

FUCAPE PESQUISA E ENSINO S/A - FUCAPE RJ

JORGE PAULO MAGDALENO FILHO

**INCIDÊNCIA DO PASEP SOBRE REGIMES PRÓPRIOS DE
PREVIDÊNCIA SOCIAL: Reflexões sobre justiça fiscal e
conformidade fiscal**

**RIO DE JANEIRO
2023**

JORGE PAULO MAGDALENO FILHO

**INCIDÊNCIA DO PASEP SOBRE REGIMES DE PREVIDÊNCIA
SOCIAL: Reflexões sobre justiça fiscal e conformidade fiscal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração, da Fucape Pesquisa e Ensino S/A – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração, Nível profissionalizante.

Orientador: Professor Dr. Diego Rodrigues Boente

**RIO DE JANEIRO
2023**

JORGE PAULO MAGDALENO FILHO

**INCIDÊNCIA DO PASEP SOBRE REGIMES DE PREVIDÊNCIA
SOCIAL: Reflexões sobre justiça fiscal e conformidade fiscal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Pesquisa e Ensino S/A- Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Administração- Nível profissionalizante.

Aprovado em 05 de dezembro de 2023.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. DIEGO RODRIGUES BOENTE
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Prof. Dr. JOÃO EUDES BEZERRA FILHO
Fucape Pesquisa e Ensino S/A

Profa. Msc. LUCY FÁTIMA DE ASSIS FREITAS
IEC - PUC Minas

Dedico esse trabalho a minha
família, esposa Sami e filhos,
por perseverar ao meu lado e
acreditar no meu potencial.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais Jorge Paulo Magdaleno (in memoriam) e Therezinha de Jesus Soares Magdaleno, por me fazerem entender que o estudo nos leva à lugares incríveis.

Aos colegas e professores do curso de Mestrado da FUCAPE Business School, pelo convívio e crescimento em debates elevados e de grande envergadura.

Aos Professores da Comissão Examinadora, Diego Rodrigues Boente, João Eudes Bezerra Filho e Lucy Fátima de Assis Freitas, pelas valiosas dicas, que me conduziram à conclusão de uma pesquisa da qual tenho gratidão por ter produzido.

“Se os seus sonhos estiverem nas nuvens, eles estão no lugar certo. O perigo não é sonhar alto, grande e não conseguir. O perigo é sonhar curto, medíocre e chegar lá.

(Machado de Assis)

RESUMO

Esta dissertação estuda as relações tributárias entre justiça fiscal, forças isomórficas, respostas estratégicas e conformidade fiscal, assim como, entre forças isomórficas e conhecimento técnico para o cumprimento de relatórios e declarações ao fisco, que envolvem o recolhimento do PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público pelos RPPS – Regimes Próprios de Previdência Social, através da percepção, experiências e práticas dos diretores executivos, conselheiros e contabilistas/contadores, nas cinco regiões brasileiras, e o impacto financeiro desse recolhimento. Para uma análise transversal e correlacional, foi aplicado um questionário fechado, no desenho do questionário desenvolvido por Sudman e Bradburn (1982) e Musimenta et al. (2017), onde a relação entre justiça fiscal, forças isomórficas, respostas estratégicas se mostraram como possíveis explicações para a conformidade fiscal dos RPPS brasileiros. Foi encontrada uma tendência quanto a discordância de que o limite de gastos administrativos comporte a alíquota de 1% do PASEP, e, que a previsão do recolhimento esteja contemplada no plano de custeio da avaliação atuarial. As reflexões sobre o tema demonstram as percepções e tendências relacionadas ao recolhimento desse tributo e com o cumprimento de declarações ao fisco. Além disso, pode-se perceber que na visão dos integrantes do RPPS, há uma tendência por discordar do interesse público desse recolhimento por essas entidades, no tocante aos benefícios para o tema e região. A conformidade fiscal tende a ser afetada pela percepção de baixo grau de fiscalização.

No geral os resultados deste estudo têm boas implicações para os acadêmicos, bem como para os legisladores brasileiros, considerando a recorrente movimentação de emendas constitucionais sobre o tema previdenciário.

Palavras-chave: RPPS; PASEP; conformidade fiscal; forças isomórficas; justiça fiscal; respostas estratégicas; percepção dos integrantes dos RPPS; fiscalização da RFB; gastos administrativos; declarações ao fisco - DCTF.

ABSTRACT

This dissertation examines the tax relationships between tax justice, isomorphic forces, strategic responses, and tax compliance, as well as between isomorphic forces and technical knowledge for the fulfillment of reports and declarations to the tax authorities, involving the collection of PASEP - Program for the Formation of the Public Servant's Heritage by the RPPS - own social security systems, through the perception, experiences, and practices of executive directors, counselors, and accountants in the five regions of Brazil, and the financial impact of this collection. For a cross-sectional and correlational analysis, a closed questionnaire was applied, based on the questionnaire design developed by Sudman and Bradburn (1982) and Musimenta et al. (2017), where the relationship between tax justice, isomorphic forces, and strategic responses were explored as possible explanations for the tax compliance of Brazilian RPPS. There was a trend of disagreement regarding the administrative spending limit accommodating the 1% PASEP rate and the prediction of collection being included in the funding plan of actuarial valuation. Reflections on the topic demonstrate perceptions and trends related to the collection of this tax and compliance with tax declarations. Additionally, it can be observed that, in the view of RPPS members, there is a tendency to disagree with the public interest of this collection by these entities, regarding the benefits for the theme and region. Tax compliance tends to be affected by the perception of a low level of scrutiny. Overall, the results of this study have positive implications for academics as well as for Brazilian lawmakers, considering the recurring amendments to the constitution on the pension topic.

Keywords: RPPS; PASEP; tax compliance; isomorphic forces; tax justice; strategic responses; perception of RPPS members; RFB oversight; administrative expenses; tax declarations - DCTF.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	14
2.1 REFLEXÕES BASEADAS NA TEORIA DO FEDERALISMO	16
2.2 AS REFORMAS DO ESTADO: TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA	18
2.3 PAGAMENTO DO PASEP: TRIBUTAÇÃO E CONFORMIDADE FISCAL.....	21
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	26
3.1 AMOSTRA DA PESQUISA	29
3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS	30
3.3 MODELO DE ANÁLISE.....	32
4. ESTATÍSTICA DESCRITIVA, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS...	33
4.1 GERENCIAMENTO DOS DADOS E ESTATÍSTICA DESCRITIVA	35
4.2 CORRELAÇÃO	52
4.3 DISCUSSÃO DAS HIPÓTESES	53
5. CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS.....	63
APÊNDICE A – FORMULÁRIO DE PERGUNTAS.....	67
APÊNDICE B – PRÉ-TESTE	71
APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO.....	74
APÊNDICE D – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIAS	81
APÊNDICE E – EMENDA MODIFICATIVA À REFORMA TRIBUTÁRIA	81

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa objetiva verificar as relações tributárias entre justiça fiscal, forças isomórficas, respostas estratégicas e conformidade fiscal, assim como, entre forças isomórficas e conhecimento técnico para o cumprimento de relatórios e declarações ao fisco, que envolvem o recolhimento do PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público pelos RPPS – Regimes Próprios de Previdência Social, através da percepção, experiências e práticas dos diretores executivos, conselheiros e contabilistas/contadores, nas cinco regiões brasileiras, e o impacto financeiro desse recolhimento. Esses regimes de previdência dos servidores, são mantidos pelos Poderes Executivos dos Entes da Federação, cuja atuação deve observar rigorosamente o disposto na legislação previdenciária, em especial, no que se refere à destinação específica de recursos para pagamento de benefícios previdenciários, definido no inciso III, do artigo 1º. da Lei 9.717 (1998).

O RPPS tem que garantir o equilíbrio financeiro e atuarial, regra implementada nas últimas reformas (Lei 9.717, 1998). As reformas promovidas pelo Canadá, por exemplo, ainda que tenham uma estruturação previdenciária bem diferente da brasileira, vem se destacando. Conforme Lipshitz e Walter (2017, p.144), “a primeira lição é a realização e aceitação entre os principais grupos, de que uma mudança significativa é necessária.”

A verificação do nível de conhecimento, dos detentores do poder decisório dos regimes de previdência, sobre a obrigatoriedade da incidência do PASEP, definido no art. 2º da Lei nº 9.715 (1998), bem como, do entendimento se as “receitas diretamente arrecadadas (receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional)”,

mencionadas no art. 2º, inciso II e o art. 3º., da Lei Complementar nº 8 (1970), interpretadas à luz do conceito de receita corrente líquida, adotado pela LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101, 2000), compõem ou não, a sua base de cálculo, visa nos demonstrar o nível de conformidade fiscal e a percepção sobre justiça fiscal do RPPS.

Segundo Marchand e Pestieau (1991), a questão empírica dos efeitos de eficiência é afetada tanto pelos impostos sobre a folha de pagamento, quanto pelos benefícios previdenciários, e pela manutenção desses impostos, possibilitando a contenção do endividamento público.

O recolhimento do PASEP pode comprometer a sustentabilidade dos RPPS em termos financeiros. Garcia e Costa (2020, p. 270) em seu artigo sobre os fundos de pensão individual em Portugal, concluiu que, “o valor dos benefícios de aposentadoria de um indivíduo, é determinado pelo total de contribuições feitas, o período em que cada contribuição foi investida, o crescimento do investimento sobre este, e o nível de encargos”.

A pesquisa investiga o nível de entendimento dos integrantes dos RPPS sobre o destino da arrecadação, provenientes da cobrança do PASEP, principalmente aqueles pagos por regimes de aposentadoria dos funcionários públicos, que têm o dever constitucional de assegurar o provimento na velhice (art. 40 da CF, 1988), por meio da árdua missão de constituição de reservas financeiras.

No caso em estudo, possíveis divergências nos procedimentos adotados pelos regimes de previdência para a apuração do PASEP, aliadas a diversidade de interpretações dos Órgãos fiscalizadores, poderá causar transtornos, gerar insegurança jurídica e, por vezes, impor penalidades ao RPPS.

Segundo Johanson et al. (2019), o entendimento da RFB – Receita Federal do Brasil extrapola o texto da lei, que trata da forma de apuração desse tributo, bastando que ocorra a entrada de recursos financeiros no Regime de previdência, independente de classificação contábil, para compor a base de cálculo do Pasep.

Usar os fundos previdenciários para outros fins, mesmo para pagar impostos como o Pasep, pode aumentar os custos para o Tesouro Municipal ou Estadual. Isso afeta o contribuinte e tem um forte impacto social, pois sobrecarregando o Tesouro dos Entes da Federação, há reflexos nos encargos tributários suportados pelos contribuintes, visto que os Municípios e Estados são os reais garantidores dos pagamentos dos benefícios previdenciários dos aposentados (inativos) e pensionistas.

Lipshitz e Walter (2017) que avaliaram o respeitado sistema previdenciário canadense, afirmam que os primeiros passos para uma reforma adequada, visando um regime de pensão forte, são o reconhecimento da falta de sustentabilidade do regime preexistente, e uma legislação coerente e bem pensada nas províncias, no caso brasileiro, nos municípios.

Hoang (2022) verificou que as reformas previdenciárias ocorridas em 50 estados na Europa, entre 2002 e 2015, foram motivadas pela competição do governo estadual pela base tributária móvel, afirmando que a teoria da escolha pública dá suporte ao vínculo entre a concorrência fiscal e a política fiscal estatal.

A Teoria da escolha pública assume que os indivíduos amplificam suas ações, da maneira que melhor se adapte às suas preferências nas políticas de tributação e serviço público (Buchanan, 1972).

Nesse diapasão, a análise sobre a contradição do recolhimento das contribuições para o PASEP pelos fundos gestores de recursos previdenciários, tomará como um dos referenciais teóricos, a teoria da escolha pública (Buchanan, 1972), tendo como umas das principais características o individualismo, e onde diversas reformas de políticas públicas do Estado brasileiro se ancoraram (Andrews, 2004).

Um dos pressupostos fundamentais levantado no artigo de Hoang (2022), é representado pela teoria da teoria da escolha pública, em que, os governos estaduais competem por bases tributárias móveis, e os cidadãos reagem a essas decisões fiscais tomadas pelo Estado. As reformas foram o método utilizado para alcançar melhores condições fiscais no âmbito federal, aumentando-se a base tributária para comportar os gastos públicos.

Hoang (2022) propõe um estudo futuro para entender melhor a relação entre a concorrência estatal e a gestão da previdência pública. E, é nesse ponto que se pretende observar, também sob a ótica da teoria do Federalismo, que é um dos pilares de nossa democracia. A União, Ente competente para editar as regras gerais e exigir o equilíbrio financeiro como regra de ouro, não renunciou à arrecadação de um tributo (PASEP), que além de pesar nos orçamentos da seguridade social dos municípios e estados, teve a destinação dessa arrecadação completamente modificada.

A Teoria do Federalismo nos traz ensinamentos importantes, na busca por equidade entre os entes da federação.

O texto de Johanson et al. (2019), ressalta que anteriormente, parte da arrecadação do PASEP destinava-se à participação dos servidores públicos na receita das entidades públicas, por meio dos rendimentos e saques em cotas. Contudo, ao

longo do tempo, ocorreram drásticas mudanças, e esses recursos passaram a servir à programas que não guardam relação com os objetivos do RPPS.

No texto de Lipshitz e Walter (2017, p.146), é ressaltado que, “os direitos de prioridade dos requerentes nas finanças municipais, são um tema complexo, colocando os obrigacionistas e os pensionistas em lados opostos, quando existem recursos financeiros escassos.”

Os autores Johanson et al. (2019, p. 20), salientam a falta de equidade:

Ainda relacionado às transferências para entidades autárquicas, cumpre salientar que a Lei Nº 9.715/98 (Artigo 2º) apresentou tratamento diferenciado para a União, no que tange a forma de apuração da contribuição, tendo em vista que os recursos do Tesouro Nacional não serão incluídos nas receitas das autarquias, para fins de apuração da base de cálculo.

Além disso, também existe um tratamento diferenciado e mais favorável, previsto em norma federal (Instrução Normativa n. 2121, 2022), concedido às entidades fechadas e abertas de previdência complementar, o que nos remete à Teoria da Escolha pública, onde as entidades gestoras de regimes complementares, que são facultativos, estão isentas do recolhimento do PIS/Pasep sobre as suas receitas e rendimentos.

O presente estudo contribuirá com a obtenção de relevantes elementos para uma adequada análise crítica, podendo ser a mola propulsora de debate legislativo sobre a questão, pegando emprestado a Teoria da Conformidade Fiscal (Musimenta et al., 2017), que, possivelmente, contribuirá para um regramento claro, orientativo e eficiente, facilitando a adesão e estimulando a conformidade dos mais de 2 mil regimes próprios de previdência pública de servidores existentes nos quatro cantos do nosso País.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, pretende-se revisar a literatura da pesquisa e embasar a visão dos gestores sobre eventuais conflitos sobre as contribuições ao PASEP pelos fundos de recursos previdenciários, em oposição ao objetivo de alcançar o equilíbrio financeiro e atuarial. Para isso, foram consultadas as principais fontes no campo do saber disponível sobre o conceito, a aplicação e a incidência, relacionados às estruturas organizacionais e à natureza jurídica dos Institutos de previdência pública.

VARIÁVEIS				
VARIÁVEL GLOBAL	DIMENSÃO	MENSURAÇÃO	DEFINIÇÃO	ESCALAS DE ITENS DA AMOSTRA
Justiça Fiscal	Justiça Geral	Classificação média dos entrevistados de 5 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos	A capacidade percebida de contribuintes a pagar impostos	A forma como o PASEP é cobrado dos contribuintes é justa
	Equidade dos Regimes de Previdência	Classificação média dos entrevistados de 3 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos		Institutos de previdência dos servidores devem pagar mais do que outros regimes

Figura 1: Variáveis Globais: Justiça Fiscal.

Fonte: Musimenta et al. (2017, p.158)

Nota: Adaptado pelo autor no tocante a escalas de item de amostra

Na Figura 1 ficam demonstradas as variáveis de Justiça fiscal, como dimensão, medidas e escalas de confiabilidade, assim como os itens e amostras, conferindo uma visão mais ampla das bases da pesquisa.

Estudos feitos por Gerbing (1988), e mais recentemente apoiados por Wenzel (2002) e Azmi et al. (2008) sugerem que a justiça fiscal na visão dos contribuintes, refletiria em baixos níveis de conformidades com o imposto de renda, amparados pela

crença de que se o sistema fiscal é considerado injusto, por si só seria ilegítimo. Portanto, a legitimidade é um fator importante na explicação do sistema.

Nas Figuras 2, 3 são apresentadas as variáveis de Forças isomórficas baseadas na teoria institucional de DiMaggio e Powel (1983) e Respostas estratégicas de Oliver (1991).

A Figura 4 demonstra a variável de Conformidade fiscal (Musimenta et al., 2017), identificando as dimensões, medidas e escalas de confiabilidade, assim como itens e amostras, complementando o quadro de variáveis da pesquisa.

Existem diversas observações sobre conformidade fiscal. Lederman (2003) verificou que o comportamento dos contribuintes, no tocante a transparência tributária nos EUA, é afetado pela probabilidade da sonegação ser descoberta.

