



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO**

ALZEMIR BARRETO SANTANA

**GOVERNANÇA COLABORATIVA COMO INSTRUMENTO DE COM-
BATE À SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA: CASO DE ESTUDO DOS
MUNICÍPIOS BAIANOS FISCALIZADOS PELA RECEITA FEDERAL
NO ANO DE 2021**

Salvador
2023

ALZEMIR BARRETO SANTANA

**GOVERNANÇA COLABORATIVA COMO INSTRUMENTO DE COM-
BATE À SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA: CASO DE ESTUDO DOS
MUNICÍPIOS BAIANOS FISCALIZADOS PELA RECEITA FEDERAL
NO ANO DE 2021**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado da Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia, como pré-requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientadores: Prof. Dr. Sílvio Vanderlei Araújo Sousa e Prof. Dr. Sérgio Paulo Maravilhas Lopes.

Salvador
2023

Escola de Administração - UFBA

S232 Santana, Alzemir Barreto.

Governança colaborativa como instrumento de combate à sonegação previdenciária: caso de estudo dos municípios baianos fiscalizados pela Receita Federal no ano de 2021 / Alzemir Barreto Santana. – 2023.

124 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Sílvio Vanderlei Araújo Sousa.

Coorientador: Prof. Dr. Sérgio Paulo Maravilhas Lopes

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal da Bahia, Escola de Administração, Salvador, 2023.

1. Sonegação fiscal – Municípios – Estudo de casos - Bahia.
2. Finanças públicas. 3. Administração municipal - Bahia.
3. Responsabilidade fiscal. 4. Improbidade administrativa. 5. Crime fiscal. 6. Brasil. Secretaria da Receita Federal. 6. Corrupção administrativa. I. Universidade Federal da Bahia. Escola de Administração. II. Título.

345.8102323

ALZEMIR BARRETO SANTANA

Dissertação apresentada como requisito para a obtenção do grau de Mestre em Administração, Escola de Administração da Universidade Federal da Bahia.

Salvador, 22 de Maio de 2023

Banca Examinadora:

Prof. Dr Sílvio Vanderley Araújo Sousa (orientador)

Prof. Dr Sérgio Paulo Maravilhas (orientador)

Prof. Dr Lindomar Pinto da Silva (avaliador interno);

Prof. Dr Augusto de Oliveira Monteiro (avaliador externo)

À Maura, mãe visionária, cujo amor e fé me guiou
por caminhos tranquilos.

À minha esposa Roberlúcia e Cecília, minha filha,
amores da minha vida.

AGRADECIMENTOS

Não era para eu estar aqui. Afinal, o lugar em uma carreira estratégica de Estado, porta para ingresso no Mestrado, é preenchido por um dos concursos mais difíceis do país e que, em regra, não é ocupado por um menino do interior do Estado, vindo de escola pública, que andou sua infância descalço, foi vendedor de jornal, desde nove anos de idade, de família numerosa e sendo filho de pais que mal estudaram o ensino fundamental.

Realmente, não era para eu estar aqui! E essa era a crença externada por meu pai, Antônio Crispiniano Santana (*in memoriam*), que não acreditava no sucesso do caminho por mim trilhado. Meu amado pai, saiba o quão foi importante a sua desconfiança, pois a cada dúvida que o senhor tinha, aumentava em mim a força e a vontade de provar que tudo seria diferente.

Mas era para eu estar aqui, sim! Pois, para balancear o olhar crítico e realista paterno, tinha uma mãe que, mesmo também duvidando do alcance do meu voo, diariamente, ajoelhava e entregava os meus caminhos nas mãos do meu Deus e isso foi o diferencial para estar aqui, defendendo uma dissertação para a obtenção do título de Mestre.

Era para estar aqui sim, pois a sabedoria com que fomos criados permitiu que houvesse uma corrente familiar solidária de financiamento aos estudos, que transformou a realidade de todos os dez irmãos. Obrigado, Nildinha, minha querida irmã!

Era para estar aqui sim, pois o Deus soberano me estruturou com uma família que me apoiou, desde a origem, e me concedeu uma nova família, alicerce da minha vida.

Também é importante manifestar o agradecimento aos meus Orientadores, Sílvio Vanderlei Araújo Sousa e Sérgio Paulo Maravilhas Lopes, pelo carinho e atenção dispensados durante todo o processo de aprendizagem, bem como aos colegas Paulo Roberto de Andrade Silva e Helenilson Santos Bispo, conselheiros que me auxiliaram na condução deste estudo.

Mãos Dadas

Não serei o poeta de um mundo caduco
Também não cantarei o mundo futuro
Estou preso à vida e olho meus companheiros
Estão taciturnos mas nutrem grandes esperanças
Entre eles, considero a enorme realidade
O presente é tão grande, não nos afastemos
Não nos afastemos muito, vamos de mãos dadas
Não serei o cantor de uma mulher, de uma história
Não direi os suspiros ao anoitecer, a paisagem vista da janela
Não distribuirei entorpecentes ou cartas de suicida
Não fugirei para as ilhas nem serei raptado por serafins
O tempo é a minha matéria, o tempo presente, os homens presentes.

