

PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS ESPECIAIS NO ÂMBITO DO GOVERNO FEDERAL - UM CONFRONTO COM OS PRINCÍPIOS NORTEADORES DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

AIRSON DE ARAUJO SOUZA

RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) nasce em um ambiente de evolução da administração pública do País e em meio a um histórico de crises fiscais incontroláveis, visando atender a credibilidade que a economia competitiva mundial exige. A LRF veio permeada de princípios que orientam os gestores públicos em direção ao equilíbrio das contas públicas, exigindo a responsabilidade não só na gestão dos gastos públicos, como também na arrecadação de receitas. No entanto, hábitos políticos nocivos e atrasados vêm prejudicando o alcance dos objetivos traçados na norma quanto à obtenção de receitas de maneira eficiente e responsável. Como exemplo, tem-se os reiterados parcelamentos, em condições super especiais, gerando grandes prejuízos à arrecadação tributária, conforme depreende de estudos técnicos expostos neste trabalho. Os estudos demonstram que a política adotada há 17 anos vem induzindo negativamente o comportamento dos contribuintes, diminuindo a arrecadação espontânea, ou seja, os contribuintes acabam por não pagar os seus tributos sempre na espera de um novo Parcelamento Especial, convencionalmente denominado de Refis. Além disso, estudos da OCDE, sobre parcelamentos em 27 países, apontam que não há, em nenhum país analisado, condições semelhantes ao caso brasileiro, sendo um bom parâmetro a ser adotado no Brasil. Também se infere, por meio de estudos acadêmicos, que o complexo sistema tributário brasileiro e a ineficiência dos morosos processos fiscais administrativos e judiciais, juntamente com a política de parcelamentos especiais, têm contribuído ainda mais com a inadimplência, pois tornam uma boa alternativa de financiamento, em relação à obtenção de recursos, com altos juros, junto ao

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

sistema financeiro. Para mitigar o problema, a transparência dos dados dos parcelamentos, por contribuinte beneficiário, no Portal da Transparência do Governo Federal, como ocorre com a despesa pública, daria oportunidade de um maior controle sobre os inadimplentes contumazes, principalmente por parte da sociedade organizada, tornando a transparência pública um princípio instrumental para a observância dos demais princípios norteadores da LRF tão importantes para o Estado Democrático e de Direito.

Palavras-chave: Parcelamentos Especiais, Princípios, Equilíbrio Fiscal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
2. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO.....	7
2.1 Política Adotada pelo Governo Federal.....	8
2.2 Análises do Comportamento do Contribuinte e do Impacto na Arrecadação Tributária Federal.....	15
2.3 Parcelamentos tributários em outros países	22
3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF	26
3.1 Contexto administrativo e Econômico em que surge a LRF	27
3.1.1 Contexto Administrativo.....	27
3.1.2 Contexto Econômico.....	31
3.2 Arrecadação Tributária Responsável.....	32
3.2.1 Previsão e arrecadação	32
3.2.2 Renúncia de Receita.....	33
3.3 Princípios Jurídicos Norteadores da LRF	36
3.3.1 Princípio do Planejamento	38
3.3.2 Princípio do Equilíbrio.....	39
3.3.3 Princípio do Controle	40
3.3.4 Princípio da Responsabilidade	40
3.3.5 Princípio da Responsividade	41

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

3.3.6	Princípio da Transparência.....	42
4	POLÍTICA DE PARCELAMENTO ESPECIAL DO GOVERNO FEDERAL FRENTE AOS PRINCÍPIOS DA LRF.	43
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	46
	Referências Bibliográficas	48

1 INTRODUÇÃO

O desequilíbrio fiscal no Brasil, gastos sistematicamente superiores às receitas, tem gerado consequências negativas enormes para a economia do país, limitando o atendimento de necessidades fundamentais da população, como saúde, educação, moradia e saneamento básico.

Na tentativa de conter tais desequilíbrios, os governos dos diferentes entes da federação se utilizam de regras claras e precisas de contenção de gastos, tais como limitação de empenhos, limites para dívida pública e para contratação de pessoal, constantes da Lei nº 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Ainda em relação à despesa pública, a LRF consagrou a *transparência* da gestão como mecanismo de controle social por meio da publicação de relatórios e demonstrativos da execução orçamentária e financeira, com a finalidade de dar ao cidadão a possibilidade de controle dos recursos que ele coloca à disposição dos governantes. No caso do Governo Federal, o Portal da Transparência Pública¹ se tornou um marco e modelo para todos os demais entes da federação.

Em que pese a importância de tais medidas para o alcance do equilíbrio das contas públicas, cabe ressaltar que a LRF não se preocupa apenas em dar maior transparência na busca da eficiência e da efetividade do gasto público. A LRF busca, além disso, uma melhor gestão da receita, que reduza a evasão e a sonegação fiscal e evite a renúncia descompensada de arrecadação. No entanto, esse ideal da LRF não se traduz na prática. Temos um sistema tributário complexo e uma grande falta de qualificação da produção legislativa sobre o assunto,

¹ Disponível em: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/>

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

que empurra os grandes contribuintes, mais bem assessorados, à utilização racional das brechas do perverso sistema, com vistas à maximização de seus lucros, em prejuízo da arrecadação tributária.

Para ilustrar esse comportamento, limitamos o presente trabalho à análise dos reiterados parcelamentos instituídos, em condições especiais, nos últimos 17 anos pelo Governo Federal, em confronto com os princípios constitucionais setoriais (especiais) que permeiam toda a LRF.

Portanto, no segundo capítulo desta monográfica, apresentamos os modelos de parcelamentos no âmbito do Governo Federal, Parcelamentos Ordinários e Parcelamentos Especiais, com as características de cada um, com destaque para os especiais, objeto do nosso estudo.

Nesse capítulo, evidenciamos a política de instituição reiterada de parcelamentos, em condições especiais, pelo Governo Federal nos últimos 17 anos, bem como das consequências negativas geradas no comportamento dos contribuintes, qual seja, a indução à inadimplência, tendo em vista a expectativa de que sempre haverá uma nova instituição de parcelamento em condições especiais. Conforme estudos da RFB, algo em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais, deixou de ser arrecadado de forma induzida. Em contraponto, também apresentamos um estudo realizado pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2014), denominado “Working Smarter in Tax Debt Management”, que tem como objetivo demonstrar uma maneira mais inteligente de se trabalhar a gestão fiscal. A OCDE faz um comparativo dos parcelamentos tributários instituídos em 27 países. Analisando o comparativo, verifica-se que não há semelhança, em nenhum país, com o modelo adotado no Brasil nos últimos anos.

No capítulo três, de modo a dar uma compreensão sistêmica do tema, conceituamos a LRF, evidenciando os caminhos que levaram a sua instituição no contexto administrativo e econômico em termos evolutivos, ou seja, em meio ao surgimento dos modernos princípios da boa Governança Pública e dos desafios impostos pela nova ordem econômica com a globalização das transações entre os Estados-Nação.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

No referido capítulo, comentamos os dispositivos da LRF referentes à arrecadação tributária responsável, por parte dos entes públicos, nos quais demonstram que o não cumprimento das disposições legais relativas à instituição, à previsão e à efetiva arrecadação, especialmente no que se refere aos impostos, impede o ente da Federação de receber transferências voluntárias (art. 11, § único, da LRF). Além disso, tratamos da renúncia fiscal e dos mecanismos de compensação para a sua instituição previstos no art. 14 da LRF.

Ainda no capítulo três, para o fim almejado desta monografia, apresentamos, sem prescindir de outros correlatos, os princípios setoriais constitucionais da Gestão Fiscal responsável trazidos na LRF, descritos no ensaio “A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos”, quais sejam: do Planejamento, do Equilíbrio, do Controle, da Responsabilidade e da Responsividade.

Além dos princípios setoriais mencionados, acrescentamos o Princípio da Transparência, por ser tratar de um instrumento de grande importância para a sociedade e para os órgãos de controle na observância dos demais princípios e conseqüentemente da boa gestão fiscal.

Por conseguinte, no capítulo quatro, demonstramos que a instituição dos parcelamentos especiais do Governo Federal vai de encontro aos princípios jurídicos norteadores da LRF, ensejando, salvo melhor juízo, em uma análise contextualizada, em prática de ato de improbidade administrativa.

Interessante notar que já são 17 anos de Lei de *Responsabilidade* Fiscal, paradoxalmente são 17 anos de instituições de parcelamentos especiais que, conforme estudos demonstrados por técnicos da RFB, tem impactado negativamente o planejamento e as metas de arrecadação da instituição, inclusive com descumprimento de dispositivos como o art. 14 da LRF, que trata da renúncia fiscal.

Dentro desse contexto, destacamos os objetivos desta monografia, quais sejam, demonstrar, de forma argumentativa e provocativa, o problema da ausência da maturidade política do Brasil em evoluir na linha dos princípios jurídicos que permeiam toda a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e apresentar sugestões que mitiguem as ocorrências advindas do problema.

2. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

O parcelamento tributário é uma medida comum do Estado brasileiro, com inclusão de juros e multas, salvo disposição legal em contrário, que beneficia contribuintes inadimplentes, com o objetivo de receber as dívidas, ainda que parceladamente. Não se confunde com a moratória, definida como medida excepcional, sem incidência de juros e multas, que beneficia aqueles que sofrem com os efeitos de algum fenômeno natural, econômico ou social.

A Lei 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), elenca o parcelamento no rol dos institutos que suspendem a cobrança do crédito tributário, conforme disposto em seu artigo 151:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – **o parcelamento.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001). (grifo nosso)

Sobre as condições de concessão do instituto do parcelamento, importante notar a leitura do artigo 155-A, § 1º, do CTN:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 1º **Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifos nossos)

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Infere-se da leitura do artigo 155-A, § 1º, que a exclusão de multas e juros, nos casos de instituições de parcelamentos, seria uma medida excepcional, salvo disposição de lei em contrário.

