

REFIS DA CRISE OU CRISE DO REFIS? UMA ABORDAGEM DO DEVER DE ARRECADAR E DAS CAUTELAS À RECUPERAÇÃO PARCELADA DE CRÉDITOS FISCAIS

Claus Epaminondas Carvalho

Procurador do Município Venâncio Aires-RS. Ex-Procurador-Geral do Município. Especialista em Gestão Pública Municipal pelo Centro Universitário UNIVATES/Lajeado-RS. Graduado em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul-RS – UNISC. E-mail: clauscarvalho@gmail.com

RESUMO: Diante de um cenário de crise e de recuperação incerta da economia, os gestores públicos, em especial das administrações municipais, veem-se em dilemas diários de cumprimento do mínimo legal, expedição de medidas de austeridade e contenção de despesas, e a necessidade de arrecadar os recursos necessários às demandas de sua população, com dependência marcada nas transferências hierarquizadas do pacto federativo. A proposta da presente investigação, pautada na posição do ente municipal, além de mensurar a importância da arrecadação tributária, pretende averiguar o trato dos recursos próprios e do estoque inadimplido representado no montante da dívida ativa, especialmente na adoção de programas incentivados de recuperação de créditos fiscais, suas características, cautelas e percalços.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade Fiscal. Tributação. Dívida Ativa. REFIS.

ABSTRACT: Faced with a crisis scenario and uncertain economic recovery, public managers, especially of municipal administrations, are seen in daily dilemmas of compliance with the legal minimum, shipping austerity measures and expenditure restraint and the need to raise the necessary resources to the demands of its population, with marked dependence on hierarchical transfers of federal pact. The proposal of the present investigation, based on the position of the municipal entity, besides measuring the importance of tax collection, intends to investigate the treatment of own resources and the non-performing inventory represented in the amount of the active debt, especially in the adoption of incentive programs to recover credits their characteristics, cautions and mishaps.

KEYWORDS: Fiscal Responsibility. Tax. Active debt. REFIS program.

1 INTRODUÇÃO

As dificuldades que enfrentam os municípios em sua ampla maioria, contrastadas às necessidades cada vez mais crescentes da sociedade moderna, têm exigido dos gestores dinamismo e capacidade de gestão sem comprometer a estrutura mínima e eficiente da própria administração pública.

Nesse contexto, diante de um cenário que exige do gestor responsabilidade fiscal,

marcado pela dependência e insatisfação quanto à repartição de receitas no modelo atual do pacto federativo, surge a necessidade de racionalizar os gastos e buscar de forma eficiente os recursos que competem legalmente ao ente, tanto na instituição como na efetiva arrecadação.

Com a proposta de avaliar a posição do município no cenário legal e constitucional, o presente trabalho pretende investigar se as rotinas administrativa-fazendárias contemplam de forma eficaz a natureza e os efeitos válidos de programas de recuperação ou refinanciamento de créditos (REFIS).

Contextualizada a exigência e a necessidade de se arrecadar, bem como a natureza e idiossincrasias de programas REFIS, pretende-se, sem perder a vocação prática e objetiva deste estudo, esquadrihar alertas e recomendações que venham a ser convenientes na administração tributária e na gestão de programas REFIS.

2 O PAPEL DO MUNICÍPIO E SUA RECEITA

O enfoque do presente estudo é eminentemente municipalista, cujo cenário local aproxima o observador, tornando mais palpáveis avaliações e consequentes recomendações, facilitadas pela prática profissional diuturna dentro de próprios municipais.

Nesse sentido, mesmo revelando-se demasiado afirmar que a ‘vida acontece nos municípios’, calha destacar verdadeiro jargão que ‘o cidadão não mora na União, não mora no Estado, mas no Município’, logo, suas angústias e seus pleitos são levados à figura política mais próxima, personificada no ente público municipal.

A personificação da entidade que recebe toda sorte de demandas e que possui a missão institucional de tutela desses interesses, essencialmente coletivos, abre o ensejo para que se pautem o que vem a ser entendido a respeito da Administração Pública.

De forma propedêutica, seguimos a diferenciação lecionada por Gasparini (2002, p. 40-1), para o qual “se grafada em minúsculas (administração pública), indica atividade administrativa ou função administrativa; se registrada em maiúsculas (Administração Pública), significa Estado”.

Na busca da conceituação da Administração Pública, os autores administrativistas têm oferecido vários critérios para sua definição; ao largo da variedade oferecida, merece registro e foco apenas os critérios formal e material, o que fazemos arrimados no magistério que segue:

Pelo critério *formal*, também denominado *orgânico* ou *subjetivo*, a expressão *sub examine* [Administração Pública] indica um complexo de órgãos responsáveis por funções administrativas. De acordo com o *material*, também chamado de

objetivo, é um complexo de atividades concretas e imediatas desempenhadas pelo Estado sob os termos e condições da lei, visando o atendimento das necessidades coletivas. Pelo critério formal, é sinônimo de Estado (Administração Pública); pelo material, equivale a atividade administrativa (administração pública) (GASPARINI, 2002, p. 41).