VARIÁVEIS				
VARIÁVEL GLOBAL	DIMENSÃO	MENSURAÇÃO	DEFINIÇÃO	ESCALAS DE ITENS DA AMOSTRA
Forças Isomórficas (DiMaggio & Powell, 1983)	Expectativas coercitivas reguladas (Greenwood et al., 2008; Matten & Moon, 2008)	Classificação média dos entrevistados de 2 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos	O processo constrangedor que obriga um contribuinte a comportar-se com outro diante do mesmo conjunto de condições ambientais	Falta de pagamento de impostos atrai penalidades e multas
	Mimitismo (Greenwood et al., 2008; Dingwerth & Patherb, 2009)	Classificação média dos entrevistados de 2 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos		Nosso comportamento de pagamento de impostos é moldado pelos colegas do setor
	Profissionalismo (Ashworth et al., 2007)	Classificação média dos entrevistados de 4 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos		Os integrantes desta organização acreditam no interesse público

Figura 2: Variáveis Globais: Forças Isomórficas.

Fonte: Musimenta et al. (2017, p.158)

Nota: Adaptado pelo autor no tocante a escalas de item de amostra

VARIÁVEIS				
VARIÁVEL GLOBAL	DIMENSÃO	MENSURAÇÃO	DEFINIÇÃO	ESCALAS DE ITENS DA AMOSTRA
Respostas Estratégicas (Oliver, 1991)	Ocultar	Classificação média dos entrevistados de 3 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos	Os comportamentos estratégicos que os contribuintes empregam em resposta direta as forças isomórficas	Influências nas decisões (Pasep)
	Barganha	Classificação média dos entrevistados de 3 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos		Os RPPS têm maior capacidade de negociação quando se trata de questões tributárias.
	Escape / Fuga	Classificação média dos entrevistados de 2 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos		Os RPPS têm uma forte propensão para o não recolhimento do PASEP

Figura 3: Variáveis Globais: Respostas Estratégicas.

Fonte: Musimenta et al. (2017, p.158)

Nota: Adaptado pelo autor no tocante a escalas de item de amostra

VARIÁVEIS				
VARIÁVEL GLOBAL	DIMENSÃO	MENSURAÇÃO	DEFINIÇÃO	ESCALAS DE ITENS DA AMOSTRA
Conformidade de Fiscal	Conformidade de dos relatórios/declarações	Classificação média dos entrevistados de 3 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos	O grau em que um contribuinte cumpre ou deixa de cumprir as regras fiscais de um País (Braithwaite, 2009)	Os RPPS divulgam à RFB todos os rendimentos auferidos para fins fiscais.
	Conformidade de dos recolhimentos	Classificação média dos entrevistados de 4 itens de informação, incluídos no questionário em uma escala Likert de 5 pontos		Os RPPS pagam o imposto real apurado

Figura 4: Variáveis Globais: Conformidade Fiscal.

Fonte: Musimenta et al. (2017, p.158)

Nota: Adaptado pelo autor no tocante a escalas de item de amostra

2.1 REFLEXÕES BASEADAS NA TEORIA DO FEDERALISMO

Nessa abordagem inicia-se uma reflexão crítica sobre a eficiência do federalismo, pois, de alguma forma cria competição entre os governos, podendo refletir em má qualidade de serviços.

Segundo Souza (2008, p. 30), “argumenta-se que a questão do federalismo é limitar o exercício arbitrário da autoridade em todos os níveis de governo, o que, segundo a teoria promoveria eficiência econômica e preservaria as instituições do mercado” (Ferejohn & Weingast, 1997).

O federalismo possui mecanismos para melhor organizar e respeitar as unidades federativas, indispensáveis para garantir o processo democrático. (Souza, 2008).

Em relação ao recolhimento do PASEP pelos RPPS, as reformas da previdência social editadas pelo Governo Federal desencadearam drásticas alterações a serem aplicadas pelos demais Entes da Federação, sem vincular a necessária e urgente discussão sobre o recolhimento do PASEP, visto que a legislação que determina o recolhimento desse tributo se manteve em vigor. Com os ajustes na legislação previdenciária, em muitos casos, expõe-se o desequilíbrio dos regimes de previdência e assim, a obrigatoriedade da formalização de aportes para cobertura de insuficiência financeira. É possível encontrar relatos sobre a má prestação de serviços e a insatisfação dos servidores ativos, aposentados ou pensionistas, havendo, inclusive, atrasos nos pagamentos desses benefícios em vários municípios e estados brasileiros.

O modelo das hipóteses da pesquisa tem por base o artigo de Musimenta et al. (2017). Existem diversos estudos em que os pesquisadores encontram uma relação positiva entre justiça fiscal (Thomas, 2012) e conformidade fiscal.

Segundo Thomas (2012) o conceito de justiça fiscal é amplo e pluridimensional. Moromisato (2014) sugere que a justiça tributária é tratada como um conceito subjetivo, e desta forma, esse estudo assume por definição a justiça fiscal, a forma

como o Pasep é cobrado e a equidade entre os demais regimes de previdência, como o Regime Geral de Previdência Social e o Regime Complementar de Previdência.

Uma constatação foi realizada por Alm et al. (1992) de que quanto mais os indivíduos percebem benefícios de um bem público financiado pelos pagamentos de impostos, maior é a conformidade fiscal. Nesse ponto, utilizando-se da teoria da tributação e conformidade fiscal, pretende-se checar a percepção dos gestores quanto ao interesse público do recolhimento do PASEP e os benefícios desse pagamento aos serviços públicos prestados, considerando que a União alterou a aplicação / destinação desses recursos, e se essas questões têm impacto na conformidade:

(H₁) Existe uma relação positiva entre justiça fiscal e conformidade fiscal em relação ao Pasep. (Adaptado de Musimenta et al. (2017), com foco no recolhimento do Pasep pelo RPPS).

No âmbito da previdência social, cabe à União estabelecer as normas e regras gerais que devem ser seguidas pelos outros Entes. Alguns autores, como Riker (1964), veem o federalismo em certa época histórica como um grande mal. Analisando-se essa teoria, percebe-se que o debate gira em torno do federalismo incentivar a cooperação, e por vezes a competição. O fato é que a coordenação da federação pela União, em algum grau, pode provocar distorções como a hipótese objeto de estudo.

2.2 AS REFORMAS DO ESTADO: TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA

O paradoxo dos regimes de previdência dos servidores contribuírem para o Pasep, pode ser examinado pela teoria da Escolha Pública, sob a perspectiva de Habermas (1973), teoria que embasou várias reformas de políticas públicas do Estado

brasileiro. O New Public Management – NGM que, de acordo com Andrews (2004), corresponde a um conjunto de ideias sobre o Estado, de princípios para diminuí-lo e de mecanismos para aumentar a eficiência governamental, foi uma nova filosofia adotada para as reformas realizadas no Brasil.

A redução do tamanho do Estado brasileiro implica a redução do número de servidores públicos, e conseqüentemente, a redução dos contribuintes da previdência social dos servidores, podendo causar ou piorar o desequilíbrio no plano. As reformas para diminuir os gastos públicos em relação ao PIB – Produto Interno Bruto, ocorreram em quase todos os países membros da OECD – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (Andrews, 2004).

No Brasil as reformas da previdência social foram atreladas a medidas para formação de reservas, equilíbrio financeiro e atuarial, bem como a redução de gastos previdenciários presentes e futuros. Também houve o incentivo às privatizações e estímulos ao individualismo e capitalização por meio de previdências complementares privadas, inicialmente facultativas e hoje, basicamente obrigatórias. Foram impostas a unificação das regras de concessão e cálculo de benefícios entre os regimes geral e de servidores havendo uma regra de transição. Ocorreu ainda, desestímulo aos concursos públicos precarizando o atendimento com o aumento de contratos terceirizados de mão de obra, e assim o espaço onde haveria servidores contribuintes do RPPS, passou a ser ocupado por funcionários contribuintes do Regime Geral de Previdência Social, e em alguns casos contribuintes de Regimes de previdência complementares.

Estudos demonstram que em países em desenvolvimento, muitas vezes, os custos de transição para a implementação das reformas, superaram os ganhos de eficiência (Andrews, 2004).

Segundo Mueller (2003, p. 55), um dos teóricos que abraçou a teoria da escolha pública, o desafio fundamental enfrentado por uma comunidade “é encontrar um consenso ou uma saída do dilema do processo decisório na ausência do primeiro”.

Conforme o filósofo Jurgen Habermas, “a crise de racionalidade ocorre quando o sistema administrativo fica incapaz de controlar os efeitos econômicos, por causa da crise financeira do Estado. E, a crise de legitimidade acontece quando problemas patológicos de um sistema econômico, sem a interferência do Estado voltam a se manifestar com intensidade” (Habermas, 2012).

Essa argumentação reforça o dilema entre uma maior participação do Estado ou numa menor atuação, ou seja, uma previdência social com contornos garantidores no amparo social, ou atuando apenas na regulação e cada cidadão passa ter a necessidade de capitalizar para si.

Um dos pilares da previdência social pública é a solidariedade, sendo possível verificar que nos últimos anos, houve um movimento de reformas na direção do auto interesse e individualismo.

Nesse passo pode-se verificar que as alterações tiveram reflexos positivos nas receitas dos RPPS, considerando o aumento dos descontos aplicados sobre os recebimentos dos segurados. Contudo, ficou adormecido o debate sobre a pertinência dos RPPS contribuírem para Pasep, retirando-se 1% dessas receitas.

Os estudos de McCoon (2011), como citados no artigo de Musimenta et al. (2017), indicam que há uma forte correlação entre os vários aspectos culturais de países da América Latina e o tamanho da evasão fiscal nesse país.

Utilizando-se a teoria da escolha pública apresentada no referencial teórico, que expõe o dilema do processo decisório na ausência de um consenso, apresenta-se as seguintes hipóteses:

(H₂) Existe uma relação positiva entre as forças isomórficas e a conformidade fiscal no tocante ao Pasep. (Adaptado de Musimenta et al. (2017), com foco no RPPS);

(H₃) Existe uma relação entre as respostas estratégicas e a conformidade fiscal para o tributo do Pasep. (Adaptado de Musimenta et al. (2017), com foco no Pasep a ser recolhido pelo RPPS);

(H₄) Existe uma relação entre as forças isomórficas e as respostas estratégicas dos Gestores previdenciários. (Adaptado de Musimenta et al. (2017), com foco no RPPS).

2.3 PAGAMENTO DO PASEP: TRIBUTAÇÃO E CONFORMIDADE FISCAL

A Teoria da Tributação é um campo de estudo que tem sido muito importante para a criação ou ajuste de modelos de financiamento do Estado e para a organização social. De acordo com Villas-Bôas (2015), em seu texto sobre a Teoria da Tributação Ótima, essa teoria busca o sistema tributário que seja mais justo e eficiente para a economia. As mudanças na legislação só podem ser feitas por leis, e essa é uma área que é estudada pelos juristas.

De acordo com Smith (2007, pp. 639-640), considerado um ícone da Economia Moderna, em sua obra com título traduzido de ‘A riqueza das nações’ foram identificados alguns princípios, que até os dias de hoje são considerados importantes:

- 1) os tributos devem respeitar a igualdade, devendo ser exigidos na medida das habilidades de cada indivíduo; 2) o imposto que cada indivíduo é obrigado

a pagar deve ser certo, e não arbitrário. A incerteza incentiva a insolência e favorece a corrupção; 3) para evitar a perda de eficiência econômica, todo o imposto deve ser cobrado no momento, ou da maneira que é mais provável que o contribuinte possa pagá-lo; 4) o imposto deve ser planejado e deve ser retirado do bolso do povo o necessário para as atividades do Estado, na busca de eficiência.

Assim, trazendo à baila as alterações ocorridas tanto na legislação previdenciária, quanto na legislação do Pasep, sugere-se averiguar a percepção dos gestores do paradoxo entre a sustentabilidade dos regimes próprios de previdenciários e a redução do tamanho do Estado.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, as mudanças na destinação dos recursos do Pasep interromperam a formação de patrimônio em favor dos servidores efetivos.

A partir do dia 05 de outubro de 1988, o Fundo do Pasep deixou de contar com o ingresso dos recursos advindos dessa arrecadação, uma vez que o art. 239 da Constituição Federal (1988) lhes deu outra destinação, a saber: financiamento do Programa do Seguro-desemprego e o Abono Salarial. Então, esses recursos passaram para a administração do Conselho Deliberativo do Fundo de Amparo ao Trabalhador - CODEFAT, vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego.

Os recursos do PIS e do PASEP arrecadados pelo fundo até 04 de outubro de 1988, ficaram reservados para os cotistas e passaram a ser administrados pelo Conselho Diretor do Fundo PIS/PASEP, Órgão ligado à então Secretaria do Tesouro Nacional, do Ministério da Fazenda.

A nova norma constitucional interrompeu as distribuições nas contas individuais do PASEP, mas manteve o direito dos patrimônios individuais formados pelas distribuições feitas entre 1972 e 1989. Com essa alteração o Fundo PIS-PASEP deixou de aceitar novos participantes desde 1988.

O tributo do Pasep também passou a financiar os programas de desenvolvimento econômico geridos pelo BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social.

No tocante ao cumprimento das obrigações fiscais e acessórias pelos Institutos de Previdência, que são os gestores dos Regimes próprios de previdência dos servidores, propõe-se a Teoria da Conformidade Fiscal apresentada por Musimenta et al. (2017). Segundo Braithwaite (2009), “conformidade fiscal é a integral obediência a todas as normas e obrigações fiscais especificadas”, ou seja, é possível medir grau em que determinados contribuintes, no caso em questão, os Institutos de Previdência dos servidores, cumprem ou não cumprem as regras tributárias de seu País, e, por conseguinte, o pagamento integral de todos os impostos devidos (Braithwaite, 2009).

Segundo Brown e Mazur (2003), a conformidade fiscal pode-se dividir em três tipos a saber: conformidade relatórios, conformidade de arquivamento e conformidade de recolhimentos. O cumprimento da lei (recolhimento, elaboração e apresentação da declaração que tem reflexo no extrato fiscal) e assim, o cumprimento de impostos, significa a adesão à legislação tributária, que tem suas particularidades em cada País (Chepkurui et al, 2014).

Avaliar a visão dos diretores executivos com poder decisório, conselheiros e contadores sobre tais mudanças, poderá gerar massa crítica sobre a utilidade de recolhimento para um fundo que não guarda correspondência com o servidor público efetivo, em detrimento ao fundo de previdência social que precisa formar reservas financeiras e patrimônio suficientes para garantir o amparo social no futuro.

A Teoria da Conformidade Fiscal (Musimenta et al., 2017) poderá auxiliar na checagem do comportamento de forças institucionais como o mimetismo (Sutinen e Kuperan, 1999), com referência a predisposição ao pagamento de impostos, no caso

específico do presente estudo, o pagamento do Pasep, visto que, eles sugerem que os índices de descumprimento podem estar mais relacionados às influências individuais e externas, do que a penalidades mais brandas. Esse isomorfismo pode moldar as instituições.

Pesquisar as distorções geradas pelas reformas da previdência que impuseram a necessidade de equilíbrio fiscal e o equacionamento dos regimes mantidos pelos entes da federação e, por outro lado, não liberaram recursos para sua aplicação, poderá demonstrar o grau o posicionamento dos regimes próprios de previdência perante a obrigatoriedade de pagamento do Pasep.

Os recursos previdenciários somente deverão ser utilizados para o pagamento dos benefícios de aposentadorias e pensões por morte, havendo como únicas exceções, o financiamento da taxa de administração e o pagamento da compensação financeira entre os Regimes – COMPREV (Portaria MTP nº 1.467, 2022). Portanto, está pacificado o entendimento pelo MPS – Ministério da Previdência Social, de que o recolhimento do PASEP deverá ocorrer utilizando-se os recursos advindos da taxa de administração dos RPPS.

Há que se ressaltar ainda, o recente Parecer emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, concedendo o tratamento de natureza tributária às contribuições previdenciárias patronal e dos servidores (Parecer PGFN/CAT/nº5, 2019).

Nesse contexto, uma questão importante a ser levantada no tocante a possibilidade de recolhimento do Pasep com os recursos da taxa de administração, é o limite de utilização dessa taxa e seu financiamento. O percentual da taxa de administração deve constar no plano de custeio da avaliação atuarial e somada ao plano de custeio dos benefícios. Ou seja, a alíquota de 1% de Pasep que é aplicado

sobre todas as receitas que ingressarem no RPPS, deverá ser considerada no limite da taxa de administração (Portaria MPT n.º 464, 2018), que tem percentuais máximos definidos pelo Ministério da Previdência Social, conforme Figura 5.

LIMITAÇÃO DOS GASTOS – TAXA DE ADMINISTRAÇÃO		
PORTE DO RPPS - DE ACORDO COM O ÍNDICE DE SITUAÇÃO PREVIDENCIÁRIA	Percentuais máximos previstos em lei, apurados com base de cálculo escolhida, referente ao exercício anterior	
	Base de cálculo das contribuições dos servidores	Remuneração bruta dos servidores ativos, aposentados e pensionistas
Porte Especial-Estado e DF	2,00%	1,30%
Grande Porte – Municípios	2,40%	1,70%
Médio Porte – Municípios	3,00%	2,30%
Pequeno Porte – Municípios	3,60%	2,70%

Figura 5: Limites de gastos administrativos – RPPS.

Nota: Elaborada pelo autor.

É fundamental aprofundar estudos no tema, quanto a manutenção ou não de um tributo, que também teve sua destinação alterada, passando a ser fonte de recursos para a prestação de serviços desatrelados do campo da previdência social pública. Assim, é apresentada a seguinte hipótese:

(H₅) Existe relação entre as forças isomórficas e conhecimento técnico para o cumprimento de relatórios e declarações ao fisco. (Adaptado de Musimenta et al. (2017)).