2.1 Política Adotada pelo Governo Federal

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o parcelamento tributário pode ser dividido em 2 (dois) grandes grupos, quais sejam, parcelamento convencional e os parcelamentos especiais.

O parcelamento convencional está previsto em 2 (duas) modalidades, “ordinário” ou “simplificado”, com a finalidade de atender às situações de normalidade institucional. Tal parcelamento se prolonga no tempo para adesão, com prazos de até 60 (sessenta) parcelas.

Já os parcelamentos especiais, são aqueles que trazem regras excepcionais, ou seja, seu propósito seria tratar de situações que fogem ao convencional. Em tais parcelamentos geralmente são fixados limites para adesão e restrições quanto aos débitos que podem ser objeto de parcelamento, conforme os períodos de vencimento e/ou outro requisito que limite a sua inclusão.

Em que pese a excepcionalidade dos parcelamentos especiais, vários foram instituídos a partir do ano de 2000, todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros, sendo a maioria com prazos bastante longos para quitação.

Os maiores e mais antigos programas de parcelamentos especiais instituídos no período constam do seguinte quadro:

Quadro I - Parcelamentos Especiais (REFIS)

Ato normativo	Nome do parcelamento	Benefícios	Quantidade de parcelas
Lei nº 9.964/2000	Programa de recuperação fiscal (refis 1)	Amortização de multas e juros com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da csll. Com adesão de 129 mil	Prazo ilimitado.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

		contribuintes.	
Lei nº 10.684/2003	Parcelamento especial – paes (refis 2)	Redução de 50% (cinquenta por cento) das multas. Com adesão de 374 mil contribuintes.	Prazo de 180 (cento e oitenta) meses
Mp nº 303/2006	Parcelamento excepcional – paex (refis 3)	Com possibilidade de redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora. Com adesão de 244.722 contribuintes.	Prazos de até 130 meses.
Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009	Parcelamento especial – refis da crise (refis 4)	Redução de 40% (quarenta por cento) a 100% (cem por cento) das multas e de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora, com a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da csll para pagamento destes acréscimos (saldos após as reduções). Com adesão de 886.353 contribuintes, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas.	Prazos de até 180 meses.

Fonte: Estudo sobre Parcelamentos Especiais (RFB, 2016)

Interessante notar que os parcelamentos vinham sendo instituídos a cada 3 anos. No entanto, a partir do REFIS da Crise, ao invés de se criarem novos parcelamentos, houve quatro reaberturas a partir de 2013.

Posteriormente a esses parcelamentos, outros 3 parcelamentos setoriais foram instituídos nos últimos 3 anos, quais sejam:

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)
Quadro II - Parcelamentos Especiais Setoriais

Ato normativo	Nome do parcelamento	Benefícios	Quantidade de parcelas
A lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a lei nº 12.973, de 2014, reabriu.	Parcelamento do PIS e da Cofins das instituições financeiras	Redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 80% (oitenta por cento) das multas isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) dos encargos legais.	Prazo até 60 meses
A lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a lei nº 12.973, de 2014, reabriu.	Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrentes da Tributação sobre Bases Universais (TBU)	Com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 80% (oitenta por cento) das multas isoladas, de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) dos encargos legais	Prazo em até 180 (cento e oitenta) meses
Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015.	Profut - Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro.	reduções concedidas foram de: 70% (setenta por cento) das multas, 40% (quarenta por cento) dos juros e 100% (cem por cento) dos encargos legais.	Prazo em até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais

Fonte: Estudo sobre Parcelamentos Especiais (RFB, 2016)

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Além dos grandes programas de parcelamentos citados, nos últimos dez anos surgiram outros 12 parcelamentos destinados a setores ou a atividades específicas, sendo que apenas 4 têm prazos máximos inferiores a 100 meses para quitação das parcelas.

No quadro III a seguir, destacam-se os parcelamentos com prazos que vão de 100 a 240 parcelas.

Quadro III: Demais parcelamentos com parcelas superiores a 100.

Ato normativo	Nome do parcelamento	Benefícios	Quantidade de parcelas
Lei nº 11.345/2006	Parcelamento timemania e santa casas	Redução de 50% de multas que incidem sobre os débitos parcelados.	Até 240 (duzentos e quarenta) prestações mensais e sucessivas.
Lc nº 123/2006	Parcelamento para ingresso no simples nacional	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas.
Lc nº 128/2008	Parcelamento para ingresso no simples nacional	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas.
Mp nº457/2009 lei nº 11.960/2009 lei nº 12.058/2009	Parcelamento de contribuições previdenciárias para órgãos do poder público	Redução de 100% nas multas de mora e de ofício e de 50% dos juros de mora.	Até 240 (duzentos e quarenta) prestações mensais e consecutivas.
Mp nº 574/2012	Parcelamento do pasep	Redução de 60% das multas, de 25% dos juros e de 100% dos encargos legais	Até 180 (cento e oitenta) meses

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Mp nº 589/2012 lei nº 12.810/2013	Parcelamento do pasesp	Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 (duzentos e quarenta) parcelas
Mp nº 589/2012 lei nº 12.810/2013	Parcelamento de contribuições previdenciárias par órgãos do poder público	Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 (duzentos e quarenta) parcelas
Lc 150/2015	Pagamento e parcelamento de contrib. Previdenciária dos empregadores domésticos	Redução no pagamento a vista de 100% das multas e encargos e de 60% nos juros de mora	Até 120 meses

Fonte: Estudo sobre Parcelamentos Especiais (RFB,2016)

Ato contínuo, foi instituído no início de 2017 o parcelamento denominado de Programa de Regularização Tributária – PRT, com prazos de até 120 meses, sem amortizações de juros e multas, por meio da Medida Provisória 766, de 4 de janeiro de 2017, para débito de natureza tributária ou não tributária, vencidos até 30 de novembro de 2016, de pessoas físicas e jurídicas, inclusive objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou ainda provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta MP, desde que o requerimento se dê dentro do prazo de adesão.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

No entanto, ao ser submetido à Comissão Mista do Congresso Nacional para análise da MP 766/2017, os parlamentares desconfiguraram totalmente o projeto original, tornando o PRT em um “mega REFIS” com inúmeras vantagens aos devedores. O Congresso apresentou 376 emendas ao texto original, entre elas estão a ampliação do prazo de parcelamento para 240 meses, desconto de até 90% na multa a ser paga e até 99% dos juros. O interessante é que, segundo informações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), noticiada pela imprensa (FOLHA, 2017), essas emendas beneficiariam os políticos que propuseram as referidas mudanças em dívidas com a União, os quais devem R\$ 3 bilhões a União, configurando-se atuação legislativa em causa própria. De acordo com dados da PGFN, o próprio relator da MP tem R\$ 67,8 milhões de reais em dívidas à União em nome de suas empresas.

Face a essas alterações, intensas discussões foram feitas com a equipe econômica do governo, visando a um meio termo, porém sem sucesso. O governo fechou então um acordo para deixar a MP 766 caducar e editar um novo texto sobre a matéria.

Posteriormente, em substituição ao PRT, em 31/05/2017, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 783/2017, criando o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), concedendo um novo parcelamento federal de débitos tributários ou não, perante a RFB e a PGFN, vencidos até 30/04/2017.

Resumidamente, a adesão ao PERT abrangerá a totalidade dos débitos exigíveis ou suspensos, seja perante a RFB ou a PGFN, incluindo os previdenciários, e excluídos os débitos oriundos de tributos passíveis de retenção na fonte. O PERT prevê modalidades de parcelamentos em até 180 prestações e reduções de multa e juros de até 90%.

Além disso, o PERT prevê a inclusão de débitos em discussão administrativa ou judicial, bem como já parcelados, inclusive aqueles incluídos no PRT, durante a validade da MP nº 766.

Interessante destacar que no art. 14 da MP 783/2017, que cria o PERT, consta, pela primeira vez em um REFIS, a determinação de que o Poder Executivo federal cumpra as medidas compensatórias da LRF, relativas à renúncia de receitas tributárias, senão vejamos:

Art. 14. O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 5º e no art. 14 da Lei Complementar

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, estimará o montante da renúncia fiscal decorrente do disposto nos art. 2º e art. 3º desta Medida Provisória e os incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual e fará constar das propostas orçamentárias subsequentes os valores relativos à renúncia.

Esse dispositivo da MP 783/2017 expõe o fato de o Poder Executivo federal reconhecer a renúncia fiscal na concessão do referido parcelamento especial. No entanto, os parcelamentos especiais anteriores não trouxeram o mesmo reconhecimento em relação as renúncias fiscais produzidas. Tal situação poderá ensejar em casos de improbidade administrativa, conforme o entendimento do seguinte dispositivo legal contido no art. 10, inciso VII, da Lei Federal nº 8.420/92:

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:

[...]

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;
(grifos nossos)

Cabe ressaltar que as renúncias tributárias se materializam em casos de concessão de benefícios fiscais, como a anistia de multas e juros.

Por outro lado, a renúncia tributária só pode ser concedida após implementadas as medidas de compensação, conforme prevê o §2º do artigo 14, da LRF.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Em atendimento ao referido mandamento legal, foi considerado no parágrafo único do art. 14 da MP 783/2017 o seguinte:

Parágrafo único. Os benefícios fiscais constantes dos art. 2º e art. 3º desta Medida Provisória somente serão concedidos se atendido o disposto no caput, inclusive com a demonstração pelo Poder Executivo federal de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.