Como se pode denotar, o serviço público, assim como o fomento e a polícia administrativa, é abrangido pelo sentido objetivo de Administração Pública, conforme magistério de Di Pietro (2010, p. 54-7), que no sentido em tela, define-a como “a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico total ou parcialmente público, para a consecução dos interesses coletivos”.

Conclusivamente, imprescindível registrar a utilização do tema pela Constituição da República, que o emprega nos dois sentidos em seu art. 37, conforme consagrado magistério a respeito do dispositivo:

O art. 37 da Constituição emprega a expressão *Administração Pública* nos dois sentidos. Como conjunto orgânico, ao falar em *Administração Pública direta e indireta* de qualquer dos Poderes da *União*, dos *Estados*, do *Distrito Federal* e dos *Municípios*. Como atividade administrativa, quando determina sua submissão aos princípios de *legalidade*, *impessoalidade*, *moralidade*, *publicidade*, *eficiência*, da *licitação* e os de *organização do pessoal administrativo* (SILVA, 2002, p. 635).

Retomando à figura personificada na tutela dos anseios coletivos mais próximos e imediatos, mister pautar a inserção do Município no cenário nacional e contexto constitucional.

Em primeiro lugar, é prudente o esclarecimento a respeito da nomenclatura correta do ente público municipal, o que no caso deva ser feito enquanto pessoa jurídica de direito público interno que é, com o vocativo de Município, iniciando-se por maiúscula, eis que a designação município, iniciando-se por minúscula, refere-se simplesmente à cidade correspondente.

De igual sorte, imperioso que se evite designar Município por Prefeitura, conforme se verifica com frequência, consistindo equívoco comum, porém, crasso, por se tratar de sentido vulgar que apenas “significa a sede do Executivo Municipal, o edifício em que se localiza o gabinete do prefeito, e por uma figura de metonímia é empregado ainda para indicar o período de mandato do chefe do Executivo local” (MEIRELES, 2008, p. 724).

Feitos os esclarecimentos iniciais reputados pertinentes, observa-se que a realidade vivida nos municípios brasileiros, na grande maioria em estado de penúria e sobrecarregados de obrigações e incumbências, não retrata a matriz constitucional de 1988 que de forma suficientemente clara pautou na autonomia a organização político-administrativa brasileira conforme seu artigo 18.

Entretanto, a subserviência aos recursos da União, principalmente, e do estado-membro correlato, não condiz com a vocação de autonomia que o texto constitucional conferiu originalmente aos entes políticos municipais.

Apesar de todas as dificuldades, ao ente público não é dado o direito (tampouco a punição) de ‘quebrar’, nem mesmo paralisar suas atividades (decorrência dos princípios da indisponibilidade do interesse público e da continuidade dos serviços públicos), ao passo que o ente público enquanto ponto de convergência ou mesmo de imposição de um sistema mínimo de leis de convivência e obediência em sociedade, para fazer frente às despesas pela gestão, tutela e fomento dos anseios coletivos e sociais, imprescindível a correspondente fonte de recursos, no caso, a receita pública.

Nessa esteira, como bem resgatado por Harada (2014, p. 37) “já se foi o tempo em que o Estado supria suas necessidades financeiras por meio de guerras de conquistas, de doações voluntárias e de vendas de bens de seu patrimônio”.

Certamente o mundo contemporâneo e o estado de direito não se coadunariam com a primeira opção, tampouco o atual estágio de necessidades públicas, fomento e de regulações diversas suportariam as demais.

Isso porque “o crescimento de despesas públicas, resultante do acesso das massas ao poder político, tornou imprescindível ao Estado lançar mão de outras fontes de obtenção de recursos financeiros, capazes de manter o fluxo regular e permanente de ingressos” (HARADA, 2014, p. 37).

Nesse sentido, mesmo mantido o processo de obtenção de lucros pela venda de seus bens e serviços, “o Estado acentuou a sua força coercitiva para retirar dos particulares uma parcela de suas riquezas, expressa em dinheiro, sem qualquer contraprestação. O dinheiro obtido por esse último processo denomina-se tributo” (HARADA, 2014, p. 37).

Entretanto, não se tratando a receita pública de toda e qualquer entrada de recursos, mister buscar os melhores contornos da conceituação do que venha a ser receita pública, o que fazemos com suporte no entendimento segundo o qual:

Entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, e, também, a variação ativa, proveniente do registro do direito a receber no momento da ocorrência do fato gerador, quer seja efetuado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos que derivam direitos a favor do Estado -, que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencem (KOHAMA, 2012, p. 66).

Abreviadas as distinções contábeis em torno dos regimes de orçamentação (de competência ou de caixa) e com o propósito de aproximação ao escopo do presente estudo, importa partir à classificação da receita orçamentária.

Para tanto, da definição traçada pela Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e respectivo rol do artigo II, interessa ao desenvolvimento e foco deste trabalho a dívida ativa, dentro das receitas correntes; antes, contudo, mister abordar sua principal matéria-prima subjacente, qual seja, a receita tributária.

