

**Tribunal de Contas da União (TCU)  
Senado Federal (SF)  
Secretaria de Orçamento Federal (SOF)  
Controladoria-Geral da União (CGU)**

**ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**

**ESTUDO EXPLORATÓRIO ACERCA DA  
INFLUÊNCIA DO PARCELAMENTO DE  
DÉBITOS SOBRE A ARRECADAÇÃO  
TRIBUTÁRIA DA UNIÃO**

Renato Lima Cavalcante

Orientador: Joaquim Ramalho de Albuquerque (Mestre)

Brasília – DF  
2010

**Tribunal de Contas da União (TCU)  
Senado Federal (SF)  
Secretaria de Orçamento Federal (SOF)  
Controladoria-Geral da União (CGU)**

**ESPECIALIZAÇÃO EM ORÇAMENTO PÚBLICO**

**ESTUDO EXPLORATÓRIO ACERCA DA  
INFLUÊNCIA DO PARCELAMENTO DE  
DÉBITOS SOBRE A ARRECADAÇÃO  
TRIBUTÁRIA DA UNIÃO**

**Renato Lima Cavalcante**

**Orientador: Joaquim Ramalho de Albuquerque (Mestre)**

Artigo apresentado ao Instituto Serzedello  
Corrêa – ISC/TCU, como requisito parcial  
à obtenção do grau de Especialista em  
Orçamento Público.

**BRASÍLIA – DF  
2010**

## DEDICATÓRIA

*A Iracema Souza Porto, pelo apoio digno de uma verdadeira companheira, e a Ricardo Augusto Cavalcante, pela crença em meu potencial.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, inicialmente, à minha família, pelo suporte e pela paciência nos momentos que antecederam o alcance desse objetivo. Em especial, a minha companheira Iracema Porto, que tem enorme importância nesta conquista, por ter-me incentivado a participar da seleção para este curso de pós-graduação, dando-me impulso à busca pelo saber.

Ao Tribunal de Contas da União, instituição pública de excelência, da qual me orgulho de fazer parte, por ter a certeza de que o aperfeiçoamento contínuo de seu corpo técnico é um de seus maiores trunfos. A iniciativa institucional de promover este curso, que já se encontra em sua 3ª edição, fortalece o sentimento dos que valorizam a oportunidade de aprofundar conhecimentos.

Aos dirigentes e colegas da Secretaria de Macroavaliação Governamental do TCU, em especial: o secretário Maurício Wanderley e o gerente Charles Evangelista, pelo apoio à minha participação neste curso; os colegas João José e Tito Belchior, pelas discussões que enriqueceram esta pesquisa; e o orientador Joaquim Ramalho de Albuquerque, pela presteza e generosidade intelectual.

Agradeço, também, à equipe do Instituto Serzedello Corrêa e aos professores e colegas de curso, pela convivência e oportunidade de compartilhar o aprendizado. A presença de todos foi fundamental para discutir ideias e consolidar o conhecimento.

Enfim, aos que contribuíram para esta conquista, meu muito obrigado.

## RESUMO

A efetiva arrecadação dos tributos de competência do ente da Federação é requisito indispensável da gestão fiscal responsável. Nesse sentido, o parcelamento de débitos tributários constitui importante instrumento de que a União dispõe para a recuperação de suas receitas, cabendo ao Chefe do Poder Executivo fazer constar de sua prestação de contas informações acerca da efetividade deste mecanismo de arrecadação. Este trabalho buscou verificar em que medida a instituição de programas especiais de parcelamento de débitos tem influenciado a arrecadação tributária da União. Pela apresentação dos aspectos legais, orçamentários e contábeis da receita tributária, da dívida ativa tributária e do parcelamento de débitos tributários, demonstrou-se como o parcelamento tem sido utilizado na recuperação de receitas tributárias da União. Com base em dados de janeiro de 2005 a junho de 2010, verificou-se que a arrecadação tributária proveniente do parcelamento de débitos apresenta correlação negativa com a arrecadação tributária convencional e não possui correlação com o nível de atividade econômica e com a taxa de juros livre de risco. A partir das estimativas para o modelo de regressão adotado neste estudo, constatou-se que a edição de normativos que permitiram o parcelamento de débitos tributários resulta em baixos valores de arrecadação via parcelamento em relação à arrecadação convencional normalizada pela produção industrial, que terminam por não afetar significativamente essa variável. Em complemento, apurou-se que os sucessivos normativos editados pelo Governo Federal também não afetaram de forma relevante a arrecadação tributária proveniente do parcelamento de débitos normalizada pela produção industrial.

**Palavras-chave:** Receita pública. Tributos. Arrecadação. Parcelamento.

## **ABSTRACT**

The effective collection of the taxes of authority of the Member of the Federation is an essential requirement of responsible fiscal management. Accordingly, the installment of tax debts is an important tool available to the Union to recover its revenue, being the Chief Executive to place on record their accountability information about the effectiveness of this mechanism for collection. This study sought to ascertain to what extent the institution of special programs for installment debt has affected the tax collection of the Union. For the presentation of legal, budgetary and accounting aspects of the tax revenue, the debt outstanding tax and the installment payment of tax debts, it was demonstrated is an installment debt has been used to recover tax revenues of the Union. Based on data from January 2005 to June 2010, showed that tax collection from the installment payment of debts has a negative correlation with conventional tax collection and is not correlated with the level of economic activity and the interest rate risk free. From the estimates for the regression model used in this study, it was found that the issue of legislation that allowed the parceling of tax debts resulting in as low inflow through installment in relation to the conventional tax collection standard industrial production, which ultimately did not significantly affect this variable. In addition, it was found that the successive normative Federal Government did not affect relevantly the tax collection from the installment debt normalized by industrial production.

**Keywords:** Revenue. Taxes. Collection. Installment.

## LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Naturezas de receita – arrecadação tributária da União.....	23
Quadro 2: Naturezas de receita – parcelamento de débitos tributários.....	24
Quadro 3: Parcelamentos de débitos tributários por instrumento legal.....	27
Tabela 1: Matriz de correlação – ARRECR x SELICR x PARCR x IPF.....	29
Tabela 2: Série 1 – Variável dependente $ARRECR_t/IPF_t$ .....	29
Tabela 3: Série 2 – Variável dependente $PARCR_t/IPF_t$ .....	30

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARREC	Arrecadação tributária convencional
ARRECR	Arrecadação tributária real convencional
Bovespa	Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
CTN	Código Tributário Nacional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FPE	Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IGP-DI	Índice Geral de Preços-Disponibilidade Interna
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPF	Índice de Produção Física da Indústria Geral
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDE	Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino
Paes	Parcelamento Especial
Paex	Parcelamento Excepcional
PARC	Arrecadação tributária proveniente do parcelamento de débitos
PARCR	Arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos
PCPR	Prestação de Contas do Presidente da República
PGF	Procuradoria-Geral Federal
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Refis	Programa de Recuperação Fiscal
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
Selic	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SELICR	Taxa Selic real
Siafi	Sistema de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 Contextualização .....	10
1.2 Problematização.....	10
1.2.1 Problema de pesquisa .....	11
1.3 Justificativa.....	11
1.4 Objetivos.....	12
1.4.1 Objetivo geral .....	12
1.4.2 Objetivos específicos.....	12
1.5 Estrutura do trabalho .....	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1 Receita tributária e dívida ativa tributária: aspectos legais, orçamentários e contábeis.....	15
2.2 Parcelamento de débitos tributários: aspectos legais, orçamentários e contábeis .....	17
3 METODOLOGIA.....	22
4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS.....	28
4.1 Correlação entre as variáveis de estudo.....	28
4.2 Influência da edição de programas especiais de parcelamento de débitos sobre a arrecadação tributária da União.....	29
5 CONCLUSÕES .....	32
REFERÊNCIAS .....	34

# **1 INTRODUÇÃO**

## **1.1 Contextualização**

Instituída para dar cumprimento ao art. 163 da Constituição Federal, situado no bojo das matérias afetas à Tributação e ao Orçamento, a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, estabeleceu normas gerais de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão fiscal do Estado, de observância obrigatória para todas as esferas de governo.