Com isso, observa-se um grande problema a ser equacionado pelo governo, em relação as tais medidas de compensação obrigatórias, tendo em vista que a MP já entra em vigor na data da sua publicação. Além disso, resta saber se o Congresso Nacional aprovará o texto na íntegra ou proporá mais benefícios ao mesmo.

Por fim, verifica-se que a partir do primeiro REFIS, concedido pela Lei nº 9.964/2000, o Governo Federal vem executando políticas reiteradas de instituição de parcelamentos especiais, apesar de ser uma medida excepcional, em que pese a existência dos parcelamentos convencionais sem prazo para adesão. Soma-se a isso, os longos prazos para quitação e a redução de juros e multas, outra excepcionalidade concedida de maneira indiscriminada e descontrolada, sem que se cumpra de maneira integral às exigências contidas na LRF.

2.2 Análises do Comportamento do Contribuinte e do Impacto na Arrecadação Tributária Federal

Em estudo publicado pela Receita Federal do Brasil (RFB) intitulado “Parcelamentos Tributários – Análise de Comportamento e Impacto, (Revista da Receita Federal, 2016), consta a análise de técnicos da RFB, utilizando-se de dados reais obtidos dos sistemas internos do

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

respectivo órgão e de ferramentas econométricas, na qual demonstra que os parcelamentos do Governo Federal, instituídos de forma reiterada, influenciam de maneira negativa a decisão dos agentes econômicos na manutenção do pagamento de suas obrigações tributárias correntes.

Os técnicos da RFB estimaram que algo em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais, deixaram de ser arrecadados de forma induzida. Pelo estudo, a expectativa de um novo parcelamento reduz em 5,8% o incremento esperado da arrecadação induzida para as empresas que optam pelo parcelamento, em comparação com as que não optam. Após a opção, pelos modelos apresentados, o “efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% no incremento esperado da arrecadação induzida.

Corroborando as conclusões dos técnicos da RFB o ensaio intitulado “A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento” (PLUTARCO, 2012), no qual aborda o direito tributário, utilizando-se do ferramental da Análise Econômica do Direito (AED), segundo o autor, ainda pouco usual no Brasil, para compreender e explorar questões jurídicas sob um prisma inovador.

O objetivo desse ensaio foi analisar a potencial interferência das regras tributárias no comportamento dos contribuintes, ou seja, avaliar a possibilidade de os contribuintes, por serem racionais maximizadores, responderem estrategicamente aos incentivos gerados pelo sistema tributário.

O autor demonstra que as regras de direito e, em particular, as regras tributárias têm potencial efeito sobre a conduta dos agentes. Ele recorre-se à AED para analisar as questões, objeto do seu estudo, justamente em razão de o Direito não apresentar instrumental teórico que possa auxiliar a compreensão dos fatos sociais e, principalmente, de como os agentes respondem a potenciais alterações em suas estruturas de incentivos.

No ensaio, é analisado o comportamento dos contribuintes diante dos tributos devidos e da necessidade de recursos financeiros para investimentos na atividade produtiva. Conforme o estudo, a conduta esperada das empresas, diante da escassez de recursos para o financiamento de sua atividade produtiva, seria a de recorrerem ao sistema financeiro. Entretanto, as taxas de mercado (financiamento bancário) são bem maiores do que a taxa (Selic) utilizada para a

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

correção dos débitos tributários em atraso. Este fato gera incentivo para que as empresas, em vez de buscarem financiamento no mercado financeiro, deixem de pagar seus tributos e utilizem os respectivos valores na atividade empresarial, pois, caso tenham que pagar os tributos em atraso, os valores corrigidos em muitos casos serão menores do que o saldo devedor de eventual empréstimo tomado a juros de mercado.

Segundo o estudo, caso a opção do contribuinte seja pelo não pagamento do tributo, algumas são as alternativas que ele tem à sua disposição. Pode o contribuinte declarar o tributo e discuti-lo judicialmente, pode apenas declará-lo, não o pagar e aguardar ser executado, ou ainda, pode simplesmente sonegar o tributo e esperar não ser descoberto, ou caso descoberto, discuti-lo administrativamente e depois judicialmente.

Todas as opções sugeridas ao contribuinte, segundo o estudo, são mais vantajosas do que a busca por financiamentos no mercado. Isso se explica pelas ineficiências do sistema jurisdicional e da tramitação do processo administrativo fiscal no Brasil. Trabalhos da Fundação Getúlio Vargas (FGV, 2009), indicam que o tempo médio de duração do processo administrativo fiscal federal é de 5 (cinco) anos, sendo que, quanto maior o valor do débito discutido, maior a mora na tramitação, podendo chegar a 7 (sete) anos. Somando esse tempo com a média de tramitação do processo de execução fiscal na Justiça Federal (IPEA, 2011), que é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, chega-se a um tempo total de mais de 14 anos.

Importante destacar que o estudo não menciona a possibilidade de adesão, por parte do contribuinte, a qualquer tipo de parcelamento. Mesmo sem os reiterados programas especiais de parcelamentos tributários, o complexo sistema tributário brasileiro e o lento processo de cobrança administrativo e judicial já são suficientes para induzir o contribuinte ao não pagamento dos tributos devidos.

Por outro lado, com os programas de parcelamentos disponíveis para adesão, a opção de não pagar e questionar o crédito devido fica ainda mais vantajosa, pois o contribuinte poderá se beneficiar de mais alguns anos com o parcelamento de suas dívidas, após a derrota nos contenciosos administrativo e/ou judicial.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Com efeito, indo ao encontro do estudo demonstrado, tem-se o trabalho denominado “Parcelamento de Tributos Federais como Forma de Financiamento das Empresas”, (LIMA, 2015). No ensaio, o autor levou em consideração apenas os parcelamentos ordinários, por serem constantes com adesão a qualquer tempo, com prazo máximo de sessenta meses. O estudo revelou que o custo dos parcelamentos tributários federais ordinários é menor do que o custo do capital das instituições financeiras. Demonstrou ainda que o parcelamento de tributos, embora importe em uma redução tímida do capital circulante líquido, despontou-se como melhor opção em relação à liquidez seca e corrente. Quanto à dinâmica do capital de giro, o financiamento bancário de longo prazo é melhor do que o parcelamento de tributos. No entanto, no que diz respeito ao desempenho econômico, o parcelamento de tributos apresentou os melhores indicadores.

Na mesma linha de entendimento, outros estudos foram feitos, quais sejam: O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento do Contribuinte (PAES, 2012); O Resultado Arrecadatório do Refis, do Paes e do Paex e seu Impacto na Sensação de Risco Subjetivo pelos Devedores (MORAIS et al, 2011); Estudo Exploratório Acerca da Influência do Parcelamento de Débitos sobre a Arrecadação Tributária da União (CAVALCANTE, 2010).

Em análise do impacto do comportamento dos contribuintes nos primeiros 4 (quatro) grandes parcelamentos especiais, verificou-se que é muito baixo o índice de quitação dos parcelamentos pelos devedores. As Tabelas I e II demonstram o referido comportamento.

Tabela I: Situação atual dos parcelamentos especiais (quantidades)

Parcelamento Especial	Norma	Quantidades						
		Adesões	Ativos	%	Exclusões	%	Liquidações	%
REFIS	9.964, de 2000	129.181	2.853	2,21%	117.446	90,92%	8.791	6,81%
PAES	10.864, de 2003	374.719	4.311	1,15%	248.504	66,32%	121.849	32,52%

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

PAEX	MP 303, de 2006	244.722	3.517	1,44%	146.792	59,98 %	94.021	38,42%
REFIS DA CRISE	11.941, de 2009	536.697	105.58 1	19,67 %	177.515	33,08 %	253.601	47,25%

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais, 2016.

Tabela II: Situação atual dos parcelamentos especiais (valores)

Valores na data da consolidação de acordo com a situação atual dos parcelamentos - R\$ milhão							
Parcelamento	Ativos	%	Liquidados	%	Excluídos	%	Total
REFIS	7.581	8,1%	3.192	3,4%	83.138	88,5%	93.911
PAES	2.841	4,2%	4.472	6,5%	61.055	89,3%	68.368
PAEX	1.044	2,8%	887	2,4%	35.691	94,9%	37.622
REFIS DA CRISE	51.415	37,0%	33.227	23,9 %	54.360	39,1%	139.002

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais, 2016.

Analisando as tabelas, observa-se o alto índice de exclusão dos contribuintes nestes parcelamentos especiais e o baixo índice de liquidação. Segundo os técnicos da RFB, é certo que a exclusão de uma modalidade pode se dar em razão da migração da dívida para um parcelamento subsequente, o que denota a clara estratégia desses devedores na rolagem das suas dívidas.

A RFB também demonstrou que dentre as reaberturas do Refis da Crise somente a Lei nº 12.996, de 2014, teve a etapa de consolidação realizada. Após a consolidação, constatou-se que o

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

comportamento dos contribuintes foi semelhante ao verificado no Refis da Crise, conforme tabela seguinte.

Tabela III. Carteira Negociação não-previdenciária Lei 12.996/2014 (RFB e PGFN)

	Optantes	Percentual	Dívida sem Redução	Dívida com Redução
Consolidados	144.229	44%	R\$ 61.012.083.482,86	R\$ 39.252.350.763,16
Rejeitados na Consolidação	55.039	17%	R\$ 30.188.821.850,70	R\$ 19.735.469.528,60
Omissos	127.680	39%	N/A	N/A
	326.948	100%		

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais, 2016.