Como a própria denominação denuncia, a receita pública tributária advém dos créditos havidos ou por haver em relação aos tributos de competência do respectivo ente político.

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP):

Tributo é uma das origens da Receita Corrente na classificação orçamentária por Categoria Econômica. Quanto à procedência, trata-se de receita derivada cuja finalidade é obter recursos financeiros para o Estado custear as atividades que lhe são correlatas. Sujeitam-se aos princípios da reserva legal e da anterioridade da lei, salvo exceções.

O art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) define tributo da seguinte forma:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O art. 4º do CTN preceitua que a natureza específica do tributo, ao contrário de outros tipos de receita, é determinada pelo fato gerador, sendo irrelevante para caracterizá-lo:

I – a sua denominação; e

II – a destinação legal do produto de sua arrecadação (BRASIL, 2014, p. 38).

De resto, de relativa sabença geral, vale destacar que o sistema tributário pátrio possui no tributo a figura gênero, sendo-lhe espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, segundo especificação do art. 5º do Código Tributário Nacional (CTN).

O tópico, no entanto, serve de especial atenção às administrações municipais para que não se tornem cada vez mais reféns de repasses federais, principalmente, e estaduais, dando especial tutela à principal fonte que possuem ao seu alcance: a receita própria, cujo elemento essencial é a arrecadação dos tributos municipais.

Para tanto, razões de ordem legal e de subsistência administrativa e governamental existem de sobejo a encorajar as Administrações Públicas, especialmente as municipais, à árdua tarefa de tributar.

Deveras, observe-se que o trato da tributação pátria recebeu no final do Século XX louvável e salutar legislação estabelecendo normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, amparada no Capítulo II do Título VI da Constituição da República, conforme Lei Complementar nº 101, de 04-5-2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

A par dos mandamentos acerca do planejamento orçamentário, do controle da despesa pública e do endividamento, da gestão patrimonial, dentre outros, calha destacar a diretriz legal acerca do trato da Receita Pública, conforme seção específica destinada à Previsão e Arrecadação, conforme dispositivo imperativo que segue:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.

O artigo em tela representa um avanço significativo para as contas públicas, bem como pretende mudar paradigmas, conforme vem anunciando a doutrina, como segue:

O presente artigo tem a pretensão de impor um parâmetro comportamental no estilo gerencial da receita dos entes públicos. Especialmente para alguns dos Municípios brasileiros, é um desafio instituir todos os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) que na Constituição da República Federativa do Brasil constar como de sua competência (CRUZ et al., 2012, p. 44).

O alcance da exigência consignada no *caput* do artigo tem igualmente servido de alerta a práticas administrativas reprováveis, como resta advertido:

Parece-me que o texto busca coibir as indevidas e demagógicas isenções de tributos que se verificam nas instâncias federativas: a exemplo, inexigência de IPTU Municipal.

A redação enfatiza um princípio assente na doutrina do Direito Administrativo, que é a indisponibilidade do bem público: o Estado não pode abrir mão de suas prerrogativas, devendo exercer toda a extensão de sua competência tributária, incluindo a eficiência na arrecadação” (MOTTA et al. *apud* MARTINS; NASCIMENTO, 2001, p. 83).

Das recomendações e exemplificação acima pode-se ir além, enxergando-se na legislação citada a recomendação e obrigação de que o ente não só evite isenções desmedidas ou populistas, como também venha a instituir todos os tributos de sua competência; ao passo que a defasagem de alíquotas ou de base de valores, para argumentar, também pode desservir ao propósito

legal, como por exemplo, a defasagem por várias gestões da planta genérica de valores para fins de tributação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Nesse sentido, o respeito ou não à exigência legal poderá influenciar no julgamento competente quanto à responsabilidade do gestor em suas contas de governo, além do que, pela literalidade do dispositivo, a não instituição, previsão e efetiva arrecadação dos impostos de competência do ente, atrairá a vedação de transferências voluntárias para o ente indiligente.

Outro aspecto da maior relevância no que diz respeito à responsabilidade na gestão, previsão e efetiva arrecadação da receita tributária, está relacionado à temática da renúncia fiscal, pauta de vigília permanente dos sistemas de controle interno e externo a que está submetido o administrador municipal e sua administração, que merece abordagem específica a seguir.

Numa pauta de responsabilidade fiscal, austeridade financeira e necessidade de arrecadar, emerge a problemática afeta à renúncia de receita, que exprime “a desistência do direito sobre determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federativo competente para sua instituição (MARTINS; NASCIMENTO, 2001, p. 94)”.

Nessa esteira, tem-se na acepção tanto o abandono ao exercício do que lhe é de direito pela omissão administrativa, como pela deliberada e expressa desistência em utilizá-lo, caso no qual estaremos diante da renúncia pela concessão de incentivos fiscais, preocupação levada a detalhes na Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme disciplinado no seu artigo 14.

Segundo o tema e sua normatização, em primeiro lugar é forçoso que se reconheça que:

Os incentivos fiscais, em princípio, são instrumentos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados. Implicam redução do montante devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário, mediante isenção, anistia, remissão e outras concessões permitidas legislativamente (MARTINS; NASCIMENTO, 2001, p. 95).