Carlos Drummond de Andrade

Santana, Alzemir Barreto. **Governança colaborativa como instrumento de combate à sonegação previdenciária: Caso de estudo dos municípios baianos fiscalizados pela Receita Federal no ano de 2021**. 2023. 124f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração, Núcleo De Pós-Graduação mm Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2023.

RESUMO

Neste trabalho, foram analisados os efeitos nocivos ao tecido social, causados pela sonegação previdenciária, praticada por gestores públicos municipais, associando-os à necessidade de utilização de novos instrumentos de fiscalização, cobrança e controle, para estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. A necessidade de utilização de instrumentos alternativos na fiscalização das contribuições previdenciárias foi justificada pela atenuação das penalidades por descumprimento da legislação tributária, ocorrida nas últimas décadas, período em que se transferiu do gestor público para o município, através do orçamento público, a responsabilidade pelo pagamento de multas, bem como o Estado renunciou à persecução penal, em troca do recolhimento tributário. A sonegação previdenciária é um crime tributário perverso que, ao mesmo tempo, atinge os cofres da Previdência Social e cria obstáculos para que o trabalhador possa usufruir de direitos sociais em momentos de perda da capacidade temporária ou permanente para o trabalho. Esse crime, quando descoberto pelo Fisco, materializa os danos à municipalidade, pois a cobrança do crédito previdenciário sonegado é realizada com aplicação de elevada multa administrativa e acréscimo de juros, comprometendo a gestão fiscal do município e, conseqüentemente, afetando a prestação de serviços públicos. Nesse contexto, para combater os efeitos nefários da sonegação previdenciária, propõe-se uma atuação conectada entre os órgãos públicos de controle e a utilização de novos instrumentos, como a legislação de Improbidade Administrativa e Responsabilidade Fiscal, para estimular o cumprimento espontâneo de obrigações fiscais. A necessidade de implementação de uma atuação interinstitucional, visando mitigar a prática sonegadora, decorre da ausência de concentração em uma única instituição das ferramentas necessárias para tratar as suas causas e conseqüências. A identificação da necessidade de implementação de um novo modelo de atuação dos órgãos públicos de controle foi possível através da análise de um cenário generalizado de sonegação previdenciária, identificado nos 79 municípios baianos fiscalizados pela Receita Federal em 2021, bem como através da realização de entrevistas com autoridades das instituições públicas envolvidas.

Palavras-chave: Sonegação Previdenciária. Municípios. Responsabilidade Fiscal. Improbidade Administrativa.

Santana, Alzemir Barreto. **Collaborative governance as an instrument to combat social security evasion: A case study of municipalities in Bahia inspected by the Federal Revenue Service in 2021**. 2023. 124f. Dissertation (Professional master's in administration) – School of Administration, Nucleus of Post-Graduation in Administration, Federal University of Bahia, Salvador, 2023.

ABSTRACT

In this work, the negative effects on the social fabric, caused by social security evasion, practiced by municipal public managers were analyzed, associating them with the need to use new inspection, collection and control instruments to stimulate the spontaneous fulfillment of tax obligations. The need to use alternative instruments in the inspection of social security contributions was justified by the attenuation of deductions for non-compliance with tax legislation, that occurred in recent decades, a period in which the responsibility for paying social security contributions was transferred from the public manager to the municipality, through the public budget fines, as well as the State waived criminal prosecution in exchange for tax collection. Social security evasion is a perverse tax crime that, at the same time, affects the Social Security coffers and creates obstacles for the worker to enjoy social rights, in times of loss of temporary or permanent ability to work. This crime, when discovered by the tax authorities, materializes the damages to the municipality, since the collection of the evaded social security credit is carried out with the application of a high administrative fine and increased interest, compromising the fiscal management of the municipality and consequently affecting the provision of public services. In this context, to combat the harmful effects of social security evasion, it is proposed a connected action between the public control bodies and the use of new instruments, such as the legislation of Administrative Improbity and Fiscal Responsibility, to stimulate the spontaneous fulfillment of obligations tax. The need to implement an inter-institutional action aimed at mitigating the evasion practice arises from the lack of concentration in a single institution of the necessary tools to deal with its causes and consequences. The identification of the need to implement a new model of action for public control bodies was possible through the analysis of a generalized scenario of social security evasion identified in the 79 municipalities of Bahia, inspected by the Federal Revenue Service in 2021, as well as through the provision of interviews with authorities of the public institutions involved.