O reflexo negativo desse comportamento na arrecadação é visível. Segundo a RFB historicamente tem-se que cerca de 20% dos contribuintes que consolidam as contas nesses programas são excluídos por inadimplência logo nos primeiros processamentos de exclusão. Observa-se que nem mesmo o alto valor das reduções concedidas pelos programas de parcelamento, no exemplo da Tabela III, no montante de R\$ 21.7 bilhão (diferença entre os valores da primeira linha da tabela), foi capaz de convencer os contribuintes a regularizarem suas dívidas para com a Fazenda Nacional. Conforme afirmam os técnicos da RFB, a certeza, por parte dos devedores, do próximo programa e a conseqüente possibilidade de rolar a dívida é mais atrativa do que qualquer redução oferecida.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

De acordo com a RFB, está sujeito ao acompanhamento diferenciado, entre outros critérios, o contribuinte com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões. Em 2016, esse universo de contribuintes era de 9.427, dos quais 2.023 participaram de 3 ou mais modalidades de Refis, constantes das tabelas analisadas I e II, conforme demonstrado na Tabela IV a seguir:

Tabela IV. Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes

Qtde. Parc. Especiais	Qtde CNPJ	Total geral débitos (1)	Contribuintes diferenciados	Dívida	Participação
3	38.967	118.741.885.489,73	1.448	87.907.698.214,97	74,03%
4	8.400	33.208.302.218,86	493	15.383.117.944,16	46,32%
5	815	8.325.312.687,23	82	6.673.803.567,97	80,16%
TOTAL	48.182	160.275.500.395,82	2.023	109.964.619.727,10	68,61%

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais, 2016.

Verifica-se que os contribuintes que aderiram a 3 (três) parcelamentos especiais ou mais detêm uma dívida de mais de R\$ 160 bilhões. Desse valor, 68,6% são de responsabilidade dos contribuintes sujeitos a acompanhamento diferenciado, que estão se beneficiando das regras dos parcelamentos especiais reiteradamente.

O efeito negativo dos programas de parcelamentos especiais, conforme consta do Relatório de Gestão do exercício de 2016 da RFB, foi dado como uma das razões do indicador de desempenho “Índice de Cumprimento das Obrigações Tributárias” não ter alcançado a recuperação desejada, senão vejamos:

[...]

- **Pontos críticos:** a adimplência do Crédito Tributário não tem alcançado a recuperação desejada. **Uma das razões foram as sucessivas concessões de parcelamentos especiais nos últimos 10 (dez anos), que induziram os contribuintes a postergarem o pagamento, aguardando um novo**

parcelamento especial que, em geral, vem acompanhado de um prazo longo para pagamento (chegando até 20 anos) e com redução de multa, juros e encargos. Já a adimplência da obrigação acessória, medida, por enquanto, pela DIRPF, historicamente apresenta queda no 2º trimestre de cada ano, em vista da entrada, no cômputo do indicador, da declaração do exercício corrente, cujo prazo para entrega até o final do mês de abril.

[...] (grifos nossos)

Por fim, em Relatório de Auditoria nº 201601522, do Ministério da Transparência Fiscalização e Controladoria-Geral da União (CGU), tem-se a seguinte “*CONSTATAÇÃO 1.1.1.2 – Reflexos negativos na arrecadação e na Administração Tributária Federal em decorrência dos reiterados Programas de Parcelamentos Especiais, no contexto da legislação tributária nacional*”.

Paralelamente, no final de julho de 2017, foi avaliado que o governo tem um buraco de aproximadamente R\$ 10 bilhões para cobrir no Orçamento, para que consiga cumprir a meta de déficit de R\$ 139 bilhões. Assim o governo deve recorrer à alta de tributos para garantir o cumprimento da meta fiscal. O aumento de impostos também pode ajudar no resultado fiscal de 2018. A Receita Federal está refazendo as estimativas de receita com base em cenários que levam em conta a alta de tributos. Em meados de julho de 2017, o governo elevou a alíquota do PIS/COFINS sobre os combustíveis, por exemplo.

2.3 Parcelamentos tributários em outros países

Estudo realizado pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2014), denominado “Working Smarter in Tax Debt Management”, que tem como objetivo demonstrar uma maneira mais inteligente de se trabalhar a gestão fiscal, faz um comparativo de como se dão os parcelamentos tributários instituídos em 27 países. Analisando o

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

comparativo da OCDE no Quadro I, verifica-se que não há semelhança, em nenhum país, com o modelo adotado no Brasil nos últimos anos.

QUADRO I – Parcelamentos em Diversos Países

País	Condição
Áustria	Somente em situações justificadas e considerando o histórico de regularidade do contribuinte. Com prazo de 12 meses.
Austrália	Pode ser solicitado o pagamento de uma importância maior de entrada e o contribuinte ser obrigado a fazer pagamentos por débito direto em contas-correntes. Com prazos, em regra, de 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais.
Armênia	Com apresentação de garantia. Com prazos de 2 a 6 meses
Azerbaijão	Com apresentação de garantia. Com prazos de 1 a 9 meses
Bélgica	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise de capacidade de pagamento e com apresentação de garantia. Com prazo não conhecido.
Bulgária	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise de capacidade de pagamento e com apresentação de garantia. Com prazo não conhecido.
Estônia	Mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia. n/c
Finlândia	Somente em caso de dificuldade temporárias. Ampliação de prazos mediante apresentação de garantia. 24 meses
França	Não concedido a devedor contumaz. Com apresentação de garantia. 6 meses, 24 a 26 somente em casos específicos.
Itália	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias. 72 meses a 10

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

	anos
Cazaquistão	Mediante análise da situação econômica e apresentação de garantia. Com prazo não conhecido.
Coréia	Apresentação de garantia, salvo exceção se comprovar capacidade de pagamento. 12 meses
Holanda	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias e para pequenas dívidas. Exige-se garantia. 3 anos
Nova Zelândia	Permite parcelamento somente de parte da dívida. Com prazo não conhecido.
Polônia	Apresentação de garantia. Com prazo não conhecido.
Romênia	Somente em razões de dificuldades e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia. De 5 a 7 anos
Federação Russa	Somente no interesse da administração tributária e apresentação de garantia. 12 meses
Cingapura	Condição de débito direto da conta do contribuinte. Com prazo não conhecido.
Eslovênia	Somente no interesse da Administração e mediante comprovação de ausência de liquidez. 24 meses
Eslováquia	Somente no interesse da administração tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia. Com prazo não conhecido.
Bósnia e Herzegovina	Mediante apresentação de garantia. De 12 a 60 meses
Espanha	Mediante apresentação de garantia, exceto para dívidas de pequena monta. De 6 a 60 meses
Suíça	Somente se comprovadas dificuldades excepcionais. Variável
Suécia	Somente por razões excepcionais fora do controle do contribuinte. Exige-se garantia, exceto para dívidas de pequena monta. De 1 a 2 meses (PF) 3 meses

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

	(PJ)
Reino Unido	Somente em casos especiais e mediante análise da capacidade de pagamento. Com prazo não conhecido.
Estados Unidos	Débito direto online. Com prazo não conhecido.

Fonte: <http://www.oecd.org/ctp/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>

Os parcelamentos dos países analisados são concedidos com prazos curtos em sua maioria, não sendo observado parcelamentos de 180 e de 240 meses ou parcelamentos sem prazo definido, como o Refis de 2000, que podem durar várias décadas.

Observa-se que as condições de parcelamentos analisados pela OCDE levam sempre em consideração o interesse da Administração Tributária, mesmo quando esse não esteja claramente no texto, ou seja, visam sempre a proteção da satisfação do crédito pelo devedor, como: pagamento de parcelas com débito direto em conta, exigência de garantias para concessão do parcelamento, comprovação de dificuldades excepcionais, comprovação de capacidade de pagamento, não ser devedor contumaz, ser concedido no interesse na administração tributária. Tal fato torna inevitável a comparação com o Brasil, já que os parcelamentos especiais do Governo Federal estão sendo concedidos à revelia dos impactos negativos apresentados em estudos técnicos por membros da própria Fazenda Nacional e sem quaisquer condições de proteção ou garantia.

O interessante é que até mesmo os parcelamentos convencionais, com prazo máximo de 60 meses, postos à disposição dos contribuintes brasileiros, são mais vantajosos que os analisados pela OCDE, pois estão sempre à disposição dos contribuintes, prolongando-se no tempo para adesão a qualquer momento, com possibilidade de reparcelamento de parcelamento anterior, cujas parcelas encontram-se em atraso.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Além disso, conforme avaliação da consultoria PricewaterhouseCoopers (PwC), noticiada na imprensa², os parcelamentos especiais de tributos atrasados não são usuais em outros países. Segundo a notícia, um sócio da PwC, especialista em tributos, tem o seguinte entendimento:

[...] alguns contribuintes podem se sentir sem incentivo a cumprir a legislação (pagar impostos) e mais motivados a questionar a legislação, para evitar o pagamento de algum tributo. Um ou outro pode entender que esse comportamento é um incentivo ao mau pagador, que acaba privilegiado em detrimento do contribuinte que segue as regras.

3 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL – LRF

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (LRF), veio estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II, do Título VI, da Constituição Federal (art. 1º da LRF), em complemento à Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, a respeito de normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços das administrações públicas federal, estadual, municipal e distrital.

A LRF preconiza que a boa gestão fiscal dos ingressos financeiros é um pressuposto basilar no regime de responsabilidade da gestão fiscal. Com isso, a LRF não se preocupa apenas em controlar o gasto público, com vistas ao equilíbrio das contas públicas, busca, além disso, uma melhor gestão da arrecadação tributária, que reduza a evasão e a sonegação, bem como a renúncia descompensada de receita pública. Tal atribuição já se destaca no artigo 1º, § 1º, da LRF, senão vejamos:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a **responsabilidade** na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação **planejada e transparente**, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de

² <http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2014/05/parcelar-tributo-atrasado-e-incomum-em-outros-paises-diz-consultoria.html>

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

afetar o **equilíbrio** das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre **receitas e despesas** e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (Grifos nossos)

Na realidade, a LRF é um importante componente do processo de ajuste fiscal por que passa o Estado brasileiro, sendo imprescindível a sua observância por todos os atores envolvidos, dirigentes, políticos, órgãos de controle e da sociedade organizada.

