



Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito

Tiago Kratka de Sousa

**SEFAZ NACIONAL: MODELO PARADIGMA DE COOPERAÇÃO DAS
ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS, NO ÂMBITO DO SISTEMA PÚBLICO
DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)**

Brasília
2015

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

**SEFAZ NACIONAL: MODELO PARADIGMA DE COOPERAÇÃO DAS
ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS, NO ÂMBITO DO SISTEMA PÚBLICO
DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)**

Autor: Tiago Kratka de Sousa

Orientador: Prof. Dr. Márcio Nunes Iorio Aranha Oliveira

Monografia apresentada em conclusão ao curso de graduação de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Brasília, 03 de julho de 2015.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Tiago Kratka de Sousa

SEFAZ NACIONAL: MODELO PARADIGMA DE COOPERAÇÃO DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS, NO ÂMBITO DO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

Monografia apresentada em conclusão ao curso de graduação de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 03 de julho de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Márcio Nunes Iorio Aranha Oliveira
(Orientador – Presidente)

Prof. Dr. Valcir Gassen
(Membro)

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes
(Membro)

Prof. Dr. Guilherme Pereira Pinheiro
(Suplente)

Para Ester Kratka, a pessoa que me proporcionou a educação que me permitiu estar aqui, hoje, escrevendo este texto. É por ela que se motivam meus esforços. Por ela que vale a pena ser a pessoa melhor, que em seus ensinamentos eu aprendi que devo tentar ser.

AGRADECIMENTOS

Utilizando diferentes formas de expressão, é quase unanimidade entre nós que as pessoas são o emaranhado complexo de relações que se permitem acontecer entre si.

Especificamente sobre esse trabalho produzido, meus agradecimentos à Ester Kratka, Rodrigo Kratka e Luana Kratka; meu núcleo e refúgio, meu suporte e conforto, minha família e referência.

Ao Carlos Sussumu Oda, meu grande chefe e mestre na gerência de conflitos e na condução de projetos de impacto nacional.

Ao Iágaro Jung Martins, um dos administradores mais competentes que eu conheci no serviço público, possuidor de conhecimentos técnicos estratégicos para qualquer instituição.

Ao Marco Antônio Ferreira Duran que, para mim, representa a pessoa com maior nível de conhecimento dos sistemas de TI da Receita Federal do Brasil, pelos ensinamentos precisos e sempre disponíveis, e ao Vicente Fernando Silveira por toda a paciência e convivência dentro do projeto da Nota Fiscal Eletrônica.

Ao Marcelo Godoy e Antônio Villaschi, duas pessoas de conhecimentos vastos e valiosos dentro de todo o conceito de troca de informações fiscais, que sempre me ajudaram muito a compreender toda essa complexa rede de dados.

Aos companheiros do SERPRO José Maurílio, Adriano Guedes e Eduardo Maris pela corriqueira prontidão e aos meus colegas de Receita Federal Marcos Dal Bianco e Clóvis Belbute por amenizar nosso ambiente laboral com a simpatia de praxe.

E, finalmente, aos meus amigos Daniel Moreira, Rafaella Spach, Rhael Vasconcelos, Pedro Acácio e Gustavo Machado, por tornarem a faculdade um lugar tão agradável.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	11
RESUMO.....	13
ABSTRACT.....	15
1 INTRODUÇÃO.....	17
2 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED).....	21
2.1 O contexto de colaboração das Administrações Tributárias.....	21
2.2 Conceito.....	23
2.3 Dos caracteres distintivos dos projetos do SPED.....	27
2.4 Principais Projetos Componentes do SPED.....	28
2.4.1 Documentos Fiscais Eletrônicos.....	29
2.4.1.1 Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e).....	29
2.4.1.2 Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e).....	30
2.4.1.3 Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e).....	31
2.4.1.4 Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e).....	32
2.4.1.5 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e).....	32
2.4.2 Escriturações.....	33
2.4.2.1 EFD ICMS-IPI.....	33
2.4.2.2 Escrituração Contábil Digital (ECD).....	34
2.4.2.3 Escrituração Contábil Fiscal (ECF).....	36
2.4.2.4 eSocial.....	37
2.4.2.5 EFD Contribuições.....	37
3 DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA.....	39
3.1 Evolução Histórica e Base Legal.....	39
3.2 Conceito.....	40
3.3 Aplicabilidade.....	41
3.4 Representatividade do Projeto.....	43
3.5 Processamento das Informações.....	44

3.6 O Conceito de SEFAZ Virtual.....	49
3.6.1 SEFAZ Virtual de Contingência (SVC).....	51
3.6.2 Entraves envolvendo a utilização de SEFAZ Virtuais.....	53
4 CARACTERES JURÍDICOS DAS ATIVIDADES REALIZADAS NA GESTÃO ELETRÔNICA DE DADOS TRIBUTÁRIOS.....	55
4.1 Características das Atividades a Cargo da SEFAZ Nacional.....	55
4.2 Da Relevância da Identificação de Atividades Exclusivas de Estado.....	60
5 INSTRUMENTOS DE MATERIALIZAÇÃO DA COOPERAÇÃO ESTATAL NO ÂMBITO DO SPED.....	69
5.1 Conformação Jurídica da Administração Pública.....	69
5.1.1 Administração Direta.....	71
5.1.2 Administração Indireta.....	72
5.1.2.1 Autarquias.....	73
5.1.2.2 Fundações Públicas.....	74
5.1.2.3 Empresas Públicas.....	75
5.1.2.4 Sociedades de Economia Mista.....	76
5.1.2.5 Consórcios Públicos.....	77
5.1.3 Outros Instrumentos de Gestão Associada.....	77
5.2 Do modelo proposto em estudo realizado pelo Encat.....	78
5.2.1 Críticas ao Modelo Fundacional.....	79
5.2.2 Críticas ao Modelo de Consórcio Público.....	81
5.2.3 Modelo Proposto pelo Encat: Associação Civil sem Fins Lucrativos.....	85
6 CONCLUSÃO.....	89
REFERÊNCIAS.....	95

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Obrigações Acessórias Substituídas / em Substituição pelo SPED.....	24
Figura 2: Panorama SPED: Antes x Depois.....	26
Figura 3: Principais Projetos Componentes do SPED.....	29
Figura 4: Fluxo de Informação da ECD.....	35
Figura 5: Esquema Geral do Fluxo de Informações para a Nota Fiscal Eletrônica. .	44
Figura 6: Fluxo da NF-e - Emissão.....	45
Figura 7: Fluxo da NF-e - Recepção.....	45
Figura 8: Fluxo da NF-e - Autorização de Uso.....	46
Figura 9: Fluxo da NF-e - Compartilhamento.....	47
Figura 10: Fluxo da NF-e - Autorização do Trânsito de Mercadorias.....	47
Figura 11: Fluxo da NF-e - Verificação do Destinatário.....	48
Figura 12: Fluxo da NF-e - Utilização das Informações para Fiscalização.....	49
Figura 13: Principais características propostas para a Sefaz Nacional.	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASF	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais.
ADI	Ação Direta de Constitucionalidade.
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas.
CONASS	Conselho Nacional de Secretários de Saúde.
CONASEMS	Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde.
CONSAD	Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração.
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária.
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
Cotepe	Comissão Técnica Permanente do ICMS.
CT-e	Conhecimento de Transporte Eletrônico.
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica.
DF-e	Documento Fiscal Eletrônico.
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.
ECD	Escrituração Contábil Digital.
ECF	Escrituração Contábil Fiscal.
EFD Contribuições	Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita.
EFD ICMS-IPI	Escrituração Fiscal Digital para contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.
ENAT	Encontro Nacional dos Administradores Tributários.
Encat	Encontro Nacional dos Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais.
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

INSS	Instituto Nacional do Seguro Social.
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados.
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.
MPS	Ministério da Previdência.
MTE	Ministério do Trabalho e Emprego.
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica.
NFC-e	Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica.
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica.
MDF-e	Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais.
PIS	Programa de Integração Social.
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.
SINIEF	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais.
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil.
SEFAZ	Secretaria de Fazenda Estadual.
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital.
SVC	SEFAZ Virtual de Contingência.
SVAN	SEFAZ Virtual do Ambiente Nacional.
SVRS	SEFAZ Virtual do Rio Grande do Sul.
TCE	Tribunal de Contas do Estado.
TCU	Tribunal de Contas da União.
TI	Tecnologia da Informação.
XML	eXtended Markup Language.

RESUMO

Ao longo desse trabalho, expor-se-á uma proposta de modelo para o intercâmbio de informações captadas através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), discutindo-se o caráter da atividade de gestão desses dados, com base em conceitos do Direito Administrativo e Tributário.

Intenta-se estabelecer um modelo de cooperação que possa ser aplicado nos três níveis federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios), com a definição do formato jurídico adequado à criação de uma futura entidade responsável pela manipulação dessas informações tão sensíveis sob a ótica do direito fundamental e, por outro lado, tão valiosas em termos fiscais e econômicos.

Ao final, pretende-se demonstrar que a gestão eletrônica de dados tributários, por ser caracterizada como atividade exclusiva de Estado, deve ser gerida por uma entidade com prerrogativas e sujeições, sob um regime jurídico majoritariamente de direito público, seja pela instituição de uma nova pessoa jurídica, seja por meio da associação conveniada de entes já existentes.

Palavras-chaves: modelo de cooperação; administração tributária; Sistema Público de Escrituração digital (SPED); SEFAZ Nacional.

ABSTRACT

Throughout this work, it will be exposed a proposed model for the exchange of information captured through the Public Digital Bookkeeping System (SPED), discussing the nature of such data management activities, based on concepts of administrative law and Tax.

It intends to establish a cooperation model that can be applied in the three federal levels (Federal, States, Distrito Federal and Municipalities), defining the appropriate legal form for the creation of a future entity responsible for handling such information as sensitive under the perspective of fundamental rights and, on the other hand, as valuable in fiscal and economic terms.

At the end, we intend to demonstrate that the electronic management of tax data, for being characterized as a state's exclusive activity, it should be managed by an entity with prerogatives and subjection, under a legal framework largely governed by public law, either by the establishment of a new legal person, or by convening association of existing ones.

Keywords: cooperation model; tax administration; Public System of Digital Bookkeeping (SPED); National SEFAZ.

1 INTRODUÇÃO

A atividade de arrecadação de impostos precede o conceito de Estado, remontando a tempos distantes onde a tradição justificava o Direito.

Com a evolução do Estado moderno e a caracterização das várias atividades a ele inerentes, em conformidade com o caminho trilhado do Absolutismo, ao Liberalismo, passando pelo Estado do Bem-estar Social (Welfare State) até o alcance do Neoliberalismo, a Administração Tributária passou a ter relevância progressivamente crescente, de modo a garantir, de forma ininterrupta e estável, o reabastecimento dos cofres públicos e, conseqüentemente, o atendimento às necessidades sociais.

No Brasil, a precedência da administração fazendária e de seus servidores fiscais em relação aos demais setores administrativos atingiu contornos constitucionais¹, sendo esse destaque tão relevante, ao ponto de se ter por estabelecido no texto maior a preferência no fornecimento de recursos² a esta atividade para a concretização de seus objetivos.

Associado ao tema, mudanças de paradigmas sobrevieram com a eclosão de fenômenos recentes como a análise de (LOJKINE, 1995) sobre a Revolução Informacional (ou Terceira Revolução Industrial). Nesse sentido, a explosão de um arcabouço tecnológico levou as sociedades a novos horizontes no tratamento e resolução de problemas; o que, por óbvio, inclui a perspectiva da Administração Pública e a conseqüente atividade de administração de tributos.

Sob essa ótica, além de um marco tecnológico, essa nova era inaugurou novas relações entre os entes públicos e os particulares, criando conceitos inéditos como, a título de exemplo, a assinatura digital, a ideia de documentos fiscais eletrônicos e a instituição de escriturações digitais.

Tais definições, em razão de seu caráter inaugural, são dignas da lupa jurídica na delimitação de seus contornos válidos para o Direito. Igualmente, concepções preexistentes como a integração intrafiscos e o próprio alcance do sigilo

1 Conforme a Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 37, XVIII.

2 Conforme a Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 37, XXII.

fiscal (garantia fundamental do contribuinte) merecem reexame.

Nesse sentido, um aspecto digno de debate refere-se às possíveis formas associativas para intercâmbio de informações, nos três níveis federativos da Administração Tributária, uma vez que não é unânime a equalização de temas como: o conteúdo dos dados a serem compartilhados, a delimitação do conceito de obrigações acessórias na nova perspectiva de captação dessas informações, a governança aplicável na coordenação dos projetos e a proporcionalidade na assunção de encargos financeiros para custeamento dos sistemas responsáveis pelo tratamento desse fluxo informativo.

Por essa razão, o intento desse estudo concentra-se na análise de um modelo de cooperação entre as Administrações Tributárias que atenda à norma constitucional de atuação integrada, com bases compartilhadas e que, paralelamente, vá ao encontro do respeito à autonomia federativa e aos ditames mais rigorosos estabelecidos no âmbito dos órgãos de controle.

Assim, ao longo desse trabalho, explicita-se, primeiramente, o contexto atual de cooperação entre as Administrações Tributárias, com o arcabouço normativo que lhe dá embasamento e com a descrição da principal ferramenta atualmente utilizada para captação e compartilhamento de informações fiscais: o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Dentro da caracterização do SPED, seus principais módulos componentes serão apresentados de maneira sucinta de modo a oferecer um conhecimento inicial da magnitude do sistema e da complexidade de atores e relacionamentos envolvidos.

Em seguida, passa-se a uma descrição e análise detalhadas sobre um dos principais projetos do SPED: a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), escolhida como caso de estudo em razão de sua experiência bem sucedida, solidez e elevado índice de integração entre as Administrações Tributárias Federal, Estaduais e mesmo Municipais.

Contextualizado o projeto, inicia-se a busca pelo entendimento sobre a natureza jurídica das atividades relacionadas à gestão eletrônica de dados tributários, considerando-se a guarda, manutenção, manipulação e acesso a tais

informações.

Compreendidos os caracteres delimitadores dessa gestão, serão analisadas as diversas alternativas jurídicas para a materialização da cooperação fiscal entre os entes federados, propostas no âmbito do SPED, com exposição de suas virtudes e de seus respectivos inconvenientes para o Direito.

Por fim, apresenta-se a conclusão sobre o modelo jurídico mais adequado para a integração das Administrações Tributárias brasileiras, considerando-se o confronto entre as alternativas existentes, o entendimento sobre a natureza jurídica das atividades correlatas à gestão eletrônica de dados tributários e o posicionamento jurisprudencial sobre o tema.

2 SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)

2.1 O contexto de colaboração das Administrações Tributárias

Em uma perspectiva histórica, pode-se considerar que o modelo do Estado federal brasileiro não adotou os moldes norte-americanos, uma vez que, no Brasil, a União precedeu aos Estados-membros. Assim, a República Federativa do Brasil surgiu das cisões de um Estado Imperial Unitário, no qual as províncias e as municipalidades não detinham de autonomia política, conforme (ABRUCIO, 2005).

De acordo com (COSTA, 2010), tal trajetória histórica do federalismo brasileiro teve influência direta na estrutura do Estado nacional, que teve sua estrutura oscilante entre períodos de descentralização oligárquica e centralização descoordenada.

Em tempos contemporâneos, conforme observa (ALMEIDA, 2000), o Brasil está gradativamente substituindo o modelo federativo centralizado dominante, por um modelo cooperativo e descentralizado. Nessa linha, a Constituição da República Federativa do Brasil, promoveu os Municípios à categoria de ente federativo, e estabeleceu uma correlação de várias atribuições entre governo federal, estaduais e municipais.

Desse modo, nesse contexto e considerando especificamente as atribuições atinentes à administração tributária, a Constituição da República Federativa do Brasil assim prescreveu:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas

atividades e **atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (grifei)

Seguindo a mesma linha, o Código Tributário Nacional, lei ordinária recepcionada com status de Lei Complementar, disciplinando normas gerais em matéria tributária, assim dispõe:

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

Assim, no intuito de se fazer cumprir a disposição constitucional de trabalho integrado entre as administrações tributárias e a sua disciplina correspondente no Código Tributário Nacional, os técnicos e dirigentes desses órgãos promoveram diversos debates, reuniões e grupos de trabalho.

Desse esforço, emergiram fóruns de impacto nacional como o Encontro Nacional de Administradores Tributários (ENAT)³ e Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat).

Ao longo dos ENATs, variados Protocolos de Cooperação foram assinados pela cúpula das Administrações Tributárias em seus três níveis, revelando a intenção dos mesmos em produzir um sistema único responsável pela captação e tratamento das informações econômico-fiscais.

Nesse contexto, a partir da assinatura dos referidos Protocolos de Cooperação, foi criado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Inicialmente, os módulos do SPED foram coordenados e financiados prioritariamente com recursos da União e alguns Estados-membros pioneiros. Essa situação, especialmente no que tange ao aspecto financeiro, tornou-se passível de questionamento pelos Tribunais de Contas, em razão da aplicação de verbas públicas de um ente federado em benefício de outro, levando a uma necessidade de

3 Para saber mais sobre o ENAT, acesse: <https://www.enat.receita.fazenda.gov.br/pt-br>

reavaliação do modelo proposto.

No caso específico do projeto da Nota Fiscal Eletrônica, a saída arquitetada passaria pela criação de uma entidade específica, denominada SEFAZ Nacional, para a gestão das informações tributárias.

Assim, a prévia análise jurídica da constituição dessa entidade é aspecto condicionante para a concretização da mesma, com impactos nos três níveis federativos e para o contribuinte, servindo futuramente como modelo para os demais sistemas integrantes do SPED.

2.2 Conceito

Conforme anteriormente mencionado, pensando em uma atuação de forma coesa entre as administrações tributárias nos três níveis federativos, o legislador constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, previu a necessidade de trabalho integrado entre esses entes, conforme disposto no artigo 37, inciso XXII, da Constituição da República Federativa do Brasil.⁴

A partir dessa normativa, do ano de 2004 em diante, por meio dos Encontros Nacionais de Administradores Tributários (ENAT), União, Estados, Distrito Federal e Municípios estabeleceram diversos Protocolos de Cooperação no sentido de consumir a disposição constitucional.

Com a realização dos sucessivos ENATs, surgiu o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007, como o instrumento responsável pela unificação das atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações econômico-fiscais.