Entretanto, ao passo que existe a previsão e regulação da renúncia planejada, utilizada para fins de prospecção futura de dividendos econômicos ou melhorias sociais, coexiste a renúncia desmedida e irresponsável vedada pela LRF, cujos contornos e alertas são tratados pela doutrina especializada:

O entendimento é de que a renúncia fiscal fere uma situação normal da estimativa estampada na LDO e na LOA. Como toda a receita estimada tem como futuro, uma vez arrecadada e recolhida, a aplicação no atendimento de necessidades sociais e meritórias, pode-se concluir que a frustração de receitas decorrentes da renúncia afeta a despesa orçamentária fixada.

Detectar os efeitos sobre o exercício em que ocorra a renúncia não basta. Devem-se verificar os impactos causados sobre os dois próximos exercícios financeiros.

Com base no entendimento de frustração de atendimento de necessidades sociais ou meritórias é que se exige uma compensação junto à receita. Essa compensação traduz uma esperança de que a médio prazo a situação de atendimento seja normalizada.

Os mecanismos de renúncia de receita, embora delimitados nessa Lei Complementar nº 101/2000, devem ser muito bem vigiados pelos órgãos de controle interno. Nessa área, a imaginação é ampla e os interesses diretos na barganha, vez por outra, são maiores do que a prudência.

Anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo são temas complexos e, mesmo disciplinados no Código Tributário, causam diversas interpretações jurídicas (CRUZ et al., 2012, p. 50).

A legislação, dessa forma, exige prudência e vigília perene na assunção da renúncia de receita, tanto quanto, no tópico, tenta igualmente implantar uma nova conduta e mudança de paradigma na gestão da máquina pública, valendo arrematar com a conclusão que segue:

A Lei de Responsabilidade Fiscal, nitidamente, visa dificultar a realização de medidas de renúncia de receita ou compensações que resultem em dúvidas sobre a aplicação de critérios igualitários aos contribuintes. Na tentativa de interferir na cultura do modo de gerenciamento da dívida ativa, e indiretamente inibir renúncia fiscal e assemelhados, a STN emitiu em 27-10-2004 a Portaria nº 564 e posteriormente apropriou detalhes no Manual de Procedimentos, estabelecido com a Portaria nº 303, de 28-4-2005. Além disso, o montante apurado dessa renúncia deve ser do conhecimento dos demais Poderes, bem como do Tribunal de Contas e do Ministério Público, vez que estes têm os seus percentuais de repasse dependentes da apuração do resultado das receitas (CRUZ et al., 2012, p. 51).

Não fosse apenas a exigência legal quanto à instituição dos tributos, imprescindível que as administrações municipais tenham a consciência da necessidade de arrecadá-los para subsistência da própria administração e para fazer frente a todas as demandas sociais e projetos estruturantes do poder público.

Nesse compasso, a natureza da tributação é ínsita ao modelo de governo e gestão que estamos atrelados, conforme perspicaz passagem da doutrina tributarista:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em ace de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido

o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação *dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins*.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação (MACHADO, 1992, p. 3-5).

Nesse sentido, não oferece dificuldades num exercício de raciocínio constatar que uma sociedade sem tributos estaria relegada a um nível medieval de (sub)desenvolvimento, sem saúde, educação e segurança, cuja ausência de suporte estatal ensejaria a privatização e cobrança dos serviços mais básicos.

Tanto quanto seja importante a observância das imposições legais e recomendações de subsistência administrativa para a instituição e devida arrecadação dos tributos, seu insucesso enseja, ao seu turno, responsabilidade na gestão do estoque do endividamento, foco do presente trabalho.

Primeiramente, como sói acontecer, “dívida ativa” é mais um dos casos de impropriedade terminológica, como bem observado e advertido por Difini (2008, p. 353):

A expressão “dívida ativa”, entre nós, está consagrada pelo uso, não obstante eventual impropriedade, salientada por Hely Lopes Meirelles, que aponta corresponder a expressão “dívida” à posição passiva na obrigação respectiva, preferindo a designação “crédito fiscal”. A consagração pelo uso da expressão supera, porém, eventual falha terminológica, reduzindo-se a questão a nomenclatura que, aliás, é sempre mais ou menos arbitrária.

Entretanto, consagrada pelo seu uso reiterado, resta perquirir sua definição, que, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP):

São os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, exigíveis em virtude do transcurso do prazo para pagamento. Este crédito é cobrado por meio da emissão de certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, inscrita na forma da lei, com validade de título executivo. Isso confere à certidão da dívida ativa caráter líquido e certo, embora se admita prova em contrário.

Dívida ativa tributária é o crédito da Fazenda Pública proveniente da obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais, atualizações monetárias, encargos e multas tributárias. Dívida ativa não tributária corresponde aos demais créditos da Fazenda Pública.

As receitas decorrentes de dívida ativa tributária ou não tributária devem ser classificadas como “outras receitas correntes” (BRASIL, 2014, p. 43).