Capítulo 3

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia principal da pesquisa utilizada, considerando o cenário ora apresentado, é transversal e correlacional com a aplicação de um questionário fechado, no desenho desenvolvido por Sudman e Bradburn (1982) e Musimenta et al. (2017) para uma amostra a partir dos cerca de 2.144 (dois mil, cento e quarenta e quatro) municípios que possuem Institutos de Previdência dos servidores municipais, dentre os 5.565 municípios do Brasil, segundo o Boletim Estatístico da Previdência Social (2022).

O questionário também foi enviado aos diversos Institutos de Previdência estaduais, autorizados a funcionar no Brasil e fiscalizados pelo Ministério da Previdência Social (MPS), todos com o intuito de mensurar o grau de engajamento e conhecimento dos diretores executivos, conselheiros e contadores sobre o objetivo da pesquisa.

Como primeira etapa da pesquisa foi elaborado um pré-teste, ou seja, questionário empírico para aplicação entre os dirigentes executivos, conselheiros e contadores dos regimes de previdência no Estado do Rio de Janeiro. Foram obtidos 15 (quinze) respondentes espalhados dentre os municípios pertencentes ao Estado do Rio de Janeiro, estando anexado ao Apêndice B.

Foram pesquisados artigos nacionais e internacionais mais adequados ao contexto tributário brasileiro, no tocante aos regimes de previdência responsáveis pelo pagamento de pensões e aposentadorias estatais.

Dentre os diversos artigos, destaca-se os autores Marchand e Pestieau (1991), que analisam em que medida as pensões exigidas pelo governo podem fornecer renda de aposentadoria adequada para as gerações futuras, considerando os momentos de desequilíbrio financeiros das pensões públicas. Avaliam aspectos de declínio na produtividade e envelhecimento demográfico e ainda, as ações governamentais que buscam o estímulo a poupança privada.

Questões de desequilíbrio conhecidas como a *Baby boom* (grande crescimento nas taxas de nascimento) e *Baby bust* (drástico declínio nas taxas de nascimentos) também são citadas e, que motivaram a implementação de reformas dos sistemas de financiamento, principalmente nos países industrializados.

Ainda, segundo Marchand e Pestieau (1991), as taxas de contribuição nesses países seriam elevadas a níveis bem mais altos para posteriormente serem readequadas. Essas taxas de contribuições têm fortes reflexos nas decisões de empregabilidade, poupança e na decisão quanto ao momento de aposentar. Na Alemanha, por exemplo, a taxa de contribuição chegaria a 29% até 2030. Já na Suécia não haveria condições de redução antes de 2050.

Outra questão tratada no citado artigo ressalta o desestímulo à “aposentadoria precoce”, e o estímulo à poupança individual como medidas que tem constado das políticas públicas governamentais, e que surtiram pouco efeito no tocante ao equilíbrio das aposentadorias e pensões públicas. As taxas de fertilidade também devem ser observadas, mas pouco se sabe sobre seus determinantes. Dentre as conclusões, ficou sugerido pelo autor um teste empírico sobre o impacto das distorções dos impostos sobre os benefícios previdenciários. (Marchand & Pestieau, 1991)

Em face dessas referências, analisa-se os elementos fundamentais da percepção sobre as reformas da previdência (alterações na legislação) em

contraponto a obrigatoriedade de recolhimento do Pasep, sob a ótica dos respondentes sobre o equilíbrio financeiro e atuarial.

Para este efeito, utilizou-se como respondentes os diretores executivos, conselheiros e contadores dos regimes de previdência de servidores municipais e estaduais em todo o país, para medir a percepção de justiça fiscal e conformidade fiscal dos entes responsáveis pelo recolhimento do Pasep, amparados pelas teorias elencadas no referencial teórico.

Para investigar a manifestação dos agentes públicos e a influência do recolhimento ao Pasep nas questões relacionadas ao equilíbrio financeiro, examinando as respostas às pressões isomórficas em direção a conformidade, tomou-se por base a tipologia de respostas estratégicas (Figura 6) de Oliver (1991). Com a utilização desse modelo poderemos checar a conformidade fiscal, no tocante ao Pasep, verificando o uso de estratégias quanto a opção de cumprimento, ou não cumprimento, desse tributo.

Estratégias	Táticas	Exemplos
Aquiescência	Hábito Imitar Cumprir	seguir normas invisíveis e aceitas imitar modelos institucionais obedecer às regras e aceitar normas
Compromisso	Equilíbrio Acalmar Ocultação	equilibrar expectativas de vários constituintes acomodar elementos institucionais negociação com gestões institucionais
Evitar	Barganha Amortecedor Escape	disfarce de inconformidades afrouxamento de vínculos institucionais altera objetivos, atividades e domínios
Desafiar	Disfarçar Desafio Ataque	ignorar normas e valores explícitos regras e requisitos de contestação atacar as fontes de pressão institucional
Manipular	Cooptar Influência Controle	importar contribuintes influentes moldando valores e critérios dominando constituintes e processos institucionais

Figura 6: Respostas Estratégicas – Modelo.

Fonte: Oliver (1991, p.152).

Nota: Adaptado pelo autor.

O estudo identifica as referências de conceitos na legislação e metodologias para a formação da cultura organizacional das Unidades da Federação, a fim de evitar inconsistências com os diversos campos da ciência que abordam o tema. No entanto, sabe-se que em uma pesquisa não é possível contemplar integralmente a todas as variáveis, mas sim definir aspectos a serem alcançados na realidade do contexto. Consequentemente, os seguintes fatores limitantes da pesquisa são considerados:

- A multidisciplinaridade do tema;
- A dificuldade em encontrar pesquisas sobre a incidência ou não de PASEP sobre RPPS;
- A baixa receptividade na participação dos Institutos de previdência para a composição da amostra, devido à preocupação quanto a divulgação de dados e com penalidades de fiscalização.

A metodologia utilizada é aplicável a pesquisas futuras permitindo análises comparativas, evolutivas e complementares.

3.1 AMOSTRA DA PESQUISA

Para delimitação da população, foi estipulada uma amostra com no mínimo 180 (cento e oitenta) respondentes qualificados na Figura 7, dos diversos municípios e estados brasileiros, das 5 (cinco) regiões brasileiras, excluindo-se aqueles que não possuem regime próprio de servidores, e optaram pelo Regime Geral de Previdência Social, comumente conhecido como INSS.

Quando ocorreu o encerramento da etapa de coleta de dados, foram contabilizados 195 respondentes contidos nos três grupos de respondentes, obtendo

assim, uma amostra superior a estipulada. É necessário registrar que o êxito na superação da meta deveu-se ao fato da ABIPEM – Associação Brasileira de Instituições de Previdência Estaduais e Municipais ter realizado ampla divulgação entre os RPPS brasileiros. Também ocorreu a divulgação de diversas Associações Estaduais e Municipais, tais como: ASSIMPASC – Associação dos Institutos Municipais de Previdência e Assistência do Estado de Santa Catarina, entre outras. Sem tal auxílio seria muito mais difícil o atingimento das expectativas, visto que o tema é específico e os respondentes delimitados a um campo de conhecimento e experiências também específicos.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

Quanto a coleta de dados, foram utilizados dados primários, cujo questionário é o constante no Apêndice C, seguindo o modelo de formulário de perguntas inserido no Apêndice A para aplicar aos respondentes que concordaram em participar da pesquisa. Para a realização das entrevistas foi utilizado o Google Formulários cujo link foi encaminhado por e-mails e por WhatsApp.

A pesquisa foi iniciada em agosto de 2022, sendo concluída no dia 07 de setembro de 2023, proporcionando um tempo suficiente para a aplicação, divulgação e preenchimento pelos entrevistados.

Os critérios para a seleção dos respondentes foram a amostragem por conveniência, representatividade e acessibilidade, cujos perfis definimos na Figura 7 a seguir:

Identificação	Definição	Atribuição
R 1	Diretoria Executiva	Dirigente do RPPS com a atribuições para conduzir a execução e ordenamento. Poder decisório
R 2	Conselheiro	Responsável por fiscalizar e definir as regras de gestão
R 3	Contador/ Contabilista	Responsável pela aplicação das normas, cálculos dos tributos e obrigações acessórias

Figura 7: Perfil de respondentes.

Nota: Elaborada pelo autor.

Para a validação da pesquisa, quanto a tipologia, foi realizada uma abordagem transversal e quantitativa. Os dados serão coletados dos respondentes por meio de um questionário com perguntas fechadas no desenho do questionário desenvolvido por Sudman e Bradburn (1982) e Musimenta et al. (2017), pois já havia alguma dimensão quanto a abrangência e variabilidade do tema.

Sudman e Bradburn (1982, p. 14) definem “três regras gerais: (i) controle o impulso de escrever itens específicos antes de haver refletido completamente sobre as perguntas da pesquisa; (ii) anote as perguntas da pesquisa e as mantenha por perto enquanto estiver elaborando o questionário; e (iii) cada vez que escrever um item, indague: “Por que quero saber disto?” – Se a resposta for: “Seria interessante saber” essa pergunta não deveria ser feita. Devem ser elaboradas perguntas que ajudem a responder as perguntas da pesquisa.”

Foi utilizado o coeficiente Alfa de Cronbach aplicado no artigo de Musimenta et al. (2017) para a análise de confiabilidade do questionário com escala quantitativa do tipo Likert5.

No questionário aplicado para a pesquisa com Escala Likert5, os entrevistados especificaram o seu nível de concordância ou não concordância à afirmação proposta, como segue: 1. Não concordo totalmente; 2. Não concordo parcialmente; 3. Indiferente; 4. Concordo parcialmente; 5. Concordo totalmente. Pegando emprestada

as definições de Hora et al. (2010), atribuiu-se valores às respostas que refletem as percepções dos entrevistados transformando uma escala nominal para uma escala numérica, a saber: • Resposta 1 (Discordo totalmente) recebe valor zero; • Resposta 2 (Discordo parcialmente) recebe valor 0,25; • Resposta 3 (Indiferente) recebe valor 0,50; • Resposta 4 (Concordo parcialmente) recebe valor 0,75; • Resposta 5 (Concordo totalmente) recebe valor 1,0.

Para dados ausentes ou sem respostas, resultado de omissões ou recusas pelos respondentes, foram ignoradas todas as demais respostas do respondente, eliminando-o da pesquisa.

Como existem três tipos de respondentes, as perguntas foram formuladas com o intuito de apurar as informações para esses três grupos, com vistas a se validar as 5 hipóteses avaliando suas variáveis.

3.3 MODELO DE ANÁLISE

Foi realizado o teste de média e correlações, apoiado no referencial teórico, e baseado no resultado do questionário desenvolvido para a pesquisa, inserido no Apêndice C. Tomando-se emprestado o modelo do roteiro aplicado no artigo de Musimenta et al. (2017), adaptando-o de forma a identificar em cada questionamento o objetivo, teoria e a variável a ser medida, possibilitando a análise, conclusão e apresentação dos resultados.

A investigação buscou comparar as percepções dos três tipos de respondentes, de forma a explorar as visões ancoradas na experiência e prática. As perguntas foram formuladas de forma a se obter um significado semelhante, qual seja, a conformidade fiscal dos RPPS.

Capítulo 4

4. ESTATÍSTICA DESCRITIVA, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esse Capítulo visa analisar e discutir os resultados obtidos no questionário aplicado sob ótica das hipóteses levantadas no estudo sobre o recolhimento do Pasep e a conformidade fiscal dos Regimes Próprios de Previdência Social. No Apêndice D é apresentada a frequência de observações de cada variável / pergunta em cada uma das três classes de respondentes, com seus respectivos percentuais de respostas da escala Linkert5.

Na sua maioria, as perguntas foram aplicadas para todos os grupos de respondentes. Algumas delas foram aplicadas à dois grupos considerando o perfil de gestor e fiscalizador, e gestor e contabilista. Por fim, questões relacionadas ao cumprimento de relatórios e declarações, devido à natureza das atribuições e segregação de funções, optou-se por aplicá-las somente ao grupo de contadores / contabilistas. Desta forma, foi possível observar as diferentes visões, sejam gestores, conselheiros ou contabilistas e contadores.

Da unidade de análise, responderam ao questionário 99 diretores executivos, 42 conselheiros e 54 contadores de RPPS. Dessa amostra, em termos de gênero, 57,95% se declararam do sexo masculino e 42,05% do sexo feminino, e demonstramos abaixo, a Tabela 1, com a identificação dos dados demográficos por tipo de respondente.

TABELA 1: DADOS DEMOGRÁFICOS

Dados	Diretoria Executiva (R1)	Conselheiro (R2)	Contador/ Contabilista (R3)	Totais	Percentual %
Faixa Etária	99	42	54	195	100,00%
18 anos a 24 anos	0	0	1	1	0,51%

Dados	Diretoria Executiva (R1)	Conselheiro (R2)	Contador/Contabilista (R3)	Totais	Percentual %
25 anos a 34 anos	7	3	8	18	9,23%
35 anos a 44 anos	28	7	15	50	25,64%
45 anos a 54 anos	36	11	18	65	33,33%
Mais de 54	28	21	12	61	31,28%
Gênero				195	100,00%
Feminino	35	22	25	82	42,05%
Masculino	64	20	29	113	57,95%
Grau de Instrução	99	42	54	195	100,00%
Ensino Médio	2	5	0	7	3,59%
Ensino Superior	59	23	44	126	64,62%
Pós-Graduação – Mestrado	37	14	10	61	31,28%
Pós-Graduação – Doutorado	1	0	0	1	0,51%
Faixa salarial	99	42	54	195	100,00%
0 - R\$2.000,00	1	0	0	1	0,51%
R\$2.000,01 - R\$ 3.000,00	1	4	1	6	3,08%
R\$3.000,01 - R\$ 5.000,00	7	6	7	20	10,26%
R\$ 5.000,01 - R\$ 10.000,00	34	13	17	64	32,82%
Acima de R\$ 10.000,00	56	19	29	104	53,33%
Região brasileira	99	42	54	195	100,00%
Centro-Oeste	12	3	2	17	8,72%
Norte	0	1	1	2	1,03%
Nordeste	15	3	6	24	12,31%
Sul	30	12	9	51	26,15%
Sudeste	42	23	36	101	51,79%

Nota: Elaborada pelo autor.

Pode-se perceber que a maior concentração de respondentes está na faixa acima de 35 anos, sejam eles diretores executivos, conselheiros ou contabilistas. E, a maioria possui como escolaridade mínima, o Ensino Superior. Com relação aos contabilistas, 100% têm ao menos o Ensino Superior.

A amostra contou com dados das 05 (cinco) regiões brasileiras, ampliando e conferindo uma abrangência nacional à pesquisa. A região que contou com o menor número de respondentes, foi a região Norte e deve-se ao fato de concentrar o menor quantitativo de RPPS. Segundo as informações disponíveis no sítio do MPS – Ministério da Previdência Social, em consulta no dia 30 de setembro de 2023, os Municípios dos Estados do Acre, Amazonas, Rondônia, Roraima, Amapá, Pará e

Tocantis possuem apenas 112 (cento e doze) RPPS, havendo maior adesão ao Regime Geral de Previdência Social, que não é o objeto de estudo.

Para validação e confiabilidade do questionário aplicado, conforme citado no capítulo anterior, foi utilizado o coeficiente Alfa de Cronbach aplicado no artigo de Musimenta et al. (2017), que tem a seguinte fórmula:

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left[1 - \frac{\sum Vi}{Vt} \right] \quad (1)$$

O Coeficiente alfa de Cronbach é geralmente aplicado para se verificar a consistência das escalas das pesquisas. Sua medida vai de 0 a 1, com 5 estágios: 0 a 0,20 – muito baixa consistência; 0,20 a 0,40 – baixa; 0,40 a 0,60 – moderada; 0,60 a 0,80 – boa; e 0,80 a 1,0 – alta consistência. Na Tabela 2, inserimos a planilha de apuração das médias, variâncias, totais e o coeficiente alfa de Cronbach. Na Tabela 3 a seguir, é demonstrado o coeficiente apurado. A confiabilidade total medida em nesta pesquisa ficou em 0,8097, confirmando uma alta confiabilidade da pesquisa.

TABELA 2: APURAÇÃO DO COEFICIENTE DE CRONBACH

k =	32
V _i =	3,6896
V _t =	17,1103
α =	0,8097

Nota: onde k é a quantidade perguntas; Vi é a variância das perguntas; Vt refere-se a variância total do questionário

Fonte: Elaborada pelo autor.

4.1 GERENCIAMENTO DOS DADOS E ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Para a abordagem da amostra dos grupos de respondentes, as questões foram cuidadosamente escolhidas para obter a percepção geral dos gestores, contadores e conselheiro do RPPS baseadas na prática. Essas questões estão ancoradas em uma escala Likert de cinco pontos, variando de discordo totalmente a concordo totalmente, de forma que os respondentes registrassem o grau de concordância.

Para passar ao gerenciamento dos dados é importante apresentar de forma preliminar, a Tabela 3, a seguir, que trata da mensuração dos números atribuídos aos graus de concordância para facilitar a leitura e o acompanhamento.