4 Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 37, XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

No atendimento às disposições do referido Decreto, foram implantados e estão em pelo funcionamento no âmbito do SPED, dentre outros: a Escrituração Contábil Digital, a Escrituração Contábil Fiscal, a Escrituração Fiscal Digital do ICMS e IPI, a Escrituração Fiscal Digital de Contribuições, a Nota Fiscal Eletrônica, o Conhecimento de Transporte Eletrônico.

A 1 ilustra algumas obrigações acessórias em fase de substituição (ou mesmo já integralmente substituídas) pela captação de informações através do SPED:

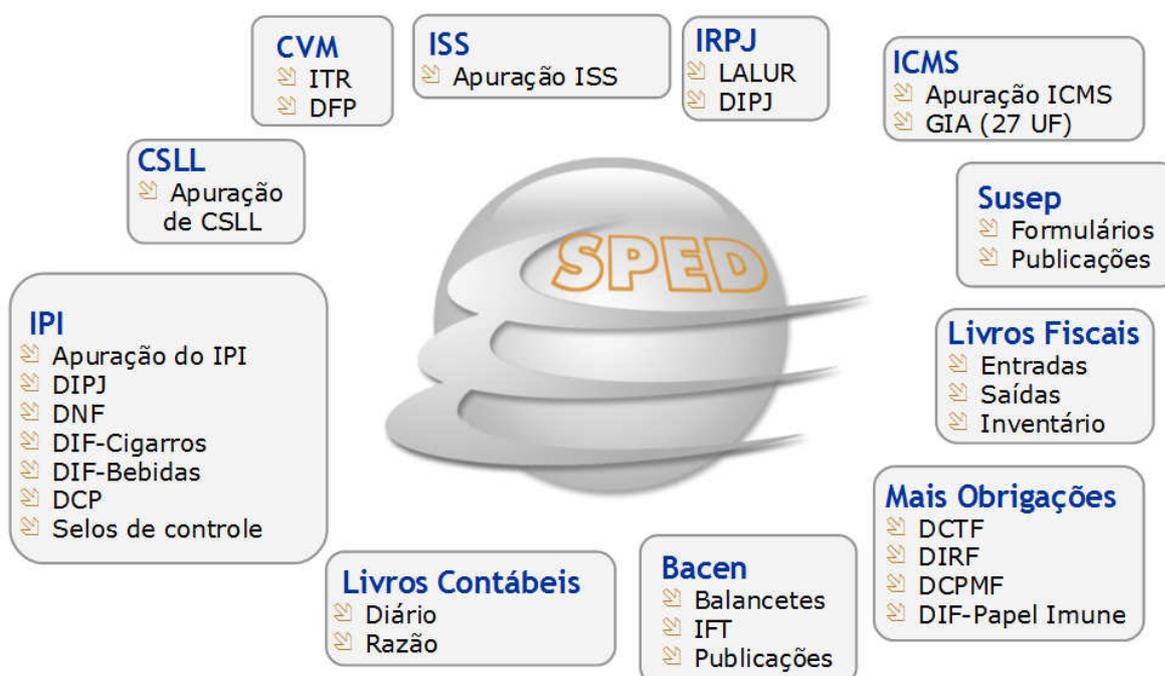


Figura 1: Obrigações Acessórias Substituídas / em Substituição pelo SPED

Esse fluxo de informações digitais melhorou sobremaneira o ambiente de negócios do país e elevou significativamente a eficiência das administrações tributárias participantes dessa iniciativa, uma vez que métodos retrógrados de cumprimento das obrigações acessórias foram substituídos pelo dinamismo das soluções em Tecnologia da Informação, permitindo a automatização de processos e a verificação de inconsistências em tempo real⁵.

5 O tempo médio de processamento de documentos fiscais eletrônicos, como a NF-e, corresponde a poucos segundo e pode ser acessado em <http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/disponibilidade.aspx?versao=0.00&tipoConteudo=Skeuqr8PQBY=>

De acordo com o posicionamento institucional⁶, constituem objetivos do SPED:

- Promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Analisando o cotejamento entre esses objetivos e as premissas envolvendo o SPED, (NASCIMENTO, 2013) assim destaca:

Em linha com esses objetivos, o governo destaca dez premissas básicas que fortalecem as razões pelas quais o projeto foi criado. A seguir, destaco aquelas que são motivadoras e encorajadoras para as ações dos contribuintes:

- Propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no país. Entende-se que aqui cabe um plano de governança tributária por meio do Sped.
- Eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas. Sugere a eliminação da sonegação fiscal e remeta as empresas para uma mesma plataforma, com possibilidade de realizar negócios.
- Promover o compartilhamento de informações entre os fiscos e facilidades no relacionamento com o contribuinte.
- Manter a responsabilidade legal pela guarda dos arquivos eletrônicos da Escrituração Digital pelo contribuinte.
- Reduzir custos para o contribuinte, uma vez que haverá a

6 Conforme sítio na Internet <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/objetivos.htm>

eliminação de produção de diversas obrigações acessórias.

- Ter mínima interferência no ambiente do contribuinte. É possível realizar auditorias fiscais (fiscalizações), aferição de dados sem requer esforços dos contribuintes.



Figura 2: Panorama SPED: Antes x Depois

Também sobre o tema, (MIRANDA, 2012) assim discorre sobre a importância do SPED:

O Sistema Público de Escrituração Digital se constitui em um amplo sistema nacional de âmbito federativo, que utilizando os avanços da tecnologia da informação e comunicação, integra os fiscos brasileiros e outros órgãos fiscalizadores. O programa simplifica as obrigações acessórias prestadas pelas empresas e reduz custos para todos os agentes intervenientes. Atuando desta forma, o SPED promove eficiência às administrações fiscais possibilitando meios para coibir a sonegação, e tende a se transformar em um vetor que contribua com o desenvolvimento econômico e social do país.

2.3 Dos caracteres distintivos dos projetos do SPED

Nos termos do Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007:

Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de **recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos** que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante **fluxo único, computadorizado, de informações**. (grifei)

Assim, para enquadramento de um projeto como integrante do Sistema Público de Escrituração Digital, parte-se da observância de três premissas básicas em termos de informação: padronização, compartilhamento e integração.

A padronização refere-se à uniformização das informações prestadas pelos contribuintes aos diversos entes federados, eliminando a redundância de dados e reduzindo os custos das empresas através da promoção da racionalização e simplificação das obrigações acessórias.

O compartilhamento atrela-se à construção de uma base de dados única, com acesso compartilhado às escriturações e aos documentos fiscais eletrônicos dos contribuintes por órgãos ou entidades legalmente autorizados, evitando-se a duplicidade e inconsistência de informações.

A integração, por fim, refere-se à atuação dos fiscos federal, estaduais e municipais, conjuntamente com órgãos e agentes fiscalizadores, de modo a se evitar ações isoladas e sem retroalimentação ao sistema. Em suma, uma atuação integrada pressupõe a comunicação dos resultados obtidos no processamento das informações obtidas no SPED, bem como na fiscalização de contribuintes.

Além dessas premissas, como a matéria envolve um fluxo eletrônico de dados, é condição de validade jurídica a assinatura digital dos documentos, com base em certificação digital, garantindo a autenticidade dos dados enviados e possibilitando a constituição de prova contra (ou a favor!) do contribuinte nos procedimentos de fiscalização.

2.4 Principais Projetos Componentes do SPED

No âmbito do Confaz, o primeiro regramento a disciplinar a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de equipamentos de processamento de dados foi o Convênio ICM nº 01, de 08 de maio de 1984, que assim estabelecia:

Cláusula primeira. A emissão e escrituração por sistema eletrônico de processamento de dados dos documentos e livros fiscais, a seguir enumerados, far-se-ão de acordo com as disposições deste convênio:

I – documentos fiscais:

- a) Nota Fiscal;
- b) Nota Fiscal de Venda a Consumidor; e
- c) Nota Fiscal de Entrada; e

II – livros fiscais:

- a) Registro de Entradas;
- b) Registro de Saídas;
- c) Registro de Controle da Produção e do Estoque; e
- d) Registro de Inventário;

Seguindo a linha de raciocínio desenhada pelo Convênio ICM nº 01/1984 e para mero efeito didático, a segregação dos módulos componentes do SPED pode ser realizada sob duas óticas: os Documentos Fiscais Eletrônicos e as Escriturações.

O termo Documentos Fiscais Eletrônicos (DF-e) corresponde a uma classificação de gênero dada às espécies de documentação digital que se prestam ao registro de operações pontuais do contribuinte. O Documento Fiscal Eletrônico fornecerá a informação fiscal em caráter atomizado, considerando-se uma operação específica, que poderá constituir em fato gerador de um tributo específico, como o ICMS, PIS/COFINS, IPI, ISSQN e afins.

Já o delineamento do conceito de Escrituração, passa pela agregação de

valores relacionados às atividades econômicas e financeiras dos contribuintes, em um lapso temporal maior, seja ele mensal, trimestral, semestral ou anual, consubstanciado na ideia de livros ou registros fiscais.

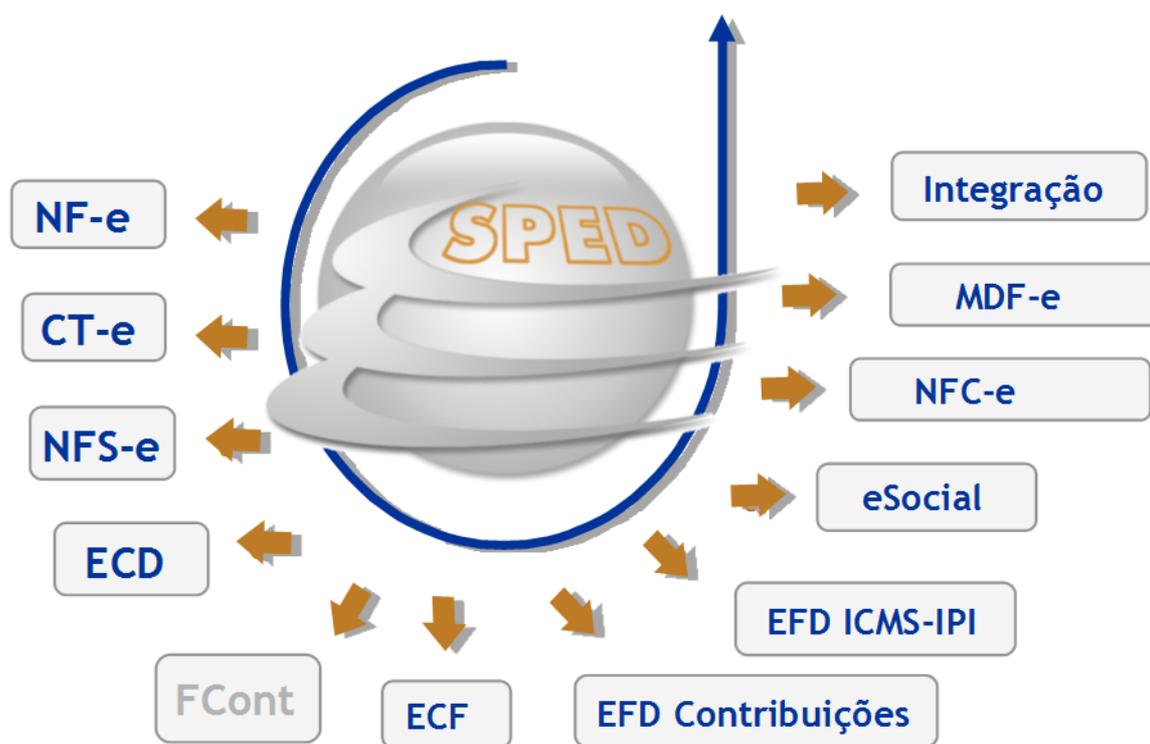


Figura 3: Principais Projetos Componentes do SPED

2.4.1 Documentos Fiscais Eletrônicos

2.4.1.1 Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e)

O embrião para a instituição do Conhecimento de Transporte Eletrônico, se deu por meio da assinatura do Protocolo de Cooperação ENAT nº 03/2006 – ENAT III, de 10 de novembro de 2006.

Oficialmente, o Conhecimento de Transporte Eletrônico foi instituído por meio do Ajuste SINIEF nº 09, de 25 de outubro de 2007 e, nos termos do mesmo, pode ser definido como:

Cláusula primeira. § 1º Considera-se Conhecimento de Transporte Eletrônico o documento emitido e armazenado eletronicamente,

de existência apenas digital, com o intuito de documentar prestações de serviço de transporte de cargas, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e pela autorização de uso de que trata o inciso III da cláusula oitava. (grifei)

Ainda considerando-se a redação da Cláusula primeira, do mencionado Ajuste SINIEF nº 09/2007, o CT-e será utilizado pelos contribuintes do ICMS, em substituição aos seguintes documentos em papel:

- Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8;
- Conhecimento de Transporte Aquaviário de Cargas, modelo 9;
- Conhecimento Aéreo, modelo 10;
- Conhecimento de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 11;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte Ferroviário de Cargas, modelo 27;
- Nota Fiscal de Serviço de Transporte, modelo 7, quando utilizada em transporte de cargas.
- Conhecimento de Transporte Multimodal de Cargas – CTMC, modelo 26.

2.4.1.2 Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e)

Especificamente sobre a Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), documento de existência digital gerado para registro das operações de prestação de serviços, firmou-se o Protocolo de Cooperação ENAT nº 01/2006, onde os signatários se comprometeram a “promover reuniões e adotar demais providências com vistas à especificação e ao desenvolvimento da NFS-e, que atenda aos interesses das respectivas administrações tributárias.”

Esse processo foi capitaneado Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF, que constituiu Grupo de Trabalho com representantes técnicos dos Municípios no intuito de desenvolver um Modelo Conceitual⁷ de NFS-e.

⁷ A versão atual do Modelo Conceitual da ABRASF pode ser encontrada em http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/NFSE-NACIONAL_Modelo_Conceitual%20versao%202-02.pdf

Esse Modelo Conceitual, além do leiaute⁸ padrão de arquivo a ser elaborado pelas Administrações Tributárias Municipais, estabelece diversas premissas e regras de negócio no processo de trabalho de geração do documento municipal, bem como as funcionalidades a serem disponibilizadas pelas Secretarias de Finanças e os requisitos mínimos de segurança.

Entretanto, o processo de implantação da NFS-e em padrão de nível nacional apresenta características peculiares. Inicialmente, registre-se que, potencialmente, o projeto poderá lidar com a recepção e distribuição de documentos a mais de 5.570 intervenientes, considerando o quantitativo total de Municípios, bem como de possíveis órgãos interessados.

Como a ABRASF é uma entidade representativa das capitais, o seu Modelo Conceitual é utilizado por uma quantidade pequena de Municípios. Em termos quantitativos, as 27 capitais representam 0,5% do total de Municípios existentes no país. Entretanto, essas 27 capitais são responsáveis por aproximadamente 54% do volume de ISSQN arrecadado em 2011, conforme dados do FINBRA⁹, produzido pela da Secretaria do Tesouro Nacional¹⁰.

2.4.1.3 Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e)

A Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) pode ser entendida como um caso especializado da Nota Fiscal Eletrônica, onde se tem a particularidade de a operação ser destinada à última ponta da cadeia: o consumidor final.

Esse entendimento reverbera-se na legislação, uma vez que através do mesmo diploma legal, o Ajuste SINIEF nº 07, de 05 de outubro de 2005, tem-se a disciplina dos dois documentos fiscais: NF-e e NFC-e.

A Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica, entretanto, nos termos do referido Ajuste SINIEF nº07/2005, será emitida em substituição às situações onde seria aplicável a emissão de Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, ou do Cupom

8 A versão atual do schema XML do leiaute pode ser encontrada em http://www.abrasf.org.br/arquivos/files/schema_xml_nfse_v2-02.zip

9 O FINBRA corresponde a uma série de volume intitulada "Finanças do Brasil – Dados Contábeis dos Municípios", produzida pela Secretaria do Tesouro Nacional, com o objetivo de aumentar a transparência na gestão pública municipal.

10 Dados do FINBRA disponíveis em http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/contas-anuais.

Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).

2.4.1.4 Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e)

O Manifesto Eletrônico de Documento Fiscais (MDF-e) é o documento de existência digital, validado juridicamente pela assinatura digital do emitente e pela autorização de uso do Ambiente Autorizador, responsável por vincular os documentos fiscais transportados na unidade de carga utilizada, em substituição ao Manifesto de Carga, modelo 25.

Nos termos do Ajuste SINIEF nº 21, de 10 de dezembro de 2010:

Cláusula terceira. O MDF-e deverá ser emitido:

I - pelo contribuinte emitente de CT-e de que trata o [Ajuste SINIEF 09/07](#), de 25 de outubro de 2007, no transporte de carga fracionada, assim entendida a que corresponda a mais de um conhecimento de transporte ;

II - pelo contribuinte emitente de NF-e de que trata o [Ajuste SINIEF 07/05](#), de 30 de setembro de 2005, no transporte de bens ou mercadorias acobertadas por mais de uma NF-e, realizado em veículos próprios ou arrendados, ou mediante contratação de transportador autônomo de cargas.

2.4.1.5 Nota Fiscal Eletrônica (NF-e)

A Nota Fiscal Eletrônica será objeto de explicação detalhada no capítulo seguinte desse trabalho.

2.4.2 Escriturações

2.4.2.1 EFD ICMS-IPI

A Escrituração Fiscal Digital para contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (EFD ICMS-IPI), corresponde ao conjunto da escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da RFB, bem como informações de apuração de impostos referentes às operações e às prestações praticadas pelos contribuintes de ICMS e IPI¹¹.

Por ser utilizada para a verificação de dois impostos em níveis federativos distintos (federal e estadual), foi estabelecida por meio do Convênio ICMS nº 146, de 15 de dezembro de 2006 e pelo Ajuste SINIEF nº 02, de 03 de abril de 2009.

Dentro dessa escrituração, estão contemplados os seguintes livros

- Livro de Registro de Entradas;
- Livro de Registro de Saídas;
- Livro de Registro de Apuração ICMS;
- Livro de Registro de Apuração do IPI;
- Livro de Registro de Inventário;
- Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente;
- Livro de Registro Controle da Produção e Estoque.