Ao tratar do tema receita pública em seu art. 11, a LRF assevera que constituem requisitos indispensáveis da gestão fiscal responsável a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Em complemento, conforme preceitua o art. 58 da sobredita lei, as ações de recuperação de créditos devem ser destacadas nas prestações de contas dos Chefes dos Poderes, como parte das medidas adotadas para incremento da arrecadação de receitas tributárias e de contribuições.

Nesse contexto, o parcelamento de débitos tributários constitui importante instrumento de que a União dispõe para a recuperação de suas receitas, cabendo ao Chefe do Poder Executivo fazer constar de sua prestação de contas informações acerca da utilização e efetividade deste mecanismo de arrecadação.

Ademais, é sabido que, por força de mandamento insculpido no inciso I do art. 71 da Constituição Federal, cabe ao Tribunal de Contas da União – TCU apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas que o Presidente da República deve prestar anualmente ao Congresso Nacional. Tal competência, inclusive, pode ser considerada um dos principais instrumentos de auxílio ao Congresso Nacional no exercício do controle externo, uma vez que o TCU deve disponibilizar ao órgão legislativo informações e pareceres úteis ao processo de responsabilização política do governo, ao exercício do controle externo e à avaliação da gestão fiscal (BRASIL, 2006).

## **1.2 Problematização**

A concessão de parcelamento para fins de quitação de dívidas constitui instrumento de ampla utilização no setor público, principalmente na negociação de débitos tributários visando à recuperação de receitas, com o Estado assumindo a posição de credor ante o contribuinte inadimplente.

Nos termos do inciso VI do art. 151 do Código Tributário Nacional – CTN, o parcelamento de débitos constitui hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, sendo razoável, sob o prisma da responsabilidade fiscal, especificamente no tocante às ações de recuperação de créditos, a formulação de questionamento quanto à influência deste instrumento sobre a arrecadação tributária da União.

### **1.2.1 Problema de pesquisa**

Ante o exposto, com a necessária delimitação do objeto de investigação, pode-se enunciar o problema de pesquisa em tela nos seguintes termos: em que medida a instituição de programas especiais de parcelamento de débitos tem influenciado a arrecadação tributária da União?

### **1.3 Justificativa**

Uma das implicações de maior relevo, decorrente da execução desta pesquisa, consiste na obtenção de subsídios ao desempenho da competência constitucional de apreciar as Contas do Governo da República, uma vez que, a partir dos resultados obtidos pela investigação e do conhecimento técnico dela advindo, oferecer-se-á ao TCU a possibilidade de efetuar uma avaliação mais precisa acerca da efetividade das ações de recuperação de créditos empreendidas em âmbito federal, inclusive quanto ao impacto dessas ações na consolidação do Estado Federativo.

Com efeito, os débitos objeto de parcelamento originam-se, em sua maioria, do não recolhimento de tributos federais cujo produto da arrecadação, a teor do art. 159 da Constituição Federal, deve ser repartido entre os demais entes federados. De fato, tal distribuição de receitas visa ao alcance de um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, qual seja, o de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Como consequência de tal contribuição, vislumbra-se que o presente estudo propiciará, também, uma melhoria das informações prestadas pelo TCU a toda a sociedade, colaborando, dessa forma, para a transparência das contas públicas, nos termos do art. 48 da LRF, e para o efetivo exercício do controle social sobre o processo de fiscalização da arrecadação tributária da União. Com efeito, à luz do CTN – art. 198, § 3º, inciso III –, as informações atinentes a parcelamento de débitos tributários não são resguardadas por sigilo fiscal, não sendo vedada, portanto, a sua ampla divulgação.

Destaca-se, ainda, a importância das implicações do tema no que concerne ao aperfeiçoamento da gestão pública, notadamente em relação à questão do equilíbrio fiscal. Ao se investigar a influência do parcelamento de débitos sobre a arrecadação tributária, busca-se, também, contribuir para as discussões relacionadas à política fiscal do Estado, envolvendo temas como carga tributária, déficit fiscal e elevação dos gastos públicos. Com efeito, as conclusões do estudo ora proposto certamente embasarão reflexões quanto à eficiência da atividade financeira do Estado, a qual visa, precipuamente, à obtenção, gestão e aplicação de recursos públicos em prol do bem-estar coletivo.

Considerando-se ainda a pertinência temática desta pesquisa em relação à missão, às competências e ao campo de atuação do TCU, vislumbra-se a oportunidade de que, a partir dos resultados obtidos, sejam identificados novos pontos de controle que direcionem a ação do Tribunal para itens de grande risco e relevância, relacionados à arrecadação tributária, a qual tem importância fundamental para o Estado, sendo um dos pilares da gestão fiscal responsável.

## **1.4 Objetivos**

### **1.4.1 Objetivo geral**

Considerando-se o problema anteriormente descrito, tem-se que o objetivo geral da presente pesquisa é verificar em que medida a instituição de programas especiais de parcelamento de débitos tem influenciado a arrecadação tributária da União.

### **1.4.2 Objetivos específicos**

Com vistas ao alcance do objetivo geral desta pesquisa, elencam-se, também, os seguintes objetivos específicos:

- Discorrer sobre os aspectos legais, orçamentários e contábeis da receita tributária e da dívida ativa tributária da União pertinentes ao objeto do presente estudo;
  
- Discorrer sobre os aspectos legais, orçamentários e contábeis do parcelamento de débitos, com destaque para o emprego deste instrumento no âmbito da recuperação de receitas tributárias da União;

- Identificar a existência de correlação entre a arrecadação tributária federal convencional, a arrecadação tributária federal proveniente do parcelamento de débitos, a taxa de juros livre de risco e o nível de atividade econômica;
- Verificar em que medida a edição de programas especiais de parcelamento de débitos tem afetado a arrecadação tributária da União.

## **1.5 Estrutura do trabalho**

Além deste capítulo introdutório, o presente artigo contém mais quatro capítulos: um dedicado ao marco referencial da pesquisa, em que se abordam os aspectos legais, orçamentários e contábeis da receita tributária, da dívida ativa tributária e do parcelamento de débitos tributários. No capítulo seguinte, expõe-se a metodologia de pesquisa adotada no estudo.

Posteriormente são apresentados os dados de pesquisa, acompanhados de sua respectiva análise. Em sequência, são descritas as conclusões do estudo e recomendações para futuras investigações e, ao final, encontram-se listadas as referências utilizadas na elaboração do trabalho.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Uma das funções econômicas de maior relevância do Estado contemporâneo é a de promover ajustamentos na alocação de recursos, com vistas ao alcance da eficiência e à maximização do bem-estar social, sobretudo por meio dos investimentos em infraestrutura e da provisão de bens e serviços públicos (GIACOMONI, 2008).

Segundo Matias-Pereira (2009), a atividade financeira do Estado desenvolve-se em quatro grandes áreas afins, quais sejam: receita, visando à obtenção de recursos; despesa, relacionada ao gasto público propriamente dito; orçamento, entendido como o instrumento de gestão dos recursos públicos; e crédito, que corresponde ao endividamento do setor público.

Assim, o exercício de atividade financeira por parte de um Estado cuja finalidade seja o bem-estar social justifica-se pela necessidade de obtenção de recursos, os quais devem ser geridos de forma responsável e aplicados na consecução de ações de interesse público, com o intuito de promover o bem comum da coletividade.