Keywords: Social Security Evasion. Municipalities. Fiscal Responsibility. Administrative Improbity.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo atual de combate à sonegação - através da legislação de custeio previdenciário	98
Figura 2 - Modelo proposto de combate à sonegação previdenciária através da utilização complementar da legislação responsabilidade fiscal e probidade administrativa	99
Figura 3 – Modelo de Atuação em Rede dos Órgãos de Controle para o Combate e Prevenção da Sonegação em Municípios	122

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conceitos de Rede de Cooperação	24
Quadro 2 - Redes Quanto aos Objetivos Institucionais	25
Quadro 3 - Síntese da Influência das Categorias da Dimensão Inicial Sobre o Regime de Governança Colaborativa	26
Quadro 4 - Multas por Lançamento de Ofício	55
Quadro 5 - Modelo de Análise	755
Quadro 6 - Comparativo RCL x Gastos com Pessoal em 2020	79
Quadro 7 - Resumo dos Créditos Constituídos pela RFB em Municípios Baianos em 2021	800

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Déficit do Regime Geral de Previdência Social Brasileiro em 2021	62
Tabela 2 - Desonerações Instituídas e o Impacto das Medidas no Quadriênio	63
Tabela 3 - Lançamento Fiscal Por Habitante	811
Tabela 4 - Análise Estatística das Fiscalizações em Municípios Baianos em 2021	833
Tabela 5 - Endividamento Municipal	855
Tabela 6 - Endividamento Municipal Projetado	888

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ANFIP	Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CNAE	Classificação Nacional de Atividade Econômica
CNIS	Cadastro Nacional de Informações Sociais
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DCL	Dívida Consolidada Líquida
DCTFWeb	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos
DRU	Desvinculação de Receitas da União
eSocial	Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
FPE	Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
GFIP	Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social
GILRAT	Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
LAI	Lei de Acesso à Informação
LIA	Lei de Improbidade Administrativa
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MPE/BA	Ministério Público do Estado da Bahia
MPE/GO	Ministério Público do Estado do Goiás

MPF	Ministério Público Federal
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIS	Programa de Integração Social
RCL	Receita Corrente Líquida
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
RFFP	Representação Fiscal para Fins Penais
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdenciária Social
RPS	Regulamento da Previdência Social
STF	Supremo Tribunal Federal
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCM	Tribunal de Contas dos Municípios
TCM/BA	Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
UFBA	Universidade Federal da Bahia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 GOVERNANÇA COLABORATIVA E A SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA	21
2.2 GESTÃO PÚBLICA E A PROTEÇÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO.....	29
2.2.1 Probidade administrativa	33
2.2.2 Responsabilidade fiscal	38
2.3 ESTRATÉGIAS UTILIZADAS POR GESTORES PÚBLICOS PARA SONEGAR CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM MUNICÍPIOS	40
2.3.1 Exposição do patrimônio público	41
2.3.2 Ausência de declaração e recolhimento da contribuição previdenciária	42
2.3.3 Fraude e desvio de finalidade do orçamento público	44
2.4 FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA	46
2.4.1 Fiscalização digital	46
2.4.2 O custeio da seguridade social	49
2.4.3 Obrigações previdenciárias dos municípios	50
2.4.4 Constituição de ofício do crédito previdenciário	53
2.4.5 Responsabilização tributária dos gestores públicos	55
2.4.6 Responsabilização penal dos gestores públicos	58
2.4.7 Garantias de cobrança do crédito previdenciário	60
2.5 O DÉFICIT DA PREVIDÊNCIA E A RENÚNCIA FISCAL	61
2.5.1 O parcelamento do crédito previdenciário	64
2.6 A SONEGAÇÃO E O CONTROLE SOCIAL POLÍTICO/DEMOCRÁTICO LOCAL ..	66
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	69

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA	69
3.2 FLUXO DA PESQUISA	70
3.2.1 Fase teórica.....	70
3.2.2 Fase de coleta de dados	72
3.3 MODELO DE ANÁLISE.....	74
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	77
4.1 CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E FISCAL POR PARTE DOS MUNICÍPIOS BAIANOS SUBMETIDOS À FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO ANO DE 2021.....	77
4.1.1 Sonegação previdenciária por habitante	81
4.2 CONSEQUÊNCIAS DA SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA NOS MUNICÍPIOS FISCALIZADOS.....	84
4.2.1 Endividamento municipal.....	84
4.2.2 Projeção do limite legal de endividamento municipal.....	88
4.2.3 Dano doloso ao erário.....	90
4.2.4 Falsidade/omissão na prestação de contas	92
4.3 MODELO DE ATUAÇÃO EM REDE DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE.....	93
4.3.1 Modelo proposto pelo autor para aperfeiçoamento do combate à sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais	96
4.4 CONSTATAÇÃO	103
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	106
REFERÊNCIAS.....	109
APÊNDICE A – Termo de Consentimento.....	119
APÊNDICE B - Roteiro de Entrevista.....	121
APÊNDICE C - Modelo de Atuação em Rede dos Órgãos de Controle para o Combate e Prevenção da Sonegação em Municípios	122

1 INTRODUÇÃO

O direito previdenciário tornou-se um tema recorrente de discussão social, devido ao ciclo constante de reformas ocorridos no Brasil e no mundo, nas últimas décadas. Nesse contexto, as mudanças previdenciárias visaram, em regra, o estabelecimento de idades mínimas para o gozo de aposentadorias e foram implementadas, mesmo com forte resistência dos trabalhadores, tendo como principais justificativas: o aumento médio da expectativa de sobrevivência da população e o esgotamento da capacidade de financiamento do sistema pelo Estado (KERTZMAN, 2020, p.11).