11 Conforme definição institucional presente em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/o-que-e.htm>

2.4.2.2 Escrituração Contábil Digital (ECD)

A Escrituração Contábil Digital (ECD) está disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013. Nos termos dessa IN:

Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I – livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II – livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III – livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Assim, a ECD pode abarcar todos os livros da escrituração contábil, em suas diversas formas. Atualmente, são previstas as seguintes formas de escrituração:

- Bloco G – Diário Geral;
- Bloco R – Diário com Escrituração Resumida (vinculado a livro auxiliar);
- Bloco A – Diário Auxiliar;
- Bloco Z – Razão Auxiliar;
- Bloco B – Livro de Balancetes Diários e Balanços;
- Bloco S – Livro da *SCP Mantida pelo Sócio Ostensivo*;

E ainda conforme a Instrução Normativa RFB nº 1.420/2013, assim se define a obrigatoriedade de envio da ECD:

Art. 3º Ficam obrigadas a adotar a ECD, nos termos do art. 2º do [Decreto nº 6.022, de 2007](#), em relação aos fatos contábeis ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014:

I – as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro real;

II – as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que distribuïrem, a título de lucros, sem incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), parcela dos lucros ou dividendos superiores ao valor da base de cálculo do Imposto, diminuída de

todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita; e

III – as pessoas jurídicas imunes e isentas que, em relação aos fatos ocorridos no ano-calendário, tenham sido obrigadas à apresentação da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012. ([Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.510, de 5 de novembro de 2014](#))

IV – as Sociedades em Conta de Participação (SCP), como livros auxiliares do sócio ostensivo. ([Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.486, de 13 de agosto de 2014](#))

A título meramente ilustrativo, a 4 oferece uma melhor visualização do tráfego de dados na construção e envio da Escrituração Contábil Digital, com os respectivos intervenientes, bem como potenciais usuários do sistema.

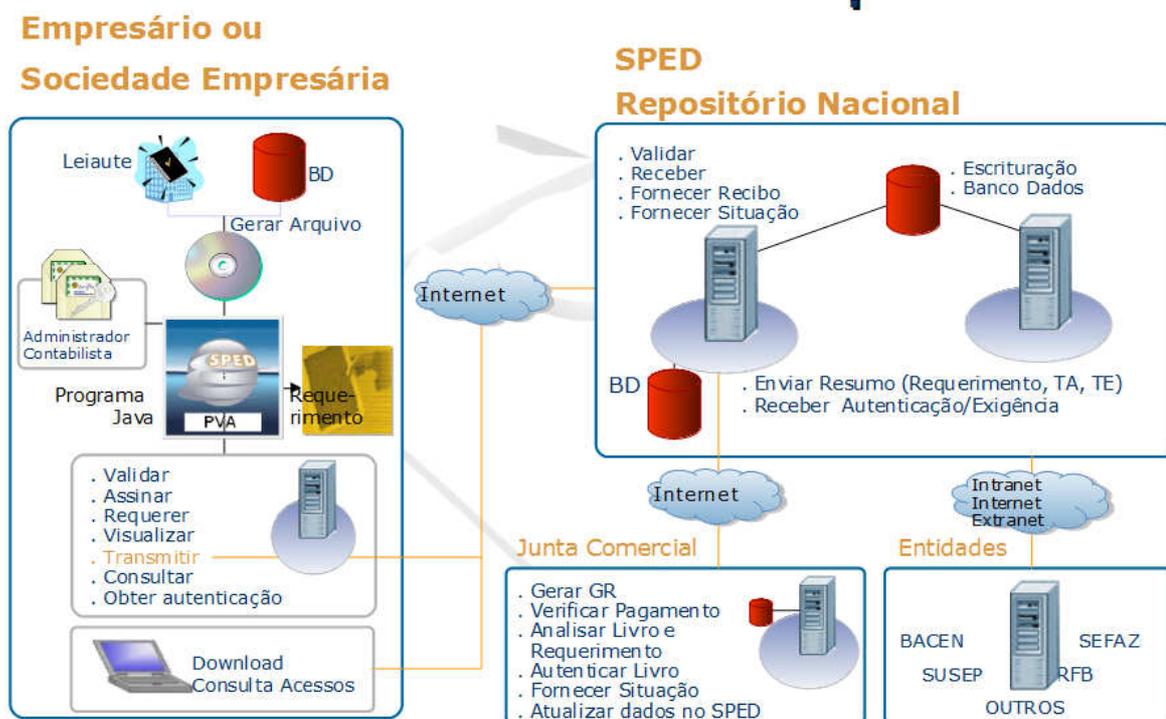


Figura 4: Fluxo de Informação da ECD

2.4.2.3 Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

A Escrituração Contábil Fiscal (ECF) está atualmente disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, tendo sido criada com o intuito de substituir a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014.

Nos termos da referida Instrução Normativa RFB nº 1.422/2013, a dispensa do envio da ECF aplica-se apenas:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 2014, todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) de forma centralizada pela matriz.

[...]

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

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

II – aos órgãos públicos, às autarquias e às fundações públicas;

III – às pessoas jurídicas inativas de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.306, de 27 de dezembro de 2012; e

IV – às pessoas jurídicas imunes e isentas que, em relação aos fatos ocorridos no ano-calendário, não tenham sido obrigadas à apresentação da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012.

2.4.2.4 eSocial

O eSocial tem tido atenção especial no âmbito da produção e compartilhamento digital de informações. Trata-se de um projeto do governo federal que vislumbra unificar o envio de informações pelo empregador em relação aos seus empregados.

Em razão disso, o eSocial representa um esforço conjunto de órgãos e entidades federais como a Caixa Econômica Federal, Instituto Nacional do Seguro Social, Ministério da Previdência, Ministério do Trabalho e Emprego e Secretaria da Receita Federal do Brasil, com auxílio do Ministério do Planejamento na condução do projeto e na assessoria aos demais entes para a mitigação de conflitos, em razão dos diversos interesses envolvidos.

Com o eSocial, o envio de diversas declarações, formulários termos e documentos próprios às relações de trabalho passa por uma perspectiva inaugural, estabelecendo-se uma nova forma de prestação de informações trabalhistas, previdenciárias, tributárias e fiscais inerentes à contratação e utilização de mão de obra onerosa, com ou sem vínculo empregatício, bem como de produção rural.

Assim, infere-se que o eSocial visa simplificar o cumprimento de obrigações acessórias para fins trabalhistas, previdenciários e fiscais, assim como facilitar apuração dos tributos correlatos e do FGTS.

Essa simplificação, por sua vez, vem acompanhada do aumento na qualidade das próprias informações sobre essas relações jurídicas, aumentando a fiscalização na área e, conseqüentemente, garantindo direitos previdenciários e trabalhistas à classe trabalhadora.

2.4.2.5 EFD Contribuições

A Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD Contribuições) corresponde a um arquivo digital instituído no SPED e utilizado pelas pessoas jurídicas de direito privado na

escrituração da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, nos regimes de apuração não-cumulativo e/ou cumulativo, tendo por base o conjunto de documentos e operações representativos das receitas auferidas, bem como dos custos, despesas, encargos e aquisições geradores de créditos da não-cumulatividade¹².

Normativamente, a referida escrituração disciplina-se pela Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, que, entre outros fatores, detalha também os contribuintes obrigados à entrega do referido arquivo digital.

12 Conforme definição institucional presente em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/efd-contribuicoes/o-que-e.htm>

3 DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA

3.1 Evolução Histórica e Base Legal

Considerando as normativas do texto constitucional¹³ e do Código Tributário Nacional¹⁴, anteriormente mencionadas, sobre a atuação integrada das Administrações Tributárias, a partir da realização do II ENAT, os dirigentes máximos das Secretarias de Fazenda dos Estados e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, assinaram o Protocolo de Cooperação ENAT nº 03, de 27 de agosto de 2005, visando ao desenvolvimento de uma Nota Fiscal Eletrônica, que, inicialmente, substituiria a aplicação da Nota Fiscal em papel, modelos 1 e 1-A.

Entretanto, a preocupação na homogeneização das tratativas fiscais remonta ao Convênio s/n, de 14 de dezembro de 1970, onde foi instituído o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF), com o objetivo de simplificar o cumprimento das obrigações por parte dos contribuintes e de obter e permutar informações de natureza econômica e fiscal entre as Administrações Tributárias.

Por meio desse Convênio, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil estabeleceram as bases de um sistema de troca de dados, uniformizando o entendimento sobre documentos fiscais utilizados para amparar operações sob incidência do IPI e ICMS, bem como sobre os livros de utilizados na apuração desses tributos.

Assim, na evolução da concretização do projeto da Nota Fiscal Eletrônica, o âmbito de atuação considerado tem referência direta ao SINIEF. Por esta razão, na instituição da NF-e, foi publicado o Ajuste SINIEF nº 07, de 05 de outubro de 2005, estabelecendo as tratativas referentes ao documento em formato eletrônico.

13 Vide Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 37, XXII.

14 Vide Código Tributário Nacional, artigo 199.

3.2 Conceito

Nos termos do Ajuste SINIEF nº 07, de 05 de outubro de 2005:

Cláusula primeira. Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS em substituição:

I – à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

II – à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4.

III – à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, a critério da unidade federada;

IV – ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), a critério da unidade federada.

§ 1º **Considera-se Nota Fiscal Eletrônica – NF-e o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador.** (grifei)

Assim, percebe-se que o projeto da Nota Fiscal Eletrônica tem como objetivo a implantação de um modelo nacionalmente padronizado de documento fiscal eletrônico, com vistas a substituir a sistemática de emissão do documento fiscal em papel, nos modelos 1 e 1-A estabelecidos no Convênio s/n de 1970.

Juridicamente, a validade do documento é garantida por meio da inserção da assinatura digital do emitente, garantida por unidade certificadora reconhecida.

A instituição de um documento fiscal eletrônico simplificou sobremaneira o modo de cumprimento das obrigações acessórias pelos contribuintes e, paralelamente, permitiu o acompanhamento das operações comerciais pelo Fisco, em tempo real.

3.3 Aplicabilidade

A base para a obrigatoriedade da emissão de Notas Fiscais, encontra-se no Convênio s/n, de 14 de dezembro de 1970, que dispõe:

Art. 6º Os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações **emitirão, conforme as operações que realizarem, os seguintes documentos fiscais:**

- I – Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A;
- II – Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2;
- III – Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF);
- IV – Nota Fiscal de Produtor, modelo 4. (grifei)

Tais documentos são emitidos para amparar operações comerciais dos contribuintes, nos casos de saída ou entrada de mercadorias de seu estabelecimento, nas hipóteses pelo Convênio s/n de 1970, nos seguintes termos:

Art. 18. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, **emitirão NF:**

- I – sempre que promoverem a **saída de mercadorias;**
- II – na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente.
- III – sempre que, no estabelecimento, **entrarem bens ou mercadorias,** real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 54.

[...]

Art. 54. O contribuinte, excetuado o produtor agropecuário, emitirá nota fiscal sempre que em seu estabelecimento **entrarem bens ou mercadorias,** real ou simbolicamente:

- I – novos ou usados, remetidas a qualquer título por particulares, produtores agropecuários ou pessoas físicas ou jurídicas não

obrigados à emissão de documentos fiscais;

II – em retorno, quando remetidos por profissionais autônomos ou avulsos, aos quais tenham sido enviados para industrialização;

III – em retorno de exposições ou feiras, para as quais tenham sido remetidos exclusivamente para fins de exposição ao público;

IV – em retorno de remessas feitas para venda fora do estabelecimento, inclusive por meio de veículos;

V – importados diretamente do exterior, bem como as arrematadas em leilão ou adquiridos em concorrência promovidos pelo Poder Público;

VI – em outras hipóteses previstas na legislação. (grifei)

Assim, retornando ao Ajuste SINIEF nº 07, de 05 de outubro de 2005, nota-se que a Nota Fiscal Eletrônica surgiu na intenção exata de fazer substituir esses modelos de documento fiscal do mundo em papel:

Cláusula primeira. Fica instituída a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, que poderá ser utilizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS em substituição:

I – à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A;

II – à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4.

III – à Nota Fiscal de Venda a Consumidor, modelo 2, a critério da unidade federada;

IV – ao Cupom Fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), a critério da unidade federada.

Desse modo, tem-se que a NF-e será produzida sempre que contribuintes do ICMS e/ou IPI, enquadrarem-se nas hipóteses de emissão do Convênio s/n de 1970 e forem obrigados pela legislação à confecção eletrônica do documento¹⁵.

15 Sobre obrigatoriedade na emissão de NF-e veja o item 3.4 deste trabalho

3.4 Representatividade do Projeto

A obrigatoriedade na utilização da Nota Fiscal Eletrônica foi estabelecida para setores econômicos específicos, tomando por base a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e por meio do Protocolo ICMS nº 10¹⁶, de 18 de abril de 2007 e do Protocolo ICMS nº 42¹⁷, de 03 de julho de 2009.

Além disso, independentemente, da atividade econômica exercida, ainda de acordo com o Protocolo ICMS nº 42/2009, operações específicas devem, obrigatoriamente, estar amparadas por NF-e, como se segue:

Cláusula segunda. Ficam obrigados a emitir Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, a partir de 1º de dezembro de 2010, os contribuintes que, independentemente da atividade econômica exercida, realizem operações:

I – destinadas à Administração Pública direta ou indireta, inclusive empresa pública e sociedade de economia mista, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

II – com destinatário localizado em unidade da Federação diferente daquela do emitente;

III – de comércio exterior.

Adicionalmente, frise-se que, nos termos do Ajuste SINIEF nº 07, de 05 de outubro de 2005, as unidades federadas podem estabelecer outras hipóteses de obrigatoriedade para a emissão de NF-e, independentemente daquelas já fixadas em Protocolos ICMS.

Assim, com esse espectro, atualmente¹⁸, o projeto da Nota Fiscal Eletrônica já conta com mais de 11.800.000.000 (onze bilhões e oitocentos milhões) de documentos autorizados, emitidos por, aproximadamente 1.220.000 (um milhão, duzentos e vinte mil) emissores.

16 A lista das atividades submetidas à emissão de NF-e pelo Protocolo ICMS nº 10/2007 pode ser obtida em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010_07.htm.

17 A lista das atividades submetidas à emissão de NF-e pelo Protocolo ICMS nº 42/2009 pode ser obtida em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt042_09.htm

18 Dados de 12 de junho de 2015, disponíveis em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/infoEstatisticas.aspx>

3.5 Processamento das Informações

De modo a conferir maior compreensão sobre as atividades envolvidas na gestão eletrônica dos dados tributários produzidos no âmbito do projeto da Nota Fiscal Eletrônica, faz-se uma descrição sucinta das operações processadas. A 5 apresenta um esquema geral do fluxo de informações no contexto da NF-e:

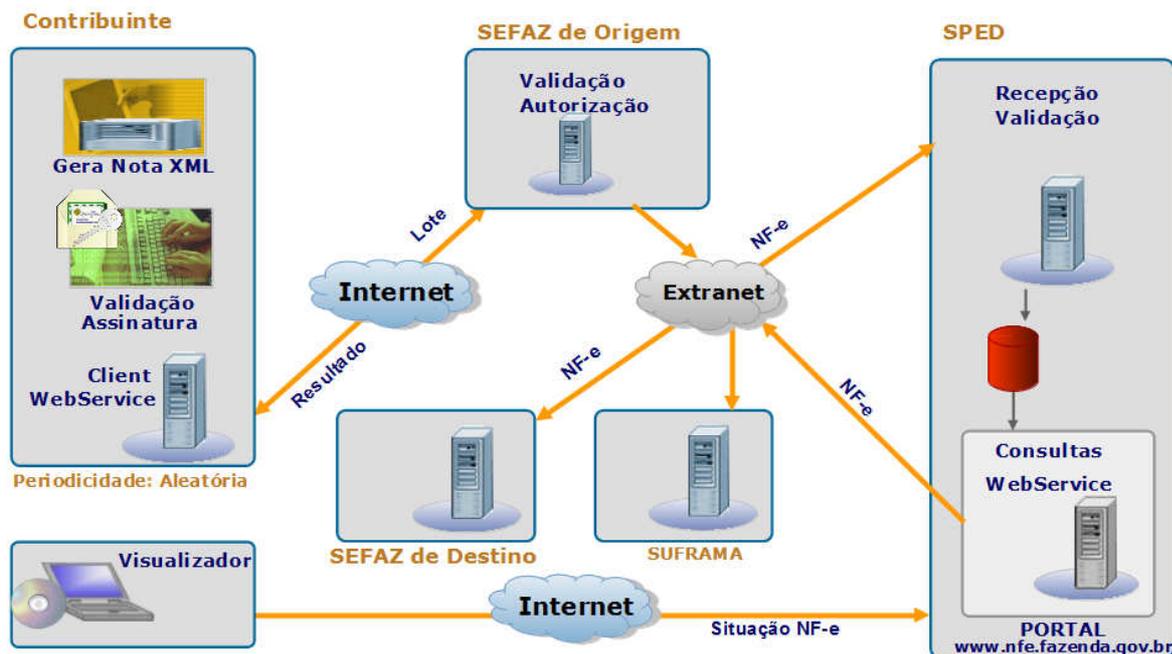


Figura 5: Esquema Geral do Fluxo de Informações para a Nota Fiscal Eletrônica

Segmentando de forma didática, o passo a passo do processo de produção e utilização da Nota Fiscal Eletrônica, tem-se as figuras 6 a 12.

Inicialmente, o contribuinte emissor da NF-e gera um arquivo eletrônico contendo as informações fiscais da operação comercial amparada pela respectiva nota fiscal, em conformidade com o leiaute aprovado descrito no Manual de Orientação do Contribuinte¹⁹.

Esse documento deverá ser assinado digitalmente, de modo a se garantir a integridade dos dados e o não repúdio à autoria por parte do assinante. Com esses requisitos, nos termos da legislação nacional, esse arquivo torna-se um documento eletrônico juridicamente válido.

¹⁹ O Manual de Orientação do Contribuinte pode ser consultado no endereço: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/listaHistorico.aspx?tipoConteudo=jX820xdYiQU=>



Figura 6: Fluxo da NF-e - Emissão

Produzido o arquivo eletrônico, por meio da Internet, transmite-se o mesmo à Secretaria de Fazenda Estadual (SEFAZ) que jurisdiciona o estabelecimento emitente. A Secretaria de Fazenda Estadual recebe o referido documento, executando verificações relacionadas à validade da assinatura digital, adequação do esquema XML, critérios de numeração do documento fiscal, bem como regularidade cadastral do estabelecimento emitente e do destinatário da Nota Fiscal Eletrônica.



Figura 7: Fluxo da NF-e - Recepção

Uma vez validada a recepção do documento fiscal, a SEFAZ correspondente procede à sua internalização no seu sistema de base de dados e, paralelamente, retorna ao contribuinte emissor um protocolo de recebimento denominado Autorização de Uso. Esse protocolo corresponde à chancela da Administração Tributária de que o documento produzido está apto a amparar a operação comercial a que se destina.