Nesse contexto, o poder de tributar representa o principal instrumento de financiamento da atuação do Estado (MATIAS-PEREIRA, 2009). É prerrogativa decorrente de sua soberania, porém sujeita a limitações, as quais, no caso brasileiro, encontram-se especificadas na Constituição Federal. Quando juridicamente delimitado e distribuído entre os entes federativos, como no ordenamento constitucional de 1988, o poder tributário é identificado como competência tributária (MACHADO, 2008). Dessa forma, no Brasil determinados tributos são de competência da União e constituem fontes de receita decorrentes de seu poder tributário.

No processo orçamentário, a receita pública assume fundamental importância, na medida em que o montante de arrecadação previsto para o exercício constitui limite para a fixação dos gastos públicos do período (BRASIL, 2009b). Ademais, ressalta-se a existência de mandamentos constitucionais que determinam a repartição do produto da arrecadação de determinados tributos entre os entes federativos e a destinação de parte das receitas arrecadadas para a cobertura de despesas específicas.

Em complemento, tem-se que os principais limites fiscais impostos ao setor público, notadamente os previstos na LRF, referentes a despesas com pessoal, endividamento e operações de crédito, estão, em certo nível, atrelados ao montante da receita arrecadada. Todos estes aspectos, apresentados em linhas gerais, evidenciam a complexidade das questões relacionadas à arrecadação de receitas públicas.

Quanto ao nível de investigação científica acerca do tema, Braga (2006) apontou a falta de estudos acadêmicos voltados para a receita pública, salientando a maior dedicação dos pesquisadores à temática da despesa governamental. Por sua vez, Marques (2008, p. 15), ao tratar da eficiência da arrecadação tributária federal, afirma que “inexistem estudos que demonstrem o impacto dos programas de parcelamentos especiais e do modelo de cobrança de dívidas fiscais na eficiência da arrecadação das receitas tributárias”.

Ante o exposto, verifica-se a necessidade premente de se investigar, ainda que de forma exploratória, a influência do parcelamento de débitos sobre a arrecadação tributária da União.

## **2.1 Receita tributária e dívida ativa tributária: aspectos legais, orçamentários e contábeis**

Segundo Baleeiro (2001, p. 126), a receita pública pode ser entendida como “a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, emprega o termo receita em seu sentido amplo, correspondendo a qualquer entrada de recursos nos cofres públicos, ainda que em caráter meramente transitório ou compensatório.

De modo similar, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (BRASIL, 2009b), ao tratar dos procedimentos contábeis orçamentários, conceitua receita, sob o enfoque orçamentário, como os ingressos de recursos disponíveis para a cobertura de despesas orçamentárias, também considerando como receita as operações que, mesmo sem afetar o patrimônio – receitas não efetivas, se destinem a financiar tais despesas.

Outro conceito relevante para o presente estudo é o de receita pública derivada, que se refere aos recursos exigidos e obtidos pelo Estado em razão de seu poder coercitivo, sobretudo na forma de cobrança de tributos.

Nesse sentido, a receita tributária corresponde ao montante dos ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Constitui categoria de receita corrente, sendo considerada uma receita efetiva, por afetar positivamente o patrimônio do ente arrecadador.

A dívida ativa da União, por sua vez, abrange o conjunto de créditos tributários e não tributários inscritos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), depois de esgotado o prazo para pagamento por parte do contribuinte. Cabe salientar que a gestão, bem como a apuração da liquidez e certeza da dívida ativa das fundações públicas e autarquias federais, exceto Banco Central do Brasil, é de responsabilidade da Procuradoria-Geral Federal (PGF).

A Lei nº 4.320, de 1964, em seu art. 39, § 2º, define dívida ativa tributária como o crédito da Fazenda Pública proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas. A referida norma ainda estabelece que os créditos da dívida ativa serão inscritos em

registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, sendo a respectiva receita escriturada a esse título.

Por força do disposto no art. 35, inciso I, da Lei nº 4.320, de 1964, o qual afirma pertencer ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas, o reconhecimento contábil da receita, seja esta tributária ou não, tem sido efetuado, no âmbito do setor público brasileiro, no momento em que o recurso financeiro ingressa nos cofres do ente arrecadador.

Entretanto, cabe ressaltar a peculiaridade envolvida no reconhecimento da receita da dívida ativa. De acordo com a sistemática atual de contabilização adotada no âmbito federal, a receita oriunda dos créditos da dívida ativa também é reconhecida apenas no momento da arrecadação. Contudo, quando da inscrição do respectivo crédito a receber, dá-se origem a uma variação patrimonial ativa, que somente tem seu efeito anulado quando do recebimento ou cancelamento do crédito, mediante a contrapartida de uma variação patrimonial passiva.

A materialidade e a relevância da receita tributária como fonte de financiamento da atuação estatal pode ser comprovada pelo volume de recursos arrecadados. Embora tenha sido registrada uma redução nominal de 5% em relação ao exercício anterior, a arrecadação de tributos federais em 2009 alcançou o montante de R\$ 240,6 bilhões (BRASIL, 2010e). A participação relativa da receita tributária no total dos recursos arrecadados pela União em 2009 foi da ordem de 16%.

Quanto à arrecadação proveniente dos créditos de natureza tributária inscritos em dívida ativa da União, verifica-se que a receita líquida de R\$ 1,8 bilhão alcançada em 2009 foi 2,2% inferior ao montante auferido no exercício anterior. Ademais, o aumento de 13,6% (R\$ 77,2 bilhões) no total de créditos inscritos resultou em um índice de realização da receita de apenas 0,28% em comparação ao montante em estoque de créditos a receber.

Outro aspecto de interesse acerca da dívida ativa da União foi revelado em estudo que investigou a fragilidade fiscal das empresas de capital aberto que negociam ações na Bolsa de Valores do Estado de São Paulo – Bovespa (AMARAL *et al*, 2009). Nesta pesquisa, foi apurado que 161 das 553 empresas listadas na Bovespa em 13 de julho de 2009 possuíam débitos tributários exigíveis inscritos em dívida ativa da União.

Em termos macroeconômicos, é notória a correlação existente entre a arrecadação tributária e o nível de atividade econômica, sendo que “desde o ajuste fiscal iniciado ao final dos anos 90, a receita tem sido a variável decisiva ou de fecho da equação fiscal” (AFONSO *et. al*, 2009, p. 30).

No que tange ao grau de eficiência da arrecadação de impostos e contribuições federais, Marques (2008) atesta que os sucessivos recordes de arrecadação entre 1998 e 2006 se deram em razão do crescimento econômico do país e de alterações na legislação tributária.

Em contrapartida, o referido autor alerta para a expansão da dívida dos contribuintes, ressaltando a ineficiência da sistemática de cobrança da dívida ativa da União, em face das oportunidades recursais existentes e da falta de prazo para julgamento dos respectivos processos. Nesse sentido, Marques (2008, p. 29) afirma que:

[...] a Fazenda Nacional não vem logrando êxito em estabilizar o estoque da dívida ativa da União.

[...] a tais níveis de crescimento do passivo tributário, a dívida sempre crescerá mais e com um ritmo maior que o período anterior, causando prejuízos ao erário e injustiça aos sujeitos passivos que cumprem com suas obrigações fiscais.

Cumprido esclarecer que, em sua pesquisa, Marques (2008) adotou um conceito amplo de arrecadação, o qual abrange tanto os valores regularmente recolhidos quanto as receitas advindas dos créditos da dívida ativa e dos parcelamentos especiais.

## **2.2 Parcelamento de débitos tributários: aspectos legais, orçamentários e contábeis**

Dada a essencialidade da receita no âmbito da Administração Pública, como fonte principal de financiamento dos gastos governamentais, a necessidade da efetiva arrecadação de todos os tributos pelo ente federativo foi elevada à condição de requisito da gestão fiscal responsável, nos termos preconizados pelo art. 11 da LRF.