O processo de constituição da dívida ativa revela certas prerrogativas da Fazenda Pública, entendida por alguns como privilégios, cuja esteira e características de constituição, de qualquer sorte, merecem abordagem pela doutrina selecionada:

Entre os privilégios processuais da Fazenda Pública está o de constituir o próprio título executivo extrajudicial que embasará a execução fiscal. Esse título é a Certidão de Dívida Ativa (ou Certidão de Débito Inscrito), que é produzido pela própria Fazenda.

Em direito privado, na generalidade dos casos, o título executivo só é criado por ato do devedor: emissão de nota promissória, aceite de letra de câmbio ou duplicata e, mesmo nessa última, ao menos a assinatura do comprovante de entrega de mercadoria.

A Fazenda Pública goza, como dissemos, do privilégio de poder ela – credora – independente de ato do devedor constituir o próprio título, que permite a propositura do processo de execução.

O CTN cuida da dívida ativa em seus arts. 201 a 204. No entanto, suas disposições são complementadas pela Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, que regrou amplamente sobre dívida ativa, sua inscrição e cobrança judicial, via execução fiscal, sendo por isso conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF).

[...]

Pode ser inscrito em dívida ativa o crédito tributário definitivamente constituído. Definitividade é a eficácia que torna indiscutível o crédito tributário perante a própria Administração (DIFINI, 2008, p. 352-3).

Prerrogativa ou privilégio, a constituição regular do crédito fiscal confere ao ente público o título correspondente à execução judicial imediata do crédito, face à presunção de validade inerente, conforme Amaro (2014, p. 513):

A inscrição da dívida ativa confere-lhe presunção relativa de liquidez e certeza, dando-lhe o efeito de prova pré-constituída (art. 204), e tornando-a idônea a ser cobrada por ação de execução. A presunção relativa pode ser ilidida por prova em contrário, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro interessado (art. 204, parágrafo único).

Devidamente prevista e lançada a tributação, mas frustrada sua arrecadação, compete à Administração Pública o regular gerenciamento do montante frustrado, novamente acudindo a LRF com suas exigências e exortações, conforme pode ser inferido dos artigos 13, 53, §2º, II, e 58.

Do complexo da legislação afeta à responsabilidade fiscal e à constituição da dívida ativa dos entes públicos, verte à saciedade a necessidade de especial tutela e gerenciamento do estoque inadimplido de créditos do ente municipal, reiteradas vezes abrigados em programas municipais de

parcelamento, reparcelamento ou refinanciamento dos créditos devidos, razão especial do presente estudo, do que merece tratamento a respeito de sua natureza e requisitos a sua validade.

3 DOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS DA DÍVIDA ATIVA

Os programas de recuperação ou refinanciamento de créditos fiscais são invariavelmente pautados na opção de parcelamento do débito pelo contribuinte.

Enquanto parcelamento puro e simples, a doutrina tradicionalmente conceitua tratar-se de espécie de moratória, daí aquilatando seus efeitos e características, conforme se colhe:

A Lei complementar n. 104 acrescentou ainda mais um inciso (VI) ao art. 151 do CTN, prevendo a suspensão do crédito pelo parcelamento. Na verdade, parcelamento é uma forma de moratória, pelo que o acréscimo é redundante (DIFINI, 2008, p. 286).

No mesmo sentido:

Parcelamento enquanto espécie de moratória. É interessante observar que, conquanto a LC tenha apartado o parcelamento da moratória enquanto causa de suspensão da exigibilidade tributária, disciplinou-o no novo artigo 155-A, situado na Seção II deste Capítulo, ou seja, na Seção atinente à Moratória, além do que o § 2º do art. 155-A é expresso no sentido de que se aplicam, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições relativas à moratória (PAULSEN, 2008, p.1038).

Cujos atributos não destoam da categorização oferecida:

A moratória é a dilação do prazo de vencimento do tributo, ao passo que o parcelamento é a dilação do prazo de pagamento do tributo. A consequência de tal distinção é que, na moratória, porque o vencimento mesmo da obrigação foi postergado, não há cobrança de juros e multa de mora. No parcelamento, incluem-se, salvo disposição de lei em contrário (favor legal), juros e multa de mora que serão pagos, com o principal, pelo número de parcelas definidas na lei concessiva do parcelamento (art. 155-A, § 1º, CTN) (POLO et al., 2013, p. 389).

Entretanto, sua característica de moratória vem sofrendo mutação pela concessão de benefícios à adesão, nota característica dos programas editados com frequência nos últimos tempos, conforme destacado:

O parcelamento de créditos tributários é uma espécie de moratória consistente na consolidação da dívida tributária, abrangendo o principal, juros, multas e outros acréscimos, seguida de divisão do montante encontrado em várias parcelas a serem pagas de maneira periódica, em geral mensalmente. Ultimamente, o instituto vem sendo utilizado de forma inapropriada, combinando o parcelamento com anistia total ou parcial, com o fito de obter rápida arrecadação para assegurar o fluxo de caixa desejado pelo governante (HARADA, 2014, p. 571).