Figura 8: Fluxo da NF-e - Autorização de Uso

Consolidada a Autorização de Uso, o documento eletrônico é compartilhado com o ambiente tecnológico da Secretaria da Receita Federal do Brasil, denominado Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, responsável por consubstanciar o repositório nacional de todas as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas no país.

Adicionalmente, esse documento poderá ser entregue a outra Secretaria de Fazenda, caso se trate de uma operação interestadual, bem como a órgãos e/ou entidades da Administração Pública Federal Direta e Indireta, que tenham a atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização²⁰.

²⁰ Nos termos do Decreto 6.022, de 22 de janeiro de 2007, art. 3º São usuários do Sped: [...] III – os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas.

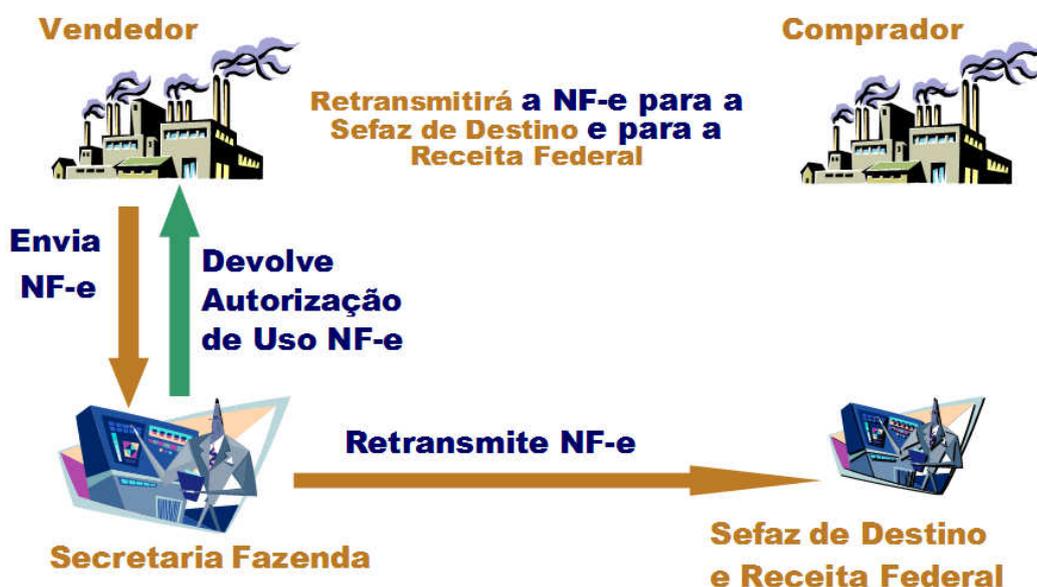


Figura 9: Fluxo da NF-e - Compartilhamento

Considerando que o ICMS é um imposto que envolve a circulação de mercadorias, uma vez formalizada a Nota Fiscal Eletrônica, por meio da Autorização de Uso e garantido o seu acesso às bases de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e dos demais intervenientes, será possível ao contribuinte realizar o trânsito da mercadoria.

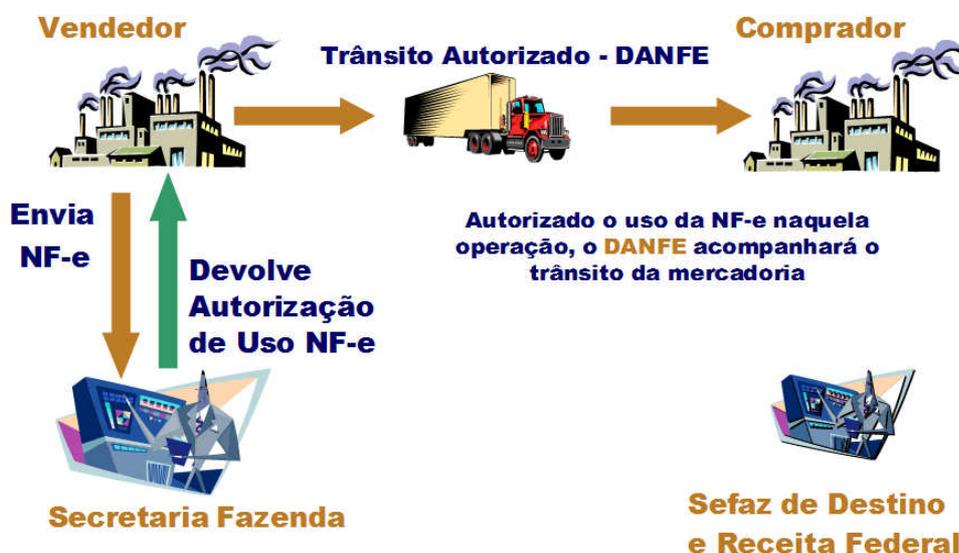


Figura 10: Fluxo da NF-e - Autorização do Trânsito de Mercadorias

Igualmente, uma vez recebido o documento fiscal eletrônico no Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, será possível ao destinatário das mercadorias e outros interessados legalmente autorizados a consulta, através Internet, deste documento, desde conheçam a chave de acesso²¹ do documento eletrônico.



Figura 11: Fluxo da NF-e - Verificação do Destinatário

Por fim, registre-se que as informações das Notas Fiscais Eletrônicas do contribuinte podem ser pós validadas, por meio de mecanismos de pesquisa e seleção fiscal, comparando os dados apresentados com informações recebidas de outras fontes institucionais ou mesmo de outros contribuintes.

²¹ A chave de acesso de um documento fiscal eletrônico, corresponde a um número identificador único que perfeitamente distingue este documento. Como esse número tem uma regra de formação não facilmente deduzível, parte-se do princípio de que aquele que tem conhecimento do mesmo teve acesso (ou foi autorizado) aos dados da operação comercial.

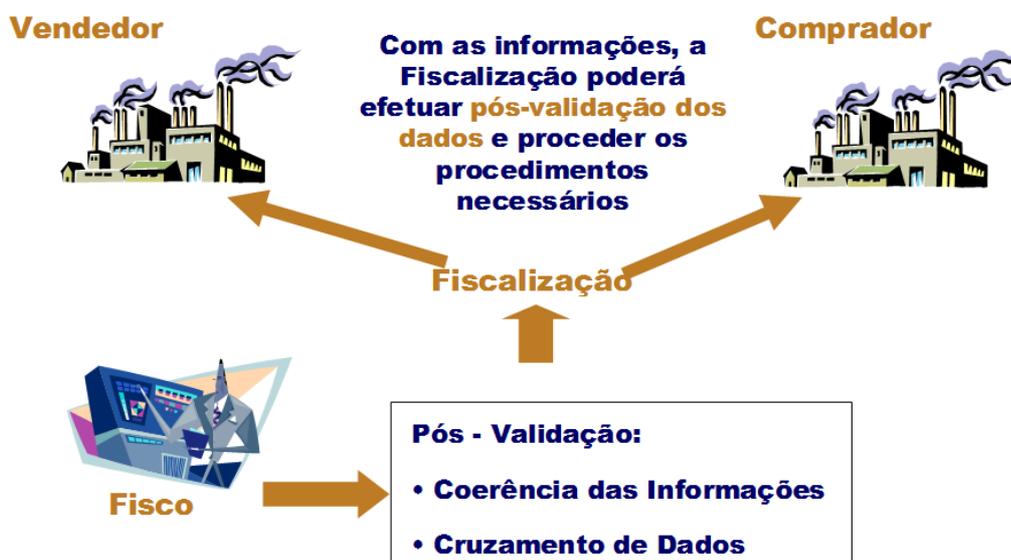


Figura 12: Fluxo da NF-e - Utilização das Informações para Fiscalização

Além disso, tais dados podem ser utilizados para a verificação da veracidade das informações produzidas, confrontando com os aspectos averiguados nos procedimentos de fiscalização. Como o documento eletrônico produzido contém a assinatura digital do seu emitente, constitui meio de prova passível de inclusão em autos de infração, bem como na constituição de processos judiciais.

3.6 O Conceito de SEFAZ Virtual

Na descrição do fluxo de informações da Nota Fiscal Eletrônica, foi visto no item 3.5 deste documento que, após a emissão do documento eletrônico, a Secretaria de Fazenda Estadual que jurisdiciona o contribuinte passa a uma série de verificações de consistência da NF-e, conferindo ao contribuinte, caso todas as validações sejam processadas, a chamada Autorização de Uso.

Entretanto, em virtude de dificuldades operacionais na implementação do sistema por parte das Secretarias de Fazenda Estaduais, ou mesmo como opção política do Estado-membro, o oferecimento dos serviços prestados no âmbito da Nota Fiscal Eletrônica pode se ver concretizado por outro ente federado, através da utilização de uma SEFAZ Virtual.

Nesse sentido, o conceito de SEFAZ Virtual pode ser extraído do Manual de Orientação do Contribuinte²², aprovado pelo Ato Cotepe ICMS nº 11, de 13 de março de 2012, que assim dispõe:

As Secretarias da Fazenda Estadual podem optar por não desenvolver sistemas próprios de autorização da emissão da Nota Fiscal Eletrônica para os Contribuintes da sua jurisdição.

Neste caso, os serviços da autorização de emissão da NF-e serão supridos por uma SEFAZ VIRTUAL, através de um Protocolo de cooperação assinado entre as SEFAZ e/ou entre a SEFAZ e a RFB.

[...]

Em qualquer um dos casos, a responsabilidade sobre o credenciamento e sobre a autorização para o contribuinte usar os serviços de uma determinada SEFAZ VIRTUAL é da SEFAZ de circunscrição do contribuinte.

Para os sistemas das Empresas é transparente se os serviços estão sendo disponibilizados pela SEFAZ VIRTUAL ou por um sistema de autorização da própria SEFAZ de circunscrição do contribuinte.

Normativamente, as SEFAZ Virtuais foram disciplinadas por meio do Convênio ICMS nº 32, de 30 de março de 2012, como se segue:

Cláusula primeira. O Estado do Rio Grande do Sul e a Secretaria da Receita Federal do Brasil se comprometem a disponibilizar para as unidades da Federação interessadas, a seguir denominadas ESTADOS, o serviço do sistema SEFAZ VIRTUAL integrante do Projeto Nacional da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e.

§ 1º A disponibilização do serviço compreende:

I – prover, 24 horas por dia, sete dias por semana, os serviços previstos no Modelo Conceitual descrito no “Manual de Orientação

²² O Manual de Orientação do Contribuinte pode ser acessado em <http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/listaConteudo.aspx?tipoConteudo=330l5hhSYZk=>

do Contribuinte da NF-e” para contribuintes do ICMS dos ESTADOS, cadastrados como emissores de Nota Fiscal Eletrônica;

II – o processo de credenciamento destes contribuintes como emissores de NF-e, nos termos da cláusula quarta;

III – com respeito às NF-e autorizadas e denegadas, aos pedidos de cancelamento e de inutilização de numeração, e outros eventos previstos no Manual de Orientação:

a) o envio para o Ambiente Nacional da NF-e;

b) o armazenamento dos respectivos arquivos eletrônicos por um período máximo de 60 (sessenta) dias, contados a partir do seu recebimento na SEFAZ VIRTUAL;

IV – o serviço de Sefaz Virtual de Contingência, nos termos do [Ajuste SINIEF 07/05](#), de 30 de setembro de 2005.

Conforme mencionado, atualmente, o projeto da Nota Fiscal Eletrônica conta com duas SEFAZ Virtuais: a SEFAZ Virtual do Ambiente Nacional (SVAN), e a SEFAZ Virtual do Rio Grande do Sul (SVRS), a cargo, respectivamente, da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul e com os seguintes adeptos²³:

- Unidades federadas utilizadoras da SVAN: Maranhão, Pará e Piauí.
- Unidades federadas utilizadoras da SVRS: Acre, Alagoas, Amapá, Distrito Federal, Paraíba, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe, Tocantins.

3.6.1 SEFAZ Virtual de Contingência (SVC)

Incrementalmente ao conceito de SEFAZ Virtual, agrega-se a ideia de SEFAZ Virtual de Contingência (SVC), assim tratada nos termos da Nota Técnica 2013/007, v1.03²⁴:

23 Conforme relação de Estados-membros utilizadores presente em <http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/disponibilidade.aspx?versao=0.00&tipoConteudo=Skeuqr8PQBY=>

24 Disponível em <http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/listaConteudo.aspx?tipoConteudo=tW+YMyk/50s=>

O ambiente de autorização da SVC, SEFAZ Virtual de Contingência, poderá assumir a recepção e autorização de NF-e de uma outra unidade da federação, quando solicitado pela SEFAZ de origem.

Existirão dois locais alternativos de autorização em contingência, operados pelas estruturas das SEFAZ VIRTUAIS atuais:

- SVAN – SEFAZ Virtual do Ambiente Nacional;
- SVRS – SEFAZ Virtual do Rio Grande do Sul.

Portanto, de forma natural, mesmo as estruturas de autorização das SEFAZ VIRTUAIS passarão a ter a contingência da SVC, utilizando a infraestrutura de autorização uma da outra.

Assim, percebe-se que as SEFAZ Virtuais SVAN e SVRS, além de corriqueiramente procederem à autorização de documentos fiscais das unidades federadas que as utilizam, também funcionam como mecanismos de contingência no caso de eventuais problemas nos sistemas de outros entes participantes do projeto, sejam eles originariamente usuários ou não de outra SEFAZ Virtual.

No balanceamento da utilização dessas SEFAZ Virtuais de Contingência, o Ato Cotepe nº 39, de 04 de setembro de 2012, assim disciplina:

Art. 1º O Serviço de Sefaz Virtual de Contingência, previsto no Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005, e disciplinado pelo Convênio ICMS 32/12, de 30 de março de 2012, será oferecido:

I – pela Sefaz Virtual do Ambiente Nacional, disponibilizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, para os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais, Paraíba, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe, São Paulo e Tocantins e para o Distrito Federal; e

II – pela Sefaz Virtual do Rio Grande do Sul, disponibilizada pelo Estado do Rio Grande do Sul, para os estados do Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Pernambuco, Piauí e Paraná.

3.6.2 Entraves envolvendo a utilização de SEFAZ Virtuais

Em razão do volume de documentos eletrônicos processados²⁵, o poder computacional exigido para a manutenção do sistema da Nota Fiscal Eletrônica é de magnitude e complexidade proporcionais. Da mesma forma e por raciocínio direto, os custos envolvidos na sua operacionalização.

Tais custos são potencializados ao se imaginar uma situação de sobreposição das obrigações de análise e processamento desses documentos por mais de um ente federativo, como ocorre no caso das SEFAZ Virtuais.

Conforme visto, a SEFAZ Virtual do Ambiente Nacional e a SEFAZ Virtual do Estado do Rio Grande do Sul são responsáveis pela recepção das Notas Fiscais Eletrônicas de 16 das 27 unidades federadas, arcando com o ônus financeiro de manutenção de um sistema de autorização que, efetivamente, é utilizado por outros Estados-membros, sem qualquer forma de compensação financeira pela realização de investimentos que objetivassem a operacionalização e evolução dessas SEFAZ Virtuais. Tal situação conformar-se-ia plenamente passível de questionamento pelos órgãos de controle, uma vez que a aplicação das receitas orçamentárias desses entes (Secretaria da Receita Federal do Brasil e Estado do Rio Grande do Sul) não estaria sendo a eles revertida.

Para o caso do Estado do Rio Grande do Sul, a celeuma foi parcialmente mitigada com a publicação do Convênio de Cooperação Técnica, de 11 de outubro de 2013. Esse convênio estabeleceu um mecanismo de ressarcimento dos gastos dispendidos com a SVRS de 01º de janeiro de 2014 a 31 de dezembro de 2015.

No Convênio, estima-se um valor anual inicial de R\$2.268.000,00 (dois milhões, duzentos e sessenta e oito mil reais), o qual serve de base para um sistema de rateio de custos, baseado na utilização do sistema, conforme Tabela 1:

²⁵ Conforme anteriormente mencionado, atualmente o projeto conta com mais de 11 bilhões de NF-e autorizadas. Vide <http://www.nfe.fazenda.gov.br/PORTAL/principal.aspx>.

Volume Mensal de Documentos Fiscais Eletrônicos Autorizados (em milhões de documentos fiscais eletrônicos autorizados)	Valor Mensal (R\$)
ATÉ 2	8.000,00
DE 02 a 07	12.000,00
DE 07 a 12	15.000,00
DE 12 a 17	18.000,00
DE 17 a 30	25.000,00
DE 30 a 45	35.000,00
DE 45 a 60	45.000,00
DE 60 A 75	55.000,00
DE 75 a 100	60.000,00
ACIMA 100	65.000,00

Tabela 1: Tabela de Ressarcimento por Faixa de Utilização de Serviço

Todavia, em razão do caráter paliativo da solução dada ao caso do Rio Grande do Sul e da inexistência de solução desfecho similar para a SVAN, permaneceu na pauta das reuniões do Encat²⁶ a discussão sobre a criação de uma entidade com personalidade jurídica distinta dos membros participantes do projeto da Nota Fiscal Eletrônica, para a gestão eletrônica desses dados tributários.

A essa entidade deu-se, inicialmente, a denominação de SEFAZ Nacional.

²⁶ A relação dos eventos no âmbito do Encat pode ser obtida em http://www.encat.org/?page_id=141

4 CARACTERES JURÍDICOS DAS ATIVIDADES REALIZADAS NA GESTÃO ELETRÔNICA DE DADOS TRIBUTÁRIOS

Conforme visto no capítulo anterior, as discussões acerca da aplicação de recursos públicos no âmbito das SEFAZ Virtuais levaram à propositura de uma entidade de caráter nacional responsável pela gestão eletrônica de dados tributários inerentes à Nota Fiscal Eletrônica, atribuindo a essa proposta a denominação de SEFAZ Nacional.

Nessa linha, o problema que se busca resolver ao longo deste texto corresponde, justamente, à formulação do melhor modelo jurídico para a criação de uma entidade que, similarmente, congregue os interesses das Administrações Tributárias na implantação, manutenção e administração de um ambiente tecnológico responsável pela recepção e guarda de documentos fiscais.

Para tanto, passa-se então a um detalhamento de todas as atividades passíveis de serem desempenhadas por essa entidade nascitura. Nessa etapa, utiliza-se como referência o estudo exaustivo elaborado pela (CONSULTORIA ACCENTURE, 2013), contratado pelo Encat.

Analisado o escopo de atuação da SEFAZ Nacional, coteja-se os mesmos com seus possíveis caracteres jurídicos, de modo a melhor definir seus contornos para o Direito, permitindo o vínculo com o modelo jurídico a ser proposto no capítulo 6.