TABELA 3: MENSURAÇÃO DOS NÚMEROS ATRIBUÍDOS - ESCALA LIKERT5

Grau de Concordância	Valor atribuído
1- Discordo totalmente	0,00
2- Discordo parcialmente	0,25
3- Indiferente	0,50
4- Concordo parcialmente	0,75
5- Concordo totalmente	1,00

Nota: Elaborada pelo autor

Um exemplo de questão dirigida aos diretores executivos sobre Forças isomórficas - mimetismo foi, “O RPPS não recolhe Pasep, e sei que outros também não recolhem”. Essa é uma afirmação direcionada aqueles que tem o poder decisório quanto ao recolhimento ou não desse tributo. Em relação a Justiça Fiscal, um exemplo de questionamento para os gestores foi “O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente”. Essa questão foi aplicada para todos os grupos, para obter-se a percepção de todos que gerem, fiscalizam e cumprem as formalidades fiscais.

Analisando as respostas quanto ao recolhimento do Pasep pelos RPPS, direcionada ao grupo de Dirigentes Executivos, de 99 observações, é possível perceber uma tendência ao não recolhimento, com clara divisão, onde 49,49% concordam, ou concordam totalmente com o não recolhimento desse tributo, ou seja, não recolhem. Por outro lado, 44,44% discordam ou discordam totalmente, ou seja, declararam que estão recolhendo o Pasep. Um percentual de 6,06%, ficaram indiferentes, o que pode indicar ou falta de conhecimento ou mesmo, preocupação com penalidades, mesmo sabendo que a pesquisa não identifica qualquer respondente, nem seu Município ou Estado de origem.

Na Tabela 4 apresenta-se o Teste de Mann-Whitney para a percepção dos dirigentes executivos quanto as influências para conformidade do recolhimento por duas faixas etárias até 54 anos e acima de 54 anos. O teste mostrou que não há diferença.

TABELA 4: TESTE DE MANN-WHITNEY - 2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Variáveis	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
O meu RPPS não recolhe Pasep, e sei que outros também não recolhem.	71	0,5000	1.023	28	0,7500	965	0,8193

Nota: Teste de Mann-Whitney – percepção da Diretoria Executiva x Conselheiros e Diretoria Executiva x Contadores sobre equilíbrio atuarial do RPPS.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Essa questão teve a média de 0,5101, um desvio padrão de 0,4102 e uma mediana de 0,5000.

Nesse aspecto, é possível verificar a forte presença das forças isomórficas, no tocante ao mimetismo. As reuniões e seminários sobre o tema tributo do Pasep, com outros colegas e associações de classe, exercem forte influência nas decisões quanto ao recolhimento do Pasep.

No Apêndice D – Distribuição de Frequências, verifica-se que mais de 50% dos respondentes afirmam tal influência. Contudo, conforme declaram, o mimetismo (forças isomórficas) tem maior presença entre colegas, e menor por influência das associações nacionais ou regionais, O coeficiente de variação mensurado é de 58,66% em torno da média de 0,5777, desvio padrão de 0,3389 e mediana de 0,7500, num total de 489 observações.

A Tabela 5 mostra a estatística descritiva gerada incluindo médias, desvios padrão, mediana e coeficiente de variação de cada variável, e pode-se perceber uma alta dispersão dos dados da amostra, com alta heterogeneidade. Segundo Field

(2009), os desvios padrão quando são baixos em relação aos valores médios, significa que os pontos estão próximos das médias, e assim, as médias apuradas representariam fortemente os dados observados, o que não é o caso.

Essa heterogeneidade e dispersão dos dados, pode ser explicada pela complexidade e diversidade de interpretações pelos respondentes quanto a aplicação, apuração e cumprimento das obrigações relativas ao Pasep.

TABELA 5: ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Variáveis	No. Obs.	Média Amostral	Desvio Padrão	Mediana	Coef. de Variação
Justiça Fiscal - Geral	825	0,3703	0,3778	0,2500	102,03%
O Regime a qual você pertence está equilibrado atuarialmente.	195	0,3346	0,3497	0,2500	104,52%
O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente.	195	0,5013	0,3744	0,7500	74,68%
Houve modificação na legislação local para retardar as aposentadorias.	141	0,4770	0,4161	0,5000	87,24%
O recolhimento de 1% para o Pasep foi considerado no plano de custeio da avaliação atuarial.	99	0,2879	0,3769	0,0000	130,92%
O recolhimento do Pasep afeta o equilíbrio financeiro do RPPS, mas é justo.	195	0,2397	0,3159	0,0000	131,75%
Justiça Fiscal - Equidade entre os Regimes	294	0,7738	0,3164	1,0000	40,89%
Os regimes de previdência complementar estão dispensados de recolher o tributo do PASEP.	54	0,6019	0,3747	0,7500	62,25%
Há a necessidade de modificações na legislação federal para garantir a não incidência do tributo do Pasep sobre as receitas orçamentárias de seu regime de previdência público, garantindo a equidade dos regimes.	141	0,8422	0,2560	1,0000	30,40%
A incidência do Pasep sobre as receitas previdenciárias deveria ter um tratamento igualitário entre os regimes de previdência dos servidores, de regimes complementares e do regime geral de previdência social.	99	0,7702	0,3267	1,0000	42,42%
Forças Isomórficas - Profissãoalismo	630	0,5496	0,3759	0,7500	68,40%
O processo de escolha da diretoria e dos conselheiros do seu regime de previdência é feito por critérios técnicos.	141	0,5975	0,3482	0,7500	58,27%
É preciso ter alguma qualificação específica para ser dirigente ou conselheiro do seu regime de previdência.	141	0,7996	0,2643	0,7500	33,05%
O recolhimento do Pasep beneficia a minha região ou segmento.	195	0,2090	0,2762	0,0000	132,16%
Tenho conhecimento técnico suficiente sobre os tributos incidentes sobre as receitas do RPPS.	153	0,7092	0,2772	0,7500	39,09%

Variáveis	No. Obs.	Média Amostral	Desvio Padrão	Mediana	Coef. de Variação
Forças Isomórficas - Expectativas	249	0,3363	0,3744	0,2500	111,32%
Todos os regimes de previdência devem recolher o Pasep e declarar à RFB todas as receitas para evitar penalidades.	195	0,3641	0,3698	0,2500	101,55%
O meu RPPS foi multado pela Receita Federal do Brasil pelo não recolhimento do PASEP.	54	0,2361	0,3775	0,0000	159,87%
Forças Isomórficas - Mimetismo	489	0,5777	0,3389	0,7500	58,66%
O meu RPPS não recolhe Pasep, e sei que outros também não recolhem.	99	0,5101	0,4102	0,5	80,42%
As reuniões e seminários sobre o tema PASEP com outros colegas influenciam na decisão do recolhimento ou não do PASEP.	195	0,6385	0,2994	0,7500	46,89%
As associações nacionais e estaduais influenciam as decisões dos RPPS quanto ao recolhimento do PASEP.	195	0,5513	0,3279	0,5000	59,48%
Respostas Estratégicas - Ocultar	393	0,3836	0,3224	0,5000	84,04%
Há influência política nas decisões do seu regime de previdência.	99	0,3434	0,3418	0,2500	99,52%
A decisões sobre a gestão financeira, inclusive quanto ao recolhimento de impostos são individuais.	99	0,2626	0,3202	0,2500	121,92%
O Regime geral de previdência social (RGPS) recolhe Pasep excluindo da base de cálculo os repasses do Tesouro Nacional.	195	0,4654	0,2901	0,5000	84,04%
Respostas Estratégicas - Barganhar	393	0,6247	0,3459	0,7500	55,37%
Os requisitos para a concessão de aposentadoria e pensão foram adequados a Emenda Constitucional 103/2019, bem como houve alteração de alíquotas dos contribuintes.	195	0,6449	0,3570	0,7500	55,35%
A criação de um regime complementar privado afeta positivamente no equilíbrio financeiro do RPPS.	99	0,6212	0,3162	0,7500	50,89%
O seu RPPS está se articulando para influenciar na alteração legislativa, pela não obrigatoriedade do recolhimento do PASEP.	99	0,5884	0,3523	0,7500	59,88%
Respostas Estratégicas - Escapar	240	0,6698	0,3323	0,7500	49,61%
A insegurança jurídica na incidência de um tributo gera problemas de sustentabilidade de seu regime de previdência.	99	0,8232	0,2606	1,0000	31,66%
O RPPS que você participa deve ingressar com ação judicial para discutir a incidência do Pasep.	141	0,5621	0,3356	0,5000	59,71%
Conformidade Fiscal - Recolhimentos	545	0,7135	0,3667	0,7500	51,39%
A incidência do PASEP sobre as receitas previdenciárias que possuem destinação específica para garantir os benefícios dos aposentados e pensionistas impacta no fluxo financeiro do RPPS.	153	0,7810	0,3539	1,0000	45,31%
O limite de gastos administrativos do RPPS comporta a alíquota de 1% de recolhimento do Pasep.	99	0,2879	0,3596	0,0000	124,90%

Variáveis	No. Obs.	Média Amostral	Desvio Padrão	Mediana	Coef. de Variação
O recolhimento de um tributo indevido, poderá afetar o equilíbrio do seu regime de previdência.	194	0,8106	0,2555	1,0000	31,52%
A União exige equilíbrio dos RPPS dos estados e municípios, mas não renuncia à receita advinda da arrecadação do PASEP.	99	0,8434	0,2614	1,0000	31,00%
Conformidade Fiscal - Relatórios	162	0,4799	0,4104	0,7500	85,52%
O seu regime de previdência declara mensalmente os débitos do PASEP na DCTF - Declaração de débitos e créditos tributários federais.	54	0,5787	0,4366	0,7500	75,45%
O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP na forma da legislação.	54	0,5000	0,3855	0,7500	77,09%
O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP sobre parte das receitas arrecadadas.	54	0,3611	0,3844	0,2500	106,46%

Nota: Elaborada pelo autor.

Ao analisar-se a variável Justiça Fiscal Geral, mensurada por meio de 05 perguntas, parte aplicadas a todos e parte aos grupos R1 e R3, percebe-se a prevalência pela discordância, onde mais de 50% dos respondentes declaram o equilíbrio financeiro (Apêndice D).

Contudo, em contraponto, cerca de 70% dos respondentes informam que o Pasep não foi considerado no plano de custeio, e discordando de que o recolhimento do Pasep seja justo. Das 825 observações, dentre os 3 perfis de respondentes, a média apurada foi de 0,3703, desvio padrão de 0,3778 e uma mediana de 0,2500. Analisando a mediana, que não sofre influência de valores discrepantes, é adequado observar que os respondentes discordam parcialmente da Justiça Fiscal Geral.

TABELA 6: TESTE DE MANN-WHITNEY - 2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES

	R1			R2			
Variáveis	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P- Normal - bicaudal
O Regime a qual você pertence está equilibrado atuarialmente.	99	0,2500	2.084	42	0,2500	2.074	0,9831
	R1			R3			
O Regime a qual você pertence está equilibrado atuarialmente.	99	0,2500	1.944	54	0,0000	3.403	0,0033

	R1- GÊNERO MASCULINO			R1 - GÊNERO FEMININO			
O Regime a qual você pertence está equilibrado atuarialmente.	64	0,2500	1.010	35	0,2500	1.231	0,4008

Nota: Teste de Mann-Whitney – percepção da Diretoria Executiva x Conselheiros e Diretoria Executiva x Contadores sobre equilíbrio atuarial do RPPS.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Na Tabela 6 apresenta-se o Teste de Mann-Whitney aplicado sobre a percepção dos diretores executivos sobre o equilíbrio atuarial do RPPS em comparação a visão dos conselheiros, ficando demonstrado que não há diferença entre esses dois grupos. Comprando-se a percepção da diretoria executiva com a visão dos contadores é possível afirmar que há diferença.

Quando é comparada a diretoria executiva pela característica de gênero, observamos que não há diferença.

Há tendência de discordância com relação ao RPPS estar equilibrado atuarialmente.

TABELA 7: TESTE DE MANN-WHITNEY - 2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Variáveis	R1			R2			P-Normal - bicaudal
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	
O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente.	99	0,7500	1.872	42	0,2500	2.286	0,3342
	R1			R3			
O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente.	99	0,7500	2.073	54	0,2500	3.273	0,0174
	R1- GÊNERO MASCULINO			R1 - GÊNERO FEMININO			
O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente.	64	0,7500	1.081	35	0,7500	1.159	0,7685

Nota: Teste de Mann-Whitney – percepção da Diretoria Executiva x Conselheiros e Diretoria Executiva x Contadores sobre equilíbrio financeiro.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Na Tabela 7 o Teste de Mann-Whitney aplicado sobre a percepção dos diretores executivos sobre o equilíbrio financeiro do RPPS em comparação a visão

dos conselheiros, demonstra que apesar das diferenças nas medianas apresentadas de 0,75 e 0,25 respectivamente, o P-normal bicaudal é de 0,3342, onde é possível verificar a proximidade das medianas, e que não há diferença entre os dois grupos.

Quando são comparadas as respostas da diretoria executiva com as percepções dos contadores/contabilistas, verifica-se que há diferença nas respostas entre os dois grupos de 0,75 e 0,25 respectivamente, confirmando-se pelo P-normal bicaudal de 0,0174. Comparando-se as respostas da diretoria executiva por gênero, o teste não mostrou diferenças.

Uma questão central nesta pesquisa foi aplicada a todos os 195 respondentes, trata da percepção se o Pasep é justo, apesar de afetar o equilíbrio financeiro. Há uma forte tendência em discordar dessa afirmação, mensurada pela mediana de 0,0000.

TABELA 8: TESTE DE MANN-WHITNEY - 2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Variáveis	R1 - SUDESTE			R1 - SUL			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
O recolhimento do Pasep afeta o equilíbrio financeiro do RPPS, mas é justo.	42	0,0000	516	30	0,0000	744	0,1385
Variáveis	R1 - SUDESTE			R1 - NORDESTE			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
O recolhimento do Pasep afeta o equilíbrio financeiro do RPPS, mas é justo.	42	0,0000	98	5	0,0000	112	0,8046
Variáveis	R3 - CENTRO-OESTE			R3 - NORDESTE			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
O recolhimento do Pasep afeta o equilíbrio financeiro do RPPS, mas é justo.	2	0,3750	7	6	0,2500	6	1,0000

Nota: Teste de Mann-Whitney – percepção da Diretoria Executiva x Conselheiros e Diretoria Executiva x Contadores sobre equilíbrio financeiro e cobrança do Pasep.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Aplicado o Teste de Mann-Whitney (Tabela 8), comparando-se as regiões sudeste, sul, nordeste e centro-oeste, o teste não mostrou diferenças comparando-se as respostas dos diretores executivos das regiões sudeste e sul (mediana de 0,000); e sudeste e nordeste (mediana de 0,000). Com relação as respostas dos contabilistas

do centro-oeste e nordeste, apesar das medianas distintas de 0,3750 e 0,2500, o P-valor de 1,0000, demonstrou que não há diferença.

Avançando para análise da variável de Justiça Fiscal Equidade entre os Regimes de Previdência, de 294 observações, verifica-se um coeficiente de variação de 40,89% em relação à média de 0,7738, desvio padrão de 0,3164. A mediana de 1, está mais próxima da média, podendo se observar uma tendência pela concordância de que há necessidade de modificações na legislação, bem como tratar os regimes de previdência (RPPS, Geral e Complementar) de forma igualitária.

As forças isomórficas – profissionalismo, de 630 observações, foram mensuradas a média de 0,5496, desvio padrão de 0,3759, mediana de 0,7500 e um coeficiente de variação de 68,40%.

Para o entendimento dessa variável é preciso verificar as quatro questões aplicadas, sendo 3 referentes a critérios técnicos de escolha dos dirigentes e conselheiros e uma quarta relativa ao grau de concordância dos respondentes quanto aos benefícios do recolhimento do Pasep em benefício de suas regiões ou segmento (previdência).

Quanto aos critérios técnicos, percebe-se que majoritariamente os representantes dos RPPS declaram conhecimento técnico suficiente sobre os tributos dos RPPS e as escolhas também exigem qualificação específica, havendo tendência de concordância.

Contudo, conforme demonstrado na Tabela 5, na percepção de todos os respondentes da amostra, tanto os dirigentes, quanto os conselheiros e contadores/contabilistas, há uma tendência pela discordância em considerar que o Pasep traga benefícios para sua região ou segmento (previdenciário).

Das 195 observações dessa variável (pergunta), apurou-se a média de 0,2090, desvio padrão de 0,2762, mediana 0,00. Em média os respondentes discordam totalmente da afirmação apresentada.

O Artigo 239 da Constituição Federal (1988) determina claramente que a aplicação dos recursos arrecadados por meio do Pasep, sejam partilhados entre o pagamento de benefícios não previdenciários e ao BNDES para implementação de políticas de desenvolvimento econômico.

Para a variável forças isomórficas – expectativas coercitivas, de 249 observações foram mensuradas a média de 0,3363, desvio padrão de 0,3744, mediana de 0,2500 e um coeficiente de variação de 111,32%.

Para mensurar a escala desse item, foram formuladas duas questões: uma para checar o grau de concordância quanto ao recolhimento do Pasep sobre todas as receitas arrecadadas, para evitar penalidades; e outro para medir se o RPPS do respondente foi multado pela RFB – Receita Federal do Brasil.

A questão: “Todos os Regimes de Previdência devem recolher o Pasep e declarar à RFB todas as receitas para evitar penalidades”, foi aplicada a todos os três grupos de respondentes (195) e os percentuais apurados de 37,44% para discordo totalmente e 24,10% para discordo parcialmente chamam a atenção, pois a percepção majoritária dos respondentes discorda do recolhimento do tributo do Pasep sobre todas as receitas para se evitar penalidades, confirmado pelas observações apuradas no Apêndice D – Distribuição de Frequências.