3.1 Contexto administrativo e Econômico em que surge a LRF

A LRF não surgiu do acaso em 2000; ela é fruto da evolução histórica da Administração Pública no Brasil, bem como dos novos desafios impostos pela nova ordem econômica mundial com a globalização da economia, e de um cenário de forte crise fiscal do Estado brasileiro.

3.1.1 Contexto Administrativo

Conforme consta do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995), os modelos de administração pública aplicados no Brasil classificam-se em patrimonialista, burocrático e gerencial. Esses modelos vieram ao longo da história brasileira, buscando se aperfeiçoar de acordo com as novas situações e pelas deficiências e necessidades que os modelos anteriores deixavam, evoluindo em inovações e aperfeiçoamentos constantes, sempre almejando a melhor eficiência na atuação do Estado.

Na administração pública patrimonialista não havia distinção entre os limites do público e os limites do privado. Os cargos são considerados prebendas e a coisa pública não era diferenciada da coisa privada, ou seja, entendia-se que o Estado era uma entidade que deveria ter

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

suas necessidades satisfeitas por meio do trabalho dos seus governados. Foi uma característica comum em quase todos os estados absolutistas.

De acordo com Faoro (1976), no Brasil a administração patrimonialista foi implantada pelo Estado colonial português, quando o processo de concessão de títulos, de terras e poderes quase absolutos aos senhores de terra legou à posteridade uma prática político-administrativa em que o público e o privado não se distinguem perante as autoridades. Em consequência, a corrupção e o nepotismo são legados inerentes a esse tipo de administração.

Segundo Chiavenato (2012), como forma de combater a corrupção e o nepotismo patrimonialista, surge na segunda metade do século XIX, na época do Estado liberal, a Administração Pública Burocrática que constitui princípios orientadores ao seu desenvolvimento, como a profissionalização, a ideia de carreira, a hierarquia funcional, a impessoalidade, em síntese, o poder racional-legal. Pelo histórico nepotista e corrupto do outro modelo, os controles são rígidos e prévios em todos os processos.

No Brasil, o modelo de administração burocrática emerge a partir dos anos 30. Conforme o Plano Diretor da Reforma do Estado, esse modelo surge no quadro da aceleração da industrialização brasileira, em que o Estado assume papel decisivo, intervindo pesadamente no setor produtivo de bens e serviços. A partir da reforma empreendida no governo Vargas, a administração pública sofre um processo de racionalização que se traduziu no surgimento das primeiras carreiras burocráticas e na adoção do concurso como forma de acesso ao serviço público.

Entretanto a hipótese de eficiência em que se baseava o modelo burocrático não se revelou autêntico, pois se constatou que não garantia nem rapidez, nem boa qualidade nem custo baixo para os serviços prestados ao público. Na verdade, a administração burocrática é cara, lenta, autorreferida e pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas da sociedade (CHIAVENATO, 2012).

Ante as disfunções da administração burocrática emerge os ideais de uma administração mais eficiente, que procura reduzir custos e aumentar a qualidade dos serviços. Esse novo modelo, com foco no cidadão, verdadeiro cliente de seus serviços, foi denominado de modelo

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

gerencial, que busca princípios da iniciativa privada que possam ser empregados na administração pública.

Esse novo conceito dado à Administração Pública são referentes aos preceitos da Governança Pública.

Com isso, necessário se faz distinguir dois termos que são relevantes para este trabalho, quais sejam, Governança e Governabilidade. Conforme Chiavenato, Governabilidade é o poder para governar, dada legitimidade democrática e o apoio com que conta na sociedade civil. Já a Governança é a capacidade do governo implementar de forma gerencial, flexível e eficiente, políticas públicas.

Segundo Matias-Pereira (2008) a Governança Pública está apoiada em quatro princípios: relações éticas; conformidade em todas as dimensões; transparência; e prestação responsável de contas. O autor destaca que, para haver uma boa governança, deve haver uma participação proativa de todos os atores envolvidos, dirigentes, políticos, órgãos de controle e em especial, da sociedade organizada.

Para Bresser-Pereira (2007), a Administração Pública Gerencial ou Governança Pública deve buscar construir uma estrutura legal adequada à consecução dos objetivos da sociedade.

Isto posto, as principais características do novo modelo de se fazer a gestão pública estão expostas no quadro seguinte.

QUADRO II: Principais características da Administração Pública Gerencial ou Governança Pública.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

<ol style="list-style-type: none">1. Transparência no planejamento e ações públicas;2. Criar mecanismos de participação do cidadão;3. Gestão de Políticas Públicas;4. Gestão responsável de recursos públicos;5. Soluções inovadoras;6. Efetividade: fazer a coisa certa com responsabilidade social;7. Ética8. Eficácia: atender aos objetivos da organização pública e do cidadão;9. Administração pública local pode fazer a articulação do desenvolvimento;10. Avaliação sistemática da gestão pública e do alcance das políticas públicas;	<ol style="list-style-type: none">11. Compromisso com a gestão pública;12. Aprendizagem social e organizacional;13. Foco nas necessidades do cidadão;14. Visão de longo prazo;15. Gestão do entorno político;16. Construção do consenso em relação ao futuro almejado;17. Capacidade de interlocução e comunicação social;18. Elaboração, gestão e avaliação de planejamento estratégico participativo;19. Arranjos em rede: integração de projetos, ações, instituições e pessoas.
--	---

Fonte: Adaptado de Filippim e Rossetto (2006)

Isto posto, a LRF surge dentro desse conceito de administração gerencial trazida para a gestão pública. No entanto, cabe esclarecer que a administração gerencial constitui um avanço e não significa rompimento com todos os princípios da administração burocrática. Pelo contrário, a administração pública gerencial se apoia na anterior, da qual conserva, embora flexibilizando, alguns dos seus princípios fundamentais, como a admissão segundo rígidos critérios de mérito, a existência de um sistema estruturado e universal de remuneração, as carreiras, a avaliação constante de desempenho, o treinamento sistemático.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

3.1.2 Contexto Econômico

Com a globalização das atividades econômicas, ficaram mais evidentes as diferenças e as debilidades dos diferentes sistemas governamentais, voltados para o desempenho e a segurança das atividades dos respectivos agentes econômicos que neles atuam.

Com efeito, o fortalecimento das transações econômicas e, notadamente, dos investimentos internacionais, que passaram a ser essenciais para o desenvolvimento, trouxeram grandes competições entre os Estados e os blocos econômicos, com vistas não apenas aos menores custos de transações, como também às condições mínimas que possam gerar segurança e eficiência aos negócios, emergindo o conceito de custo-país.

Por conseguinte, segundo Neto (2000):

[...] é inegável que entre as principais causas de insegurança institucional de um país, estão relacionadas à moeda e às finanças públicas, uma vez que a má gestão, nesses dois setores da administração pública, é a via para os endividamentos públicos insuportáveis e para a inflação descontrolada, além de escancarar as portas para a fuga de capitais e de cérebros e de estimular a proliferação do vírus da corrupção.

No Brasil, a LRF surgiu em meio a essa nova ordem econômica e em um contexto de crise fiscal, de dívida pública interna e externa crescente e com a predominância do desequilíbrio orçamentário. Era comum o adiantamento dos ônus das despesas, ou seja, o adiamento dos compromissos financeiros por parte dos políticos, transferindo-os para os governos seguintes, ficando apenas com os benefícios gerados, por meio de gestões fiscalmente irresponsáveis.

Nesse sentido, Marques (2009) destaca que:

Internamente, o País se via diante de uma sequência de atos de improbidade administrativa e déficit público que geraram verdadeiro clamor da sociedade por mudanças na condução da coisa pública.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Como resposta, o governo instituiu o Programa de Estabilidade Fiscal, no qual se insere a LRF e que integra o projeto maior de Reforma do Estado, conforme preconiza a Exposição de Motivos da LRF:

"Este Projeto integra o conjunto de medidas do Programa de Estabilidade Fiscal - PEF, apresentado à sociedade brasileira em outubro de 1998, e que tem como objetivo a drástica e veloz redução do déficit público e a estabilização do montante da dívida pública em relação ao Produto Interno Bruto da economia."

Por fim, foi neste cenário econômico que a LRF surge na primeira década do século XXI, como um meio de restaurar à realidade do orçamento da União, recuperar a seriedade da gestão fiscal pela institucionalização de novos e rigorosos padrões de responsabilidade, trazendo confiança aos investidores estrangeiros e conseqüentemente o desenvolvimento econômico.

3.2 Arrecadação Tributária Responsável

É importante frisar que a LRF não tem como preocupação somente o controle dos gastos públicos, bastante enfatizado na atuação dos órgãos de controle da administração pública. Ela também se preocupa com a melhor gestão da receita pública, disciplinando aspectos como a renúncia fiscal, a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos previstos constitucionalmente.

3.2.1 Previsão e arrecadação

A LRF estabelece que o não cumprimento das disposições legais relativas à instituição, à previsão e à efetiva arrecadação, especialmente no que se refere aos impostos, impede o ente da Federação de receber transferências voluntárias de recursos (art. 11, § único, da LRF).

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Para a LRF não basta a mera instituição de tributos por um ente público, há que se ter a efetiva arrecadação, ou seja, o real ingresso de recursos nos cofres públicos. Para efeito de comprovação da efetividade na arrecadação, o gestor público deve demonstrar e comprovar aos órgãos de controle o esforço em arrecadar os tributos previstos dentro da sua esfera de competência, mediante a adoção de todas as providências e medidas legais cabíveis nas esferas administrativa e judicial, com vistas à efetiva cobrança dos tributos devidos.