4.1 Características das Atividades a Cargo da SEFAZ Nacional

Conforme mencionado, visando identificar o potencial de atuação dessa nova entidade, o Encat solicitou estudo à consultoria técnica da Accenture para definir seu possível espectro de ação. Em uma visão estratégica, a (CONSULTORIA ACCENTURE, 2013) sintetiza as principais características da entidade, conforme 13:

Principais características da Sefaz Nacional	
O que é?	<ul style="list-style-type: none"> Associação entre as Secretarias de Fazenda (incluindo a Receita Federal) com personalidade jurídica própria
Qual seu papel?	<ul style="list-style-type: none"> Promover e suste serviços e rateio de custos, maximizando o uso de recursos dos estados
Principais competências?	<ul style="list-style-type: none"> Definição e arquitetura de soluções de TI para o Fisco Definição de soluções analíticas (Inteligência de Negócios) Gestão de Serviços de TI (contratos, nível de serviço) Gestão do relacionamento com fornecedores e clientes
é estruturada?	<ul style="list-style-type: none"> Dotada de estrutura profissional especializada (própria e/ou cedida) Com organização, processos e modelo de gestão definidos Alinhada ao ENCAT na Gestão das Demandas
	<ul style="list-style-type: none"> Concebe soluções de âmbito nacional ou interestadual Estrutura e operacionaliza as soluções contratando serviços dos associados (secretarias ou Receita), das Prods ou de outros fornecedores Gerencia o rateio de custos de infraestrutura, pessoas, sistemas e serviços Gerencia demandas e priorização de projetos Obtém investimento em infraestrutura e projetos de uso comum a serem aplicados nos estados Estabelece e gerencia níveis de qualidade dos serviços Busca soluções e ferramentas inovadoras para aumento de eficiência fiscal
é?	<ul style="list-style-type: none"> Não será uma "Prod" para as Sefaz Estaduais Não deve ter infraestrutura de TI própria Não terá uma estrutura profissional muito ampla (estrutura enxuta e especializada) Não deverá inibir o espírito de cooperação e não burocratização existente

Figura 13: Principais características propostas para a Sefaz Nacional.

Fonte: (CONSULTORIA ACCENTURE, 2013)

Examinando o contexto atual de colaboração das administrações tributárias, no âmbito do projeto da Nota Fiscal Eletrônica, a (CONSULTORIA ACCENTURE, 2013) assim discorre:

Para atender às demandas de soluções de TI em cada estado as Secretarias de Fazenda utilizam departamentos próprios de TI, com diferentes estruturas, abrangência de serviços e níveis de maturidade.

Diversas soluções e serviços locais são prestados em parceria com fornecedores estratégicos, por exemplo, companhias de processamento de dados estaduais como a Procerodes em São Paulo e a Procergs no Rio Grande do Sul.

Assim, nesse contexto de heterogeneidade na prestação de serviços entre as Secretarias de Fazenda Estaduais, a empresa propõe a utilização do portfólio de serviços oferecido pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo (conforme Tabela 2) como modelo a ser seguido pela SEFAZ Nacional.

Lista de Serviços da Secretaria de Fazenda de São Paulo

AIDF – Autorização para Impressão de Documentos Fiscais
AIIM – Auto de Infração e Imposição de Multa
Ambiente de Pagamentos
ANIF – Autos de Notificação de Interesse Fiscal
Arrecadação ICMS e Arrecadação-DR
BEC – Bolsa Eletrônica de Compras
Cadastro de Cursos da FAZESP – Escola Fazendária
Cadastro de Inidôneos
Cadastro de Instrutores da FAZESP – Escola Fazendária
Cadastro Unificado de Fornecedores do Estado de São Paulo – CAUFESP
Cadesp – Cadastro de Contribuintes de ICMS do Estado de São Paulo
CADIN – Cadastro Informativo dos Créditos não Quitados de Órgãos e Entidades Estaduais
Cartórios
Conta Fiscal do ICMS
Controle de Importações – Módulo Recinto Alfandegado
Controle de Notificações Sintegra
CPATES – Cadastro de Parceiros do Terceiro Setor
CT-e – Conhecimento de Transporte Eletrônico
DEC – Domicílio Eletrônico do Contribuinte
DEVEC – Declaração (pelo Contribuinte) do Valor de Aquisição da Energia Elétrica em Ambiente de Contratação Livre
DIPAM – Declaração para o Índice de Participação dos Municípios Paulistas na Arrecadação do ICMS
DNE – Parcelamento de Débitos Não Inscritos de ICMS
DSN – Declaração do Simples Nacional
DTG – ICMS Importação
e-CredRural – Créditos de Produtores Rurais e de Cooperativas de Produtores Rurais
ECF – Cadastro de Emissores de Cupom Fiscal
EFD – Escrituração Fiscal Digital
Emissão de Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo – CRLV
GIA – Guia de Informação e Apuração do ICMS
GIA ST Nacional – Guia de Informação e Apuração Substituição Tributária Nacional
GRF-CBT – Gerador de Registros Fiscais de Combustíveis
IPVA – Aviso de Vencimento
IPVA – Cadastro de Locadoras
IPVA – Cálculo
IPVA – Controle de Notificação
IPVA – FUNDEB
IPVA – Repasse
ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação
Legislação Tributária
NFCE – Consulta de Situação de Arquivos Transmitedos pelos Contribuintes
NFCE – Sistema de Consulta de Nota Fiscal Modelos 21, 22, 06

NF-e – Nota Fiscal Eletrônica
NFP – Nota Fiscal Paulista
PEC – Prontuário Eletrônico do Contribuinte
PGSF – Planejamento e Gestão de Serviços Fiscais
Processo Administrativo Tributário Eletrônico – ePAT
Programas de Incentivo à Cultura e ao Esporte (PAC e PIE)
Recadastramento de Beneficiários, Complementação de Aposentadorias e Pensões Especiais
Recopi Nacional – Sistema de Reconhecimento e Controle das Operações com Papel Imune Nacional
RICORD – Reconhecimento de Recolhimentos – Importações por Conta e Ordem
SAAC – Sistema de Administração e Acompanhamento de Contratos
SAAJ – Sistema de Acompanhamento de Ações Judiciais
SCBF – Sistema de Cadastro de Benefícios Fiscais
SDPE – Sistema de Despesa de Pessoal do Estado – Folha de Pagamento
SEF – Sistema de Execução Financeira
SGA – Sistema de Gestão de Atendimento
SGE – Sistema de Gestão da Estratégia
SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
SIAFISICO – Cadastro de Materiais e Serviços / Banco de Preços
SIGEC – Sistema Integrado de Gestão de Créditos
SIMP – Sistema de Importação – Módulo Importador
Simplex Paulista
Sintegra – Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
Sistema de Cadastro de Unidades Administrativas – UAs
SRPF – Sistema de Regularidade Previdenciária e Fiscal
STDA – Substituição Tributária e Diferencial de Alíquota
Taxa Única de Serviços Eletrônicos
TESN – Termos de Exclusão do Simples Nacional

Tabela 2: Lista de serviços da SEFAZ-SP
Fonte: (CONSULTORIA ACCENTURE, 2013)

A explicação exaustiva de cada um desses serviços tornaria este texto enfadonho e adentraria em pormenores técnicos não tão relevantes para a discussão que se pretende. De toda forma, a mera nomenclatura desses serviços permite uma dedução intuitiva da forte correlação com as atividades de fiscalização e arrecadação tributária.

Tais atividades, em âmbito federal, foram regulamentadas pelo Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011, do qual se destacam algumas competências da

Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:

I – **planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira**, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;

[...]

VIII – **planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos** e demais receitas da União sob sua administração; (grifei)

Em paralelo, a Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, ao definir as atribuições da carreira de Auditoria da Secretaria da Receita Federal do Brasil, assim dispõe:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

[...]

c) **executar procedimentos de fiscalização**, praticando os atos definidos na legislação específica, **inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados**;

d) **examinar a contabilidade** de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, **não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts.1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal**;

II – em caráter geral, exercer as demais atividades inerentes à competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (grifei)

Considerando-se, especificamente, a disciplina da emissão de documentos fiscais, traz-se a norma presente no artigo 16, do Convênio s/n de 1970, a qual determina a necessidade de autorização prévia do fisco estadual:

Art. 16. As unidades da Federação disporão de forma que os documentos fiscais referidos nos incisos I a IV do art. 6º, a Nota Fiscal Simplificada e os documentos aprovados por Regime Especial **só possam ser impressos mediante prévia autorização da repartição competente do Fisco estadual.** (grifei).

Essa previsão legal foi refletida no ambiente tecnológico por meio do conceito de Autorização de Uso de NF-e, conforme visto no item 3.5 deste documento. Por meio Autorização de Uso, o Estado ou o Distrito Federal procedem a diversas validações da Nota Fiscal Eletrônica, devolvendo ao contribuinte um protocolo que conterà assinatura digital da respectiva administração tributária jurisdicionante.

De modo similar, controle semelhante foi previsto também para a escrituração de livros fiscais. Ainda nos termos do Convênio s/n de 1970:

Art. 64. Os livros fiscais, que serão impressos e de folhas numeradas tipograficamente em ordem crescente, só serão usados depois de visados pela repartição competente do Fisco estadual.

4.2 Da Relevância da Identificação de Atividades Exclusivas de Estado

Pela exposição anterior, percebe-se que as atividades a serem desempenhadas no âmbito da SEFAZ Nacional, possuem relação intrínseca com competências legalmente estabelecidas a órgãos e carreiras de Estado.

Essa observação, remete-nos à caracterização das atividades exclusivas de Estado, de modo que, assim identificando-as, possa-se defender determinada estrutura jurídica como adequada para concretizá-las, bem como descartas aquelas que não se compatibilizem com tais atividades.

A Constituição da República Federativa do Brasil menciona, mas não define o que seriam essas atividades exclusivas de Estado. Nos termos do artigo 247, apresenta-se:

Art. 247. As leis previstas no inciso III do § 1º do art. 41 e no § 7º do art. 169 estabelecerão critérios e garantias especiais para a perda do cargo pelo servidor público estável que, em decorrência das atribuições de seu cargo efetivo, desenvolva **atividades exclusivas de Estado**. (grifei)

Na análise desse dispositivo, a Mensagem de veto nº 1.141, de 15 de dezembro de 2006, elaborada para vetar parcialmente, por inconstitucionalidade, o Projeto de Lei nº 97, de 2006 (nº5.845/05 na Câmara dos Deputados), que “Dispõe sobre as Carreiras dos Servidores do Poder Judiciário da União; revoga as Leis nºs 9.421, de 24 de dezembro de 1996, 10.475, de 27 de junho de 2002, 10.417, de 5 de abril de 2002, e 10.944, de 16 de setembro de 2004; e dá outras providências”, permite a extração de valiosos nortes interpretativos para o que se entende por atividade exclusiva de Estado:

O alcance da expressão ‘atividade exclusiva de Estado’ é controvertido na doutrina que se debruça sobre o tema.

Parte dela entende, de forma restritiva, que, afora os membros de Poder, as atividades exclusivas de Estado seriam apenas relativas a regulamentação, fiscalização e fomento.

Outros setores especializados, identificando atividade exclusiva de Estado com carreira típica de Estado, entendem que tais atividades são apenas as exercidas por diplomatas, fiscais, administradores civis, procuradores e policiais.

A despeito do dissenso travado acerca do referido conceito, bem como da confusão que muitas vezes se faz entre atividade típica e carreira típica de Estado, temos que, de fato, a Carta Constitucional conferiu à lei o mister de determinar quais as carreiras e as atividades que devem ostentar tal título. Tal redação do art. 247 da Lex Egem:

‘Art. 247. As leis previstas no inciso III do § 1º do art. 41 e no § 7º do art. 169 estabelecerão critérios e garantias especiais para a perda do cargo pelo servidor público estável que, em decorrência das atribuições de seu cargo efetivo, desenvolva atividades exclusivas de

Estado.’

Como se pode auferir da leitura, a liberdade do legislador, nesse aspecto, não é irrestrita. Isto porque a Constituição Federal, na parte final do dispositivo acima transcrito, vincula a classificação de atividade exclusiva de Estado às atribuições do cargo efetivo e não ao Poder ou órgão de exercício deste.

Depreende-se, portanto, que a Lei Maior, pretendendo revestir os ocupantes de determinados cargos de maiores garantias de estabilidade funcional, delimitou um âmbito de incidência dentro do qual poderá a norma infraconstitucional atuar, estabelecendo um critério orientador da definição de atividade exclusiva de Estado.

Essas garantias, assim, não podem ser concedidas pelo legislador a quaisquer cargos sem apreciação de critérios objetivos atinentes às atribuições destes, sob pena de ferir, inclusive, o princípio da isonomia entre os servidores públicos civis.

Isto é, se a atividade de apoio operacional exercida no âmbito do Poder Judiciário federal é considerada exclusiva de Estado, não há razão, pela dicção constitucional, para que aquela praticada no âmbito do Poder Executivo ou Legislativo não seja assim considerada, haja vista não haver, em essência, diferença de atribuições entre elas. Do contrário, estar-se-ia criando um privilégio injustificado.

Assim, temos que **a definição do que seja atividade exclusiva de Estado deve manter relação estreita com a natureza do cargo contemplado e das funções empreendidas pelo seu ocupante, bem como pelo seu posicionamento estratégico dentro da administração pública, o que justificaria o tratamento diferenciado em relação aos demais cargos públicos e melhor se enquadraria no âmbito conceitual da Constituição.** (grifei)

Como bem pontuado pela referida Mensagem de Veto, o tema não é uníssono na doutrina, entretanto, legalmente, algumas atividades podem ser enquadradas como típicas de Estado, ainda que em caráter exemplificativo. Nesse

sentido, de acordo com a Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004, tem-se que:

Art. 4º Na contratação de parceria público-privada serão observadas as seguintes diretrizes:

[...]

III – indelegabilidade das funções de regulação, jurisdicional, do exercício do poder de polícia e de outras atividades exclusivas do Estado; (grifei)

Como forte exemplo doutrinário, pode-se citar a classificação de (PEREIRA, 1995), ao propor a reforma do aparelho estatal, como se segue:

No Aparelho do Estado é possível distinguir quatro setores:

NÚCLEO ESTRATÉGICO. Corresponde ao governo, em sentido lato. É o setor que define as leis e as políticas públicas, e cobra o seu cumprimento. É portanto o setor onde as decisões estratégicas são tomadas. Corresponde aos Poderes Legislativo e Judiciário, ao Ministério Público e, no poder executivo, ao Presidente da República, aos ministros e aos seus auxiliares e assessores diretos, responsáveis pelo planejamento e formulação das políticas públicas.

ATIVIDADES EXCLUSIVAS. É o setor em que são prestados serviços que só o Estado pode realizar. São serviços em que se exerce o poder extroverso do Estado - o poder de regulamentar, fiscalizar, fomentar. Como exemplos temos: a cobrança e fiscalização dos impostos, a polícia, a previdência social básica, o serviço de desemprego, a fiscalização do cumprimento de normas sanitárias, o serviço de trânsito, a compra de serviços de saúde pelo Estado, o controle do meio ambiente, o subsídio à educação básica, o serviço de emissão de passaportes, etc

SERVIÇOS NÃO EXCLUSIVOS. Corresponde ao setor onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações públicas não-estatais e privadas. As instituições desse setor não possuem o poder de Estado.

PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA O MERCADO. Corresponde à área de atuação das empresas. É caracterizado pelas

atividades econômicas voltadas para o lucro que ainda permanecem no aparelho do Estado como, por exemplo, as do setor de infraestrutura. Estão no Estado seja porque faltou capital ao setor privado para realizar o investimento, seja porque são atividades naturalmente monopolistas, nas quais o controle via mercado não é possível, tornando-se necessário no caso de privatização, a regulamentação rígida.

[...]

No nível das atividades exclusivas de Estado, temos, operando de forma vertical, em maior profundidade, o projeto das Agências Autônomas e, no nível dos serviços não-exclusivos, o projeto das Organizações Sociais acompanhado pelo programa de publicização. (grifei)

Um outro exemplo legal, em que se vislumbra uma enunciação de atividades consideradas típicas de Estado sem uma definição exaustiva encontra-se na Lei nº 6.185, de 11 de Dezembro de 1974, como se segue:

Art. 2º Para as **atividades inerentes ao Estado como Poder Público sem correspondência no setor privado**, compreendidas nas áreas de Segurança Pública, Diplomacia, Tributação, **Arrecadação e Fiscalização de Tributos Federais e Contribuições Previdenciárias**, Procurador da Fazenda Nacional, Controle Interno, e no Ministério Público, **só se nomearão servidores cujos deveres, direitos e obrigações sejam os definidos em Estatuto próprio**, na forma do art. 109 da Constituição Federal. (grifei)

Observe-se que, em consonância com os dispositivos da lei, os professores (MARTINS; MENDES, 1998) assim analisam:

Adotada essa orientação, **o "núcleo essencial" do serviço público, relacionado com as atribuições exclusivas de Estado, subsistirá sob a regência do sistema estatutário**. O regime comum passará a ser, todavia, o da legislação trabalhista. (grifei)

Essa orientação foi repetida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ao analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.717/DF, onde o Partido dos

Trabalhadores (PT), interpretando que o pessoal contratado por agências reguladoras deveriam possuir cargo público, e não emprego público, questionou diversos dispositivos da Lei nº 9.986/2000. Segue parte da referida ADI:

DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. [58](#) E SEUS [PARÁGRAFOS](#) DA LEI FEDERAL Nº [9.649](#), DE 27.05.1998, QUE TRATAM DOS SERVIÇOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS.

1. Estando prejudicada a Ação, quanto ao [§ 3º](#) do art. [58](#) da Lei nº [9.649](#), de 27.05.1998, como já decidiu o Plenário, quando apreciou o pedido de medida cautelar, a Ação Direta é julgada procedente, quanto ao mais, declarando-se a inconstitucionalidade do "caput" e dos § 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º do mesmo art.[58](#). 2. Isso porque a interpretação conjugada dos artigos [5º](#), [XIII](#), [22](#), [XVI](#), [21](#),[XXIV](#), [70](#), [parágrafo único](#), [149](#) e [175](#) da [Constituição Federal](#), **leva à conclusão, no sentido da indelegabilidade, a uma entidade privada, de atividade típica de Estado, que abrange até poder de polícia, de tributar e de punir**, no que concerne ao exercício de atividades profissionais regulamentadas, como ocorre com os dispositivos impugnados. (grifei)

Conjugando a doutrina exposta, com as disposições legais e a orientação jurisprudencial sobre o tema, percebe-se que a atividade de fiscalização e arrecadação de tributos é incontroversamente caracterizada como atividade exclusiva de Estado devendo, por conseguinte, ser exercidas por pessoas jurídicas de direito público²⁷.