Deveras, além das administrações tributárias, via de regra, manterem parcelamentos ordinários sem benefícios, acodem cada vez mais à instituição de programas pautados em incentivos como principal ferramenta para recuperação imediata de créditos frustrados.

Antes de se questionar quanto à eficácia desses programas, importa previamente descobrir a natureza desses programas simbióticos.

Ante a mutação verificada nos programas de parcelamento, importa questionar se a conceituação tradicional consegue atender as nuances atuais apresentadas pelos programas de parcelamento de créditos fiscais, notadamente com benefícios à adesão em contrapartida à desistência pelo contribuinte de discutir o débito com o Fisco, que vem a caracterizar os parcelamentos incentivados.

Na perseguição desse entendimento, cabe pesar numa mesma balança as benesses oferecidas pela Administração, estereotipadas como renúncia fiscal em muitos casos, com a abdicação pelo contribuinte do direito de questionar administrativa e judicialmente o crédito contra si constituído.

Nesse sentido, coexistindo ambos os pesos, verifica-se que as definições puras, imaculadas e assépticas não servem para o devido entendimento a respeito da natureza dos parcelamentos incentivados.

É exatamente nessa esteira de compreensão que o parcelamento incentivado congrega mais de uma característica que se torna possível desvendar-lhe a natureza hodierna.

Deveras, em que pese alterações e diferenciações entre os diversos programas editados pelas diferentes esferas governamentais, invariavelmente a nota característica permanece constante, qual seja, o oferecimento de redução de valores devidos ao Fisco, a englobar o valor principal, juros, multas e encargos.

Trata-se, então, de simples renúncia fiscal?

Necessário buscar a disciplina legal do crédito tributário, cujo esteio está no Código Tributário Nacional (CTN), auscultando a consequência da adesão a programa REFIS, se se trata de espécie de suspensão, de exclusão ou de extinção do crédito.

À primeira vista e de forma flagrante, o parcelamento tal como entabulado no art. 151, VI, do CTN, é hipótese de suspensão do crédito. Mas, tão somente isso?

Se for verificado que o contribuinte não acode à Fazenda Pública para aderir a um singelo parcelamento caracterizado pelo simples fracionamento do pagamento de uma dívida, é

porque importa mais do que isso, eis que o Fisco abre mão de parte da receita que entende ter direito e o contribuinte renuncia ao direito de discutir ou manter discussão do que entende irregular.

Ante a insatisfação do enquadramento até o momento, necessário avançar às modalidades de exclusão do crédito tributário, dentre as quais encontramos a anistia (art. 180 do CTN), entendida como a renúncia fiscal às infrações cometidas anteriormente à lei que a instituiu, e que alcança as penalidades tributárias, notadamente as diversas espécies de multas.

Certamente existe anistia tributária dentro dos REFIS, porém não é apenas isso, pois há também renúncia fiscal dos valores cobrados de principal, ou seja, do valor do tributo pretensamente devido pelo contribuinte. Desta forma, a caracterização do REFIS como sendo apenas uma anistia, uma exclusão do crédito tributário pela ótica do CTN, também é insuficiente.

Passando-se às espécies de extinção do crédito tributário, merece destaque a remissão (art. 172 do CTN), que diz respeito à extinção parcial ou integral do crédito tributário, o que abrange o principal da dívida, o que, sem dúvida, também está inserido no contexto dos diversos REFIS, mas que, como acima referido, não é suficiente para explicar todo o complexo contexto normativo envolvido.

Oferecidos esses elementos de investigação por Scaff (2014), ao entender que isoladamente nenhum atende satisfatoriamente à natureza jurídica dos parcelamentos incentivados, chega o tributarista à conclusão que os diversos REFIS com esse perfil encerram caso de extinção do crédito tributário pela transação, conforme fórmula prevista pelo art. 171 do CTN:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Reforça o tributarista que a transação constitui uma mescla de vários dos institutos acima mencionados, notadamente caracterizada pela expressão “concessões mútuas” a serem firmadas entre os “sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária”, cujo objetivo é a “determinação do litígio” visando a “extinção do crédito tributário”; o que somente pode se dar sob a égide da reserva legal, em respeito ao § 6º do art. 150 da Constituição da República.

Dessa miscelânea, conclui-se:

Assim, nesse plexo de relações tributárias, temos anistia, remissão, parcelamento e pagamento, dentre outros institutos isolados previstos no CTN, a depender do exato formato do programa de parcelamento incentivado. Portanto, trata-se de um programa que mescla extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário em um só sistema, cuja única possibilidade teórica de enquadramento normativo no CTN é através do instituto da transação tributária.

Claro que o escopo final é, da parte do contribuinte, pagar menos, e, para tanto, renuncia ao exercício de direitos que entende possuir contra aquela exigência fiscal; da parte do Estado é receber valores incertos, de forma mais rápida e segura, renunciando a direitos que entende possuir contra o contribuinte. O Estado oferta esta possibilidade através de Lei e o contribuinte a aceita, convalidando a transação (SCAFF, 2014, texto digital).