Com o propósito de dar uma melhor efetividade ao ingresso de recursos tributários, a LRF inova ao estabelecer a maneira em que o Poder Público trabalhará em termos de metas de arrecadação. O artigo 13 da LRF determina que o Poder Executivo, 30 dias após a publicação do orçamento, deverá desdobrar as receitas previstas em metas bimestrais de arrecadação, incluindo, quando for o caso:

- 1) Medidas de combate à evasão e à sonegação;
- 2) Quantidade e valores de ações ajuizadas para cobrança da dívida ativa;
- 3) Evolução do montante dos créditos tributários passíveis de cobrança administrativa.

3.2.2. Renúncia de Receita

Outro aspecto muito importante disciplinado pela LRF diz respeito à renúncia de receitas, tendo em vista que implica em perdas de arrecadação. A LRF com o intuito de garantir o equilíbrio das contas públicas estabelece, em seu art. 14, que toda concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária que caracterize renúncia de receita, deve:

- 1) estar acompanhada de *estimativa do impacto orçamentário-financeiro* no exercício em que for iniciada sua vigência e nos dois seguintes; e
- 2) atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Além disso, deve atender a uma das seguintes condições:

- 1) ser considerada (ponderada, contemplada) na estimativa da receita da Lei Orçamentária (ver art. 5º II), na forma do artigo 12, devendo o Poder

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Público demonstrar que tais incentivos ou benefícios não afetarão as metas de resultado fiscais previstas no anexo de Metas Fiscais da LDO (art. 4º, § 2º, V);

2) estar *acompanhada de medidas de compensação* (para o exercício em que iniciar sua vigência e nos dois seguintes) por meio do aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Consta do § 1º, do art. 14, da LRF:

A renúncia compreende **anistia**, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (grifo nosso)

Para a presente monografia nos importa o estudo da anistia, que segundo o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 180, é entendido como: “o ato do Poder Público em perdoar penalidades por infração (multas) cometida anteriormente à vigência da lei que a concedeu, podendo ser total ou parcial.”

Conforme o Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal (TCE-SC, 2002), há o entendimento de que a enumeração do parágrafo 1º do art. 14, da LRF, é exemplificativa. O posicionamento daquela corte de contas é justificado em face do equilíbrio das contas públicas, objetivo maior da LRF, bem como no fato de que a expressão “ outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” comporta quaisquer outros benefícios de natureza tributária (art. 14, *caput*) concedidos em favor de algum contribuinte ou grupo deles.

Por outro lado, muito se discute sobre o enquadramento ou não dos parcelamentos tributários, concedidos pelos entes da federação, como uma situação de renúncia tributária sujeita

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

ao art. 14 da LRF. Sobre esse assunto, há posicionamentos de estudiosos de que o parcelamento não seria um caso de renúncia, tendo em vista ser uma medida que visa exatamente o recebimento dos recursos. No entanto, o parcelamento deve assegurar o valor real do crédito e os encargos da inadimplência, caso contrário, com a dispensa de juros e multas, tornam-se renúncia tributária, esse é também o entendimento do TCE/SC, senão vejamos:

[...]

2) Parcelamento de débitos fiscais: não é considerado renúncia de receita, pois se trata de medida que visa garantir o recebimento dos recursos. Contudo, deve-se necessariamente assegurar o valor real do crédito tributário e os encargos oriundos da inadimplência, se for o caso. *Se o parcelamento dispensar o pagamento de juros e multa, a parte relativa a estes encargos será considerada como renúncia de receita;*

[...]

Como anteriormente citado, a LRF é clara e expressa no sentido de que a concessão de anistia, perdão de infrações, está compreendida no conceito de renúncia de receita tributária, conforme se observa do § 1º de seu art. 14. Portanto, é o próprio texto da lei que assim o define.

Compartilhamos desse entendimento, tendo em vista que ao lançar um tributo e notificar seu contribuinte, a administração pública passa a ter a expectativa de receber o crédito correspondente. Esses créditos obviamente estarão inseridos na previsão de receita constante da lei orçamentária anual do respectivo exercício. A partir do momento em que o débito tributário em questão não é pago, sendo posteriormente inserido em dívida ativa para cobrança judicial, sobre ele incidem juros e as multas previstas na legislação. O valor do débito que era composto apenas do principal, agora passa a ser composto de juros e multas, tornando-se um só todo, sendo que tais valores também são inseridos na lei orçamentária anual como expectativa de receita tributária.

Portanto, se a unidade da federação prevê em seu orçamento anual uma determinada receita tributária, na qual estão inseridos os encargos da inadimplência (compostos de principal,

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

juros e multas) e, ao abrigo de uma lei posterior abre mão de receber parte destes valores, claramente está renunciando parte de sua receita tributária.

3.3 Princípios Jurídicos Norteadores da LRF

A CF/88 é o cerne de todo o ordenamento jurídico, que se estrutura, enquanto um sistema normativo, por princípios e normas. Os princípios estão no vértice da pirâmide e as demais normas jurídicas devem se conformar com eles. Os princípios expressam valores éticos, sociais e políticos da sociedade, convertidos pelo legislador constituinte em preceitos jurídicos.

São várias as funções dos princípios constitucionais, interessando-nos aqui destacar seu caráter orientador para a criação legislativa e para o exercício das funções públicas administrativa e jurisdicional.

Para o jurista e doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello (2003):

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto posto, a LRF foi pensada e elaborada no calor da era dos princípios, fruto da evolução dos modelos de administração pública. A importância dos princípios, na política e no direito, acompanha essa evolução, explicitando valores a serem observados por todos os responsáveis pela gestão da coisa pública no País.

Em texto bastante rico em matéria de princípios constitucionais, denominado Princípios Constitucionais Brasileiros (BARROSO, 1993), o autor distingue os princípios constitucionais em fundamentais, gerais e setoriais.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Para Barroso os princípios fundamentais são:

[...] aqueles que contêm as decisões políticas estruturais do Estado, configuram a sumarização de todas as demais normas constitucionais, e para os quais elas podem ser direta ou indiretamente reconduzidas, ou desdobradas como deduções analíticas das normas matrizes – princípios fundamentais.

Como exemplo, o autor destaca os seguintes princípios fundamentais: princípio republicano (art. 1º, caput, da CR); princípio federativo (art. 1º, caput); princípio do Estado democrático de direito (art. 1º, caput); princípio da separação de poderes (art. 2º); princípio presidencialista (art. 76); princípio da livre-iniciativa (art. 1º, IV).

Por sua vez, para o autor os princípios constitucionais gerais representam:

[...] normalmente, importantes especificações dos princípios fundamentais. Têm eles menor grau de abstração e ensejam, em muitos casos, a tutela imediata das situações jurídicas que contemplam. São princípios que se irradiam por toda a ordem jurídica, como desdobramentos dos princípios fundamentais, e se aproximam daqueles que identificamos como princípios definidores de direitos.

Como princípios gerais, dá os seguintes exemplos: princípio da legalidade (art. 5º, II); princípio da isonomia (art. 5º, caput, I); princípio da autonomia estadual e municipal (art. 18); princípio do acesso ao judiciário (art. 5º, XXXV); princípio da irretroatividade das leis (art. 5º, XXXVI); princípio do juiz natural (art. 5º, XXXVII e LIII); princípio do devido processo legal (art. 5º, LIV).

Quanto aos princípios setoriais, Barroso os define como:

São aqueles que presidem um específico conjunto de normas que afetam um determinado tema, capítulo ou título da Constituição.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Para o autor, os princípios setoriais se irradiam limitadamente, mas no seu âmbito de atuação são supremos. Dá como exemplos, entre outros, os princípios setoriais da Administração Pública (art. 37, *caput*, da CF/88), quais sejam: princípio da legalidade administrativa; princípio da impessoalidade; princípio da moralidade; princípio da publicidade e princípio da eficiência.

Para esta monografia, nosso foco será dado nos princípios setoriais do ensaio denominado “A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos” (NETO, 2000), o autor identifica 5 princípios constitucionais setoriais do Direito Financeiro, como de maior relevância, obviamente sem excluir quaisquer outros, que possam ser acrescentados, classificados em uma linguagem mais dilatada, voltados à responsabilidade na gestão fiscal, quais sejam: *Planejamento, Equilíbrio, Controle, Responsabilidade e Responsividade*.

Além dos princípios setoriais apontados no ensaio, acrescentamos o *Princípio da Transparência*, por ser um princípio instrumental de grande importância para a sociedade e para os órgãos de controle na observância dos demais.

Estes princípios são destinados a todas as pessoas que fazem parte da administração pública, em qualquer de seus níveis, aos quais devem se pautar, em obediência aos valores fundamentais expressos na Constituição Federal do Brasil.

3.3.1 Princípio do Planejamento

A importância da ação planejada do governo, nos termos da LRF, se deu pelo inegável conteúdo de ficção de que se revestiam os instrumentos orçamentários na maioria da administração pública brasileira em períodos anteriores.

Segundo o Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal (TCE-SC, 2002):

O planejamento é condição prévia para a execução de ações governamentais. Com ele é possível saber antecipadamente o custo, a duração, os riscos, as implicações, a dimensão, dentre outros aspectos relativos às ações governamentais. O gestor deve agir preventivamente, sob pena de estar infringindo este princípio.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Com a LRF, as metas, limites e condições para a renúncia de receitas, geração de despesas, assunção de dívidas, realização de operações de crédito e concessão de garantias, apreciadas através dos instrumentos do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e da Lei Orçamentária Anual, tornaram mecanismos efetivos de planejamento, acompanhamento da gestão orçamentária e intervenção social na gestão de prioridades públicas.