Resta, então, definir se as atividades desempenhadas pela SEFAZ Nacional enquadrar-se-iam. Entende-se que sim.

Voltando ao Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011

Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete:

²⁷ Além da doutrina administrativa sobre o tema, o Código Tributário Nacional, assim dispõe sobre a capacidade tributária ativa: Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do [§ 3º do artigo 18 da Constituição](#).

[...]

XIV – **celebrar convênios** com órgãos e entidades da administração pública e entidades de direito público ou privado, **para permuta de informações, racionalização de atividades, desenvolvimento de sistemas compartilhados e realização de operações conjuntas;**

Nota-se que o desenvolvimento de sistemas compartilhados pode ser pactuado por meio de convênios com entidades de direito público ou privado. Essa disposição, erroneamente poderia levar à conclusão de que a SEFAZ Nacional, exerceria atividades não exclusivas de Estado e, assim, poderia ser dotada de personalidade jurídica de direito privado.

Entretanto, o objeto proposto para a SEFAZ Nacional não é o desenvolvimento de sistemas em si, atividade-meio, serviço não exclusivo e, por conseguinte, passível de contratação pelo Poder Público frente a entidades privadas.

Socorrendo-nos novamente do estudo elaborado pela (CONSULTORIA ACCENTURE, 2013), a empresa assim elenca, em seu relatório, alguns dos potenciais serviços a serem oferecidos pela SEFAZ Nacional:

- Integração de bases de dados (Cadastros, Notas, Pagamentos, SPED, Sintegra)²⁸
- Identificação de indícios de evasão fiscal²⁹
- Análise do impacto de incentivos e renúncias fiscais³⁰
- Análise da base contributiva³¹

28 De acordo com o Decreto 7.482/2011, em âmbito federal: Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: [...] XIII - realizar estudos para subsidiar a formulação da política tributária e estabelecer política de informações econômico-fiscais e implementar sistemática de coleta, tratamento e divulgação dessas informações;

29 De acordo com o Decreto 7.482/2011, em âmbito federal: Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: [...] VIII - planejar, dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União sob sua administração;

30 De acordo com o Decreto 7.482/2011, em âmbito federal: Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: [...] XI - estimar e quantificar a renúncia de receitas administradas e avaliar os efeitos das reduções de alíquotas, das isenções tributárias e dos incentivos ou estímulos fiscais, ressalvada a competência de outros órgãos que também tratam da matéria;

31 De acordo com o Decreto 7.482/2011, em âmbito federal: Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: [...] IX - realizar a previsão, o acompanhamento, a análise e o controle das receitas sob sua administração, bem como coordenar e consolidar as previsões das demais

- Análise em tempo real (instantânea) de operações interestaduais³²

Em verdade, a conclusão inevitável é que o objeto da SEFAZ Nacional adquire contornos de atividade exclusiva de Estado, uma vez que tais serviços (além dos enumerados na Tabela 2) constituem elemento essencial ao cumprimento das competências atribuídas à fiscalização e arrecadação tributárias.

receitas federais, para subsidiar a elaboração da proposta orçamentária da União;

32 De acordo com o Decreto 7.482/2011, em âmbito federal: Art. 15. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: [...] XVII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros, inclusive no que diz respeito a alfandegamento de áreas e recintos;

5 INSTRUMENTOS DE MATERIALIZAÇÃO DA COOPERAÇÃO ESTATAL NO ÂMBITO DO SPED

Delimitados os caracteres jurídicos das principais atividades a serem desempenhadas no âmbito da SEFAZ Nacional, passa-se à análise das diferentes formas de estruturação jurídica à disposição do Estado para materializar a execução das mais diversas atividades, objetivando-se a escolha daquela que melhor se amolda à entidade que se pretende criar.

5.1 Conformação Jurídica da Administração Pública

A delimitação do conceito de Administração Pública, passa pela análise doutrinária. De acordo com (DI PIETRO, 2014):

[...] pode-se definir Administração Pública, em sentido subjetivo, como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Analisando as possibilidades de atuação do Estado, o professor (MELLO, 2010) assim discorre:

O Estado tanto pode desenvolver por si mesmo as atividades administrativas que tem constitucionalmente a seu encargo, como pode prestá-las através de outros sujeitos.

Nesta segunda hipótese, ou transfere a particulares o exercício de certas atividades que lhe são próprias ou, então, cria outras pessoas, como entidades adrede concebidas para desempenhar cometimentos de sua alçada. Ao criá-las, as algumas conferirá personalidade de Direito Público e a outras personalidade de Direito Privado. Por meio delas, então, descentralizará as sobreditas atividades.

Ressalve-se, apenas, que este *nomen juris* - “descentralização” - foi utilizado com acepção diversa por diplomas estruturadores

da organização administrativa da União (Decretos-leis 200/67 e 900/69), como mais ao diante, se esclarece (ns. 20 e 21).

Em termos legais e sob a perspectiva subjetiva, o Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, elenca os componentes da Administração Pública, segregando-a em Administração Direta e Administração Indireta:

Art. 4º A Administração Federal compreende:

I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

a) Autarquias;

b) Empresas Públicas;

c) Sociedades de Economia Mista.

d) fundações públicas. [\(Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987\)](#)

Acrescente-se a esse rol, como membros integrantes da Administração Indireta os Consórcios Públicos que adquirirem personalidade jurídica de direito público, também denominados Associações Públicas, nos termos da Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005.

Art. 6º O consórcio público adquirirá personalidade jurídica:

I – de direito público, no caso de constituir associação pública, mediante a vigência das leis de ratificação do protocolo de intenções;

II – de direito privado, mediante o atendimento dos requisitos da legislação civil.

§ 1º **O consórcio público com personalidade jurídica de direito público integra a administração indireta de todos os entes da Federação consorciados.** (grifei)

Para boa parte da doutrina, como (MELLO, 2010)³³ e de (CARVALHO FILHO, 2014)³⁴, as associações públicas constituem espécie do gênero autarquias, que, no momento da sua constituição passam a integrar a Administração Pública Indireta do integração dos entes federativos membros do consórcio público

Todavia, atente-se ao fato de que, apesar de a Lei nº 11.107/2005 ressaltar apenas os consórcios constituídos com personalidade jurídica de direito público, como integrantes da Administração Pública Indireta, a doutrina, por meio de expoentes como (MELLO, 2010)³⁵ e (DI PIETRO, 2014)³⁶, entende que todas as formas de consórcios públicos acabarão, por fim, a integrar a Administração Pública Indireta de, pelo menos, um dos entes federativos consorciados.

5.1.1 Administração Direta

A extensão da Administração Direta pode ser extraída a partir da definição de (CARVALHO FILHO, 2014), para quem:

Administração Direta é o conjunto de órgãos que integram as pessoas federativas, aos quais foi atribuída a competência para o

33 Segundo o autor: “Não é difícil perceber que quando tiverem personalidade de direito público serão autarquias intergovernamentais [...]”

34 Conforme observa o autor: “Não custa observar que a Lei nº 11.107, de 6.4.2005, que dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos, determinou que estes se personificassem, constituindo associação pública ou pessoa jurídica de direito privado. A mesma lei, no art. 16, alterou o art. 41, IV, do Código Civil, que se refere às autarquias como pessoas jurídicas de direito público, acrescentando a expressão "inclusive as associações públicas". Resulta daí, por conseguinte, que, enquadrando-se como autarquias, as associações públicas passam a integrar a Administração Indireta das pessoas federativas que participam do consórcio público.

35 Conforme o autor: “Mesmo quando constituído sob forma de direito privado, o consórcio público observará as normas de Direito Público no que concerne à realização de licitação, celebração de contratos, prestação de contas e admissão de pessoal, que será regido pela Consolidação das Leis do Trabalho - CLT (art. 6º, § 2º). Não é difícil perceber que quando tiverem personalidade de direito público serão autarquias intergovernamentais e quando tiverem personalidade de direito privado serão empresas públicas; portanto, ainda que a lei não o diga, neste caso também farão parte da Administração indireta, porém, apenas da entidade governamental que detiver a maioria acionária.”

36 De acordo com as observações da autora: “Embora o artigo 6º só faça essa previsão com relação aos consórcios constituídos como pessoas jurídicas de direito público, é evidente que o mesmo ocorrerá com os que tenham personalidade de direito privado. Não há como uma pessoa jurídica política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) instituir pessoa jurídica administrativa para desempenhar atividades próprias do ente instituidor e deixá-la fora do âmbito de atuação do Estado, como se tivesse sido instituída pela iniciativa privada. Todos os entes criados pelo Poder Público para o desempenho de funções administrativas do Estado têm que integrar a Administração Pública Direta (se o ente for instituído como órgão sem personalidade jurídica) ou Indireta (se for instituído com personalidade jurídica própria).

exercício, de forma centralizada, das atividades administrativas do Estado.

Assim, percebe-se que a Administração Direta é integrada pelos órgãos públicos, centros de execução de competências constitucionalmente estabelecidas às respectivas pessoas federativas que compõe, caracterizando a atuação direta do Estado, sem qualquer forma de descentralização.

5.1.2 Administração Indireta

Continuando na linha defendida por (CARVALHO FILHO, 2014), pode-se observar a seguinte conceituação:

Administração Indireta do Estado é o conjunto de pessoas administrativas que, vinculadas à respectiva Administração Direta, têm o objetivo de desempenhar as atividades administrativas de forma descentralizada.

A descentralização administrativa, agora tomando embasamento nas lições de (DI PIETRO, 2014), pode manifestar-se sob três modalidades: a descentralização territorial ou geográfica; a descentralização por serviços, funcional ou técnica; e a descentralização por colaboração. De acordo com a referida autora:

Descentralização territorial ou geográfica é a que se verifica quando urna entidade local, geograficamente delimitada, é dotada de personalidade jurídica própria, de direito público, com capacidade administrativa genérica³⁷.

[...]

Descentralização por serviços, funcional ou técnica é a que se verifica quando o Poder Público (União, Estados ou Municípios) cria uma pessoa jurídica de direito público ou privado e a ela atribui a titularidade e a execução de determinado serviço público³⁸.

37 A descentralização geográfica é o típico caso dos territórios federais, que, ainda segundo a autora, “não integram a federação, mas têm personalidade jurídica de direito público, são geograficamente delimitados e possuem capacidade genérica, que abrange serviços de segurança, saúde, justiça etc.”

38 Ainda conforme a autora: “no caso da descentralização por serviço, o ente descentralizado passa a deter a titularidade e a execução do serviço; em consequência, ele desempenha o serviço com independência em relação à pessoa que lhe deu vida, podendo opor-se a interferências indevidas; estas somente são admissíveis nos limites expressamente estabelecidos em lei e têm

[...]

Descentralização por colaboração é a que se verifica quando, por meio de contrato ou ato administrativo unilateral, se transfere a execução de determinado serviço público a pessoa jurídica de direito privado, previamente existente, conservando o Poder Público a titularidade do serviço³⁹. (grifei)

Assim, conforme visto, a Administração Pública Indireta, compõe-se de entidades com personalidade jurídica própria que podem assumir o formato de autarquias, fundações públicas (sob a forma de pessoa jurídica de direito privado ou de direito público), empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos.

Passemos, agora, a uma definição sucinta desses entes.

5.1.2.1 Autarquias

A definição legal de autarquia encontra-se no Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

I – Autarquia – o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

Entretanto, conforme observa (MELLO, 2010), a conceituação legal carece de alguns elementos em sua definição, que o próprio autor assim supre:

Como definição, o enunciado normativo não vale nada. Sequer

por objetivo garantir que a entidade não se desvie dos fins para os quais foi instituída. Essa a razão do controle ou tutela a que tais entidades se submetem nos limites da lei.”

39 Continuando na análise, afirma a autora: “Originariamente, nessa forma de descentralização por colaboração, que se faz por concessão, permissão ou autorização do serviço público, o Poder Público delegava a execução do serviço a pessoas jurídicas já constituídas com capital exclusivamente privado; e essa era a sua vantagem, ou seja, a possibilidade de realizar grandes serviços sem dispêndio de capital público, além de manter, o poder concedente, a disponibilidade sobre o serviço. Mais recentemente, adotou-se o procedimento de delegar a execução do serviço público a empresas sob controle acionário do Poder Público, referidas na Constituição como categoria própria, diversa das empresas públicas e sociedades de economia mista (arts. 37, XVII, e 165, § 5º, II).

permite ao intérprete identificar quando a figura legalmente instaurada tem ou não natureza autárquica, pois deixou de fazer menção ao único traço que interessaria referir: a personalidade de Direito Público. **Exatamente por serem pessoas de Direito Público é que as autarquias podem ser titulares de interesses públicos, ao contrário de empresas públicas e sociedades de economia mista, as quais, sendo pessoas de Direito Privado, podem apenas receber qualificação para o exercício de atividades públicas; não, porém, para titularizar as atividades públicas.**

Além disto, **uma vez que lei crie uma dada entidade autárquica**, isto é, uma pessoa de Direito Público dotada de capacidade exclusivamente administrativa⁴⁰, **o só fato de fazê-lo já implica, de per si, que a atividade que lhe seja cometida passe, ipso facto, a ser qualificada como típica da Administração Pública**, e como tal terá de ser havida. (grifei)

5.1.2.2 Fundações Públicas

Novamente, recorrendo ao Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, tem-se a seguinte caracterização para as fundações públicas:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

[...]

IV – Fundação Pública – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras

Para essa definição legal, outra vez traz-se a crítica (e o complemento doutrinário) do professor (MELLO, 2010):

⁴⁰ De pensamento similar, o professor (JUSTEN FILHO, 2005) utiliza a terminologia “pessoas meramente administrativas” para as autarquias.

É absolutamente incorreta a afirmação normativa de que as fundações públicas são pessoas de Direito Privado. Na verdade, são pessoas de Direito Público, consoante, aliás, universal entendimento, que só no Brasil foi contido. **Saber-se se uma pessoa criada pelo Estado é de Direito Privado ou de Direito Público é meramente uma questão de examinar o regime jurídico estabelecido na lei que a criou. Se lhe atribuiu a titularidade de poderes públicos, e não meramente o exercício deles, e disciplinou-a de maneira a que suas relações sejam regidas pelo Direito Público, a pessoa será de Direito Público, ainda que se lhe atribua outra qualificação. Na situação inversa, a pessoa será de Direito Privado**, mesmo inadequadamente nominada.

[..]

Em rigor, as chamadas fundações públicas são pura e simplesmente autarquias; às quais foi dada a designação correspondente à base estrutural que têm. (grifei)

5.1.2.3 Empresas Públicas

Voltando ao Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, tem-se o seguinte conceito legal de empresa pública:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

[...]

II – Empresa Pública – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969](#))

No campo doutrinário, seguindo a linha de embasamento do professor (MELLO, 2010), tem-se a seguinte análise sobre o termo empresa pública:

Deve-se entender que **empresa pública federal é a pessoa jurídica**

criada por força de autorização legal como instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes de ser coadjuvante da ação governamental, constituída sob quaisquer das formas admitidas em Direito e cujo capital seja formado unicamente por recursos de pessoas de Direito Público interno ou de pessoas de suas Administrações indiretas, com predominância acionária residente na esfera federal.

Advirta-se que esta não é a definição que lhe confere o Decreto-lei 200, com a redação alterada pelo Decreto-lei 900, mas é a que se tem de adotar por inarredável imposição lógica, em decorrência do próprio Direito Positivo brasileiro. (grifei)

5.1.2.4 Sociedades de Economia Mista

Como último elemento componente da Administração Pública Indireta sob a normativa do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, a sociedade de economia mista é assim delimitada pelo referido diploma:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

[...]

III – Sociedade de Economia Mista – a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta. ([Redação dada pelo Decreto-Lei nº 900, de 1969](#))

Repetindo a advertência mencionada para o conceito legal de empresa pública, (MELLO, 2010) traz a seguinte caracterização para as sociedades de economia mista:

Sociedade de economia mista federal há de ser entendida como a pessoa jurídica cuja criação é autorizada por lei, como um instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes desta

sua natureza auxiliar da atuação governamental, constituída sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou entidade de sua Administração indireta, sobre remanescente acionário de propriedade particular.

5.1.2.5 Consórcios Públicos

Fugindo à regra, os consórcios públicos têm previsão legal fora alcance do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, sendo estabelecidos décadas depois pela Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005.

Analisando o termo sob a perspectiva doutrinária, tem-se que, conforme (DI PIETRO, 2014):

[...] podem-se conceituar os **consórcios públicos**, perante a Lei nº 11.107/05, como **associações formadas por pessoas jurídicas políticas** (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), com personalidade de direito público ou de direito privado, **criadas mediante autorização legislativa, para a gestão associada de serviços públicos**. (grifei)

5.1.3 Outros Instrumentos de Gestão Associada

Os convênios e os contratos de programa apresentam-se como alternativa na colaboração entre entidades e órgãos existentes quando, para o atingimento de determinada finalidade, não se requer, necessariamente, mecanismos de desconcentração ou descentralização da Administração Pública.

Para (DI PIETRO, 2014), a gestão associada de serviços públicos pode tomar efeito mediante a constituição de consórcio público, como pessoa jurídica, na forma disciplinada pela Lei nº 11.107/2005; ou por meio de acordos de vontade, como o convênio de cooperação, o contrato de programa ou outro instrumento que tenha por objeto a prestação dos referidos serviços em formato de uma gestão associada.

Segundo (MELLO, 2010), o contrato de programa “é estabelecido no âmbito dos consórcios ou convênios e deve obedecer à legislação sobre concessão

e permissão de serviços públicos.”

Os convênios de cooperação, por sua vez, de acordo com (DI PIETRO, 2014), materializam a mútua colaboração, em que os partícipes vislumbrem à obtenção de um resultado comum, podendo ser definido como “forma de ajuste entre o Poder Público e entidades públicas ou privadas para a realização de objetivos de interesse comum, mediante mútua colaboração.”