Destaca-se, por fim, que permanecem os parcelamentos típicos de suspensão do crédito tributário, nos quais não hajam concessões, tampouco renúncias recíprocas, não sendo, portanto, meticulosamente condicionados.

Em qualquer caso, imprescindível que se tenha noção que a instituição de parcelamentos, incentivados ou não, partem da política econômica de cada ente, de modo que será da sua vontade política o oferecimento, cabendo ao particular acudir aos termos oferecidos. À Administração Pública calha pautar-se sob a estrita reserva legal, em homenagem ao princípio da legalidade, segundo o qual “só pode fazer o que a lei *autoriza* e, ainda assim, *quando* e *como* autoriza (GASPARINI, 2002, p. 7).

4 EQUÍVOCOS NA ADMINISTRAÇÃO DE PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS PÚBLICOS

Os ramos do direito público e do direito privado coexistem no ordenamento jurídico pátrio, cujas ramificações tutelam as áreas de interesse respectivas.

Entretanto, notadamente no direito administrativo, certos institutos de direito privado não se coadunam para disciplinar a relação do Estado com os particulares.

Em especial na temática desenvolvida da recuperação de créditos fiscais por meio de programas REFIS, torna-se inadmissível a utilização de institutos privados para gerência desses processos e da própria gestão dos créditos em fase de recuperação e cobrança.

O caso em especial que merece dedicada exortação refere-se à novação de dívida, cuja disciplina é encontrada com suficiente clareza no Código Civil (CC), em especial do artigo 360 ao 367.

A respeito da disciplina legal, da doutrina colhe-se a conceituação e notas características que seguem:

Novação é a operação jurídica por meio da qual uma obrigação nova substitui a obrigação originária. O credor e o devedor, ou apenas o credor, dão por extinta a obrigação e criam outra. A existência dessa nova obrigação é condição de extinção da anterior.

[...]

Interessante notar que na novação não existe a *satisfação* do crédito. Débito e crédito persistem, mas sob as vestes de uma *nova* obrigação, daí a terminologia. Inova-se a obrigação. É meio extintivo, porque a obrigação pretérita desaparece. Como o *animus*, a vontade dos interessados é essencial ao instituto; não existe novação automática, por força de lei.

[...]

Requisitos: “Do exame prévio já feito, podemos inferir os requisitos da novação. Há uma *dívida anterior* que se extingue. Cria-se uma *obrigação nova* (*obligatio novanda*) (VENOSA, 2004, p. 299-302)

Verte à flagrância que o processo administrativo vinculado de constituição e controle dos créditos fiscais não se harmoniza com o instituto exortado, haja vista que deve haver respeito, como se afirmou alhures, à estrita reserva legal, logo, um crédito fiscal devidamente constituído não pode ser substituído por um termo de parcelamento, ou seja, a dívida de IPTU que venha a ser parcelada, por exemplo, jamais deixará de ser débito de IPTU, sendo que, no caso de descumprimento do parcelamento aderido, retoma-se a sorte da cobrança do débito tributário original e não de qualquer outro substituto por pseudo novação.

Se a administração do programa assim proceder, terá em mãos um título nulo, cuja pecha pode ser alegada e declarada pelo devido processo judicial.

5 REQUISITOS VÁLIDOS À INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO

Primeiramente, vale lembrar que a obrigação tributária, assim como o crédito tributário, pode ser extinta pela inércia de seu titular, a Fazenda Pública, cujo vencimento do prazo legal ensejará o reconhecimento da decadência ou prescrição, respectivamente.

Conforme bem versado por Difini (2008, p. 309-310):

Em direito tributário, tanto a decadência como a prescrição caracterizam-se como formas de extinção do direito de crédito, em decorrência da inatividade da Fazenda Pública, pelo prazo de cinco anos. Portanto, em direito tributário ambos os institutos (decadência e prescrição) levam à perda do próprio direito de crédito.

A par disso, torna-se importante na administração de programas de recuperação de créditos fiscais o trato escorreito e cauteloso quanto ao prazo prescricional do direito de cobrar o crédito constituído em favor do ente, fazendo toda diferença no curso da contagem a forma como formatado o parcelamento e sua adesão, buscando-se sempre evitar a inércia e buscar os marcos mais proveitosos à proteção do crédito, seja pela suspensão do prazo prescricional, seja – preferencialmente – pela sua interrupção.

Quanto aos temas da interrupção e suspensão de prazos para fins prescricionais, válido referendar o magistério que segue, pela singeleza e clareza da colocação:

Como ocorre nos prazos de direito processual, quando o prazo prescricional se interrompe, volta a contar do zero. Reinicia-se a conta contagem do prazo, a partir do zero; desconsidera-se o período já decorrido. Quando o prazo prescricional se suspende, pára de correr temporariamente, mas não se desconsidera o período já decorrido; cessada a causa de suspensão, reinicia-se a contagem, considerado o período já decorrido antes da causa suspensiva, do período que faltava para consumir o prazo. Em síntese: na interrupção, volta a correr o prazo a partir do zero; na suspensão, cessada a causa, volta-se a contar o prazo a partir do estágio em que se encontrava quando se iniciou a suspensão (DIFINI, 2008, p. 311-2).