É exatamente nesse contexto que se apresenta a importância do presente trabalho, no qual serão analisados, de modo específico, e visando enriquecer o debate, os instrumentos para a solução de dois grandes problemas estruturais brasileiros: o recorrente saldo negativo previdenciário e o endividamento municipal.

Considerando o cenário já descrito, e buscando alcançar os objetivos propostos neste trabalho, definiu-se a seguinte pergunta da pesquisa: Como a atuação da Receita Federal pode tornar mais efetivo o combate à sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais?

Importante destacar que, para compreender a profundidade do tratamento que a questão merece, tornou-se necessário estudar a interdisciplinaridade do tema Custeio Previdenciário, seus impactos no âmbito municipal e os pontos de contato existentes entre a legislação previdenciária, a legislação penal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a Lei de Improbidade Administrativa (LIA).

Preliminarmente, parece ilógico ao leitor compreender que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão encarregado de administrar a arrecadação, fiscalização e cobrança do crédito previdenciário de todo o Regime Geral de Previdência Social (RGPS) brasileiro, não concentre em si todos os instrumentos para exercer com plenitude a sua missão institucional.

Entretanto, a possibilidade de construção de uma legislação que protege aquele que, no exercício de função pública, assume o risco da sonegação previdenciária, em nome do município, reflete a lógica descrita por Lassalle (2008), na qual as leis escritas não seriam a causa, mas

a consequência da organização de uma dada sociedade, onde a ordem jurídica não representaria a criação ou organização do poder, mas a representação do mesmo.

Nessa direção, parte-se da hipótese de que o Fisco deve proceder à articulação com outras instituições públicas para garantir a aplicação de instrumentos efetivos no combate às causas e os efeitos da sonegação previdenciária, e, assim, cooperar para o equilíbrio das contas públicas municipais e previdenciárias.

Portanto, diante da conjuntura, o problema envolvido na pesquisa requer a verificação da possibilidade de uma nova abordagem para tratamento dos efeitos deletérios múltiplos ao tecido social, causados pela sonegação previdenciária em municípios, através da aplicação da legislação de controle e proteção ao patrimônio público.

A implantação e consolidação desse modelo de atuação visa permitir o enfrentamento conjunto da sonegação fiscal, do dano ao erário e da falsidade na prestação de contas, para a consecução dos ideais de justiça social e fiscal, para a valorização de gestores públicos probos, para incentivar o zelo com os gastos públicos, além de contribuir com o equilíbrio das contas municipais e previdenciárias.

A sonegação previdenciária em municípios, em regra, é iniciada por estratégia de gestão, voluntarismo e busca de projeção pessoal do político-gestor, que assume os riscos de praticar evasão fiscal visando ter sobra de caixa. Entretanto, essa falsa folga financeira projeta dívidas fiscais para o futuro, quando são descobertas pelas autoridades tributárias (PRADO, 2006, p.537).

As dívidas fiscais, constituídas ao longo do tempo, são parceladas e/ou descontadas de ofício pela União dos repasses aos municípios. Nesse momento, a estratégia sonegadora praticada passa a ter outra face: a necessidade de gestão, diante à diminuição da margem financeira do dirigente municipal, para atender ao mínimo de serviços públicos esperados pela comunidade que governa.

A sonegação previdenciária, invariavelmente, causa prejuízos ao patrimônio público, seja aos cofres da União, quando bem-sucedida, ou contra os cofres do órgão público, responsabilizado pela conduta, em casos de fiscalização tributária. Nesse contexto, a aplicação da legislação de probidade administrativa e responsabilidade fiscal no combate à sonegação previdenciária passou, inicialmente, de uma possibilidade para uma necessidade na proteção do patrimônio público.

De mais a mais, diante de um cenário de crise, marcado pela dependência financeira dos municípios, em relação aos demais entes da Federação, uma presença fiscal não conectada com instrumentos de proteção ao patrimônio público pode contribuir para o estabelecimento de um cenário generalizado de sonegação previdenciária, que, com a atuação do Fisco, levará ao endividamento, além dos limites legais, de diversos municípios baianos.

A utilização dessa legislação alternativa, de proteção ao patrimônio público, cuja aplicação compete a vários órgãos de controle, representa novos instrumentos que podem ser utilizados para coibir desfalques aos cofres dos municípios e da seguridade social, tendo sua utilização justificada pela mitigação de instrumentos legais históricos, antes disponíveis ao Fisco, para punir o dirigente público sonegador.