Adicionalmente, o art. 58 da referida norma impõe que sejam consignadas na prestação de contas anual do Chefe do Poder Executivo, submetida à apreciação pelo respectivo Tribunal de Contas, informações sobre o desempenho da arrecadação em relação à previsão, as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos e demais medidas tomadas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

Nesse contexto, o parcelamento de débitos tributários, que também abrange os débitos de natureza tributária provenientes da dívida ativa, constitui importante instrumento de que a União dispõe para a recuperação de suas receitas. Dessa forma, cabe ao Chefe do Poder Executivo fazer constar de sua prestação de contas informações acerca da utilização e efetividade deste mecanismo de arrecadação.

No exercício de 2009, o Relatório da Atuação Governamental que acompanha a Prestação de Contas do Presidente da República (PCPR), em sua Parte II – Política Econômica, contemplou seção específica intitulada “Administração Tributária”, na qual consta, dentre outras, a análise das receitas da União e dos parcelamentos de débitos fiscais.

Quanto à arrecadação propriamente dita, tal relatório traz informações quantitativas acerca dos montantes arrecadados, com destaque para a avaliação da realização da receita frente ao montante previsto no orçamento. Sobre os parcelamentos de débitos, faz referência à fundamentação legal desses instrumentos, identificando suas respectivas leis instituidoras. Também são evidenciadas a arrecadação por modalidade de parcelamento e a evolução anual dos créditos em estoque.

A par das exigências expressas no art. 58 da LRF, percebe-se que, ao longo dos últimos exercícios financeiros, a PCPR não tem apresentado uma evidenciação clara e direta da influência do parcelamento de débitos sobre a arrecadação tributária da União, em termos de incremento de receitas.

Não obstante, por meio de demonstrativos da execução orçamentária, a PCPR tem evidenciado a realização da receita por natureza, disponibilizando, para cada espécie de tributo, e também para a dívida ativa tributária, informações sobre o montante arrecadado pela via convencional e a receita obtida por meio de parcelamento.

Em paralelo, o art. 71, inciso I, da Constituição Federal impõe ao TCU o dever de apreciar e emitir parecer prévio sobre as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República ao Congresso Nacional. Ao proceder à análise da PCPR, é essencial que o TCU avalie a efetividade das ações de recuperação de créditos empreendidas em âmbito federal, sobretudo quanto à contribuição do parcelamento de débitos para a arrecadação total.

O Relatório sobre as Contas do Governo da República do exercício de 2008, peça que subsidia a emissão do parecer prévio, contemplou tópico específico sobre a recuperação de créditos tributários da União, no qual foram abordados “aspectos concernentes a exigibilidades, parcelamentos de débitos tributários e previdenciários, débitos com exigibilidade suspensa e créditos inscritos em dívida ativa” (BRASIL, 2009d, p. 78).

No tocante aos parcelamentos, a análise levou em conta o montante em estoque, a natureza dos débitos parcelados – previdenciários e não previdenciários, as modalidades de parcelamento, o percentual de realização da receita e a variação dos valores em relação ao exercício anterior. Nesse sentido, identifica-se um esforço inicial por parte do TCU com vistas à avaliação da efetividade do parcelamento de débitos para a arrecadação tributária da União.

Com efeito, naquela oportunidade, ao se avaliar o montante dos débitos de natureza não previdenciária parcelados, foi consignado que (BRASIL, 2009d, p. 80-81):

O crescimento da arrecadação líquida foi de 27,8%. Todavia, ao atentar para materialidade da arrecadação frente ao volume do estoque, percebe-se que, tanto em 2007 quanto em 2008, o percentual de realização da receita manteve-se em nível consideravelmente baixo: 5,8% e 7,7%, respectivamente.

Ainda em relação aos valores agregados, cabe destacar que, a exemplo do exercício anterior, a arrecadação líquida de tais parcelamentos em 2008 correspondeu a apenas 3,5% do total das receitas tributárias arrecadadas, que somaram R\$ 253,6 bilhões. Por outro lado, o montante em estoque apurado ao final do exercício é equivalente a 46,1% da arrecadação tributária do ano. Não obstante a presente análise restringir-se a dois exercícios, os dados indicam potencial de maior incremento das receitas tributárias via parcelamento, haja vista o expressivo montante em estoque.

Em relação ao exercício de 2009, o Relatório sobre as Contas do Governo da República consigna que a arrecadação total de créditos parcelados (tributários e previdenciários) foi 15,5% superior à arrecadação de 2008, enquanto o estoque total de créditos sofreu redução de 74,5%, sem que houvesse uma contrapartida proporcional em termos de aumento da arrecadação.

Com efeito, a diminuição do montante em estoque deu-se em razão de desistências de parcelamentos anteriores e sucessivas migrações para os parcelamentos instituídos pelas Leis nº 11.941 e nº 11.960, ambas de 2009. Nesse sentido, a inconsistência nos dados apresentados deve-se ao fato de que (BRASIL, 2010e, p. 96):

[...] os parcelamentos migrados não foram ainda classificados e os sistemas de consolidação dos novos parcelamentos instituídos no ano 2009 estão em fase de

construção, o que resultou na grande diminuição do estoque evidenciado nos valores referentes a 2009.

No que tange às categorias de parcelamento de débitos, é necessário fazer distinção entre o parcelamento ordinário, em que não há redução de juros e multas, e os parcelamentos especiais, que, segundo Marques (2008), têm impactado negativamente a eficiência da arrecadação.

São exemplos de programas especiais de parcelamento: o Refis – Programa de Recuperação Fiscal, de 2000; o Paes – Parcelamento Especial, de 2003; o Parcelamento Simples, de 2004; o Paex – Parcelamento Excepcional, de 2006; o Parcelamento para ingresso no Simples Nacional, de 2007; e, mais recentemente, o parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, apelidado de “Refis da Crise”, em alusão à crise econômica global deflagrada em meados de 2008.

A política de ajuda aos contribuintes inadimplentes é criticada por Marques (2008), sobretudo por conta do prejuízo causado à administração tributária, haja vista o baixo percentual de pagamento da dívida. De fato, tal constatação foi, em certa medida, ratificada pelo TCU na avaliação referente ao exercício de 2008. Nesse sentido, Marques (2008, p. 45-46) assevera que:

[...] os programas especiais [...] beneficiam preponderantemente os devedores que não pretendem quitar seus débitos. [...] grande parte dos contribuintes que aderem aos parcelamentos especiais pagam poucas parcelas e posteriormente são excluídos do programa. Como esses indivíduos percebem que periodicamente será aprovado esse modelo de parcelamento tributário, estabelecem uma ‘acomodação tributária’ para com suas obrigações perante o Fisco.

Essa permissividade gera um ciclo vicioso de ‘calote-perdão-calote’, permitindo uma rolagem inesgotável de um montante alto de débitos fiscais, resultando, além da alta inadimplência, custos para o poder público para administrar esta dívida.

[...] Em vista disso, inobstante em termos teóricos esses parcelamentos especiais pudessem vislumbrar uma eficiência na arrecadação tributária, contribuem, na prática, para tornar o sistema arrecadatório mais injusto e ineficiente.

[...] diante de uma assimetria de informações, os contribuintes honestos que cumprem com sua obrigação são prejudicados, configurando uma seleção adversa. Ademais, [...] esses contribuintes poderão no futuro mudar seus comportamentos e não realizar pagamentos de tributos em dia.

Outro aspecto controverso que envolve o parcelamento de débitos tributários refere-se à sistemática de contabilização das receitas arrecadadas no âmbito dos programas especiais. Em auditorias realizadas pelo TCU (Acórdãos nº 1596/2005, 61/2008 e 1040/2008, todos do Plenário), constatou-se que as receitas provenientes dos débitos inscritos no Paes, entre 2003 e 2005, e no

Paex, entre 2006 e 2007, não vinham sendo classificadas nas espécies de tributo correspondentes aos débitos objetos de parcelamento.