Nesse sentido, em prol da cautela na gestão dos créditos em processo de parcelamento, vale a advertência de Amaro (2014, p. 443-4), segundo o qual:

Costuma-se citar o parcelamento como exemplo de ato do sujeito passivo com o qual se opera a interrupção do prazo prescricional. É preciso, porém, lembrar que, ao cuidar da moratória (que pode implicar pagamento em prestações), o Código Tributário Nacional só exclui do cômputo do prazo prescricional o período decorrido desde a concessão da moratória quando esta tiver sido obtida com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, o prazo prescricional continua correndo, durante a moratória, ainda que esta venha a ser revogada (art. 155, parágrafo único); com maior razão, o prazo deve considerar-se em curso se a moratória não for objeto de revogação. Também aí a sistematização da matéria no Código não prima pela coerência.

Para que o Fisco não corra risco de sofrer alegação futura de prescrição do crédito em dilatado prazo de pagamento por meio de parcelamento, imprescindível verificar as hipóteses de interrupção do curso prescricional, previstas em rol taxativo no parágrafo único do art. 174 do CTN.

Logo, a simples adesão a programa de parcelamento não possui o condão de interromper o prazo prescricional para cobrança do crédito respectivo, razão pela qual à Fazenda Pública calha atrelar a adesão ao programa REFIS com a confissão do respectivo débito, única medida apta a enquadrar a recuperação na hipótese prevista no inciso IV, supra referido, interrompendo o curso do lustro prescricional.

O não atendimento dessa providência, alerta-se por derradeiro, poderá causar, se transcorrido o prazo legal de cobrança, a extinção do crédito, frustrando de forma definitiva a entrada do recurso previsto, atraindo, ademais, os encargos processuais da derrocada na cobrança ou anulação do crédito respectivo.

6 CONCLUSÃO

Apesar de todas as dificuldades enfrentadas na gestão pública, notoriamente nos Municípios, os gestores não podem admitir o papel relegado de alcaides com a função reduzida ao simples cumprimento de leis, ordens, pactos e convênios, tampouco aguardar de pires nas mãos o tilintar dos recursos devidos pelas repartições constitucionais, cujo mesmo esteio constitucional confere aos municípios brasileiros autonomia político-administrativa.

São momentos de crise que exigem do administrador a adoção de medidas de cautela e austeridade, mas que não podem ser restritas ao controle e contenção das despesas do ente público, pelo contrário, devem agregar e fomentar o impulso da arrecadação do ente, ou seja, deve haver o comprometimento e a coragem de promover a árdua tarefa de arrecadar.

Nesse caminho sinuoso, percalços e frustrações exigirão do gestor criatividade e dinamismo, descabendo medidas desesperadas e de curto prazo, como o incentivo desmedido à recuperação dos créditos, medidas que se aparentam ser proveitosas de imediato, podem trazer prejuízos ao médio e longo prazo.

É chegada a hora da mudança de paradigmas dentro da gestão fazendária, paradigmas que já foram atualizados com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, e estancar a cultura do benefício reiterado ao contribuinte inadimplente, que não raras vezes acode somente ao adimplemento inicial do parcelamento, ante à necessidade de algum proveito frente à Administração, como, por exemplo, a expedição de certidão negativa de débitos fiscais.

De resto, a mudança de mentalidade deve partir de dentro do próprio ente para que se mude a cultura local do aguardo e adesão ao REFIS. Mas, para a mudança ser efetiva, condições adequadas de informação e instalações são indispensáveis aos recursos humanos destacados à missão de arrecadar, tanto quanto a própria atualização e investimento do capital institucional do ente público, ou seja, seus servidores públicos.

7 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução nº 33, de 13 de julho de 2006. Autoriza a cessão, para cobrança, da dívida ativa dos Municípios a instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=233384&norma=254435>>. Acesso em: 10 abr. 2015.

BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

BRASIL. Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execuções Fiscais**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

BRASIL. Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP): aplicado a União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional**. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2014.

BRITO, Fernando. E se o imposto não existisse. *Revista Superinteressante*, São Paulo, SP: Abril, v.24, n.291, p. 44-45, mai. 2011. Disponível em: <<http://planetasustentavel.abril.com.br/noticia/desenvolvimento/bolso-tributos-civilizacao-riqueza-impostos-628987.shtml>>. Acesso em: 26 fev. 2015.

CRUZ, Flavio da (Coord.). **Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Orgs.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2001.

KOHAMA, Heílio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 8. ed. Niterói: Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

POLO, Marcelo. Suspensão da Execução Fiscal. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução fiscal aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 2. ed. Bahia: Podivm, 2013. p. 386-422.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: 2008.

PAULSEN, Leandro. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5. ed. Porto Alegre: 2009.

SCAFF, Fernando Facury. **Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal**. 02 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-dez-02/contas-vista-refis-transacao-tributaria-nao-renuncia-fiscal>>. Acesso em: 6 abr. 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 21. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.