A resposta à pergunta da pesquisa atende ao objetivo geral deste trabalho, que consiste no estudo de novas estratégias que podem ser implementadas para combater as causas e efeitos da sonegação previdenciária nos municípios, através da articulação instituições e aplicação da legislação de proteção ao patrimônio público

Para alcançar o objetivo geral, foram delineados os seguintes objetivos específicos:

- i) verificar o cumprimento da legislação tributária e fiscal por parte dos municípios baianos submetidos à fiscalização previdenciária, no ano de 2021;
- ii) analisar as consequências da sonegação previdenciária nos municípios fiscalizados: endividamento, dano doloso ao erário, falsidade na prestação de contas;
- iii) propor um modelo de atuação em rede dos órgãos de controle, para aplicação coordenada da legislação tributária, de responsabilidade fiscal e de probidade administrativa, visando combater a sonegação fiscal e, ao mesmo tempo, ressarcir aos cofres municipais do dolo causado ao seu patrimônio.

O combate à sonegação previdenciária em municípios, relacionado à tutela do patrimônio público, possui um enfoque mais amplo e necessita, além da identificação da quitação das obrigações fiscais, de uma sinergia para verificar, sequencialmente, várias regras legais de proteção social, que devem ser observadas pelos gestores públicos municipais, notadamente as relacionadas: i) ao respeito a normas relativas à prestação de contas; ii) à proteção do patrimônio público municipal (evitando o pagamento de multas e juros por tributos não recolhidos no prazo legal e cobrados de ofício, por exemplo); iii) à obediência à legislação penal/tributária; iv) à informação de remuneração de trabalhadores junto à previdência, evitando agressão a um

direito fundamental, consistente na criação de obstáculos para que estes possam usufruir integralmente do direito à seguridade social.

No presente trabalho, serão avaliadas as fiscalizações realizadas pela Superintendência da 5ª Região Fiscal da RFB em prefeituras baianas, no ano de 2021, identificando os danos sociais causados pela sonegação de contribuições previdenciárias, a qual agrava ainda mais o endividamento municipal. Nesse ponto, salienta-se que o estudo é realizado com informações obtidas através da Lei de Acesso à Informação (LAI) (BRASIL, 1988), por serem dados não sujeitos ao sigilo institucional.

Pretende-se, também, analisar no presente estudo os instrumentos de atuação estatal, com o fito de mitigar a limitação de responsabilização pessoal do gestor público, imposta pela legislação previdenciária, através da proposição de um modelo de fiscalização, no qual há atuação conectada de diversos órgãos de controle, com o compartilhamento de informações, criação de malhas fiscais e utilização da legislação de responsabilidade fiscal e de probidade administrativa, como instrumentos para coibir a prática de ilícitos tributários.

No que tange à lei de Improbidade Administrativa (LIA) (BRASIL, 1992), destaca-se que esta atendeu a um comando contido na Constituição Federal de 1988, prevendo penalidades severas para o ocupante de cargo ou função pública que exerce suas atividades de forma desleal/ilícita, causando prejuízos à Administração Pública. Dentro deste desiderato, a LIA é um instrumento essencial para coibir a ação daqueles que, de forma dolosa, assumem o risco de cometer fraudes ou sonegar contribuição previdenciária, em prejuízo à sociedade.

Tal utilização decorre do fato de que a arrecadação e recolhimento de obrigações previdenciárias constitui dever legal do gestor público, e a transgressão das normas vigentes, que importem em multas, implicam, necessariamente, em obrigações extras à administração pública, decorrentes de omissões, e configuram, também, transgressão à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Outros dispositivos da LRF surgem, igualmente, como ferramentas importantes a serem utilizadas no combate à sonegação previdenciária: o estabelecimento dos limites de gastos com

pessoal 60% (sessenta por cento) e endividamento 120% (cento de vinte por cento) da Receita Corrente Líquida¹ (RCL) anual do município.

O limite de despesas com pessoal abrange os gastos com a folha de pagamento e respectivos encargos sociais (contribuições previdenciárias). Assim, a partir do momento em que ocorre a sonegação previdenciária, culmina no não reconhecimento contemporâneo dessas despesas, e, conseqüentemente, pode mascarar o não cumprimento do teto de gastos com pessoal e endividamento, previstos na LRF.

Nesse aspecto, visando delimitar o campo de estudo, foram recortadas, para fins de análise, as fiscalizações realizadas em municípios baianos, auditados pela RFB no ano de 2021.

O presente trabalho foi organizado em cinco capítulos, com o objetivo de conferir ao leitor uma sequência lógica para compreensão do tema. No capítulo introdutório, é apresentada uma visão holística do estudo desenvolvido, contextualizando o tema que será estudado, através do fornecimento de conceitos iniciais do conteúdo a ser analisado.