Além de comprometer a evidenciação da receita tributária arrecadada, tal impropriedade constituiu óbice à correta destinação dos recursos arrecadados, sobretudo quanto aos repasses de Imposto de Renda (IR) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) aos fundos de participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios (FPE e FPM) e aos fundos constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Cabe ressaltar que a arrecadação do Paes acumulada entre 2003 e 2005 foi classificada nas respectivas naturezas de receita somente em novembro de 2005, sem que se procedesse, contudo, ao ajuste da competência dos valores arrecadados. Dessa forma, os recursos provenientes daquele parcelamento, que ingressaram no caixa do Tesouro Nacional ao longo de quase três exercícios, foram mantidos em conta de depósito do Passivo Circulante até a correspondente classificação como receita e impactaram abruptamente a arrecadação total via parcelamento do mês em que foram classificados.

Observa-se, porém, que essa situação não se repetiu com os recursos oriundos do Paex, arrecadados entre 2006 e 2007. Neste caso, embora também não tenha retroagido aos respectivos meses de ingresso dos recursos, a classificação da arrecadação nas correspondentes naturezas de receita ocorreu não em um único mês, mas ao longo dos exercícios de 2008 e 2009.

Com vistas a minimizar os transtornos provocados pelo lapso temporal existente entre o momento da arrecadação via parcelamento e a classificação da correspondente natureza de receita, o Ministério da Fazenda editou, em 20 de maio de 2009, a Portaria nº 232. Tal norma conferiu à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a possibilidade de classificar provisoriamente a receita tributária arrecadada, com base no histórico de composição da arrecadação. Deve-se atentar, contudo, para a necessidade de que os devidos acertos sejam promovidos quando da classificação definitiva dessas receitas.

Ademais, conforme já ressaltado, o demonstrativo de realização da receita por natureza apresentado na Prestação de Contas do Presidente da República permite, tanto para a receita tributária quanto para a dívida ativa tributária, a identificação dos montantes arrecadados pela via

convencional e por meio de parcelamento, sendo possível segregar, ainda, os valores recebidos a título de principal daqueles decorrentes da aplicação de multas e juros de mora.

### **3 METODOLOGIA**

O presente estudo tem caráter exploratório (BEUREN, 2006), na medida em que busca proporcionar uma visão geral sobre a utilização do parcelamento de débitos tributários no âmbito federal, aprofundando-se na análise acerca da sua influência sobre a arrecadação tributária da União.

Para tanto, empregou-se a técnica de pesquisa denominada levantamento, que consiste na coleta de dados sobre o problema objeto de estudo (BEUREN, 2006). Por meio de tratamento estatístico, com a aplicação de métodos quantitativos sobre a base de dados a ser analisada, foram obtidas evidências que servem de respaldo às conclusões, as quais visam responder ao problema de pesquisa formulado, dando cumprimento ao objetivo do estudo.

Em relação à fonte dos dados de arrecadação, entendeu-se legitimamente válida a utilização das informações constantes do demonstrativo de realização da receita por natureza apresentado no Balanço Geral da União, peça que compõe a Prestação de Contas do Presidente da República. Contudo, as informações que constam dessa fonte são apresentadas em base anual.

Nesse sentido, com vistas a possibilitar uma análise estatística mais efetiva, conferindo maior robustez científica às conclusões deste estudo, obteve-se a abertura mensal das informações de arrecadação por meio da extração de dados no módulo gerencial do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi).

As consultas foram efetuadas a partir da conta contábil do Ativo Compensado 1.9.1.1.4.00.00 – Receita Realizada, que permite o detalhamento de saldo por natureza de receita, além de contemplar as deduções decorrentes de compensações, retificações e restituições, apresentando, dessa forma, os valores líquidos de arrecadação. Ademais, foram excluídas as naturezas de receitas intraorçamentárias, entendidas como aquelas decorrentes de operações entre órgãos ou entidades pertencentes aos orçamentos fiscal e da seguridade social.

Em relação ao conceito de arrecadação tributária, optou-se por trabalhar com uma definição mais abrangente, semelhante à empregada por Marques (2008), ao analisar a eficiência

da arrecadação de impostos e contribuições federais, e pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2009), em seu manual de elaboração do Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino – MDE.

Com efeito, além da arrecadação convencional, Marques considerou em sua pesquisa as receitas originárias dos parcelamentos especiais e da cobrança da dívida ativa da União. Por sua vez, para fins de apuração do percentual mínimo da receita de impostos a ser aplicada em educação, nos termos do *caput* do art. 212 da Constituição Federal, a STN leva em conta, na metodologia de cálculo das Receitas do Ensino, a arrecadação do principal de cada imposto, as parcelas referentes à receita da dívida ativa e os respectivos recolhimentos de encargos decorrentes de multas e juros de mora.

Nesse sentido, para fins desta pesquisa, considera-se como arrecadação tributária da União o somatório das seguintes receitas: tributária, da dívida ativa tributária, de multas e juros de mora de tributos e de multas e juros de mora da dívida ativa de tributos, contemplados os respectivos montantes auferidos a título de parcelamento.

Os dados de arrecadação foram modelados a partir da classificação de receita por natureza estabelecida pela Portaria nº 9, de 27 de junho de 2001, editada pela Secretaria de Orçamento Federal – SOF. Com base no Anexo IV da referida portaria, atualizado até 7 de maio de 2010, identificou-se, primeiramente, as naturezas de receita correspondentes à arrecadação tributária da União, conforme descrito no quadro a seguir:

**Quadro 1: Naturezas de receita – arrecadação tributária da União**

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>
1100.00.00	Receita Tributária
1911.00.00	Multas e Juros de Mora dos Tributos
1931.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária
1913.00.00	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos

Fonte: Anexo IV da Portaria SOF nº 9/2001

De acordo com o Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União (BRASIL, 2010b), a classificação por natureza de receita corresponde à discriminação, prevista no art. 8º, § 1º da Lei nº 4.320, de 1964, das categorias econômicas da receita definidas no art. 11 daquela mesma lei. Tal classificação está organizada em seis níveis de desdobramento, que permitem identificar a origem dos recursos arrecadados.

Dessa forma, a natureza correspondente à receita tributária (1100.00.00) abrange os recursos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. A natureza de código 1911.00.00 contempla o montante auferido em virtude da aplicação de penalidades decorrentes do não recolhimento de tributos na data devida. As outras naturezas evidenciadas no Quadro 1 (1931.00.00 e 19.13.00.00) apresentam, respectivamente, funções semelhantes às duas anteriores, relacionando-se, contudo, à arrecadação dos créditos de natureza tributária inscritos em dívida ativa.

No que tange à arrecadação proveniente do parcelamento de débitos tributários, foram identificadas as seguintes naturezas de receita:

**Quadro 2: Naturezas de receita – parcelamento de débitos tributários**

Código	Descrição
	Receitas de Parcelamentos
1111.01.02	Imposto de Importação – II
1111.02.02	Imposto de Exportação – IE
1112.04.11	Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF
1112.04.22	Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ
1112.04.35	Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF
1113.01.10	Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI
1113.03.10	Imposto sobre Operações Financeiras – IOF
1911.01.02	Multas e Juros de Mora dos Tributos – II
1911.02.04	Multas e Juros de Mora dos Tributos – IRPJ
1911.02.05	Multas e Juros de Mora dos Tributos – IRRF
1911.02.06	Multas e Juros de Mora dos Tributos – IRPF
1911.03.02	Multas e Juros de Mora dos Tributos – IPI
1911.04.02	Multas e Juros de Mora dos Tributos – IOF
1911.07.02	Multas e Juros de Mora dos Tributos – IE
1911.99.02	Multas e Juros de Mora dos Tributos – Outros Tributos
1931.01.04	Dívida Ativa Tributária – IRPJ
1931.01.05	Dívida Ativa Tributária – IRRF
1931.01.06	Dívida Ativa Tributária – IRPF
1931.02.02	Dívida Ativa Tributária – IPI
1931.03.02	Dívida Ativa Tributária – IOF
1931.05.02	Dívida Ativa Tributária – II
1931.06.02	Dívida Ativa Tributária – IE
1931.99.02	Dívida Ativa Tributária – Outros Tributos
1913.01.02	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos – II
1913.02.04	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos – IRPJ
1913.02.05	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos – IRRF
1913.02.06	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos – IRPF