Foram apuradas a média de 0,3641, o desvio padrão 0,3698 e a mediana de 0,2500, demonstrando que em média há uma tendência para parcial discordância dessa afirmação em estudo.

Essa percepção pode ser explicada pelo grau de concordância das respostas apuradas em outro questionamento: “O meu RPPS foi multado pela Receita Federal do Brasil pelo não recolhimento do Pasep.” Essa questão foi aplicada somente aos contadores/contabilistas, que são os profissionais atuantes na relação entre a Entidade previdenciária e RFB - Receita Federal do Brasil para o cumprimento das obrigações fiscais, onde 66,67% declararam discordar totalmente e, 7,41%, discordaram parcialmente (Apêndice D).

Há forte tendência de que os RPPS não estejam sendo multados pela fiscalização. Das 54 observações (Tabela 6) mensurou-se uma média 0,2361, um desvio padrão de 0,3775 e uma mediana de 0,00. Tal percepção poderá nos levar a uma tendência de baixo grau de fiscalização sobre os RPPS e por conseguinte, o que poderá refletir num baixo nível de conformidade fiscal.

Com relação a variável Respostas Estratégicas – Ocultar, foram 393 observações, apurando-se uma média de 0,3836, desvio padrão de 0,3224, mediana de 0,5000 e um coeficiente de variação de 84,04%. A variável medida é o grau de influência nas decisões para o recolhimento do Pasep, e a percepção dos respondentes tende a considerar que as decisões não sejam individuais, sendo tomadas pela Diretoria executiva, e que há baixa influência política nas decisões.

Seguindo na análise dos dados ainda no quesito, Respostas Estratégicas, passa-se a verificação do subitem barganha, para avaliar se, na percepção prática dos respondentes, há capacidade de negociação nessas questões tributárias.

É possível perceber uma tendência de ações desenvolvidas para minorar os efeitos do recolhimento do Pasep no tocante ao equilíbrio fiscal, como as adequações e adesão às regras constitucionais vigentes; criação de regimes complementares e

articulações para influências alterações legislativas pelo não recolhimento desse tributo.

Baseado na Estatística descritiva (Tabela 5) de 393 observações, apurou-se uma média de 0,6247, um desvio padrão de 0,3459 e uma mediana de 0,7500. O desvio padrão é um dos menores dentre as demais variáveis, mas também não é possível afirmar que a média representa os dados observados.

Já analisando o resultado da mediana, verifica-se uma tendência de concordância pela iniciativa de barganha.

Para a variável Respostas Estratégicas – Escapar, foram 240 observações (Tabela 5) aplicadas aos grupos R1 e R2, com uma média de 0,6698, desvio padrão de 0,3323, mediana de 0,7500 e um coeficiente de variação em torno da média de 49,61%.

Percebe-se uma tendência no grau de concordância para que os RPPS ingressem com medida judicial para discutir a incidência do Pasep. Foram 141 observações de respondentes, com uma mediana de 0,5000.

Já para o quesito, se a insegurança jurídica causa problemas ao RPPS, em relação as 99 observações a mediana foi de 1,0000, onde pode-se sugerir pela tendência de concordância total.

As duas últimas variáveis aplicadas na pesquisa, tratam da conformidade fiscal, tanto de recolhimentos quanto de declarações e relatórios.

Ainda na Tabela 5, as médias, desvios padrão e medianas apuradas para Conformidade Fiscal dos recolhimentos, com 545 observações, e para Conformidade Fiscal - relatórios e declarações, com 162 observações, foram respectivamente de 0,7135; 0,3667, 0,7500 e 0,4799, 0,4104 e 0,7500. O coeficiente de variação dos

recolhimentos ficou em 51,39% e no tocante aos relatórios e declarações ficou em 85,52%.

Para a variável de Conformidade Fiscal dos recolhimentos, foram aplicadas quatro questões para mensurar se na percepção dos respondentes, os RPPS pagam o imposto real apurado, baseado nas Teorias da Tributação e da Conformidade Fiscal.

Foram obtidas 545 observações, e mensurados com 0,7135 de média, 0,3667 de desvio padrão, 0,7500 de mediana e 51,39% de coeficiente de variação.

Duas questões foram aplicadas somente para o grupo R1, que tratam sobre o limite de gastos administrativos e sobre a visão dos gestores sobre a cobrança do Pasep pela União, que não abre mão desses recursos, mesmo após as diversas reformas previdenciárias. Na percepção dos dirigentes executivos, há forte tendência do limite de gastos administrativos não comportar o recolhimento de 1% do Pasep, com um grau de discordância, ultrapassando o percentual de 66%, bem como, há flagrante massa crítica quanto a manutenção da cobrança desse tributo em contraponto a obrigatoriedade constitucional de equilíbrio financeiro e atuarial.

Comparando-se o grau de concordância sobre o impacto financeiro desse recolhimento, com a percepção dos respondentes sobre os limites de gastos administrativos determinados pelo Ministério da Previdência Social (Figura 5), é possível verificar a tendência de que o grau de discordância dos gestores deve-se ao fato de divergências nos tamanhos das bases de cálculo.

Apesar da alíquota do Pasep ser de apenas 1%, a sua base de cálculo contempla todas as receitas arrecadadas pelo RPPS, incluindo-se receitas previdenciárias, patrimoniais, financeiras e aportes financeiros.

Por outro lado, o cálculo do limite de uso para a taxa de administração, fonte de recursos destinada aos gastos de manutenção de todo o regime previdenciário (folha de salários, aluguéis, energia elétrica, contratos etc.), tem como base duas possibilidades, como segue:

- 1- 2% a 3,6% sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias dos servidores ativos; ou
- 2- 1,3% a 2,7% sobre a remuneração bruta dos servidores ativos, aposentados e pensionistas;

Diante disso, pode-se verificar que a base de cálculo do Pasep é muito superior às demais, e que em diversos casos, poderá extrapolar a limitação determinada. Mas, essa observação poderá ser objeto de outra pesquisa.

Essa percepção foi identificada e pode ser explicada pelas medianas mensuradas de 0,000 para a pergunta 11.b e de 1,0000 para a pergunta 30.

Outros dois quesitos foram aplicados para os três grupos de respondentes (R1, R2 e R3), sendo uma somente aos grupos R1 e R3 e a outra, a todos.

Tomando por base a Tabela 5, a questão demonstrada pela Figura 8, obtém-se a percepção dos gestores e dos Conselheiros, que fiscalizam a gestão, sobre a pertinência do impacto referente ao recolhimento de Pasep, retirando-se 1% das receitas arrecadadas pelos RPPS para recolhimento desse tributo.

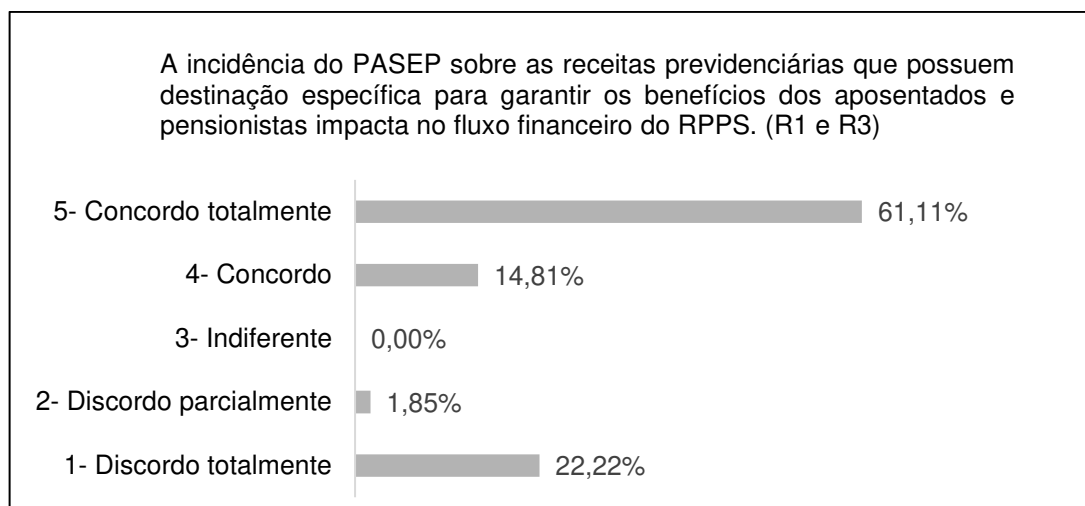


Figura 8: Grau de concordância dos respondentes sobre Conformidade Fiscal - recolhimentos.
Nota: Elaborada pelo autor.

Majoritariamente, ou seja, mais de 80% dos respondentes, declararam impacto no fluxo financeiro desse recolhimento em contraponto à destinação específica para o pagamento de benefícios previdenciários, podendo tal percepção ser explicada pela mediana de 1,0000 conforme Tabela 5.

Analisando-se a questão anterior de forma combinada a percepção de todos os respondentes (R1, R2 e R3) sobre o grau de concordância, se o recolhimento do Pasep poderá impactar no fluxo de caixa do RPPS, percebe-se a tendência de concordância para que esse recolhimento do Pasep, afete o equilíbrio do RPPS, que tem o dever constitucional de acumular recursos para garantir as aposentadorias e pensões presentes e futuras.

É possível verificar que o coeficiente de variação desses dois quesitos, em comparação com os demais, é relativamente moderado, na ordem de 45,31% e 31,52%, abaixo do Coeficiente de variação atribuído à variável do item Conformidade Fiscal – Recolhimentos (Tabela 5). As medianas observadas destas duas questões são idênticas, na ordem de 1,0000, demonstrando uma forte tendência a concordância

quanto ao recolhimento do tributo do Pasep pelos RPPS impacte no fluxo financeiro e no equilíbrio.

Já para variável de Conformidade Fiscal – relatórios foram aplicadas três questões para o grupo R3 (Contadores /contabilistas), de forma a medir se os RPPS vêm divulgando todos os rendimentos auferidos para fins fiscais, por meio de declarações e relatórios.

Preliminarmente, é importante esclarecer que declaração obrigatória para atender a essa conformidade fiscal, é a DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, instituída pela Instrução Normativa RFB n. 2005 (2021), devendo ser informado mensalmente os valores de Pasep a recolher e os recolhidos.

Outro ponto preliminar importante, é o baixo nível de fiscalização da RFB para esse tema, visto que o acompanhamento é sistêmico. Ou seja, caso o RPPS declare sem movimento, não há qualquer indicação de malha fiscal. Percebe-se mais uma heterogeneidade nas respostas obtidas com alto coeficiente de variação (85,52%) nas 162 observações. Foi apurada a média apurada de 0,4799, desvio padrão de 0,4104 e mediana de 0,7500.

Há uma tendência declarada pela conformidade fiscal, ou seja, pela real comunicação ao fisco do real valor a recolher, visto que na mediana demonstrada na Tabela 6, apurada em 0,7500, os respondentes contadores/contabilistas concordam em declarar mensalmente os débitos do Pasep e de forma integral. Em contraponto, pode-se verificar no Apêndice D, que cerca de 40% dos respondentes se declararam contrários ao cálculo integral e declaração mensal.

A Tabela 9 a seguir, demonstra o teste de Mann-Whitney para a questão 7: “o seu regime de previdência declara mensalmente os débitos do Pasep na DCTF –

Declaração de débitos e créditos tributários federais”, e, é possível afirmar que há diferença entre as percepções dos contabilistas/contadores das regiões sul e sudeste, quanto ao cumprimento dessa obrigação. Contudo, não há diferença entre as percepções dos contadores das regiões sudeste e nordeste.

TABELA 9: TESTE DE MANN-WHITNEY - 2 VARIÁVEIS INDEPENDENTES

Variáveis	R3 - SUL			R3 - SUDETE			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
O seu regime de previdência declara mensalmente os débitos do PASEP na DCTF - Declaração de débitos e créditos tributários federais.	9	1,0000	87	36	0,7500	238	0,0227
Variáveis	R3 - SUDESTE			R3 - NORDESTE			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
O seu regime de previdência declara mensalmente os débitos do PASEP na DCTF - Declaração de débitos e créditos tributários federais.	36	0,7500	118	6	0,5000	99	0,7329

Nota: Teste de Mann-Whitney – percepção dos contadores/contabilistas quanto ao cumprimento de declaração de DCTF junto RFB – comparação de regiões.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Um aspecto relevante foi apurado pela terceira questão dessa variável, que questiona sobre a declaração de parte das receitas arrecadadas. Houve uma tendência de discordar de tipo de procedimento, e encontramos a mediada de 0,2500.

Fica mais uma possibilidade para pesquisa de conformidade baseada na declaração da DCTF e a forma de fiscalização. Se o RPPS declarar sem movimento, apenas para atendimento a essa obrigação acessória, a RFB tem questionado? Tudo indica que ainda não ocorre esse cruzamento, em cotejo com a tendência apurada pela baixa expectativa de penalidades sobre as Forças Isomórficas – Expectativas coercitivas.

4.2 CORRELAÇÃO

Após o relato sobre o gerenciamento dos dados, foram realizadas as apurações das correlacionais por cada variável, ancorado nas hipóteses, utilizando-se a percepção prática dos respondentes, fornecendo informações para o presente estudo.

Optou-se por demonstrar a correlação das observações por hipóteses, como forma de viabilizar a análise, visto que havia a necessidade das matrizes possuírem a mesma quantidade de perguntas, possibilitando a verificação das correlações.

TABELA 10: MATRIZ DE CORRELAÇÕES

CORRELAÇÃO DAS VARIÁVEIS	Justiça Fiscal	Forças Isomórficas	Respostas Estratégicas	Conformidade Fiscal
Justiça Fiscal	1,00	-	-	0,70
Forças Isomórficas	-	1,00	0,67	0,70
Respostas Estratégicas	-	0,67	1,00	0,72
Conformidade Fiscal	0,70	0,70	0,72	1,00

Tabela 11: Matriz de correlações das variáveis das hipóteses.

Nota: Elaborada pelo autor.

A matriz de correlação constante da Tabela 10, apresenta todas as correlações positivas, ou seja, as variáveis estudadas estão na mesma direção. Quando uma aumenta, a outra segue na mesma direção.

Entre justiça fiscal e conformidade fiscal, foi encontrada uma correlação positiva de 0,70, razoavelmente alta. Para as variáveis forças isomórficas e conformidade fiscal a correlação encontrada foi de 0,70. Já para a correlação entre respostas estratégicas e conformidade fiscal foi apurada 0,72 conforme Tabela 10. Também foi apurada uma correlação de 0,67 entre forças isomórficas e respostas estratégicas. Desta forma, fica demonstrado que todas as correlações de Spearmann apuradas possuem resultados razoavelmente altos.

4.3 DISCUSSÃO DAS HIPÓTESES

Para a verificação da Hipótese 1: existe uma relação positiva entre justiça fiscal e conformidade fiscal em relação ao Pasep (adaptado de Musimenta et al. (2017) com foco no recolhimento do Pasep pelo RPPS); foi aplicado o teste não paramétrico de Mann-Whitney, entre justiça fiscal e conformidade fiscal, podendo ser observados os resultados na Tabela 11.

TABELA 11: TESTE DE MANN-WHITNEY - H1

Variáveis	JUSTIÇA FISCAL			CONFORMIDADE FISCAL			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P- Normal - bicaudal
H ₁ - existe uma relação positiva entre justiça fiscal e conformidade fiscal em relação ao Pasep	1119	252	7	707	144	18	0,2963

Nota: Teste de Mann-Whitney – Hipótese 1.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Consultando-se a Tabela 11, considerando o P-valor (0,2963) >0,05, pode-se não rejeitar a hipótese nula, sendo possível dizer estatisticamente que há relação positiva entre justiça fiscal e conformidade fiscal.

No gerenciamento dos dados apresentados, pode-se verificar uma tendência pela percepção de que essa cobrança não é justa. Ou seja, quanto mais injusta for a percepção dos gestores, menor será a conformidade fiscal perante o recolhimento do Pasep pelos RPPS. A pesquisa desenvolvida por Alm et al. (1992) constatou tal afirmação.

Os integrantes dos RPPS percebem a necessidade de um tratamento igualitário entre os regimes de previdência, e podemos sugerir que quanto maior a percepção dos gestores de um tratamento tributário igualitário entre os regimes de previdência, sejam eles, Regime Geral, Próprio ou Complementar, maior será a conformidade fiscal

para o tributo do Pasep (Tabela 11), confirmando-se a hipótese para essas variáveis escolhidas.

Na pesquisa desenvolvida sobre Conformidade fiscal (Musimenta et al., 2017), que comparou a visão dos pequenos empresários de Uganda com o olhar do fisco, esse comportamento se confirmou, onde a justiça fiscal também apresentou força preditiva na conformidade fiscal percebida nas pequenas e médias empresas.

Além disso, achados anteriores, constantes da pesquisa de Musimenta et al. (2017, p. 169) também se confirmaram, visto “as percepções de equidade do sistema tributário tem provável influência na conformidade com pagamentos”.

Para a verificação da Hipótese 2: existe uma relação positiva entre as forças isomórficas e a conformidade fiscal no tocante ao Pasep (adaptado de Musimenta et al. (2017) com foco no RPPS), dando sequência a análise por meio o teste de Mann-Whitney entre as variáveis forças isomórficas e conformidade fiscal (Tabela 12), apurou-se um P-valor (0,0947)>0,05, podendo assim, não rejeitar a hipótese nula, e, sendo possível afirmar que há relação positiva entre forças isomórficas e conformidade fiscal.