No segundo capítulo, será realizada revisão da literatura especializada sobre gestão colaborativa, responsabilidade fiscal, probidade administrativa e sonegação fiscal, abordando a mutação da legislação de custeio previdenciário, com destaque para as transformações que suavizaram a possibilidade de responsabilização pessoal de gestores públicos, por ação ou omissão dolosa, na arrecadação e recolhimento de contribuições previdenciárias. Nesse capítulo, também será analisada a possibilidade de utilização de instrumentos indutores do recolhimento tributário espontâneo, através da atuação institucional conectada dos órgãos de controle e do compartilhamento de informações.

No terceiro capítulo, serão destacados os procedimentos metodológicos utilizados para o estudo proposto.

No quarto capítulo, é realizada a análise dos resultados da pesquisa produzida, contemplando a análise documental e bibliográfica, a percepção dos atores envolvidos (entrevistas), além do exame das fiscalizações previdenciárias, efetivadas pela 5ª Região Fiscal da RFB, em municípios baianos, no ano de 2021, comparando a sonegação identificada com dados populacionais, contábeis e o endividamento de cada município. Além de destacar os efeitos dessa

¹ Receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias, de contribuições patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes.

prática no patrimônio público e na prestação de contas municipais, é apresentada a proposição de um modelo de atuação compartilhada para mitigação dos efeitos da sonegação previdenciária.

Por fim, as informações coletadas servirão de alicerce para elaboração de diagnósticos e, por conseguinte, subsidiarão as conclusões do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem como objetivo revisar a literatura especializada em estudos sobre a gestão colaborativa, gestão pública, probidade administrativa, responsabilidade fiscal, sonegação/fiscalização previdenciária e sustentabilidade da previdência social brasileira.

2.1 GOVERNANÇA COLABORATIVA E A SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) ganhou particular relevância, através da Lei nº 11.457/2007 (BRASIL, 2007), com o estabelecimento da competência para administrar o cumprimento das obrigações fiscais previdenciárias. Através deste ato normativo, o legislador atribuiu à RFB, também, a missão de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais.

À época, visando instrumentalizar a atuação estatal para fiscalização e cobrança do crédito previdenciário, o legislador outorgou ao Fisco instrumentos para responsabilizar, pessoalmente, o gestor público por multas, caso este assumisse, em nome do órgão público, o risco de sonegar contribuição previdenciária. Tal medida visava, em especial, garantir a integridade das informações que alimentam o Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), fonte de informações para reconhecimento de filiação e cálculo de benefícios previdenciários, por parte do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), além de proteger o contribuinte (instituição pública) de multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias², cometida por seus dirigentes.

Com o passar do tempo, a legislação previdenciária foi sendo modificada e a obrigação por pagamento de multas foi transferida, em sua totalidade, do indivíduo para o órgão público fiscalizado, restando à RFB a competência para constituir o crédito tributário, em nome do ente estatal, e representar para que outros órgãos de controle adotem medidas, visando responsabilizar, pessoalmente, o gestor pelo dano causado ao patrimônio público, decorrente de

² A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem, por objeto, as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 2 do art. 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

penalidades aplicadas, além das multas e juros cobrados pelo não pagamento de tributos em época própria.

É razoável compreender que a melhoria no combate à sonegação previdenciária, através do aperfeiçoamento da legislação tributária, da utilização subsidiária de legislação repressiva (penal e civil) e da ação coordenada entre organismos estatais, tornaria a prática sonegadora desvantajosa e de alto risco. O raciocínio argumentativo, elaborado por Lima (2007, p.888), descreve, de forma precisa, o comportamento do contribuinte diante de um sistema de fiscalização tributária:

[...] ninguém faz nada que lhe desagrade sem que seja forçado a isso. Só tomamos remédio que tenha gosto ruim porque sabemos que é para o nosso bem. Da mesma forma, só pagamos nossos tributos e contribuições quando temos noção de que, não o fazendo, poderemos ter consequências negativas graves, ou seja, sermos pegos, autuados, multados, processados judicialmente e, porventura, presos por sonegação fiscal. Obviamente, há aqueles que cumprem suas obrigações tributárias por razões éticas e patrióticas. Mas, mesmo estes poderão deixar de cumpri-la, se verificarem que a maioria não o faz, sem, contudo, sofrerem maiores consequências.

Ora, então chegamos à conclusão de que a arrecadação tributária espontânea (“obrigação” tributária principal) só se realiza quando os riscos que o contribuinte tem de assumir pelo seu não-cumprimento (possibilidade de ser descoberto, autuado, representado ao Ministério Público Federal e ter de responder por crime tributário) não compensarem a economia prevista pela sonegação fiscal (benefício previsto). Isso significa que a arrecadação tributária espontânea é diretamente proporcional à sensação de risco percebida pelo contribuinte.

Cumprir repisar que, quando nos referimos à fiscalização de órgãos públicos (prefeituras), o legislador transfere a responsabilidade de pagamento das multas, por descumprimento de obrigações acessórias do gestor público para o ente, desestimulando, dessa forma, o cumprimento de seus deveres, devido ao baixo risco de sofrer punição pessoal.