Por fim, em interessante síntese, (DI PIETRO, 2014), assim condensa as alternativas na gestão associada:

Em resumo, existem várias possibilidades para a gestão associada de serviços públicos:

- a) a constituição de consórcio público com personalidade de direito público, sob a forma de associação pública;
- b) a constituição de consórcio público com personalidade de direito privado, sob a forma de associação civil;
- c) o convênio de cooperação;
- d) o contrato de programa que, por sua vez, pode estar vinculado a um consórcio público ou a um convênio de cooperação, ou pode ser independente de qualquer outro tipo de ajuste, podendo, inclusive, ser celebrado diretamente por um ente federativo com entidade da Administração Indireta de outro ente federativo.

5.2 Do modelo proposto em estudo realizado pelo Encat

A partir dos problemas enfrentados na manutenção da SEFAZ Virtual do Estado do Rio Grande do Sul, em virtude de possíveis questionamentos dos órgãos de controle sobre a aplicação de verbas gaúchas no provimento de serviços de interesse de outros Estados-membros, o Encat solicitou o estudo jurídico consubstanciado em (SANTOS, 2013).

Passe-se, então agora, na análise desse trabalho, iniciando-se pelas críticas a alguns dos possíveis modelos a serem adotados para, *a posteriori*, apresentar o que este estudo concluiu como melhor alternativa para a constituição da SEFAZ Nacional.

5.2.1 Críticas ao Modelo Fundacional

Analisando a possibilidade jurídica de a SEFAZ Nacional se fazer constituir no formato de uma fundação pública de direito privado, (SANTOS, 2013) cita como exemplo a congregação de 69 municípios da Fundação Estatal Saúde da Família (FESF-SUS), na Bahia.

De acordo com o sítio da instituição na internet⁴¹:

A FESF-SUS se constitui como uma proposta inovadora e consistente para avançar no fortalecimento do SUS e no desenvolvimento de um modelo de gestão interfederativa, atuando em todas as regiões da Bahia como uma instituição do Sistema Único de Saúde (SUS), cumprindo função essencial para a gestão compartilhada de serviços de saúde integrados com os entes federativos. Esse modelo inovador se apresenta como uma solução jurídico-administrativa e sanitária para o desenvolvimento da atenção à saúde no Estado da Bahia e propicia agilidade e segurança para gestores, usuários, trabalhadores como um democrático veículo de concretização do direito humano fundamental da saúde.

A FESF-SUS foi constituída por 69 municípios do Estado da Bahia com permissão da Lei Complementar Estadual n.º 29, de 21/12/2007, tendo como base os princípios de gestão compartilhada, democrática e participativa.

Todavia, analisando a proposta de aplicação do modelo fundacional à SEFAZ Nacional, (SANTOS, 2013) afirma:

[...] a Consultora não opinaria por esse modelo para a Sefaz Nacional tendo em vista a sua burocrática forma de instituição que é a de aprovação de leis nas casas legislativas e análises jurídicas de todas as procuradorias dos estados interessados em participar como instituidor dessa fundação.

Esse modelo fundacional seria mais complexo para a Sefaz Nacional por exigir que os secretários (as pessoas físicas) a instituíssem, surgindo, assim, apartada dos secretários, a entidade pública de

41 Acessível em <http://www.fesfsus.ba.gov.br/>

direito privado, que também se submeteria as mesmas exigências do consórcio público de direito privado, sem nenhuma diferença: lei autorizadora; regime de pessoal CLT mediante concurso; regime de licitação e contratos, regime especial de penhora etc. Além do mais há entendimentos diversos do Ministério Público quanto à necessidade de a fundação contar com o seu velamento, ainda que não seja esse o entendimento corrente entre os administrativas (sic) quanto à supervisão do Ministério Público sobre as fundações estatais.

Com todo o respeito à autora, mas a argumentação pragmática da carga burocrática na instituição de fundações públicas como elemento impeditivo, não merece prosperar. A inadequação do modelo fundacional à SEFAZ Nacional encontra sustento na ordem jurídica, e não nas dificuldades de sua operacionalização.

A despeito das divergências doutrinárias acerca da natureza jurídica das fundações públicas⁴², ainda que constituída sob a conformação de uma entidade com personalidade jurídica de direito público, a SEFAZ Nacional não poderia adotar esse modelo, tendo em vista que seu objeto escapa ao desempenho de funções de ordem social, como saúde, educação, cultura, meio ambiente, assistência, dentre outras, não se enquadrando nas suas características conformadoras⁴³.

42 Sobre o tema, a professora (DI PIETRO, 2014), de forma esclarecedora, assim discorre: “Quando Estado institui pessoa jurídica sob a forma de fundação, ele pode atribuir a ela regime jurídico administrativo, com todas as prerrogativas e sujeições que lhe são próprias, ou subordiná-la ao Código Civil, neste último caso, com derrogações por normas de direito público. Em um e outro caso se enquadram na noção categorial do instituto da fundação, como patrimônio personalizado para a consecução de fins que ultrapassam o âmbito da própria entidade. Em cada caso concreto, a conclusão sobre a natureza jurídica da fundação - pública ou privada - tem que ser extraída do exame da sua lei instituidora e dos respectivos estatutos. Ainda que a legislação federal considere a fundação como pessoa jurídica de direito privado, nada impede que a lei instituidora adote regime jurídico-publicístico, derrogando, no caso concreto, as normas gerais estabelecidas pelo Decreto-lei nº 200/67, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.596/87, da mesma forma como tem sido feito em relação às sociedades de economia mista e empresas públicas, instituídas, estas últimas especialmente, sob formas inéditas, não previstas em qualquer lei anterior que discipline as sociedades comerciais. Trata-se de aplicar o artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução do Código Civil, em consonância com o qual “a lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes não revoga nem modifica a lei anterior.”

43 Ainda segundo (DI PIETRO, 2014), dentre as características atribuídas às fundações públicas, está o “desempenho de atividade atribuída ao Estado no âmbito social; com isto fica presente a ideia de descentralização de uma atividade estatal e também a de que a fundação é a forma adequada para o desempenho de funções de ordem social, como saúde, educação, cultura, meio ambiente, assistência e tantas outras; isto precisamente pelo fato de ela objetivar fins que beneficiam terceiros estranhos à entidade”

5.2.2 Críticas ao Modelo de Consórcio Público

Continuando na análise dos possíveis modelos a serem adotados pela SEFAZ Nacional, (SANTOS, 2013) assim observa sobre a instauração de um consórcio público:

No caso específico de criação de uma entidade que congregue todos os secretários de fazenda pública estaduais e a Receita Federal para a realização de atividades de interesse comum, conforme descrito em documentos do grupo de trabalho e para atendimento do disposto no art. 37, XXII da CF que determina que as administrações federativas devem atuar de forma integrada, inclusive com compartilhamento de cadastros e de informações fiscais na forma da lei ou de convênio, no âmbito dos modelos públicos descritos na Parte I, ou seja, que integram a Administração Pública, **o melhor modelo seria o do consórcio público regido pelo direito privado, uma vez que a empresa pública não tem finalidade compatível com o objeto que se pretende e a autarquia é de difícil instituição e execução dada a sua natureza pública e interfederativa.**

Além do mais não há consenso entre os juristas brasileiros quanto à possibilidade de haver autarquia interfederativa, dada a necessidade de sua vinculação a um ente instituidor para efeito de supervisão institucional e o regime estatutário de seus servidores. O regime estatutário seria de qual ente instituidor? (Certamente, ante a impossibilidade de haver essa vinculação, o regime deverá ser o da CLT). Por isso não há na Administração Pública autarquia interfederativa em razão dessas dificuldades, o que, contudo não a elimina do cenário administrativo. (grifei)

Especificamente sobre os consórcios públicos com personalidade jurídica de direito privado, trazemos os comentários do professor (MELLO, 2010):

Dependendo da forma como se organizarem, **os consórcios terão personalidade jurídica de Direito Privado (o que é autêntica aberração)** sem fins econômicos ou de Direito Público (art. 1º, § 1º,

e art. 6º), sendo que nesta última hipótese farão parte da Administração indireta de todos os consorciados (art. 6º, § 1º).

Para o referido doutrinador, a existência de um consórcio público com caracteres privados corresponde a uma excentricidade. Nos mesmos moldes o pensamento de (DI PIETRO, 2014)⁴⁴:

“A Lei nº 11.107, de 6-4-05, regulamentada pelo Decreto nº 6.017, de 7-1-07, dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos. **A lei é, sob todos os aspectos, lamentável e não deveria ter sido promulgada nos termos em que o foi. Mais do que resolver problemas, ela os criou, seja sob o ponto de vista jurídico, seja sob o ponto de vista de sua aplicação prática.**

[...]

Não havia (até a promulgação da Lei nº 11.107/05) nada, no direito brasileiro, que autorizasse a considerar o consórcio como pessoa jurídica, seja no direito administrativo, seja no direito privado. Exatamente por se tratar de acordo de vontades é que a Lei nº 8.666, de 21-6-1993, sobre licitações e contratos, manda aplicar as suas disposições, no que couber, a convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres celebrados por órgãos e entidades da Administração Pública. (grifei)

A despeito dessas discussões, é fato a existência dessas entidades, a quem o legislador optou por conferir personalidade jurídica. Analisando sobre os caracteres públicos ou privados dessas instituições, (MELLO, 2010), assim classifica:

Não é difícil perceber que **quando tiverem personalidade de direito público serão autarquias intergovernamentais e quando tiverem personalidade de direito privado serão empresas públicas**; portanto, ainda que a lei não o diga, neste caso também farão parte da Administração indireta, porém, apenas da entidade governamental que detiver a maioria acionária.

Adotando-se a posição do eminente administrativista, percebe-se com

44 Sobre o tema, assim escreve a autora:

clareza que a conformação jurídica da SEFAZ Nacional não poderá assumir contornos de um consórcio público, com personalidade jurídica de direito privado, uma vez que sua área de atuação escapa àquela delimitada para as empresas públicas.

Com relação ao consórcio público, com personalidade jurídica de direito público, (SANTOS, 2013) assim tece sua análise:

No caso da autarquia interfederativa haveria também a necessidade de serem aprovadas 27 leis estaduais nas casas legislativas dos estados; e se a União for participar, há que ter uma lei federal aprovada no Congresso Nacional. Esses projetos de leis deveriam guardar semelhança ou serem quase que uníssonos o que não se pode garantir dada a liberdade das casas legislativas na sua votação. **O rito processual no interior do Poder Executivo também seria demorado, tendo em vista a necessidade de se obter parecer das procuradorias jurídicas e outros órgãos dos governos estaduais, conforme forem as exigências de suas organizações administrativas.** Por isso não é possível precisar o tempo que isso levaria, mas certamente não seria nunca inferior a dois anos ou até mesmo poderia um ou outro ser arquivado ou não ser aprovado em alguma casa legislativa.

[...]

Assim no âmbito da Administração Pública Indireta, o consórcio, com todos os ritos processuais e legislativos e a autarquia, com todas as suas dificuldades e falta de consenso na doutrina administrativa quanto a sua forma interfederativa, são modelos que podem caber na Sefaz Nacional. Tanto no consórcio quanto na autarquia a contratação de pessoal se faz por concurso e o regime de compras é pela lei de licitação e contratos, havendo que prestar contas aos tribunais de contas.

Conforme visto, o consórcio público com personalidade jurídica de direito público é definido por (MELLO, 2010) uma autarquia intergovernamental. Sendo espécie do gênero autarquia, por decorrência lógica, a ela são aplicáveis as mesmas regras e princípios norteadores.

Sobre o âmbito de atuação das autarquias, (MELLO, 2010) assim ensina:

Dentre as pessoas categorizadas no Decreto-lei 200 como "Administração indireta", **as autarquias foram normativamente apontadas como predispostas a "executar atividades típicas da Administração Pública"**.

A Constituição referiu-se às fundações públicas em paralelismo com as autarquias, portanto como se fossem realidades distintas, porque simplesmente existem estes nomes diversos, utilizados no Direito brasileiro para nominar pessoas jurídicas estatais. Seus objetivos foram pragmáticos: colhê-las seguramente nas dicções a elas reportadas, prevenindo que, em razão de discussões doutrinárias e interpretações divergentes, pudessem ficar à margem dos dispositivos que as pretendiam alcançar. Além do mais, um texto constitucional não é o lugar adequado para solver debates taxinômicos.

Uma vez que as fundações públicas são pessoas de Direito Público de capacidade exclusivamente administrativa, resulta que são autarquias e que, pois, todo o regime jurídico dantes exposto, como o concernente às entidades autárquicas, aplica-se-lhes integralmente.

Deveras, os sujeitos em questão delas se estremam apenas na forma de criação, e isto, tão-só, por pura falta de técnica, dantes do legislador e hoje também da Emenda Constitucional 19, a qual, diga-se de passagem, é um modelo de impropriedades jurídicas.

Assim, na feliz consideração do professor (MELLO, 2010), as autarquias correspondem a pessoas jurídicas de direito público de "capacidade exclusivamente administrativa", aptas ao desempenho de atividades típicas de Estado.

Destarte, com respeito à opinião de (SANTOS, 2013), conclui-se que tal conceito se amolda com coerência ao objeto proposto pela SEFAZ Nacional, tendo em vista que, entre as atribuições a que se propõe, a entidade poderá promover a análise e autorização de documentos fiscais eletrônicos, bem como o fornecimento de tais informações a órgãos e entidade com competências normativamente estabelecidas e legalmente autorizados.

5.2.3 Modelo Proposto pelo Encat: Associação Civil sem Fins Lucrativos

Desconsideradas as hipóteses de atuação estatal anteriormente mencionadas, o estudo desenvolvido no âmbito do Encat por (SANTOS, 2013) assim conclui sobre o melhor modelo a ser adotado:

A entidade a ser criada poderia se utilizar de precedentes já existentes no nosso ordenamento jurídico e ser instituída sobre o **formato de associação civil privada, ainda que suas finalidades sejam de interesse público**, nos moldes de algumas instituições existentes: Conselho Nacional de Secretários de Saúde (CONASS); Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (CONASEMS); CONSAD (Conselho Nacional de Secretários de Estado da Administração), entre outros.

[...]

A entidade Sefaz Nacional poderia ser instituída sob o formato de uma associação civil, sem fins lucrativos, mediante a agregação de secretários de fazenda (pessoas físicas) interessados na sua criação, em número suficiente para se configurar uma associação.

A associação Sefaz Nacional poderia estabelecer convênio com a União e Estados para apoio e fomento de suas atividades de interesse público, bem como com os estados-membros. (grifei)

O primeiro entrave dessa conformação ocorre na idealização de uma associação civil de pessoas físicas, ocupantes do cargo de Secretário de Fazenda do Estado sem a necessária representação de todos os Estados-membros (veja que o texto vislumbra a criação da entidade “em número suficiente para se configurar uma associação”), prejudicando a implementação de padrões nacionais e caminhando, inclusive, de encontro à política de uniformização proposta no âmbito do Confaz.

Com relação à atuação de associações civis em colaboração com o Estado, resgatamos a lição de (DI PIETRO, 2014):

Por entidades de apoio podem-se entender as **pessoas jurídicas de**

direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por servidores públicos, porém em nome próprio, sob a forma de fundação, associação ou cooperativa, para a prestação, em caráter privado, de serviços sociais não exclusivos do Estado, mantendo vínculo jurídico com entidades da administração direta ou indireta, em regra por meio de convênio.

Assim, pela linha delineada no conceito da respeitável doutrinadora, por mais salutar que seja a convivência entre entidades privadas sem finalidade lucrativa e o Estado, para o caso específico da SEFAZ Nacional, é um modelo que não encontra bases jurídicas para prosperar, uma vez que boa parte dos serviços a serem prestados pela entidade não podem ser caracterizados como “serviços sociais não exclusivos do Estado.”

Especificamente sobre as entidades mencionadas como paradigmas para a implementação da SEFAZ Nacional, tem-se que dois deles (CONASS⁴⁵ e CONASEMS⁴⁶) referem-se, justamente, ao serviço de saúde, atividade não exclusiva do Estado, com franca participação da iniciativa privada, sem qualquer restrição ao intuito lucrativo.

Para o caso do CONSAD, seu estatuto define as seguintes áreas de atuação:

45 Conforme estatuto do CONASS: Art. 2º São Finalidades do CONASS: I. Representar as Secretarias de Saúde dos Estados e do Distrito Federal nas diversas instâncias deliberativas do Sistema Único de Saúde – SUS, conforme consta no §3º do artigo 1º da Lei 8.142 de 28/12/90 e no artigo 2º do Decreto 99.438 de 07/08/90, como decorrência da gestão compartilhada entre os três entes federativos na forma de organização do SUS; II. Prestar assessoramento técnico às Secretarias de Saúde dos Estados e do Distrito Federal em assuntos ligados à gestão do sistema de saúde; III. Promover a capacitação e a pesquisa científica para o aprimoramento do SUS; IV. Desenvolver projetos nacionais e internacionais de intercâmbio e cooperação interinstitucional; V. Vocalizar para a sociedade as posições técnicas e políticas das Secretarias de Saúde dos Estados e do DF; VI. Disseminar informações; VII. Produzir e difundir conhecimento; VIII. Inovar e incentivar a troca de experiências e de boas práticas.

46 O CONASEMS, em seu estatuto, é caracterizado da seguinte forma: “Art. 1º. O CONSELHO NACIONAL DE SECRETARIAS MUNICIPAIS DE SAÚDE designado, abreviadamente, neste Estatuto, pelo termo CONASEMS, é uma associação civil, pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, de duração indeterminada, que tem por finalidade congregar as secretarias municipais de saúde ou órgão equivalente e seus respectivos secretários ou detentor de função equivalente para atuarem em prol do desenvolvimento da saúde pública, da universalidade e igualdade do acesso da população às ações e serviços de saúde, promovendo ações conjuntas que fortaleçam a descentralização política, administrativa e financeira do Sistema Único de Saúde - SUS.”

Art. 2º – São finalidades do Conselho:

- a) funcionar como órgão permanente de coordenação e articulação dos interesses comuns das Secretarias de Administração dos Estados e do Distrito Federal;
- b) propor políticas públicas no âmbito de atuação dos governos federal, estaduais, municipais e do Distrito Federal;
- c) participar da formulação e implementação das políticas nacionais de administração pública;
- d) interagir com todos os segmentos da sociedade política e civil, com vistas à construção de relações sociais mais justas e igualitárias, no contexto de uma ordem democrática.
- e) promover a articulação entre o Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão e as Secretarias de Administração dos Estados, do Distrito Federal e dos órgãos correlatos;
- f) mobilizar as bancadas federais no Congresso Nacional para a defesa e aprovação de matérias de interesse da Administração Pública, por meio da apresentação de estudos e propostas normativas.