1913.03.02	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos – IPI
1913.04.02	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos – IOF
1913.07.02	Multas e Juros de Mora da Dívida Ativa dos Tributos – IE

Fonte: Anexo IV da Portaria SOF nº 9/2001

Além do detalhamento por tributo, os códigos destinados ao registro da receita proveniente do parcelamento de débitos tributários também se encontram distribuídos de acordo com os grupos a que se referem, quais sejam: principal (1111.01.02 a 1113.03.10), multas e juros de mora dos tributos (1911.01.02 a 1911.99.02), receita da dívida ativa tributária (1931.01.04 a 1931.99.02) e multas e juros de mora da dívida ativa dos tributos (1913.01.02 a 1913.07.02).

O somatório da receita arrecadada nas naturezas listadas no Quadro 2 corresponde ao montante da arrecadação tributária proveniente do parcelamento de débitos (PARC). Por sua vez, o total da arrecadação tributária convencional (ARREC) é obtido pelo somatório dos saldos registrados nas naturezas do Quadro 1, excluindo-se, contudo, os valores correspondentes às naturezas do Quadro 2.

Em caráter subsidiário, foram utilizadas duas variáveis que complementam a análise. Uma delas é a taxa de juros do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic, empregada neste estudo como *proxy* da taxa de juros livre de risco. A outra é o Índice de Produção Física da Indústria Geral (IPF), assumido como *proxy* do nível de atividade econômica. Embora a taxa Selic seja calculada pelo Banco Central e o IPF, apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ambas as séries foram extraídas da base de dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA.

Quanto à amplitude dos dados, trabalhou-se com séries históricas correspondentes aos últimos cinco exercícios financeiros, acrescidos dos seis primeiros meses do exercício de 2010. Considerando a abertura mensal dos dados, chega-se a um total de 66 observações para cada variável de estudo.

Preliminarmente, buscou-se avaliar se, durante o período analisado, o comportamento da arrecadação tributária da União – segregada nas modalidades convencional e parcelamento – guarda relação com a variabilidade da taxa de juros livre de risco, representada pela taxa Selic, e com a variação do nível de atividade econômica, mensurado pelo IPF.

Ressalta-se que, para fins de aperfeiçoamento da análise, a taxa Selic em base mensal foi deflacionada pelo Índice Geral de Preços-Disponibilidade Interna (IGP-DI), calculado pela Fundação Getúlio Vargas – FGV, dando origem à variável SELICR – taxa Selic real. Por sua vez, as séries históricas mensais da arrecadação tributária convencional e da arrecadação tributária proveniente do parcelamento de débitos foram atualizadas para valores constantes de junho de 2010, originando, respectivamente, as variáveis ARRECR e PARCR.

Quanto aos métodos quantitativos, empregou-se inicialmente a ferramenta estatística do coeficiente de correlação, dado pela expressão  $\rho = \text{cov}(X, Y) / [\text{var}(X) \text{var}(Y)]^{1/2}$ , a partir de duas variáveis aleatórias X e Y. O valor  $\rho$  resultante dessa fórmula mede o grau de associação entre as variáveis e varia entre -1 e 1. Assim, a correlação entre X e Y é -1 se Y é uma função linear negativa perfeita de X, e 1 se Y é uma função linear positiva perfeita de X. Para valores intermediários entre -1 e 1, a magnitude do valor absoluto de  $\rho$  indica a força da associação entre os valores das variáveis aleatórias. Uma matriz é formada por um conjunto de linhas e colunas em que cada elemento representativo de uma variável ocupa simultaneamente uma posição em uma linha e em uma coluna.

Posteriormente, elaborou-se um modelo de regressão múltipla com o auxílio de variáveis binárias no intercepto, dado pela expressão  $Y_t = \beta_1 + \beta_2 X_t + \delta D_t + e_t$ . Essas variáveis binárias permitem a construção de modelos em que alguns ou todos os parâmetros do modelo de regressão, incluído o intercepto, mudam para determinadas observações na amostra.

No presente trabalho, utilizou-se o tipo mais comum de variável binária, qual seja, aquele que modifica o parâmetro do intercepto do modelo de regressão. O adjetivo para a variável, binária ou dicotômica, decorre dos valores que esta pode assumir. Quando a característica que se procura medir está presente, ela assume o valor 1 e, em caso contrário, assume o valor zero. Adicionar uma variável binária  $D_t$  para o modelo de regressão cria um deslocamento paralelo na expressão por um montante  $\delta$ , que captura uma mudança no intercepto como resultado de algum fator qualitativo.

Usa-se uma extensão ao modelo básico de regressão multilinear com o emprego da variável produção industrial (IPF), da taxa Selic real (SELICR) e das variáveis binárias  $D_1$  a  $D_5$ , para capturar a influência da edição de normativos instituidores de parcelamentos de débitos tributários sobre a arrecadação tributária real convencional (ARRECR) e sobre a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos (PARCR), durante o período analisado.

O modelo é representado pelas seguintes equações, em que as variáveis dependentes reproduzem o conceito de arrecadação (convencional ou parcelada) por unidade de produto:

$$\text{ARRECR}_t / \text{IPF}_t = \beta_1 + \beta_2 \text{SELICR}_{t(-2)} + \delta_1 D_1 + \delta_2 D_2 + \delta_3 D_3 + \delta_4 D_4 + \delta_5 D_5 + e_t \quad (1)$$

$$\text{PARCR}_t / \text{IPF}_t = \beta_1 + \beta_2 \text{SELICR}_{t(-3)} + \delta_1 D_1 + \delta_2 D_2 + \delta_3 D_3 + \delta_4 D_4 + \delta_5 D_5 + e_t \quad (2)$$

As variáveis binárias correspondem aos programas de parcelamentos de débitos tributários federais instituídos pelos seguintes instrumentos legais:

**Quadro 3: Parcelamentos de débitos tributários por instrumento legal**

Variável Binária	Instrumento Legal	Data de Início da Vigência	Denominação
D <sub>1</sub>	Lei nº 9.964, de 2000	11/4/2000	Refis – Programa de Recuperação Fiscal
	Lei nº 10.522, de 2002	22/7/2002	Parcelamento Ordinário
	Lei nº 10.684, de 2003	31/5/2003	Paes – Parcelamento Especial
D <sub>2</sub>	Medida Provisória nº 303, de 2006	30/6/2006	Paex – Parcelamento Excepcional
D <sub>3</sub>	Lei nº 11.345, de 2006	15/9/2006	Timemania
D <sub>4</sub>	Lei Complementar nº 123, de 2006	15/12/2006	Parcelamento para ingresso no Simples Nacional
D <sub>5</sub>	Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida pela Lei nº 11.941, de 2009	Medida Provisória: 4/12/2008 Lei: 28/5/2009	"Refis da Crise"

Fonte: Presidência da República

Observa-se que a variável D<sub>1</sub> abrange o Parcelamento Ordinário e os parcelamentos especiais Refis e Paes, os quais foram instituídos em datas anteriores a janeiro de 2005, mês inicial de referência dos dados de arrecadação utilizados nesta pesquisa. Por sua vez, a Lei nº 11.941, de 2009 (variável D<sub>5</sub>), além de criar diversas modalidades de parcelamento especial, modificou aspectos da Lei nº 10.522, de 2002, que trata do Parcelamento Ordinário.