Como consequência do abrandamento punitivo da legislação, criou-se um cenário onde a diminuição da percepção de risco pessoal do gestor público contribuiria para o decréscimo da arrecadação espontânea e, por reflexo, impactaria na necessidade de fortalecimento da atividade fiscalizadora presencial, por parte do Fisco.

Resta claro, portanto, que o combate à sonegação de tributos federais, praticada por gestores públicos, requer a utilização de meios alternativos, visando aumentar a percepção de risco do agente sonegador, diante da retirada de instrumentos punitivos, antes contidos na legislação fiscal.

A responsabilização do gestor público, que assume o risco da sonegação previdenciária, através da utilização de normas de combate à improbidade administrativa e responsabilidade

fiscal, requer uma atuação articulada entre instituições públicas, já que a aplicação desta legislação, em regra, depende de representação do Fisco e fica condicionada ao interesse de agir da instituição pública representada.

Nesse contexto, tornou-se imperioso o estabelecimento de novas estratégias para o combate à sonegação previdenciária, pois, a atuação fiscalizadora, com a aplicação de penalidades pecuniárias severas, só agrava a situação fiscal dos municípios, vítima da má conduta do seu agente, e contribui para desestruturação da prestação de serviços públicos.

Sobre a modificação da estratégia no combate à sonegação previdenciária, é importante destacar que a dinâmica social impõe contínuas transformações dos atores envolvidos, Paulo Nader (NADER, 2020, p.23) versa especificamente sobre o ponto:

As instituições jurídicas são inventos humanos, que sofrem variações no tempo e no espaço. Como processo de adaptação social, o direito deve estar sempre se refazendo, em face da mobilidade social. A necessidade de ordem, paz, segurança, justiça, que o direito visa a atender, exige procedimentos sempre novos. Se o direito se envelhecer, deixa de ser um processo de adaptação, pois passa a não exercer a função para qual foi criado. Não basta, portanto, o ser do direito na sociedade, é indispensável o ser atuante, o ser atualizado. Os processos de adaptação devem-se renovar, pois, somente assim o direito será um instrumento eficaz na garantia do equilíbrio e harmonia social.

Nesse cenário, para que o sistema de cobrança e pagamento de contribuições previdenciárias se torne hígido, é necessário o alinhamento de condutas entre os órgãos públicos envolvidos, através do estabelecimento de políticas públicas, compreendidas como “[...] um conjunto de relações relativamente estáveis, de natureza não hierárquica e interdependente, ligando uma variedade de atores que compartilham interesses comuns” (BÖRZEL, 1998, p. 254), “[...] à mobilização político-administrativa, para articular e alocar recursos e esforços para tentar solucionar dado problema coletivo” (PROCOPIUCK, 2013, p. 138-139). Afinal, do ponto de vista do poder público, o descumprimento de normas legais não traduz interesses republicanos.

A institucionalização de redes de colaboração, na administração pública, é objeto de discussão desde a década de 1990. Entretanto, esse tema já era tratado de forma indireta na literatura internacional, no contexto de estudos sobre a ação do Estado na instituição de arranjos locais de desenvolvimento, na gestão intergovernamental, na implementação de programas federais e nos sistemas de implementação de descentralização de políticas públicas (FLEURY; OUVÉNEY, 2007, p. 41).

Vários estudos realizados sobre cooperação entre instituições buscaram conceituar as redes de relacionamento entre instituições, entre eles:

Quadro 1 - Conceitos de Rede de Cooperação

AUTOR	CONCEITO
Miller (1994, p. 379)	Ao usar o termo rede, refiro-me a relações sociais recorrentes, mas menos formalizadas e limitadas do que as relações sociais institucionalizadas em papéis organizacionais. No entanto, as relações em rede são suficientemente regulares para a criação de sentido, a construção de confiança ou o compartilhamento de valores.
Börzel (1997, p.2)	Todos compartilham um entendimento comum, uma definição comum mínima de rede de políticas como um conjunto de relacionamentos relativamente estável, não hierárquica e independente por natureza, que vincula uma variedade de atores que compartilham interesses comuns em referência a uma política, trocando recursos para perseguir aqueles interesses compartilhados, reconhecendo que a cooperação é a melhor forma de alcançar objetivos comuns.
Kickert et al. (1997, p. 6)	Padrões (mais ou menos) estáveis de relações sociais entre atores interdependentes, em relação a determinados problemas ou programas de políticas públicas.
Rhodes (1996, p. 658)	Eu uso o termo rede para descrever os vários atores interdependentes envolvidos na entrega de serviços. Essas são compostas por organizações que precisam trocar recursos (por exemplo, dinheiro, informações, conhecimentos), para atingir seus objetivos, maximizar sua influência sobre os resultados e para evitar ficar dependente de outros jogadores no jogo.
Inojosa, (1998, p. 1-2)	Rede é a parceria voluntária para a realização de um propósito comum. Implica, nesse sentido, a existência de entes autônomos que, movidos por uma ideia abraçada coletivamente, livremente e mantendo sua própria identidade, articulam-se para realizar objetivos comuns. As redes se tecem através do compartilhamento de interpretações e sentidos e da realização de ações articuladas pelos parceiros.
Castells (1998, p. 11)	Uma rede, por definição, não tem centro, mas apenas nós de diferentes dimensões e relações internodais que são frequentemente assimétricas. Entretanto, em última instância, todos os nós são necessários para a existência da rede.