TABELA 12: TESTE DE MANN-WHITNEY - H2

Variáveis	FORÇAS ISOMÓRFICAS			CONFORMIDADE FISCAL			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
H ₂ - existe relação positiva entre forças isomórficas e conformidade fiscal no tocante ao Pasep	1368	267	4	707	144	21	0,0947

Nota: Teste de Mann-Whitney – Hipótese 2.

Fonte: Elaborada pelo autor.

A visão dos respondentes, integrantes dos RPPS, pesquisada por meio das variáveis profissionalismo, mensurado pela percepção de interesse público do recolhimento; o mimetismo, mensurado pela influência de colegas do ramo; e as

expectativas coercitivas, verificada sob a tendência de baixa fiscalização e coerção por parte da RFB, exercem uma relação positiva no grau de engajamento para o recolhimento ou não do Pasep e no cumprimento de obrigações acessórias (relatórios e declarações).

É possível verificar também nas respostas aplicadas, uma tendência ao mimetismo. Pesquisas citadas na investigação de Musimenta et al. (2017, p.169) afirmam que “as interações sociais vem influenciando o comportamento no campo tributário.” Segundo Sutinen e Kuperan (1999), “a predisposição ao pagamento de impostos, os índices de descumprimento fiscal podem estar mais relacionados às influências individuais e externas, do que às penalidades mais brandas.”

Para a verificação da Hipótese 3: existe uma relação entre as respostas estratégicas e a conformidade fiscal para o tributo do Pasep (adaptado de Musimenta et al. (2017) com foco no Pasep a ser recolhido pelo RPPS); elaborou-se a Tabela 13, a seguir:

TABELA 13: TESTE DE MANN-WHITNEY - H3

Variáveis	RESPOSTAS ESTRATÉGICAS			CONFORMIDADE FISCAL			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P- Normal - bicaudal
H ₃ - existe uma relação entre respostas estratégicas e conformidade fiscal para o tributo do Pasep	1026	173	16	707	195	9	0,5296

Nota: Teste de Mann-Whitney – hipótese 3.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Consultando-se a Tabela 5 – Estatística Descritiva, percebem-se as tendências colhidas por meio das perguntas elaboradas para Respostas Estratégicas, como: maior grau de discordância quanto a influências políticas nas decisões e que estas são decisões individuais; maior grau de concordância de que os RPPS têm

capacidade de negociação para minorar os reflexos de recolhimento do Pasep; maior grau de concordância quanto a propensão ao não recolhimento.

Amparados pela teoria da escolha pública, é possível sugerir que as escolhas postas no dia a dia dos RPPS, expõem esse dilema do processo decisório na ausência de um consenso.

Na Tabela 13, o teste de Mann-Whitney aplicado para H_3 , conclui-se que é possível não rejeitar H_0 , considerando que o P-valor $(0,5296) > 0,05$, podendo-se afirmar estatisticamente que há relação entre respostas estratégicas e conformidade fiscal dos RPPS. Assim, é possível afirmar que quanto maior as estratégias para solucionar as inseguranças geradas pela cobrança do Pasep, maior será a conformidade fiscal. Segundo Braithwaite (2009), “conformidade fiscal é a integral obediência a todas as normas e obrigações fiscais especificadas”.

Seguindo para discussão da quarta Hipótese (H_4): existe uma relação entre as forças isomórficas e as respostas estratégicas dos Gestores previdenciários (adaptado de Musimenta et al. (2017) com foco no RPPS), primeiramente é necessário relatar que para permitir a análise de correlação, com foco em nossa pesquisa, estruturamos as matrizes com o conjunto de perguntas relacionadas a forças isomórficas e a respostas estratégicas.

Essas variáveis foram escolhidas para mensuração da hipótese, buscando-se verificar se a observação obtida quanto a baixa fiscalização e por conseguinte, a baixa percepção de penalidades tem correlação com o observado de maior propensão para o não recolhimento.

Na Tabela 14, o teste de Mann-Whitney aplicado para H_4 , conclui-se que é possível não rejeitar H_0 , considerando que o P-valor $(0,4620) > 0,05$, pode-se afirmar

estatisticamente que há relação entre forças isomórficas e respostas estratégicas nas respostas dos gestores dos RPPS.

TABELA 14: TESTE DE MANN-WHITNEY - H4

Variáveis	FORÇAS ISOMÓRFICAS			RESPOSTAS ESTRATÉGICAS			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
H ₄ - existe uma relação entre forças isomórficas e respostas estratégicas dos gestores previdenciários	1368	267	9	1026	195	17	0,4620

Nota: Teste de Mann-Whitney – hipótese 4.

Fonte: Elaborada pelo autor.

Buscando apoio nas teorias do Federalismo e da Tributação, constantes do referencial teórico, as variáveis de Forças isomórficas baseadas na teoria institucional de DiMaggio e Powel (1983), comparando-se com as Respostas estratégicas de Oliver (1991), é possível afirmar que quanto maior o grau de concordância para expectativas coercitivas, mimetismo e profissionalismo, maiores serão as iniciativas para a barganha, ocultação e escape dos tributos. Conforme pesquisado por Musimenta et al. (2017 p. 170),

essas duas variáveis têm efeitos na conformidade fiscal, sendo um elemento negativo das pequenas e média empresa de Uganda, fornecendo mais subsídios para as previsões de Oliver (1991), ou seja, no citado estudo, quando as pequenas e médias empresas de Uganda avaliam um imposto mais elevado, os contribuintes não pagam.

Para finalizar a análise das hipóteses, é apresentada a Hipótese 5: (H₅) existe relação entre as forças isomórficas e o conhecimento técnico da legislação para o cumprimento de relatórios e declarações ao fisco. (Musimenta et al., 2017).

Primeiramente, é necessário relembrar que a percepção dos respondentes quanto as expectativas coercitivas, ou seja, multas e penalidades aplicadas pelo fisco tem tendência a discordância, demonstrando baixa expectativa.

Já com relação ao cumprimento das obrigações, como já relatado, há uma tendência ao cumprimento dos relatórios e declarações.

Na Tabela 15, o teste de Mann-Whitney aplicado para H_5 , conclui-se que é possível rejeitar H_0 , considerando que o P-valor (0,0122) < 0,05, e assim, pode-se afirmar estatisticamente que não há relação entre forças isomórficas e conhecimento técnico da legislação para o cumprimento de relatórios e declarações ao fisco fazendário.

TABELA 15: TESTE DE MANN-WHITNEY - H_5

Variáveis	FORÇAS ISOMÓRFICAS			CONHECIMENTO TÉCNICO DA LEGISLAÇÃO PARA O CUMPRIMENTO DE RELATORIOS E DECLARAÇÕES			
	No. Obs.	Mediana	U	No. Obs.	Mediana	U	P-Normal - bicaudal
H_5 - existe relação entre as forças isomórficas e conhecimento técnico da legislação para o cumprimento de relatórios e declarações	1368	267	0	108	27	25	0,0122

Nota: Teste de Mann-Whitney – hipótese 5.

Fonte: Elaborada pelo autor.

No geral os resultados deste estudo têm boas implicações para os acadêmicos, bem como para os legisladores brasileiros, pois a Constituição Federal brasileira sofre constantes emendas no campo previdenciário.

Quando foi concluída esta pesquisa, iniciou-se no Congresso Nacional a discussão sobre a Reforma Tributária, sendo esse estudo bem oportuno para um debate previdenciário em cotejo com o debate tributário.

Para um efetivo equilíbrio dos RPPS é preciso discutir os gastos de manutenção, dentre eles o recolhimento do Pasep. E, utilizando o presente estudo como mola propulsora para colocar a previdência social na pauta dos debates que circundam a Reforma Tributária, foi elaborada uma emenda modificativa do art. 239

da Constituição Federal, e entregue ao Vice-líder do atual Governo no Senado Federal, podendo ser útil à discussão brasileira. A referida Emenda Modificativa foi anexada ao Apêndice E.

Outro ponto importante do estudo apresentado foi a divergência das legislações, ambas constitucionais. Uma determina que os recursos previdenciários somente poderão ser utilizados para pagamento de benefícios previdenciários. Outra determina a incidência de Pasep, que custeia benefícios assistenciais, como seguro-desemprego, abono etc.

Capítulo 5

5. CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi esclarecer as relações tributárias que envolvem o recolhimento do tributo do Pasep pelos RPPS, estabelecendo a relação entre justiça fiscal, forças isomórficas, respostas estratégicas e conformidade fiscal, assim como, entre forças isomórficas e conhecimento técnico para o cumprimento de relatórios e declarações ao fisco, ancoradas nas experiências e práticas dos diretores executivos, conselheiros e contabilistas/contadores, nas cinco regiões brasileiras, e o impacto financeiro desse recolhimento.

Das hipóteses trabalhadas nesse estudo, quatro não foram rejeitadas, confirmando-se as hipóteses adaptadas a pesquisa desenvolvida, baseadas em estudos anteriores. Apenas a hipótese cinco foi rejeitada.

Primeiramente examinou-se a justiça fiscal, forças isomórficas e respostas estratégicas obtendo-se os dados de integrantes da gestão, fiscalização e compliance dos RPPS. Em seguida, verificou-se as medianas das opiniões e as correlações das variáveis, sendo aplicada a correlação de Spearmann e o teste de Mann-Whitney.

A justiça fiscal, as forças isomórficas e as respostas estratégicas se mostraram como possíveis explicações para a conformidade fiscal dos RPPS brasileiros, havendo uma relação positiva. No tocante a Conformidade fiscal, foi verificada divergências nas visões entre os que gerem os Institutos de Previdência (recolhimentos) e aqueles profissionais que cumprem (relatórios e declarações), ou seja, entre os integrantes das diretorias executivas e os contadores/contabilistas.

Um fato interessante a ser destacado é a tendência quanto a discordância do limite de gastos administrativos comportar a alíquota de 1% do Pasep, pois tal alíquota

é aplicada sobre todas as receitas que ingressarem no RPPS. O limite da taxa de administração, que tem percentuais máximos definidos pelo Ministério da Previdência Social (Portaria MPT n.º 464, 2018), conforme Figura 5 (página 25), poderá ser atingido ou superado pelos pagamentos ao Pasep caso seja somando às despesas administrativas de manutenção dos regimes de previdência, podendo gerar desequilíbrio financeiro e deixando a conta para ser suportada pelos Municípios e Estados, que são, em geral, os garantidores dos benefícios previdenciários concedidos. Já com referência ao plano de custeio da avaliação atuarial, o recolhimento do Pasep, segundo a tendência declarada, também não vem sendo inserido no plano atuarial, deixando em aberto para a possibilidade de outra pesquisa sobre equilíbrio atuarial e conformidade fiscal.

Outro ponto importante do estudo apresentado foi a divergência das legislações, ambas constitucionais. Uma determina que os recursos previdenciários sejam utilizados exclusivamente para pagamento de benefícios previdenciários. Outra determina a incidência de Pasep, que custeia benefícios assistenciais, como seguro-desemprego, abono etc. Aqui também deixo uma possibilidade para estudos futuros.

Esta pesquisa não se limitou a uma região específica, mas por se tratar de um estudo transversal, como em qualquer estudo, não está livre de limitações, como as mudanças ao longo do tempo que não podem ser avaliadas. Isso é provável, pois, as legislações mudam constantemente, bem como os sistemas e as circunstâncias que as cercam. Outro ponto a destacar, que embora tente-se controlar a variância do método comum, por meio das coletas da percepção prática de diferentes tipos de respondentes, a limitação não pode ser descartada, pois o estudo é centrado na visão dos RPPS, e há a possibilidade de maiores investigações, por exemplo, colhendo-se

a percepção dos Entes patrocinadores e outros perfis de respondentes como Prefeitos e Secretários de Fazenda, utilizando o mesmo estilo metodológico.

REFERÊNCIAS

- Alm, J., McClelland, G.H., & Schulze, W.D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38. [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90040-M](https://doi.org/10.1016/0047-2727(92)90040-M)
- Andrews, C. W. (2004). A teoria da escolha pública e as reformas do Estado: uma crítica habermasiana. *Leviathan* (1), 73-98. <https://doi.org/10.11606/issn.2237-4485.lev.2004.132251>
- Azmi, A., Anna, C. & Perumal, A.K. (2008), Tax fairness dimensions in an Asian context: the Malaysian perspective. *International Review of Business Research Papers*, 4(5), 11-19.
- Boletim Estatístico da Previdência Social. (2022). Secretaria de políticas de previdência social coordenação-geral de estatística, demografia e atuária, 27(11), 1-58. https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/arquivos/beps112022_final.pdf
- Bradley, D., Pantzalis, C., & Yuan, X. (2016). The influence of political bias in state pension funds. *Journal of Financial Economics*, 119(1), 69-91. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2015.08.017>
- Braithwaite, V. (2009). *Defiance in taxation and governance: Resisting and dismissing authority in a democracy*. Edward Elgar Publishing.
- Brown, R.E. & Mazur, M.J. (2003). *IRS's Comprehensive approach to compliance measurement*, IRS White Paper, Washington, DC.
- Buchanan, J. M. (1972). Toward an analysis of closed behavioral systems. Chapter 2 in James Buchanan & Robert Tollison (eds), *Theory of Public Choice*. Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Chepkurui, C., Namusonge, G.S., Oteki, E.B. and Kipkoech, E.C. (2014), Factors affecting tax compliance among small and medium enterprises in kitale town trans-nzoia county Kenya, *International Journal of Recent Research in Commerce Economics and Management (IJRRCEM)*, 1(3), 60-75.
- Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Pag. 136. https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf
- DiMaggio, J.P. & Powell, W.W. (1983), The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Ferejohn, J. A. & Weingast, B. R. (1997). *The new federalism: can the states be trusted?* Hoover Press.

- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS*, (3 ed.). Sage Publications.
- Garcia, M. T. M., & Costa, B. (2020). Performance of personal pension funds in Portugal. *International Advances in Economic Research*, 26(3), 259-272. <https://doi.org/10.1007/s11294-020-09791-3>
- Gerbing, M. D. (1988). An empirical study of taxpayers' perceptions of fairness. Unpublished PhD thesis, University of Texas, Dallas.
- Habermas, J. (2012). The crisis of the European Union: A response. *Polity*, 2, 312. 10.1177/0263276412474329
- Hoang, T. (2022). Fiscal competition and state pension reforms. *Public Budgeting & Finance*, 42(3), 41-70 <https://doi.org/10.1111/pbaf.12315>
- Hora, H. R. M.; Monteiro, G. T. R.; Arica, J. (2010). Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2), 85-103. <https://doi.org/10.22456/1983-8026.9321>
- Instrução Normativa RFB n. 2121 de 20 de dezembro de 2022. (2022). Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. Rio de Janeiro: Receita Federal do Brasil, 15 de dezembro de 2022. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905#divConteudo>
- Instrução Normativa RFB n. 2005, de 29 de janeiro de 2021. (2021). Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb). Receita Federal do Brasil. Rio de Janeiro: Receita Federal do Brasil, 01 de fevereiro de 2021. [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=115131#:~:text=IN%20RFB%20n%C2%BA%202005%2F2021&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20apresenta%C3%A7%C3%A3o%20da,Entidades%20e%20Fundos%20\(DCTFWeb\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=115131#:~:text=IN%20RFB%20n%C2%BA%202005%2F2021&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20apresenta%C3%A7%C3%A3o%20da,Entidades%20e%20Fundos%20(DCTFWeb))
- Johanson, A., Lima, E. R. S., & Johanson, J. N. C. (2019). Contribuição ao Pasep. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 140, 11-36.
- Lederman, L. (2003), The interplay between norms and enforcement in tax compliance. *Ohio State Law Journal*, 64(6), 1453-1514.
- Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. (1970). Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e dá outras providências. Brasília, 24 p., dezembro 1970a. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp08.htm
- Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras

providências. Brasília, 24 p., maio 2000a.
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998. (1998). Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Brasília, DF.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9715.htm

Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998. (1998). Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Brasília, DF.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9717.htm

Lipshitz, C., & Walter, I. (2020). Public pension reform and the 49th parallel: Lessons from Canada for the US. *Financial Markets, Institutions & Instruments*, 29(4), 121-162. <https://doi.org/10.1111/fmii.12133>

Marchand, M., & Pestieau, P. (1991). Public pensions: choices for the future. *European Economic Review*, 35(2-3), 441-453. [https://doi.org/10.1016/0014-2921\(91\)90145-9](https://doi.org/10.1016/0014-2921(91)90145-9)

McCoon, M. (2011). Tax compliance in Latin America: a cross country analysis, *Journal of Finance & Accountancy*, 7(1), 1-16.

Moromisato, H. J. (2014). *A Theory of Tax Fairness: Higher Taxes on the Rich Can Slow the Growth of the Social Cancer*, Rogem Press, Denver.