Em face de limitações decorrentes do objetivo e do escopo exploratório deste estudo, e tendo em vista a indisponibilidade de determinadas informações, investigações mais abrangentes, envolvendo o estoque de créditos a receber – inscritos e não inscritos em dívida ativa – oriundos de parcelamentos de débitos tributários e a arrecadação e o estoque de parcelamentos de débitos não tributários, demandam a realização de novas pesquisas, a serem sugeridas na conclusão deste artigo.

## **4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS**

Com base na metodologia anteriormente descrita, são evidenciados a seguir a análise dos dados e os resultados obtidos no que tange aos seguintes aspectos:

- Correlação entre a arrecadação tributária federal convencional, a arrecadação tributária federal proveniente do parcelamento de débitos, a taxa de juros livre de risco e o nível de atividade econômica;
- Influência da edição de programas especiais de parcelamento de débitos sobre a arrecadação tributária da União.

### **4.1 Correlação entre as variáveis de estudo**

Desde o ano 2000 a União tem procedido à edição periódica de normativos que instituem programas especiais de parcelamento de débitos tributários voltados para o atendimento a contribuintes em situação de inadimplência perante o Fisco.

Conquanto o parcelamento constitua um dos principais mecanismos de que a União dispõe para recuperação de seus créditos tributários, o percentual médio de participação da receita proveniente do parcelamento de débitos no total da arrecadação tributária da União, entre janeiro de 2005 e junho de 2010, foi de apenas 0,7%.

Ademais, a permissividade subjacente à edição reiterada de programas especiais de parcelamento induz ao atraso no pagamento de tributos, principalmente em períodos de menor atividade econômica ou em que a taxa de juros da economia se encontra em patamar superior ao da taxa de retorno da atividade exercida pelo contribuinte. Nessas situações, é comum que o contribuinte postergue o adimplemento de suas obrigações fiscais, para dispor do capital que seria destinado à quitação de débitos tributários.

Ante o exposto, reveste-se de grande interesse a investigação, no âmbito da União, acerca da existência de correlação entre as variáveis arrecadação tributária real convencional (ARRECR), arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos (PARCR), taxa de juros livre de risco (SELICR) e o nível de atividade econômica (IPF).

Destarte, a matriz de correlação a seguir explicita a relação entre essas variáveis, mediante a apresentação dos respectivos valores absolutos do índice  $\rho$ , estimados com base nas correspondentes séries históricas de janeiro de 2005 a junho de 2010:

**Tabela 1: Matriz de correlação – ARRECR x SELICR x PARCR x IPF**

Variáveis	ARRECR	SELICR	PARCR	IPF
ARRECR	1,000000	-0,346096	-0,131205	0,182084
SELICR	-0,346096	1,000000	0,017801	-0,414427
PARCR	-0,131205	0,017801	1,000000	0,020539
IPF	0,182084	-0,414427	0,020539	1,000000

Como esperado, observa-se uma relação positiva entre a arrecadação tributária real convencional – ARRECR e a produção industrial – IPF ( $\rho = 18,21\%$ ) e uma relação negativa entre a arrecadação tributária real convencional e a taxa Selic ( $\rho = -34,61\%$ ).

Por outro lado, a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos – PARCR não apresenta correlação com a produção industrial ( $\rho = 2,05\%$ ) e com a taxa real de juros da economia ( $\rho = 1,78\%$ ). Observa-se, ainda, uma relação negativa ( $\rho = -13,12\%$ ) entre a arrecadação tributária real convencional e a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos.

#### **4.2 Influência da edição de programas especiais de parcelamento de débitos sobre a arrecadação tributária da União**

As estimativas para o modelo de regressão adotado neste estudo, baseado no conceito de arrecadação por unidade de produto e composto de uma variável explicativa, dada pela taxa Selic real (Equações 1 e 2) e de cinco variáveis binárias, representadas pelos normativos instituidores de programas de parcelamentos tributários (Quadro 3), foram subdivididas em duas séries.

Na Série 1, utilizou-se a taxa Selic real defasada para dois períodos ( $SELICR_{t(-2)}$ ) como variável explicativa da arrecadação tributária real convencional (ARRECR) normalizada pela produção industrial (IPF). Um resumo estatístico dessa estimativa é apresentado a seguir:

**Tabela 2: Série 1 – Variável dependente  $ARRECR_t/IPF_t$**

**Variável dependente:**  $ARRECR_t/IPF_t$

**Equação:**  $ARRECR_t/IPF_t = \beta_1 + \beta_2 SELICR_{t(-2)} + \delta_1 D_1 + \delta_2 D_2 + \delta_3 D_3 + \delta_4 D_4 + \delta_5 D_5 + e_t$

**Método:** Mínimos Quadrados

**Amostra ajustada:** março de 2005 a junho de 2010

**Nº de observações após ajuste:** 64

Variável	Coefficiente	Erro-padrão	Estatística t	p-valor (prob.)
$\beta_1$ (constante)	736027,4	115505,4	6,372234	0,0000
SELICR <sub>t(-2)</sub>	-258571,0	79523,64	-3,251499	0,0019
D <sub>1</sub>	-67047,60	45395,00	-1,476982	0,1452
D <sub>2</sub>	-44249,36	52393,45	-0,844559	0,4019
D <sub>3</sub>	38868,02	42615,89	0,912055	0,3656
D <sub>4</sub>	151919,1	32355,90	4,695253	0,0000
D <sub>5</sub>	-199573,3	41556,64	-4,802440	0,0000
<b>R<sup>2</sup></b>				0,459998
<b>Estatística Durbin-Watson</b>				1,786469
<b>Estatística F</b>				8,092527
<b>Prob. (estatística F)</b>				0,000002

Conforme se verifica nos valores do p-valor (prob.), no período considerado na amostra, a taxa Selic real defasada para dois períodos é significativa para a arrecadação tributária real convencional normalizada pela produção industrial, com um R<sup>2</sup> de 0,46, uma estatística de Durbin-Watson de 1,786469 e uma estatística F de 8,092527.

Não são significantes para a arrecadação tributária real convencional normalizada pela produção industrial os normativos representados pelas variáveis binárias D<sub>1</sub> (parcelamentos anteriores a janeiro de 2005), D<sub>2</sub> (Paex) e D<sub>3</sub> (Timemania). Por outro lado, são significantes os normativos correspondentes às variáveis D<sub>4</sub> (Parcelamento para ingresso no Simples Nacional) e D<sub>5</sub> (“Refis da Crise”).

Na Série 2, a taxa Selic defasada para três períodos (SELICR<sub>t(-3)</sub>) foi adotada como variável explicativa para a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos (PARCR), também normalizada pela produção industrial. O resultado estatístico da estimativa encontra-se resumido a seguir:

**Tabela 3: Série 2 – Variável dependente PARCR<sub>t</sub>/IPF<sub>t</sub>**

**Variável dependente:** PARCR<sub>t</sub>/IPF<sub>t</sub>

**Equação:** PARCR<sub>t</sub>/IPF<sub>t</sub> =  $\beta_1 + \beta_2$  SELICR<sub>t(-3)</sub> +  $\delta_1$ D<sub>1</sub> +  $\delta_2$ D<sub>2</sub> +  $\delta_3$ D<sub>3</sub> +  $\delta_4$ D<sub>4</sub> +  $\delta_5$ D<sub>5</sub> + e<sub>t</sub>

**Método:** Mínimos Quadrados

**Amostra ajustada:** abril de 2005 a junho de 2010

**Nº de observações após ajuste:** 63

Variável	Coefficiente	Erro-padrão	Estatística t	p-valor (prob.)
$\beta_1$ (constante)	-24216,83	12414,02	-1,950765	0,0561
SELICR <sub>t(-3)</sub>	20405,90	8538,139	2,389970	0,0202
D <sub>1</sub>	972,2860	4551,751	0,213607	0,8316
D <sub>2</sub>	927,8244	5527,780	0,167848	0,8673
D <sub>3</sub>	5483,350	4657,479	1,177321	0,2440
D <sub>4</sub>	-2804,893	3532,424	-0,794042	0,4305
D <sub>5</sub>	5598,601	4592,212	1,219151	0,2279
<b>R<sup>2</sup></b>				0,127926
<b>Estatística Durbin-Watson</b>				2,189975
<b>Estatística F</b>				1,369122
<b>Prob, (estatística F)</b>				0,243066

Com base nos valores do p-valor (prob.), infere-se que, no período considerado na amostra, a taxa Selic real defasada para três períodos é significativa a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos normalizada pela produção industrial, com um  $R^2$  de 0,13, uma estatística de Durbin-Watson de 2,189975 e uma estatística F de 1,369122. Por outro lado, nenhuma das variáveis binárias é significativa a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos normalizada pela produção industrial.