Ou seja, por essa tratativa, percebe-se que o CONSAD, apesar de promover a convergência de interesses e harmonização de informações também não se presta ao desempenho de atividades exclusivas do Estado.

Assim, ainda que apontados como casos de sucesso para a instituição de associações civis em colaboração com o Estado, tal situação não se adequa à SEFAZ Nacional, quando procedemos ao *distinguishing*⁴⁷, em razão da grande distância que separa a finalidade das mesmas.

47 O professor (DIDIER, 2009) assim define duas acepções para o termo *distinguishing*: "(i) para designar o método de comparação entre o caso concreto e o paradigma (*distinguish*-método); (ii) e para o resultado desse confronto, nos casos em que se conclui haver entre eles alguma diferença (*distinguish*-resultado)"

6 CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho, objetivou-se estabelecer as bases para a definição de um novo modelo de cooperação entre as administrações tributárias, nos três níveis federativos.

Para delinear uma linha de raciocínio, inicialmente se apresentou o histórico do contexto de colaboração das administrações tributárias brasileiras, com todo o arcabouço legal que lhe é inerente e que, posteriormente, acabou por constituir o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

A amplitude e relevância do SPED para o tema foi em certo grau demonstrada por uma análise superficial dos seus principais projetos componentes, conforme o capítulo 2.

Dentre tais projetos, um detalhamento mais meticuloso se deu sobre o projeto da Nota Fiscal Eletrônica, em razão dos progressos já obtidos no mesmo e da complexidade dos atores envolvidos, justificando-se a extensão de um eventual modelo de cooperação adotado por esse sistema, como um paradigma geral de colaboração intrafiscos.

Ultrapassada toda essa parte descritiva do texto, adentrou-se no capítulo 4 à definição dos caracteres jurídicos envolvendo as atividades de gestão eletrônica de dados tributários, em cotejamento com o escopo previsto para a criação da SEFAZ Nacional.

De acordo com o que foi discorrido no referido capítulo, na realidade, a pretensão estabelecida para a SEFAZ Nacional constitui-se em fracionamentos das competências já estabelecidas para os órgãos com os quais a entidade manteria relação direta, quais sejam: as Secretarias de Fazenda Estaduais e a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, o juízo fatal a que se conduz é que o objeto da SEFAZ Nacional, ultrapassa a mera condução de atividades-meio, adquirindo o formato de atividades típicas de Estado, uma vez que suas atribuições refletiriam as próprias competências atribuídas à fiscalização e arrecadação de tributos.

Essa conclusão se torna relevante e fecha o ciclo de pensamento com as análises sobre as possíveis formas de constituição dessa entidade no capítulo 5.

Seguindo na análise, conforme visto no item 5.2.1 desse texto, o modelo fundacional, ainda que com caracteres de uma entidade com personalidade jurídica de direito público não poderia ser aplicado em razão das atividades desempenhadas pela SEFAZ Nacional não se adequarem ao papel que se pressupõe a uma fundação desempenhar.

No mesmo sentido, de acordo com o item 5.2.3, resgatou-se a lição da professora (DI PIETRO, 2014), para quem as entidades de apoio ao estado seriam pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por servidores públicos, porém em nome próprio, sob a forma de fundação, associação ou cooperativa, para a prestação, em caráter privado, de serviços sociais não exclusivos do Estado, mantendo vínculo jurídico com entidades da administração direta ou indireta, em regra por meio de convênio.

Seguindo essa conceituação, o modelo referido, ainda que considerando uma perspectiva sem intuito lucrativo, também não encontra bases sustentáveis para a SEFAZ Nacional, uma vez que boa parte dos serviços a serem prestados pela entidade não podem ser caracterizados como serviços sociais não exclusivos do Estado.

No exame realizado no item 5.2.2, por sua vez, entendendo-se pelo enquadramento do professor (MELLO, 2010) do consórcio público, com personalidade jurídica de direito privado como empresa pública, descartou-se também a conformação jurídica da SEFAZ Nacional nesses moldes, tendo em vista que seu objeto não possui correlação à exploração de uma atividade econômica.

Entretanto, o modelo de consórcio público com personalidade jurídica de direito público, por sua vez, mostra-se compatível com os objetivos da referida entidade. Tal conclusão extrai-se, primeiramente, a partir da diferenciação as pessoas públicas e as pessoas privadas que compõem a Administração Indireta do Estado, nos termos da seguinte lição de (DI PIETRO, 2014):

A diferença primordial está nas prerrogativas e restrições próprias do regime jurídico administrativo (item 3.3.2), como autoexecutoriedade, autotutela, possibilidade de alteração e rescisão unilateral dos contratos, impenhorabilidade de seus bens, juízo privativo, imunidade tributária, sujeição à legalidade, à moralidade, à licitação, à realização de concursos públicos etc.

As pessoas públicas (autarquias e fundações de direito público) têm praticamente as mesmas prerrogativas e sofrem as mesmas restrições que os órgãos da Administração Direta, e as pessoas de direito privado só possuem as prerrogativas e sujeitam-se às restrições expressamente previstas em lei.

Quanto à indelegabilidade do exercício do poder de polícia a pessoas jurídicas de direito privado, essa característica tem sido reconhecida pela jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, com base no argumento de que, **em se tratando de atividade típica do Estado, só pode ser por este exercida**. Com efeito, o poder de polícia envolve o exercício de prerrogativas próprias do poder público, especialmente a repressão, insuscetíveis de serem exercidas por um particular sobre outro. Os atributos, já apontados, da autoexecutoriedade e coercibilidade (inclusive com emprego de meios diretos de coação) só podem ser atribuídos a quem esteja legalmente investido em cargos públicos, cercados de garantias que protegem o exercício das funções públicas típicas do Estado. (grifei)

Da mesma forma, exemplos na jurisprudência são coletados pela eminente professora:

Nesse sentido, acórdão do STF na ADin 1.717, que **julgou inconstitucional o art. 58 da Lei nº 9.649/98, segundo o qual os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas serão exercidos em caráter privado**, por delegação do poder público, mediante autorização legislativa (Tribunal Pleno, j. em 7-1 1-02, DJ de 28-3-03, p. 61); **no mesmo sentido, o STJ decidiu pela impossibilidade de a Empresa de Transporte de Trânsito de Belo Horizonte (BHTrans), sociedade de economia mista, aplicar multas com fundamento no poder de polícia** (REsp 817534, Rel.

Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10-12-09). (grifei)

Tais ensinamentos permitem concluir que atividades consideradas típicas de Estado não podem estar associadas ao desempenho por entidades com personalidade jurídica de direito privado. No mesmo sentido é a lição de (CARVALHO FILHO, 2014):

A Lei nº 9.649, de 27.5.1 998, que teve o escopo de reorganizar a administração federal, passou a estabelecer que os serviços de fiscalização de profissões regulamentadas seriam exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, mediante autorização legislativa (art. 58). Consignava, ainda, que os conselhos de fiscalização teriam personalidade jurídica de direito privado, sem vínculo funcional ou hierárquico com os órgãos da Administração Pública (art. 58, § 2º). Sua organização e estrutura seriam fixadas por decisão interna do plenário (art. 58, § 1º) e os litígios de que fizessem parte seriam deduzidos perante a justiça Federal (art. 58, § 8º). Todos esses dispositivos foram declarados inconstitucionais – decisão evidentemente acertada – já que **inviável é a delegação, a entidade privada, de atividade típica do Estado**, ainda mais quando se sabe que nela está incluído o exercício do poder de polícia, de tributação e de punição, no que tange a atividades profissionais regulamentadas. Assim, ofendidos foram os arts. 5º, XIII; 22, XXVI; 21, XXIV; 70, parágrafo único; 149 e 175 da Cf.⁴⁸ (grifei)

Dessa forma, constituindo a atividade de Administração Tributária função típica de Estado, a caracterização das funções de autorização e guarda de documentos fiscais como tal, assim como o é a identificação de indícios de evasão fiscal, a análise do impacto de incentivos e renúncias fiscais, bem como a forma de integração dessas bases de dados em si, com especificações que envolvem o conhecimento profundo da base fiscalizatória, inviabiliza-se que se dê uma estrutura de direito privado a qualquer ente constituído para o desempenho de tais atividades.

48 ADI 1.717-5, DF, Pleno, Rei. Min. SIDNEY SANCHES, DJ de 28.3.2003. Registre-se que subsistiu o art. 58, § 92, da Lei nº 9.649/1 998, que excluiu a OAB – Ordem dos Advogados do Brasil do regime nela instituído.

Assim, a opção pela criação de uma nova entidade deve proporcionar à mesma uma personalidade jurídica de direito público, com o correspondente regime jurídico em âmbito interfederativo, sob a forma de uma associação pública.

Todavia, esta é a proposta cogitada sob um cenário em que se pré-define que a criação de uma nova entidade seria necessária. De fato, pelas conclusões que se permitem extrair de todo esse trabalho, percebe-se que o surgimento dessa nova instituição poderia tornar mais eficiente a estrutura de tomada de decisões no âmbito das administrações tributárias.

Mesmo assim, a bem da verdade é que hoje, as administrações tributárias estaduais e federal já contam com o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz)⁴⁹, órgão colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 197, para a harmonização de procedimentos e normas, servindo como mecanismo de integração.

Destarte, uma solução alternativa à constituição da SEFAZ Nacional poderia se constituir pela manutenção das decisões atinentes à homogeneização dos procedimentos de integração de dados no âmbito do referido Conselho, com a constituição de um Grupo de Trabalho composto por representantes das unidades federadas ou Comissão Técnica, nos moldes do que foi estabelecido para a Comissão Técnica Permanente do ICMS (Cotepe)⁵⁰.

De toda forma, quaisquer que sejam as opções adotadas, percebe-se pelo ângulo de discussão adotado nesse trabalho que a complexidade das relações travadas em matérias fiscais tem acompanhado o grau de evolução dos sistemas de informação, se tornando um plexo de ligações intrincadas que, crescentemente, vem requerendo uma constante (re)análise jurídica, agregada a conceitos de áreas que, aparentemente não constituiriam uma relação tão estreita ao Direito.

49 O regimento interno do Confaz foi aprovado pelo Convênio ICMS nº 133/1997, disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133_97.htm

50 O regimento interno da Cotepe pode ser acessado em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/regimento-1>

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula. Revista de Sociologia e Política, nº 24, junho de 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-44782005000100005&script=sci_arttext>. Acesso em: 16 de junho de 2015.

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Federalismo e proteção social: a experiência brasileira em perspectiva comparada. São Paulo, 2000. Disponível em: <<http://www.fflch.usp.br/dcp/assets/docs/MariaHerminia/federalismodef.pdf>>. Acesso em: 16 de junho de 2015.

BRASIL. Ajuste SINIEF nº 02, de 03 de abril de 2009. Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD, para uso pelos contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 08 de abril de 2009. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Ajuste SINIEF nº 07, de 05 de outubro de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 05 de outubro de 2005. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2005/AJ_007_05.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Ajuste SINIEF nº 09, de 25 de outubro de 2007. Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 de outubro de 2007. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2007/AJ_009_07.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Ajuste SINIEF nº 21, de 10 de dezembro de 2010. Institui o

Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 de dezembro de 2010. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2010/aj_021_10.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Ato Cotepe ICMS nº 11, de 13 de março de 2012. Dispõe sobre as especificações técnicas da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE e da utilização de WebServices, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/2005. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 de março de 2012. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2012/ac011_12.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2015.

BRASIL. Ato Cotepe ICMS nº 39, de 04 de setembro de 2012. Dispõe sobre o uso Sefaz Virtuais de Contingência, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05 e no Convênio ICMS 32/12. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/atos/atos_cotepe/2012/ac039_12.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2015.

BRASIL. Código Civil. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Convênio de Cooperação Técnica, de 11 de outubro de 2013. Convênio que entre si celebram o Estado do Rio Grande do Sul e os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins e o Distrito Federal, relativo à disponibilização dos serviços do sistema "SEFAZ/VIRTUAL", destinado ao processamento da autorização de uso de documentos fiscais eletrônicos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 de outubro de 2013. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/Cooperacao_forum/c2013_10.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2015.

BRASIL. Convênio ICM nº 01, de 08 de maio de 1984. Dispõe sobre a emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por contribuinte usuário de equipamentos de processamento de dados. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 de maio de 1984. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/icms/1984/CV001_84.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2015.

BRASIL. Convênio ICMS nº 32, de 30 de março de 2012. Dispõe sobre a disponibilização dos serviços do sistema SEFAZ VIRTUAL, destinado ao processamento da autorização de uso de documentos fiscais eletrônicos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 09 de abril de 2012. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2012/CV032_12.htm>. Acesso em: 12 de junho de 2015.

BRASIL. Convênio ICMS nº 133, de 02 de janeiro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 02 de janeiro de 1997. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1997/CV133_97.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2015.

BRASIL. Convênio ICMS nº 146, de 15 de dezembro de 2006. Institui a EFD ICMS-IPI. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 de dezembro de 2006. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms/2006/cv143_06>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Convênio s/n, de 15 de dezembro de 1970. Cria o Sistema Nacional de Informações Econômico-Fiscais (SINIEF). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 18 de fevereiro de 1971. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/sinief/cvsn_70.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 de janeiro de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Decreto nº 7.482, de 16 de janeiro de 2011. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda.. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 de maio de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7482.htm>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2015.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 02 de março de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466#1028720>>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48709#1375134>>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 24, de 07 de Janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 09 de janeiro de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2015.

BRASIL. Lei nº 6.185, de 11 de Dezembro de 1974. Dispõe sobre os servidores públicos civis da Administração Federal direta e autárquica, segundo a natureza jurídica do vínculo empregatício, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13 de dezembro de 1974. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1970-1979/L6185.htm>. Acesso em: 15 de junho de 2015.

BRASIL. Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a reestruturação da Carreira Auditoria do Tesouro Nacional, que passa a denominar-se Carreira Auditoria da Receita Federal - ARF, e sobre a organização da Carreira Auditoria-Fiscal da Previdência Social e da Carreira Auditoria-Fiscal do Trabalho, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 09 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10593.htm>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

BRASIL. Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l11079.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2015.

BRASIL. Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005. Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos e dá outras providências. Diário Oficial da

União, Brasília, DF, 07 de abril de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11107.htm>. Acesso em: 13 de junho de 2015.

BRASIL. Mensagem nº 1.141, de 15 de dezembro de 2006. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Msg/Vep/VEP-1141-06.htm>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

BRASIL. Protocolo de Cooperação ENAT nº 01/2006 – ENAT III, de 10 de novembro de 2006. Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando a implantação da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2006/protocolo1.htm>>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Protocolo de Cooperação ENAT nº 03/2005 – ENAT II, de 27 de agosto de 2005. Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando a implantação da Nota Fiscal Eletrônica, integrante do Sistema Público de Escrituração Digital. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2005/protocolo3.htm>>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Protocolo de Cooperação ENAT nº 03/2006 – ENAT III, de 10 de novembro de 2006. Protocolo de Cooperação que entre si celebram a União, por intermédio da Receita Federal do Brasil, os Estados e o Distrito Federal, por intermédio de suas Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação, e os Municípios, objetivando a implantação do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/RecomendacoesCGSN/Protocolos/2006/protocolo3.htm>>. Acesso em: 10 de junho de 2015.

BRASIL. Protocolo ICMS nº 10, de 18 de abril de 2007. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) para os setores de fabricação de cigarros e distribuição de combustíveis líquidos. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 de abril de 2007. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Protocolos/ICMS/2007/pt010_07.htm>. Acesso em: 11 de junho de 2015.

BRASIL. Protocolo ICMS nº 42, de 03 de julho de 2009. Estabelece obrigatoriedade da utilização da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, pelo critério de CNAE e operações com os destinatários que especifica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 de julho de 2009. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2009/pt042_09.htm>. Acesso em: 11 de junho de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.310/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 de agosto de 2000. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=186581&tipo=TP&descricao=ADI%2F2310>>. Acesso em: 15 de junho de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.717/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Sidney Sanches. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 07 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266741>>. Acesso em: 15 de junho de 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 27ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014.

CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIOS DE ESTADO DA ADMINISTRAÇÃO - CONSAD. Estatuto. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://consad.org.br/wp-content/uploads/2013/08/Estatuto-oficial-Consad-08.2014.pdf>>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

CONSELHO NACIONAL DE SECRETÁRIOS DE SAÚDE - CONASS. Estatuto. Brasília, 2013. Disponível em:

<http://www.conass.org.br/estatuto_conass_jan_15.pdf>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

CONSELHO NACIONAL DE SECRETARIAS MUNICIPAIS DE SAÚDE - CONASEMS. Estatuto. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.conasems.org.br/index.php/estatuto-o-conasems>>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

CONSULTORIA ACCENTURE. Planejamento Estratégico Projeto de Planejamento Estratégico da SEFAZ Nacional. Fase 4 – Conclusão. Relatório Final. Brasília, 2013.

COSTA, Valeriano Mendes Ferreira. Federalismo e relações intergovernamentais: implicações para a reforma da educação no Brasil. Educação e Sociedade, Campinas, v. 31, nº 112, 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/es/v31n112/05.pdf>>. Acesso em: 16 de junho de 2015.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de direito processual civil. 4ª Edição. Salvador: Editora Juspodivm, 2009, v. 2.

DI PIERTO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 27ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. Parecer elaborado pelo Professor Doutor Marçal Justen Filho, versando sobre a proposta legislativa de criação de consórcios públicos. Curitiba, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_72/pareceres/consorcio_MarcalJustenFilho.pdf>. Acesso em: 16 de junho de 2015.

LOJKINE, Jean. A revolução informacional. São Paulo: Cortez, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. A superação do regime único: legitimidade da admissão de servidores públicos sob o império da Consolidação das Leis do Trabalho. Revista LTR: legislação do trabalho e previdência social, v. 62, n. 11, p. 1462-1463, 1998. Disponível em: <http://www.gilmarmendes.org.br/index.php?option=com_phocadownload&view=category&id=13:reforma-constitucional&Itemid=74>. Acesso em: 15 de junho de 2015.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 27ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2010

MIRANDA, Raimundo Augusto Cardoso de. Cooperação Federativa entre as Administrações Tributárias: o Sistema Público de Escrituração Digital como embrião do fisco federativo. 2012. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade da Amazônia. Belém, 2012.

NASCIMENTO, Geuma C. SPED: Sistema Público de Escrituração Digital sem armadilhas. São Paulo: Trevisan Editora, 2013.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília, 1995. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/planodiretor/planodiretor.pdf>>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

SANTOS, Lenir. Relatório Final BID – SEFAZ Nacional. Brasília: [s.n.], 2013.