Mueller, D. C. (2003). *Public choice III*. Cambridge University Press

Musimenta, D., Nkundabanyanga, S. K., Muhwezi, M., Akankunda, B., & Nalukenge, I. (2017). Tax compliance of small and medium enterprises: a developing country perspective. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 25(2), 149-175. [10.1108/JFRC-08-2016-0065](https://doi.org/10.1108/JFRC-08-2016-0065)

Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes, *The Academy of Management Review*, 16(1), 145-179. <https://doi.org/10.2307/258610>

Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD (2004). Compliance risk management: managing and improving tax compliance. <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>

Parecer PGFN/CAT nº5 2019. (2019). Procuradoria-geral da fazenda nacional. coordenação-geral de assuntos tributários. <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/legislacao-dos-rpps/ParecerPGFNCATN052019Naturezajuridicadacontribuiopatronal1.pdf>

Portaria MPT n. 1467/2022. (2022). Disciplina os parâmetros e as diretrizes gerais para organização e funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,

em cumprimento à Lei nº 9.717, de 1998, aos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.887, de 2004 e à Emenda Constitucional nº 103, de 2019. Ministério do Trabalho e Previdência, 02 de junho de 2022. <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/rpps/portaria-mtp-no-1-467-de-02-junho-de-2022>

Portaria MF nº 464, de 19 de novembro de 2018. (2018). Dispõe sobre as normas aplicáveis às avaliações atuariais dos regimes próprios de previdência social - RPPS da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e estabelece parâmetros para a definição do plano de custeio e o equacionamento do déficit atuarial. Ministério da Fazenda, 19 de novembro de 2018. <http://sa.previdencia.gov.br/site/2018/11/PORTARIA-MF-no-464-de-19nov2018-publicada.pdf>

Riker, William H. (1964), *Federalism: origin, operation, significance*. Little Brown.

Souza, C. (2008). Federalismo: teorias e conceitos revisitados. *BIB-Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais*, (65), 27-48.

Smith, A. (2007). *An inquiry into the nature and the cause of The Wealth of the Nations*. http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf

Sudman, S. & Bradburn, N. M. (1982), *Asking questions: A practical guide to questionnaire design*, (3rd ed.). Jossey-Bass.

Sutinen, G. J. & Kuperan, K. (1999), A socio-economic theory of regulatory compliance. *International Journal of Social Economics*. 26(1/2/3), 174-193.

Thomas, C. (2012). Assessing tax fairness dimensions in a small developing economy, research and economic analysis department, Central Bank of Barbados, Bridgetown, Barbados. *Business and Economics Journal*, 2012, BEJ-62.

Villas-Bôas, M. A. (2015). Teoria da tributação ótima: passado, presente e futuro. *Revista Direito Tributário Atual*, (34), 275-302. <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/173>

Wenzel, M. (2002). The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: the role of taxpayers' identity. *Journal of Applied Psychology*, 87, 629-645. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.87.4.629>

APÊNDICE A – FORMULÁRIO DE PERGUNTAS

FORMULÁRIO DE PERGUNTAS:

Google formulário: <https://forms.gle/iTKhMr9eR2gUgaUm8>

Tema: Incidência do PASEP sobre os Regimes próprios de previdência social - Reflexões sobre conformidade fiscal.

Pesquisador: Jorge Paulo Magdaleno Filho.

Orientador(a): Diego Rodrigues Boente

IES vinculada à pesquisa: Fucape Pesquisa e Ensino S/a – Fucape RJ.

Público-alvo: Diretores executivos, contadores e conselheiros dos RPPS

Prezado(a),

Você está sendo convidado(a) a participar desta pesquisa acadêmica, que é parte importante para a conclusão do Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, com linha de pesquisa em Contabilidade Tributária, na Fucape Business School, Rio de Janeiro/RJ. A sua participação nesta pesquisa é voluntária e ocorrerá somente na etapa de coleta de dados, por meio do preenchimento desse questionário. Não será necessário se identificar, nem tampouco fornecer dados pessoais.

Você também pode desistir a qualquer momento de participar da pesquisa, sem qualquer prejuízo. As respostas serão tratadas de forma totalmente anônima e servirão exclusivamente para fins acadêmicos.

Veja se você discorda ou concorda de acordo com as frases. Depois assinale o nível de sua concordância ou discordância. A escala varia de (1) discordo totalmente a (5) concordo totalmente.

Não há resposta certa ou errada, o que se busca é a sua opinião para cada pergunta, marque apenas uma resposta. Todas as perguntas devem ser respondidas.

Conto com a sua participação! E, muito obrigado por seu apoio!

Caso haja alguma dúvida, por gentileza entrar em contato com:

Jorge Paulo Magdaleno Filho - Mestrando Profissional em Ciências Contábeis - linha de pesquisa em Tributária.

E-mail: jpmagdalenol@gmail.com

Orientador: Professor Doutor Diego Rodrigues Boente.

Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1731021438181710>

Público alvo: Dirigentes, Conselheiros (fiscais, administrativos ou deliberativos) e **Contadores/Contabilistas** de regimes de RPPS - Regimes Próprios de Previdência Social.

Observação importante: Nesse questionário utilizaremos a sigla **RPPS** com referência ao **Regime Próprio de Previdência Social**. E a sigla **PASEP** com referência ao **Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público**.

Qual a sua idade?

- ☐ 18 anos a 24 anos
- ☐ De 25 anos a 34 anos
- ☐ De 35 anos a 44 anos
- ☐ Acima de 54 anos

Com que gênero de identifica?

- ☐ Masculino
- ☐ Feminino
- ☐ Outros
- ☐ Prefiro não dizer

Qual a sua formação?

- ☐ Ensino Fundamental
- ☐ Ensino Médio
- ☐ Ensino Superior
- ☐ Pós-graduação – Mestrado
- ☐ Pós-graduação – Doutorado

O seu RPPS está localizado em qual Região do Brasil?

- ☐ Norte
- ☐ Nordeste
- ☐ Centro-oeste
- ☐ Sudeste
- ☐ Sul

Qual a sua renda familiar?

- ☐ 0 – R\$2.000,00
- ☐ R\$2.000,01 – R\$ 3.000,00
- ☐ R\$3.000,01 – R\$5.000,00
- ☐ R\$5.000,01 – R\$ 10.000,00
- ☐ Acima R\$ 10.000,00

Qual é a sua ocupação no RPPS?

- ☐ Diretoria Executiva (R1)
- ☐ Conselheiro (R2)
- ☐ Contador/Contabilista (R3)

A partir de agora, em uma escala de 1 a 5, de 1 – discordo totalmente a 5 – concordo totalmente, responda:

1.a. O Regime a qual você pertence está equilibrado atuarialmente.

1.b. O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente.

2. Houve modificação na legislação local para retardar as aposentadorias.

3. Os requisitos para a concessão de aposentadoria e pensão foram adequados a Emenda Constitucional 103/2019, bem como houve alteração de alíquotas dos contribuintes.

4. O recolhimento de 1% para o Pasep foi considerado no plano de custeio da avaliação atuarial.

- 5.** O processo de escolha da diretoria e dos conselheiros do seu regime de previdência é feito por critérios técnicos.
- 6.** É preciso ter alguma qualificação específica para ser dirigente ou conselheiro do seu regime de previdência.
- 7.** O seu regime de previdência declara mensalmente os débitos do PASEP na DCTF - Declaração de créditos tributários federais.
- 8.** O recolhimento do Pasep afeta o equilíbrio financeiro do RPPS, mas é justo
- 9.** O RPPS não recolhe Pasep, e sei que outros também não recolhem
- 10.** O recolhimento do Pasep beneficia a minha região ou segmento.
- 11.** A incidência do tributo do PASEP sobre as receitas previdenciárias que possuem destinação específica para garantir os benefícios dos aposentados e pensionistas impacta no fluxo financeiro do RPPS.
- 12.** Todos os regimes de previdência devem recolher o Pasep e declarar à RFB todas as receitas para evitar penalidades
- 13.** Os regimes de previdência complementar estão dispensados de recolher o tributo do PASEP.
- 14.** O recolhimento de um tributo indevido, poderá afetar o equilíbrio do seu regime de previdência.
- 15.** A insegurança jurídica na incidência de um tributo gera problemas de sustentabilidade de seu regime de previdência.
- 16.** A incidência do Pasep sobre as receitas previdenciárias deveria ter um tratamento igualitário entre os regimes de previdência dos servidores, de regimes complementares e do regime geral.
- 17.** Há a necessidade de modificações na legislação federal para garantir a não incidência do tributo do Pasep sobre as receitas orçamentárias de seu regime de previdência público, garantindo a equidade dos regimes
- 18.** Há influência política nas decisões do seu regime de previdência.
- 19.** A criação de um regime complementar privado ajuda afeta positivamente no equilíbrio financeiro do RPPS.
- 20.** As decisões sobre a gestão financeira, inclusive quanto ao recolhimento de impostos são individuais.
- 21.** As reuniões e seminários sobre o tema PASEP com outros colegas influenciam na decisão do recolhimento ou não do PASEP

- 22.** O RPPS que você participa deve ingressar com ação judicial para discutir a incidência do PASEP.
- 23.** Tenho conhecimento técnico suficiente sobre os tributos incidentes sobre as receitas do RPPS
- 24.** O Regime geral de previdência social (RGPS) recolhe PASEP excluindo da base de cálculo os repasses do Tesouro Nacional
- 25.** O seu RPPS está se articulando para influenciar na alteração legislativa, pela não obrigatoriedade do recolhimento do PASEP
- 26.** As associações nacionais e estaduais influenciam as decisões dos RPPS quanto ao recolhimento do PASEP
- 27.** O meu RPPS foi multado pela Receita Federal do Brasil pelo não recolhimento do PASEP
- 28.** O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP na forma da legislação
- 29.** O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP sobre parte das receitas arrecadadas
- 30.** A União exige equilíbrio dos RPPS dos estados e municípios, mas não renuncia à receita advinda da arrecadação do PASEP

APÊNDICE B – PRÉ-TESTE

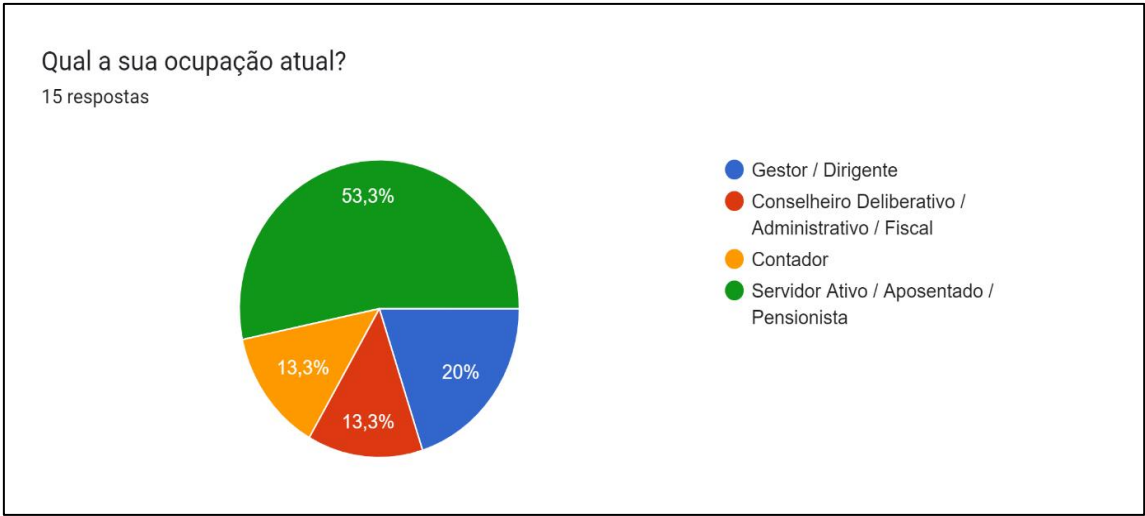


Figura 8: Ocupação dos respondentes
Nota: elaborado pelo autor

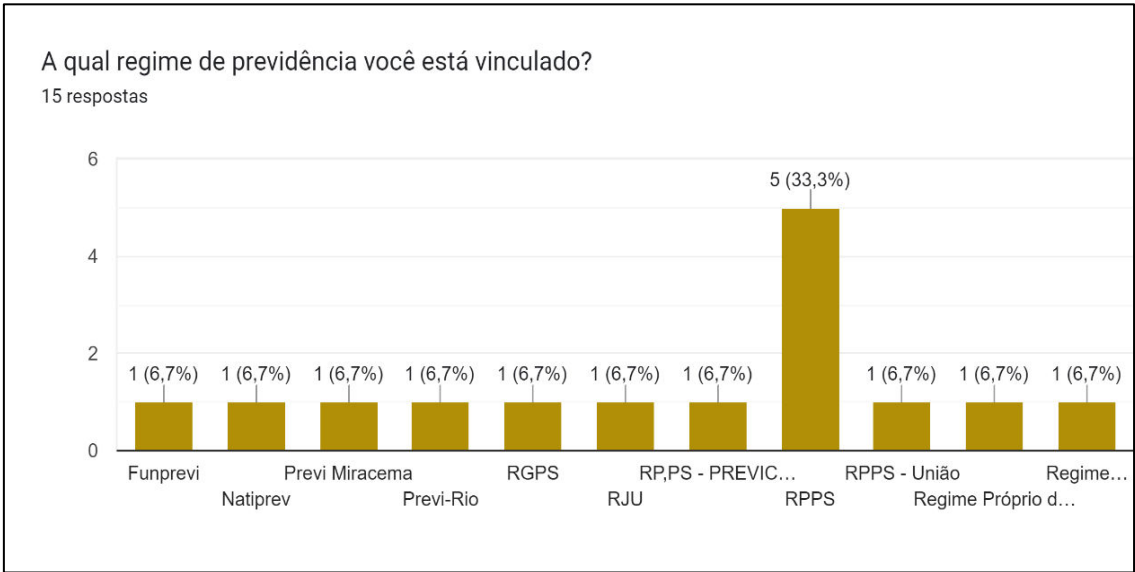


Figura 9: Vinculação dos respondentes
Nota: elaborado pelo autor

Nessa pequena amostra inicial, a maioria dos respondentes declararam que o seu regime de previdência não está equilibrado financeiramente (Figura 10) e não vem recolhendo o tributo do Pasep ou está indiferente. (Figura 11)

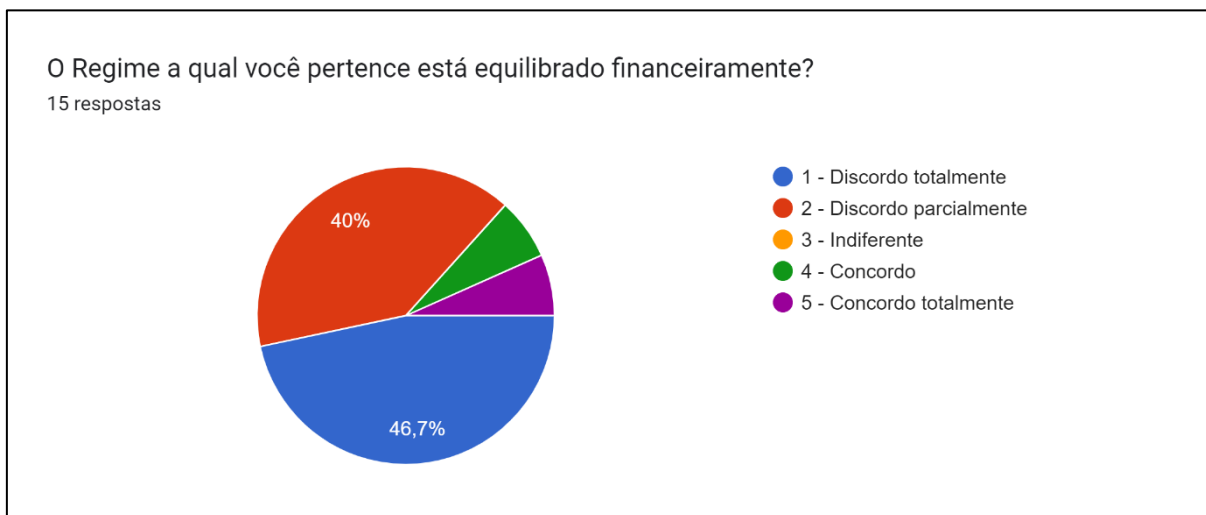
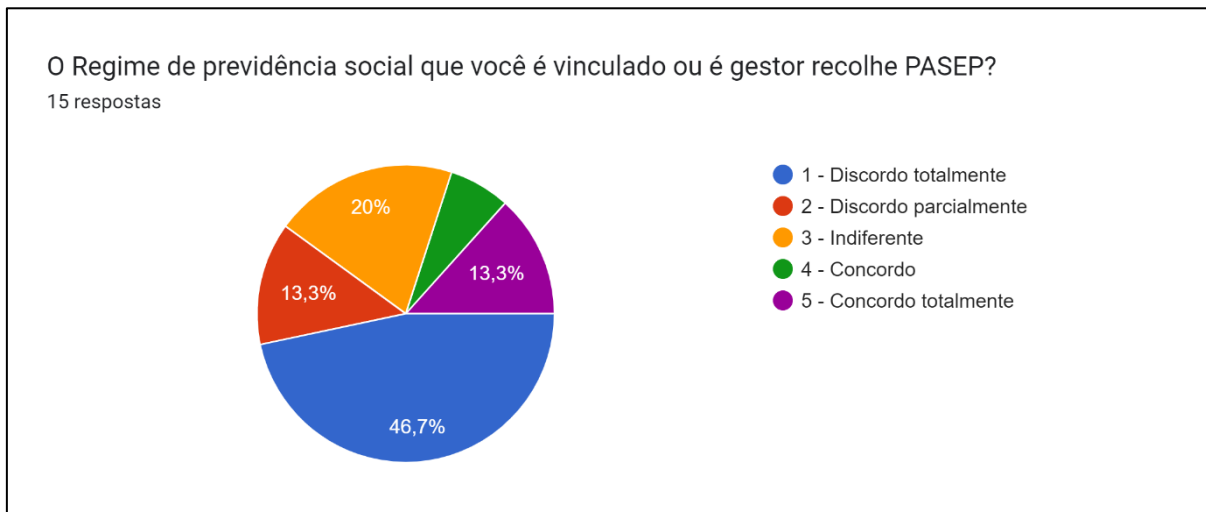


Figura 10: Escala Likert5 – regimes equilibrados financeiramente

Nota: elaborado pelo autor

Figura 11: Escala Likert5 – RPPS que recolhem Pasep



Nota: elaborado pelo autor

Inicialmente, nossa percepção foi de uma não conformidade fiscal quanto ao recolhimento do Pasep, visto que um expressivo percentual assim o declarou.