A força do princípio do planejamento está amplamente disseminada em vários dispositivos na LRF, como os que tratam da Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 4º, § 4º), da reserva de contingência (art. 5º, III) e da programação financeira (8º).

No entendimento do Prof. Dauraci de Sena Oliveira, (OLIVEIRA, 1989), “o planejamento governamental pode ser definido como o processo pelo qual se procura tomar as decisões adequadas para atingir os objetivos da sociedade. O fato de ser uma atividade contínua e permanente é que define o planejamento como processo”.

Não há dúvida que a adoção do planejamento como processo constitui um dos objetivos da LRF. Essa preocupação fica clara quando a LRF dispõe sobre a necessidade de compatibilização entre o PPA, a LDO e a LOA, por exemplo, ou quando prevê a disposição lógica: programação, monitoramento, controle, ajuste e reprogramação.

3.3.2 Princípio do Equilíbrio

Para Neto (2000) o princípio do equilíbrio fiscal está destinado à sustentação de uma qualidade indispensável na gestão financeira-orçamentária, que é a relação estável entre os elementos fundamentais do crédito público, das despesas públicas e do endividamento público.

O princípio do equilíbrio fiscal recomenda que, para toda despesa, haja uma receita a financiá-la, a fim de evitar o surgimento de déficits orçamentários crescentes ou descontrolados que possam prejudicar as contas públicas presentes e futuras. Representa a verdadeira estabilidade financeira e é um dos pilares do crescimento sustentado do Estado, a fim de permitir a realização das suas finalidades essenciais: entregar à coletividade os bens e serviços necessários

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

à realização do bem comum, tais como educação, saúde, segurança pública, saneamento básico, moradia digna, dentre outros.

Com isso, importa ressaltar que em um país com um custo elevado de manutenção da dívida pública (juros e encargos) como o Brasil, além de ser recomendável gastar apenas o que se arrecada, torna-se necessário obter continuamente um resultado superavitário destinado a reduzir a dívida pública, de maneira a redirecionar este gasto para aquilo que realmente é importante: atendimento dos serviços públicos fundamentais e dos direitos sociais.

3.3.3 Princípio do Controle

Na Administração Pública, podemos entender o princípio do controle como a supervisão da ação do agente público, conferindo-lhe a responsabilidade de agir na conformidade da norma e dos demais princípios norteadores da ação do Estado, como o da legalidade, da legitimidade e o da moralidade administrativa.

Sob a tutela do controle da Administração Pública, a LRF veio estabelecer novas atribuições ao Executivo, Legislativo e, em especial, às Cortes de Contas, referente ao controle da gestão fiscal, com vistas ao seu equilíbrio, quais sejam: mecanismo de emissão de alerta, verificação dos limites de gastos com pessoal, atingimento das metas fiscais, limites e condições para realização de operações de crédito (art. 59), limites e condições para renúncias de receitas tributárias (art. 14), desempenho da arrecadação e das ações de recuperação de créditos (art. 58).

Verifica-se que o princípio do controle, incluindo o controle de custos e de resultado, está sempre presente na LRF, o que demonstra a preocupação permanente do legislador em instrumentá-lo de maneira ampla, para que se rompa com as práticas tradicionais até então vigente.

3.3.4 Princípio da Responsabilidade

O Princípio da Responsabilidade expressa a própria razão da existência da LRF, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

outras providências. A LRF veio acrescentar uma série de comandos, condicionamentos e cautela à estrutura jurídica dos gastos e obtenção de receitas, ou seja, prezar pela eficiência na gestão pública brasileira e pelo equilíbrio fiscal das contas públicas. Traz assim, alguns avanços importantes em termos econômicos e sociais, exigindo uma concentração de esforços de todos os seguimentos envolvidos na gestão da coisa pública.

Ser responsável é um dever que remonta as mais primitivas comunidades que já se preocupavam em punir aqueles que infringiam as leis sociais.

O princípio da responsabilidade é uma pedra angular que vincula a todos, sendo que se todos devem responder por seus atos, muito mais ainda deve fazê-lo o Estado, que é o responsável direto pela ordem jurídica, e, conseqüentemente, devem também os seus agentes, que assumiram livremente o múnus de executar as várias e distintas funções que essa mesma ordem jurídica impõe” (NETO, 2000).

No direito administrativo público, o princípio da responsabilidade gera o dever derivado de prestar contas. Com efeito, no caso da gestão administrativa e financeira, é dever de todo o agente público prestar contas de seus atos perante os órgãos de controle, de forma mais extensa e profunda possível, para que o princípio da responsabilidade seja também o mais amplo e rigorosamente aplicável. Este é o propósito da LRF, como o próprio título o destaca em epígrafe, *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000: estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.*

3.3.5 Princípio da Responsividade

Assim como a responsabilidade está para a legalidade, a responsividade diz respeito à legitimidade da atuação do agente público.

Segundo Neto (2000) o princípio da responsividade vem complementar o princípio da responsabilidade e ampliar-lhe os efeitos, além da legalidade estrita, para inspirar e fundar todo

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

um novo capítulo sancionatório do Direito Administrativo, voltado à preservação do princípio democrático e da legitimidade, que dele decorre.

A responsividade, uma vez que incorpora o conceito de legitimidade da atuação do Governo, é princípio instrumental da democracia que prescreve que o agente público deve agir de acordo com os anseios da sociedade, sendo um princípio mais abrangente que o da responsabilidade que é mais adstrito à atuação conforme normas específicas.

Nesse sentido, depreende-se que o Estado Democrático está para a responsividade, assim como a responsabilidade está para o Estado de Direito. A responsividade complementa a responsabilidade para formar o conceito de Estado Democrático e de Direito, ao qual o Brasil se rege.

3.3.6 Princípio da Transparência

A Constituição Federal de 1988 tem uma série de princípios e regras tendentes a assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos e os deveres de transparência do Estado, que, em última instância, decorrem da própria noção do que seja “Estado Democrático de Direito”. Daí o princípio da transparência estar, inicialmente, concretizado na Carta Maior, através do art. 5º, inciso XXXIII que:

XXXII- todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.

Por outro lado, por intermédio da LRF, o legislador busca concretizar a transparência da gestão fiscal ao colocar democraticamente à disposição da sociedade diversos mecanismos de controle, os quais merecem destaque: o incentivo à participação popular e a realização de

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos (art. 48); o franqueamento das contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (art. 49); a ampla divulgação da apreciação das contas públicas (art. 56, § 3º) e a manutenção de sistema de custos, que permita a avaliação e acompanhamento da gestão (art. 50, §3º).

A LRF veio definir como as contas públicas deverão ser consolidadas e divulgadas à população. Cria o Relatório de Gestão Fiscal, que deverá apresentar, em linguagem simples e objetiva, as contas da União, do Distrito Federal e de cada Estado e Município. O acesso público será amplo, inclusive por meio eletrônico. A partir daí, caberá à sociedade cobrar de seus governantes e julgar se estão procedendo de forma fiscalmente responsável.

Ressalte-se que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, art. 15, definiu que a sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público de sua administração.

Por isso, a transparência é um dos princípios fundamentais da LRF para o controle das ações governamentais destinadas à eficiência da gestão fiscal, sendo um princípio instrumental para todos os demais, principalmente para os princípios da responsabilidade e da responsividade, ensejadores do Estado Democrático e de Direito.

4 POLÍTICA DE PARCELAMENTO ESPECIAL DO GOVERNO FEDERAL FRENTE AOS PRINCÍPIOS DA LRF.

Com efeito, a instituição de parcelamentos tributários, que suspende a exigibilidade da cobrança do crédito tributário, seja ela administrativa ou judicial, gera um grande prejuízo às atividades dos órgãos fazendários, destinadas ao aumento da arrecadação, por parte da RFB, como também por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). A cada parcelamento especial concedido, todo um trabalho voltado para a recuperação de créditos, como decisões contrárias aos contribuintes, em contenciosos tributários que já vinham se arrastando há anos, assim como diligências na busca de bens para garantir a dívida em uma execução, são simplesmente suspensos reiteradamente.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Em relação à *transparência*, instrumento bastante útil para o controle das contas públicas, a administração pública federal não dá a mesma importância na divulgação das informações sobre a situação dos contribuintes nos parcelamentos, em comparação com os pagamentos de despesas públicas por favorecido (fornecedores e servidores), expostos no Portal da Transparência do Governo Federal³.

Seria de grande importância, para o *controle*, principalmente o social, a disponibilização ao público dos optantes dos referidos parcelamentos, com o montante parcelado, o número de parcelas e os valores pagos. Reforça essa importância, as informações da RFB de que em 2016, de um universo de 9.427 contribuintes, com mais de R\$ 150 milhões de faturamento anual, 2.023 participaram de 3 ou mais modalidades de Refis. Por outro lado, a divulgação desses dados colocaria em público as empresas ligadas aos políticos beneficiados. Conforme disponibilização na mídia (Folha, 2017), parlamentares que se beneficiaram do último Refis devem cerca de R\$ 3 bilhões à União em dívida ativa, de acordo com a PGFN. O próprio relator da MP 766/2017, denominado Programa de Regularização Tributária (PRT), deve R\$ 67,8 milhões de impostos à União.

Assim, da mesma forma que o cidadão tem direito de saber como estão sendo aplicados os recursos por ele disponibilizados ao governo, ele também tem o direito de saber quais são as empresas que estão honrando com suas obrigações tributárias. Até por que, muitos dos tributos são apenas repassados pelas empresas, cujo contribuinte de fato é o próprio cidadão, como no caso dos impostos indiretos sobre o consumo de bens e serviços.

Importa ressaltar que informações sobre o parcelamento dos contribuintes não estão sujeitas ao sigilo fiscal, conforme se depreende do art. 198, § 3º, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

Art. 198

[...]