Considerando os resultados obtidos, é possível afirmar que, no período abrangido pela amostra, a taxa Selic real (variável SELICR) afeta negativamente a arrecadação tributária real convencional normalizada pela produção industrial (ARREC/IPF). Em menor escala, a variável SELICR afeta positivamente a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos normalizada pela produção industrial (PARCR/IPF).

Adicionalmente, infere-se que, ao longo do período considerado, a edição periódica de normativos que permitiram o parcelamento de débitos tributários (variáveis D<sub>1</sub> a D<sub>5</sub>) resulta em valores tão baixos de arrecadação via parcelamento (PARCR) em relação à arrecadação convencional normalizada pela produção industrial (ARREC/IPF), que terminam por não afetar significativamente essa variável.

Os sucessivos normativos editados pelo Governo Federal também não influenciam de forma relevante, durante o período analisado, a arrecadação tributária real proveniente do parcelamento de débitos normalizada pela produção industrial (PARCR/IPF).

## 5 CONCLUSÕES

A complexidade das questões relacionadas à arrecadação de receitas públicas e o nível de investigação científica acerca do tema corroboraram a pertinência deste estudo, que buscou verificar em que medida a instituição de programas especiais parcelamento de débitos tem influenciado a arrecadação tributária da União.

Pela apresentação dos aspectos legais, orçamentários e contábeis da receita tributária, da dívida ativa tributária e do parcelamento de débitos tributários, demonstrou-se como o parcelamento de débitos tem sido utilizado na recuperação de receitas tributárias da União. Tais informações visaram elucidar o objeto de estudo, contribuindo, dessa forma, para o alcance dos objetivos da pesquisa.

Na parte empírica, mediante a análise quantitativa de dados relativos ao período de janeiro de 2005 a junho de 2010, verificou-se a existência de correlação positiva entre a arrecadação tributária federal convencional e o nível de atividade econômica, representado pelo Índice de Produção Física da Industrial Geral, e de correlação negativa entre a arrecadação tributária federal convencional e a taxa de juros livre de risco, representada pela taxa Selic.

Ademais, apurou-se uma correlação negativa entre a arrecadação tributária federal convencional e a arrecadação tributária federal proveniente do parcelamento de débitos, observando-se, ainda, que a arrecadação tributária via parcelamento não apresenta correlação com a produção industrial e com a taxa real de juros da economia.

A partir das estimativas para o modelo de regressão adotado neste estudo, constatou-se que, no período abrangido pela amostra, a taxa Selic afeta negativamente a arrecadação tributária federal convencional normalizada pela produção industrial. Em menor escala, a taxa Selic afeta positivamente a arrecadação tributária federal proveniente do parcelamento de débitos normalizada pela produção industrial.

Por sua vez, a edição de normativos que permitiram o parcelamento de débitos tributários federais resulta em valores tão baixos de arrecadação via parcelamento em relação à arrecadação convencional normalizada pela produção industrial, que terminam por não afetar significativamente essa variável, ao longo do intervalo temporal da amostra. Em complemento, apurou-se que os sucessivos normativos editados pelo Governo Federal também não afetaram de

maneira significativa, durante o período analisado, a arrecadação tributária proveniente do parcelamento de débitos normalizada pela produção industrial.

Verifica-se, pelo exposto, que os resultados desta investigação constituem relevantes subsídios ao Tribunal de Contas da União no tocante à missão de apreciar as Contas do Governo da República, na medida em que apontam para a potencial ineficiência de um dos principais instrumentos de recuperação de créditos utilizados pelo Governo Federal, qual seja, o parcelamento de débitos tributários.

Não obstante, dado o caráter exploratório do estudo e a indisponibilidade de determinadas informações, o escopo desta pesquisa não contemplou, na análise de dados, a variável relativa ao montante em estoque de créditos a receber provenientes do parcelamento de débitos tributários, inscritos e não inscritos em dívida ativa.

Com efeito, por constituir um indicador do potencial de arrecadação, a mensuração do nível de arrecadação tributária via parcelamento relativamente ao montante dos débitos objeto de parcelamento fornecerá maiores evidências acerca do alcance do instrumento de parcelamento como modalidade de arrecadação de receitas públicas.

Ademais, este estudo restringiu-se à análise da arrecadação de natureza tributária, não alcançando, portanto, a arrecadação e o estoque de parcelamentos de débitos não tributários. Tais observações corroboram a necessidade de novas pesquisas, visando à abordagem dos aspectos não considerados nesta investigação.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber; JUNQUEIRA, Gabriel. **Evolução e estrutura da receita tributária administrada pela Receita Federal**: por que decresceu muito mais que o PIB? Texto para Discussão 63. Brasília: Senado Federal, 2009.

AMARAL, Gilberto Luiz do. *et. al.* **Fragilidade Fiscal de parte das empresas listadas na Bovespa**. Observatório de Governança Tributária. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BEUREN, Ilse Maria. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRAGA, Carlos Renato Araujo. **Análise do processo para contabilização das receitas administradas do Governo Federal**. 2006. 73 f. Monografia (Especialização) – Curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento Público da Universidade de Brasília e do Instituto Serzedello Corrêa, Brasília.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006. Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso e o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; altera as Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e 10.522, de 19 de julho de 2002; e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11. 941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Portaria nº 232, de 20 de maio de 2009. Dispõe sobre a classificação provisória de receita tributária arrecadada.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Relatórios de Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Demonstrativos Fiscais**. Volume II – Relatório Resumido da Execução Orçamentária. Brasília, 2009a.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Volume I – Procedimentos Contábeis Orçamentários. Brasília, 2009b.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Sistema de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. 2010a.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União**. Brasília, 2010b.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento**. Versão 2010. Brasília, 2009c.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. Portaria nº 9, de 27 de junho de 2001. Dispõe sobre a classificação orçamentária por natureza de receita.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. Controladoria-Geral da União. **Prestações de Contas do Presidente da República**. Disponível em <<http://www.cgu.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010c.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdãos nº 1.596/2005-TCU-Plenário, nº 61/2008-TCU-Plenário e nº 1040/2008-TCU-Plenário**. Disponível em <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 8 set. 2010d.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Plano Estratégico 2006-2010**. Brasília: TCU, 2006.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República – Exercício de 2008**. Brasília: TCU, 2009d.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Relatórios e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República – Exercício de 2009**. Brasília: TCU, 2010e.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HILL, R. Carter; GRIFFITHS, William; JUDGE, George G. **Undergraduate Econometrics**. 2. ed. John Wiley and Sons, Inc., 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARQUES, Marcos Silva Moreira. **Eficiência da arrecadação de impostos e contribuições federais**: uma abordagem com o uso de fronteiras estocásticas. 2008. 65 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade de Brasília, Brasília.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas**: A Política Orçamentária no Brasil. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar nº 101/2000** - Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2. ed. Brasília: STN, 2002.