Diante desse indicativo superficial, ficamos estimulados em aprofundar a pesquisa desse tema tão importante para as famílias brasileiras, e fundamental para o equilíbrio das contas públicas, com reflexos em toda a sociedade.

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO

QUESTIONÁRIO				
Pergunta	Objetivo	Referencial Teórico	Variável	Respondentes
1.a O Regime a qual você pertence está equilibrado atuarialmente.	Verificação da Hipótese 5	Teoria do Federalismo	Justiça Fiscal (Geral)	TODOS
1.b O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente.	Verificação da Hipótese 5	Teoria do Federalismo	Justiça Fiscal (Geral)	TODOS
2. Houve modificação na legislação local para retardar as aposentadorias.	Verificação da Hipótese 5	Teoria da Escolha Publica	Justiça Fiscal (Geral)	R1 - Diretoria Executiva R2 - Conselheiros
3. Os requisitos para a concessão de aposentadoria e pensão foram adequados a Emenda Constitucional 103/2019, bem como houve alteração de alíquotas dos contribuintes.	Verificação da Hipótese 5	Teoria da Escolha Publica	Respostas estratégicas (barganha)	TODOS
4. O recolhimento de 1% para o Pasep foi considerado no plano de custeio da avaliação atuarial.	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Justiça Fiscal (Geral)	R1 - Diretoria Executiva
5. O processo de escolha da diretoria e dos conselheiros do seu regime de previdência é feito por critérios técnicos.	Verificação da Hipótese 1	Teoria do Federalismo	Forças Isomórficas (profissionalismo)	R1 - Diretoria Executiva R2 - Conselheiros
6. É preciso ter alguma qualificação específica para ser dirigente ou conselheiro do seu regime de previdência.	Verificação da Hipótese 1	Teoria do Federalismo	Forças Isomórficas (profissionalismo)	R1 - Diretoria Executiva e R2 - Conselheiros
7. O seu regime de previdência declara mensalmente os débitos do PASEP na DCTF - Declaração de débitos e créditos tributários federais.	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Escolha Publica	Respostas estratégicas (ocultar)	R3- Contador
8. O recolhimento do Pasep afeta o equilíbrio financeiro do RPPS, mas é justo.	Verificação da Hipótese 4	Teoria da Escolha Publica	Justiça Fiscal (Geral)	TODOS
9. O RPPS não recolhe Pasep, e sei que outros também não recolhem.	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Forças Isomórficas (mimetismo)	R1- Diretoria Executiva
10. O recolhimento do Pasep beneficia a minha região ou segmento.	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Forças Isomórficas (profissionalismo)	TODOS
11a. A incidência do PASEP sobre as receitas previdenciárias que possuem destinação específica para garantir os benefícios dos aposentados e pensionistas impacta no fluxo financeiro do RPPS.	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Conformidade Fiscal (dos recolhimentos)	R1- Diretoria Executiva R3- Contador
11b. O limite de gastos administrativos do RPPS comporta a alíquota de 1% de recolhimento do Pasep.	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Conformidade Fiscal (dos recolhimentos)	R1 - Diretoria Executiva
12. Todos os regimes de previdência devem recolher o Pasep e declarar à RFB todas as receitas para evitar penalidades.	Verificação da Hipótese 3	Teoria da Escolha Publica	Forças Isomórficas (expectativas)	TODOS
13. Os regimes de previdência complementar estão dispensados de recolher o tributo do PASEP.	Verificação da Hipótese 4	Teoria da Escolha Publica	Justiça Fiscal (Equidade dos Regimes)	R3- Contador
14. O recolhimento de um tributo indevido, poderá afetar o equilíbrio do seu regime de previdência.	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Escolha Publica	Conformidade Fiscal (dos recolhimentos)	TODOS
15. A insegurança jurídica na incidência de um tributo gera problemas de sustentabilidade de seu regime de previdência.	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Respostas estratégicas (escape)	R1 - Diretoria Executiva

QUESTIONÁRIO				
Pergunta	Objetivo	Referencial Teórico	Variável	Respondentes
16. A incidência do Pasep sobre as receitas previdenciárias deveria ter um tratamento igualitário entre os regimes de previdência dos servidores, de regimes complementares e do regime geral.	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Respostas estratégicas (escape)	R1 - Diretoria Executiva
17. Há a necessidade de modificações na legislação federal para garantir a não incidência do tributo do Pasep sobre as receitas orçamentárias de seu regime de previdência público, garantindo a equidade dos regimes	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Justiça Fiscal (Equidade dos Regimes)	R1 - Diretoria Executiva R2 - Conselheiros
18. Há influência política nas decisões do seu regime de previdência.	Verificação da Hipótese 3	Teoria da Escolha Publica	Respostas estratégicas (ocultar)	R1 - Diretoria Executiva
19. A criação de um regime complementar privado afeta positivamente no equilíbrio financeiro do RPPS.	Verificação da Hipótese 1	Teoria do Federalismo	Respostas estratégicas (barganha)	R1 - Diretoria Executiva
20. A decisões sobre a gestão financeira, inclusive quanto ao recolhimento de impostos são individuais.	Verificação da Hipótese 3	Teoria da Escolha Publica	Respostas estratégicas (ocultar)	R1 - Diretoria Executiva
21. As reuniões e seminários sobre o tema PASEP com outros colegas influenciam na decisão do recolhimento ou não do PASEP	Verificação da Hipótese 3	Teoria da Escolha Publica	Respostas estratégicas (ocultar)	TODOS
22. O RPPS que você participa deve ingressar com ação judicial para discutir a incidência do Pasep.	Verificação da Hipótese 3	Teoria do Federalismo	Respostas estratégicas (escape)	R1 - Diretoria Executiva R2 - Conselheiros
23. Tenho conhecimento técnico suficiente sobre os tributos incidentes sobre as receitas do RPPS	Verificação da Hipótese 5	Teoria da Escolha Publica	Forças Isomórficas (profissionalismo)	R1- Diretoria Executiva R3- Contador
24. O Regime geral de previdência social (RGPS) recolhe pasep excluindo da base de cálculo os repasses do Tesouro Nacional	Verificação da Hipótese 1	Teoria da Escolha Publica	Justiça Fiscal (Equidade dos Regimes)	TODOS
25. O seu RPPS está se articulando para influenciar na alteração legislativa, pela não obrigatoriedade do recolhimento do PASEP	Verificação da Hipótese 3	Teoria da Escolha Publica	Respostas estratégicas (barganha)	R1 - Diretoria Executiva
26. As associações nacionais e estaduais influenciam as decisões dos RPPS quanto ao recolhimento do PASEP	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Forças Isomórficas (mimetismo)	TODOS
27. O meu RPPS foi multado pela Receita Federal do Brasil pelo não recolhimento do PASEP	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Forças Isomórficas (expectativas)	R3- Contador
28. O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP na forma da legislação	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Conformidade Fiscal (dos relatórios)	R3- Contador
29. O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP sobre parte das receitas arrecadadas	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Conformidade Fiscal (dos relatórios)	R3- Contador
30. A União exige equilíbrio dos RPPS dos estados e municípios, mas não renuncia à receita advinda da arrecadação do PASEP	Verificação da Hipótese 2	Teoria da Tributação e da Conformidade Fiscal	Conformidade Fiscal (dos recolhimentos)	R1- Diretoria Executiva

Figura 5: Questionário

Fonte: Musimenta et al. (2017, p.158)

Nota: Adaptado pelo autor para RPPS e inserindo os respondentes

APÊNDICE D – DISTRIBUIÇÃO DE FREQUÊNCIAS

Número de Observações					Percentual de respostas - Escala Likert5				
Variáveis	Diretoria Executiva (R1)	Conselheiro (R2)	Contador/Contabilista (R3)	Total	1	2	3	4	5
Justiça Fiscal - Geral	495	168	162	825	41,30%	18,70%	5,38%	20,69%	13,93%
O Regime a qual você pertence está equilibrado atuarialmente.	99	42	54	195	40,00%	25,13%	3,08%	24,62%	7,18%
O Regime a qual você pertence está equilibrado financeiramente.	99	42	54	195	24,10%	21,03%	3,08%	33,85%	17,95%
Houve modificação na legislação local para retardar as aposentadorias.	99	42	0	141	34,04%	14,18%	4,96%	20,57%	26,24%
O recolhimento de 1% para o Pasep foi considerado no plano de custeio da avaliação atuarial.	99	0	0	99	55,56%	11,11%	9,09%	11,11%	13,13%
O recolhimento do Pasep afeta o equilíbrio financeiro do RPPS, mas é justo.	99	42	54	195	52,82%	22,05%	6,67%	13,33%	5,13%
Justiça Fiscal - Equidade entre os Regimes	198	42	54	294	11,34%	4,95%	9,98%	24,58%	49,14%
Os regimes de previdência complementar estão dispensados de recolher o tributo do PASEP.	0	0	54	54	20,37%	5,56%	18,52%	24,07%	31,48%
Há a necessidade de modificações na legislação federal para garantir a não incidência do tributo do Pasep sobre as receitas orçamentárias de seu regime de previdência público, garantindo a equidade dos regimes.	99	42	0	141	3,55%	4,26%	6,38%	23,40%	62,41%
A incidência do Pasep sobre as receitas previdenciárias deveria ter um tratamento igualitário entre os regimes de previdência dos	99	0	0	99	10,10%	5,05%	5,05%	26,26%	53,54%

Número de Observações					Percentual de respostas - Escala Likert5				
Variáveis	Diretoria Executiva (R1)	Conselheiro (R2)	Contador/Contabilista (R3)	Total	1	2	3	4	5
servidores, de regimes complementares e do regime geral de previdência social.									
Forças Isomórficas – Profissionalismo	396	126	108	630	18,75%	14,27%	7,11%	31,90%	27,98%
O processo de escolha da diretoria e dos conselheiros do seu regime de previdência é feito por critérios técnicos.	99	42	0	141	12,06%	21,99%	7,09%	32,62%	26,24%
É preciso ter alguma qualificação específica para ser dirigente ou conselheiro do seu regime de previdência.	99	42	0	141	2,84%	9,93%	0,71%	37,59%	48,94%
O recolhimento do Pasep beneficia a minha região ou segmento.	99	42	54	195	56,41%	15,90%	16,92%	9,23%	1,54%
Tenho conhecimento técnico suficiente sobre os tributos incidentes sobre as receitas do RPPS.	99	0	54	153	3,70%	9,26%	3,70%	48,15%	35,19%
Forças Isomórficas - Expectativas	99	42	108	249	52,05%	15,75%	5,95%	12,58%	13,66%
Todos os regimes de previdência devem recolher o Pasep e declarar à RFB todas as receitas para evitar penalidades.	99	42	54	195	37,44%	24,10%	8,21%	15,90%	14,36%
O meu RPPS foi multado pela Receita Federal do Brasil pelo não recolhimento do PASEP.	0	0	54	54	66,67%	7,41%	3,70%	9,26%	12,96%
Forças Isomórficas - Mimetismo	297	84	108	489	17,97%	12,91%	16,04%	30,66%	22,42%
O meu RPPS não recolhe Pasep, e sei que outros também não recolhem.	99	0	0	99	29,29%	15,15%	6,06%	21,21%	28,28%
As reuniões e seminários sobre o tema PASEP com outros colegas influenciam na decisão do recolhimento ou não do PASEP.	99	42	54	195	9,23%	9,74%	18,97%	40,51%	21,54%

Número de Observações					Percentual de respostas - Escala Likert5				
Variáveis	Diretoria Executiva (R1)	Conselheiro (R2)	Contador/Contabilista (R3)	Total	1	2	3	4	5
As associações nacionais e estaduais influenciam as decisões dos RPPS quanto ao recolhimento do PASEP.	99	42	54	195	15,38%	13,85%	23,08%	30,26%	17,44%
Respostas Estratégicas - Ocultar	297	42	54	393	35,46%	17,20%	23,49%	16,75%	7,11%
Há influência política nas decisões do seu regime de previdência.	99	0	0	99	37,37%	23,23%	12,12%	19,19%	8,08%
A decisões sobre a gestão financeira, inclusive quanto ao recolhimento de impostos são individuais.	99	0	0	99	48,48%	23,23%	8,08%	15,15%	5,05%
O Regime geral de previdência social (RGPS) recolhe pasep excluindo da base de cálculo os repasses do Tesouro Nacional.	99	42	54	195	20,51%	5,13%	50,26%	15,90%	8,21%
Respostas Estratégicas - Barganhar	297	42	54	393	12,67%	14,44%	14,33%	30,09%	28,47%
Os requisitos para a concessão de aposentadoria e pensão foram adequados a Emenda Constitucional 103/2019, bem como houve alteração de alíquotas dos contribuintes.	99	42	54	195	8,72%	25,13%	3,59%	24,62%	37,95%
A criação de um regime complementar privado afeta positivamente no equilíbrio financeiro do RPPS.	99	0	0	99	11,11%	11,11%	18,18%	37,37%	22,22%
O seu RPPS está se articulando para influenciar na alteração legislativa, pela não obrigatoriedade do recolhimento do PASEP.	99	0	0	99	18,18%	7,07%	21,21%	28,28%	25,25%
Respostas Estratégicas - Escapar	198	42	0	240	9,11%	11,04%	11,59%	30,20%	38,06%
A insegurança jurídica na incidência de um tributo gera problemas de sustentabilidade de seu regime de previdência.	99	0	0	99	4,04%	5,05%	4,04%	31,31%	55,56%

Número de Observações					Percentual de respostas - Escala Likert5				
Variáveis	Diretoria Executiva (R1)	Conselheiro (R2)	Contador/Contabilista (R3)	Total	1	2	3	4	5
O RPPS que você participa deve ingressar com ação judicial para discutir a incidência do Pasep.	99	42	0	141	14,18%	17,02%	19,15%	29,08%	20,57%
Conformidade Fiscal - Recolhimentos	395	42	108	545	19,14%	5,44%	5,06%	24,69%	45,67%
A incidência do PASEP sobre as receitas previdenciárias que possuem destinação específica para garantir os benefícios dos aposentados e pensionistas impacta no fluxo financeiro do RPPS.	99	0	54	153	14,38%	1,96%	1,96%	20,26%	61,44%
O limite de gastos administrativos do RPPS comporta a alíquota de 1% de recolhimento do Pasep.	99	0	0	99	53,54%	13,13%	5,05%	21,21%	7,07%
O recolhimento de um tributo indevido, poderá afetar o equilíbrio do seu regime de previdência.	98	42	54	194	3,61%	5,67%	4,12%	36,08%	50,52%
A União exige equilíbrio dos RPPS dos estados e municípios, mas não renuncia à receita advinda da arrecadação do PASEP.	99	0	0	99	5,05%	1,01%	9,09%	21,21%	63,64%
Conformidade Fiscal - Relatórios	0	0	162	162	35,19%	10,49%	3,70%	28,40%	22,22%
O seu regime de previdência declara mensalmente os débitos do PASEP na DCTF - Declaração de débitos e créditos tributários federais.	0	0	54	54	31,48%	5,56%	1,85%	22,22%	38,89%
O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP na forma da legislação.	0	0	54	54	29,63%	11,11%	5,56%	37,04%	16,67%
O RPPS deve calcular e declarar os débitos do PASEP sobre parte das receitas arrecadadas.	0	0	54	54	44,44%	14,81%	3,70%	25,93%	11,11%

Número de Observações					Percentual de respostas - Escala Likert5				
Variáveis	Diretoria Executiva (R1)	Conselheiro (R2)	Contador/ Contabilista (R3)	Total	1	2	3	4	5
Totais	2672	630	918	4220					

Nota: Elaborada pelo autor

APÊNDICE E – EMENDA MODIFICATIVA À REFORMA TRIBUTÁRIA



SENADO FEDERAL
Gabinete do SENADOR WEVERTON

PEC 45/2019
00359

SF/23719.75907-70

EMENDA Nº - CCJ

(à PEC nº 45, de 2019)

Dê-se ao art. 239 do art. 3º da Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019 a seguinte redação:

"Art.3 A Constituição Federal passa a vigorar com os seguintes artigos:.....

“Art. 239 – A arrecadação decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n º 8, de 3 de dezembro de 1970, financiará, nos termos que lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo, **estando imunes ao recolhimento do PASEP os Regimes Próprios de Previdência Social dos Servidores Públicos por suas unidades gestores e respectivos fundos de previdência social.**”

.....”(NR)

JUSTIFICAÇÃO

A PEC 45/2019 tem como objetivo reordenar e corrigir o fluxo de arrecadação, propondo-se a reduzir a burocracia e simplificar o processo tributário brasileiro.

Esse é o momento oportuno para corrigir-se uma distorção que tem atingido mais de 2 mil Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) em atividade no País, mantidos por Estados e Municípios, e que precisam buscar o seu equilíbrio financeiro e atuarial, destinando os recursos previdenciários exclusivamente para o pagamento de benefícios, conforme previsto no inciso III do artigo 1º da lei 9.717:

“III - as contribuições e os recursos vinculados ao Fundo Previdenciário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e as contribuições do