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

[...]

³ <https://www.portaltransparencia.gov.br/>

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

III – **parcelamento** ou moratória.

[...] (grifo nosso)

Resta mencionar o art. 39, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15⁴, de 15 de dezembro de 2009, que já orientava os órgãos fazendários a divulgarem os dados dos parcelamentos concedidos em suas páginas na internet, senão vejamos:

Art. 39. Mensalmente, a PGFN e a RFB divulgarão, e m seus sítios na internet, os parcelamentos deferidos no âmbito das respectivas competências, fazendo constar, necessariamente, **os números de inscrição dos beneficiários no CNPJ ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), os valores parcelados e o número de parcelas concedidas.** (Original sem grifo)

Em que pese tal orientação, a mesma não produziu os efeitos desejáveis, tendo em vista que não se verificam dados dos parcelamentos concedidos, na conformidade da orientação exposta, em nenhum dos sítios dos órgãos mencionados na portaria.

A intenção é aprimorar o referido mecanismo de *transparência na gestão fiscal*, de modo a permitir o *controle social*, dando oportunidade à sociedade de reconhecer os devedores contumazes e os valores de seus débitos, assim como verificar se as medidas adotadas pelos seus governantes são fiscalmente responsáveis.

Por outro lado, conforme demonstrado anteriormente, as instituições dos parcelamentos especiais trouxeram renúncias tributárias, como reduções de multas, juros e encargos, em prejuízo dos ditames da LRF, sem que nenhuma medida de *responsabilidade* fosse tomada.

⁴ Portaria Conjunta PGFN / RFB nº 15, de 15 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=21106>

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

A renúncia de receitas só poderá se concretizar, caso venha acompanhada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro, no exercício que deva entrar em vigor e nos dois seguintes; atender ao disposto na LDO e, ainda, preencher um dos seguintes requisitos (art. 14 da LRF):

1. Demonstração de que a renúncia de receita foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo de Metas Fiscais da LDO, ou
2. Estar acompanhada de medidas de compensação para o exercício que deva entrar em vigor e os dois seguintes, por meio do aumento de receita. Nesse caso, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas de compensação.

Observa-se que a instituição, pelo legislativo federal, dos parcelamentos especiais de maneira reiterada, com renúncias tributárias, sem a implementação das condições estabelecidas na LRF, tem impactos não só na arrecadação e no *equilíbrio fiscal*, pois impactam conjuntamente vários dispositivos informativos do princípio do *planejamento*, como os que tratam da Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 4º e 5º), dos objetivos das políticas públicas (art. 4º, § 4º) e da programação financeira (art. 8º).

Por outro lado, seguindo o propósito deste trabalho, não se pode deixar de mencionar o princípio da *responsividade*, que veio complementar o princípio da *responsabilidade*. Conforme já demonstrado neste trabalho, o Estado Democrático está para a responsividade, assim como a responsabilidade está para o Estado de Direito.

Nesse sentido, depreende-se que a atuação do legislativo brasileiro, baseado nos princípios da Gestão Fiscal Responsável, não tem sido responsável e tampouco responsiva, ou seja, carece de uma atuação legal e legítima para que se alinhe com os ideais do Estado Democrático e de Direito ao qual o Brasil se rege.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Oportuno asseverar que no Brasil o poder, como elemento constitutivo do Estado, decorre do povo e deve para ele ser exercido, através de representantes eleitos democraticamente nos termos da Constituição Federal. Se o Estado detém um poder decorrente do povo, suas atividades devem se resumir a concretizar o bem comum, representado por atividades que visem atender aos interesses da coletividade como um todo. Portanto, o Estado é a manifestação máxima da democracia representativa, que o legitima democrática e politicamente.

No entanto, o presente trabalho demonstra que há uma crise de representação do Poder do Estado. Percebe-se, no ambiente de crise que se estalou na política brasileira, uma espécie de estrangulação desse Poder por meio de uma série de abusos, aqui demonstrado pela criação de leis voltadas ao interesse de uma minoria elitista em detrimento dos interesses da sociedade. Isso enseja possíveis medidas de responsabilização, por parte dos órgãos independentes, como o Ministério Público Federal.

Importa frisar que a lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pretendia inserir no Brasil uma mudança de hábitos políticos, marcando a desejada passagem do patrimonialismo demagógico para o gerencialismo democrático.

Apesar da orientação dos princípios constitucionais da responsabilidade fiscal, de vinculação obrigatória a todos os agentes públicos, pouco mudou na prática política do Brasil. Infelizmente, a política adotada, com as instituições de parcelamentos de maneira reiterada, demonstra que ainda sobrevivem hábitos atrasados e nocivos na condução da gestão pública brasileira, mesmo com os avanços dos modelos administrativos e os desafios econômicos que o mundo contemporâneo nos impõe.

Os princípios jurídicos constitucionais da LRF, de hierarquia superior às normas, se aplicados com responsabilidade e com responsividade possibilitam uma arrecadação mais justa e uma correta aplicação dos recursos públicos, garantindo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, inseridos no artigo 3º da CF/88.

Por fim, para mitigar o problema apontado, referente aos reiterados parcelamentos com condições especiais para quitação, temos como sugestão à Administração Pública Federal, a colocação no Portal da Transparência Pública os parcelamentos tributários, semelhante ao que

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

ocorre com as despesas, possibilitando a consulta pública e conseqüentemente o controle, principalmente o social.

Por fim, cabe refletir que o *planejamento*, a *responsabilidade*, assim como a *responsividade*, sem a *transparência*, não há que falar em *controle*, e todos sem nenhum tipo de aplicação de sanção, não há que falar em Estado Democrático e de Direito.

Referências Bibliográficas

BARROSO, Luís Roberto. Princípios constitucionais brasileiros. Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo, n. 1, p. 168-185, 1993.

BRASIL. Congresso Nacional (2000). Lei Complementar; nº. 101, 4 maio 2000. LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal, Brasília, 24p., maio 2000.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1998.

BRASIL, Controladoria-Geral da União (CGU). Relatório de Auditoria Anual de Contas nº 20161522 - Receita Federal do Brasil - RFB - exercício de 2015.pdf

BRASIL, Receita Federal (2016). Estudos Sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf/view>>. Acesso em: 04 Jun 2017

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

BRASIL, Instituto de Pesquisa Aplicada - IPEA (2011). Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido Pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf. Acesso em: 10 jun 2017

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. The Structural Public Governance Model. *International Public Management Review*, vol 8(1), 2007. pp. 16-32.

CAVALCANTE, R. Estudo Exploratório Acerca da Influência do Parcelamento de Débitos sobre a Arrecadação Tributária da União. Monografia Especialização em orçamento Público do Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração Geral e Pública*. - 3.ed.- Barueri, SP: Manole, 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração Geral e Pública*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. 2ª edição.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. Lei de Responsabilidade Fiscal (Apostila), Portal da Escola de Contas Públicas.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

FABER, F.I.L.; SILVA, J.P.R.F.M (2016). Parcelamentos Tributários – Análise de Comportamento e Impacto. Disponível em:<<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/201/89>>. Acesso em: 20 Mai 2017.

FAORO, Raymundo. Os donos do poder - Formação do Patronato Político Brasileiro. Editora Globo, Porto Alegre, 1.958 e 1.976.

LIMA, B.R.T. O Parcelamento de Tributos Federais como Forma de Financiamento Indireto das Empresas (2015). Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/15315/1/2015_BrunoRodriguesTeixeiradeLima.pdf> . Acesso em: 10 jun 2017.

MARQUES, Jales Ramos. INTRODUÇÃO À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. Adequação do conteúdo Rízia Guimarães, Maurício Silva, Neyara Kelna. Brasília: TCU, ISC, 2009.

MATIAS-PEREIRA, José. Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Européia. Revista de Administração Pública. 2008, vol.42, n.1, pp. 61-82.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 16. Ed. São Paulo, Malheiros, 2003.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

MORAIS, C.; MACEDO L.; BORGES R. *O Resultado Arrecadatório do REFIS, do PAES e do PAEX e seu Impacto na Sensação de Risco Subjetivo pelos Devedores*. Monografia do Curso de Administração Tributária da Escola de Administração Fazendária – ESAF, 2011.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. A Lei de Responsabilidade Fiscal e seus Princípios Jurídicos (R. Dir. Adm. Rio de Janeiro, 221: 71-93, Jul/set 2000).

OCDE, *Working Smarter in Tax Debt Management*", de 24 de julho de 2014, Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>> Acesso em: 10 jun 2016.

OLIVEIRA, Dauraci de Sena. Planejamento municipal. Rio de Janeiro: IBRAM, 1989

PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes (2012). Disponível em: <http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n2p345_363.pdf> . Acesso em 10 jun 2017.

Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2009. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/6602078-relatorio-final-nef-2009-reforma-do-processo-administrativo-fiscal-federal-paf-carf.html>>. Acesso em: 15 jun 2017.

PLUTARCO, H. M. (2012). A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. *Economic Analysis of Law Review*, 3(1), 122-147.

CADERNOS DE FINANÇAS PÚBLICAS VOL 17, Nº 2 (MAIO-AGOSTO/2017)

Portaria Conjunta PGFN / RFB nº 15, de 15 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=21106> .
Acesso em: 28 Jan 2017.

SANTA CATARIANA. Tribunal de Contas do Estado. Guia da Lei de Responsabilidade Fiscal (2ª Edição), Florianópolis, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Relatório final NEF 2009: Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF: excelência, celeridade e eficiência. São Paulo.

SILVA, Adival do Carmo. Evolução da administração pública no Brasil e tendências de novos modelos organizacionais, Cuiabá, 2013.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. (2005). A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04>. Acesso em: 28 out. 2015.