Fonte: Adaptado de Cambiaghi (2012, p.65)

Da análise dos conceitos sobre rede de colaboração, pode-se concluir que, para a modernização da administração pública brasileira, visando incrementar melhoria de qualidade e de relevância social dos bens e serviços prestados, é necessário um esforço consistente e engajado dos atores organizacionais (MATOS, 1988, p. 1).

A edificação e aperfeiçoamento de um novo modelo de atuação dos órgãos de controle, através do compartilhamento de informações e atuação inter-relacionada, possibilita ganho social através do incremento de performance das instituições envolvidas, diante da multidisciplinariedade dos efeitos causados pela sonegação previdenciária.

[...] a colaboração intersetorial situa-se como o vínculo, ou mesmo o compartilhamento de informações, recursos, atividades e capacidades por organizações, em dois ou mais setores, para alcançar, em conjunto, um resultado que

não poderia ser alcançado por organizações, em um setor separadamente (BRYSON; CROSBY; STONE, 2006, p. 44).

Para coordenação de esforços, em busca de ganhos estratégicos, no combate aos efeitos heterogêneos da sonegação previdenciária, que abrange a área de atuação de vários órgãos de controle, é necessário o estabelecimento de uma cultura de solidariedade, interdependência e atuação sistemática, planejada entre as instituições envolvidas.

A construção dessas estruturas articuladas, visando ordenar as bases de recursos e fornecer racionalidade sistêmica, é um dos aspectos fundamentais das redes. Na medida em que elas se formam a partir de atores autônomos, a convergência para interesses comuns necessita de mecanismos e estratégias voltados, especificamente, para compatibilizar e integrar as bases produtivas, no intuito de alcançar os objetivos estabelecidos. A busca da racionalidade sistêmica envolve não só a utilização eficaz e eficiente das bases produtivas, mas também a articulação dos provedores, segundo os princípios que regem a composição dos sistemas de proteção social nos países nos quais a rede está inserida (FLEURY; OUVENEY, 2007 p.57).

Diante do exposto, percebe-se que, para combater a desordem social causada pelos efeitos nocivos múltiplos, gerados pela sonegação previdenciária, na qual, invariavelmente, o gestor público municipal comete ilícitos penais, fiscais, descumpra a legislação de prestação de contas e de responsabilidade fiscal, além de materializar atos de improbidade administrativa, é necessária uma atuação conectada, e em rede, de órgãos públicos de controle de diferentes esferas de poder.

Na matéria em estudo, não há como negar que a sonegação e a fraude fiscal apresentam inegáveis efeitos deletérios no cumprimento das prestações públicas por parte do Estado, como nos programas sociais inseridos no âmbito da Seguridade social, visando à sedimentação da justiça social (PRADO, 2006, p.537)

A classificação das redes, quanto aos objetivos institucionais a serem atingidos, realizado por Inojosa (1999), diferencia as “de mercado” das “de compromisso social”, destacando nesta: i) a cooperação para o alcance de objetivos comuns; ii) a preservação da identidade institucional; e iii) a intervenção sobre um problema que afeta o desenvolvimento da sociedade, características essenciais para tratar os efeitos da sonegação fiscal previdenciária, uma vez que, isoladamente, nenhum órgão concentra em si todas as competências legais para tratar da questão.

A rede de compromisso social é aquela que se tece com a mobilização de pessoas físicas e/ou jurídicas, a partir da percepção de um problema que rompe ou coloca em risco o equilíbrio da sociedade ou as perspectivas de desenvolvimento social. Essa percepção ampliada da sociedade atrai essas pessoas para articularem-se em função de um propósito comum e as leva a definir, em conjunto, um objetivo comum, capaz de ser realizado através dessa sua articulação, com a preservação da identidade original de cada participante (INOJOSA, 1999, p.120).

Quadro 2 - Redes Quanto aos Objetivos Institucionais

REDES DE MERCADO	REDES DE COMPROMISSO SOCIAL
São redes articuladas em função da produção e/ou apropriação de bens e serviços	São redes que têm como foco questões sociais
Visam a complementaridade ou a potencialização dos parceiros em face do mercado	Visam a complementar a ação do Estado ou a suprir sua ausência no equacionamento de problemas sociais complexos, que põem em risco o equilíbrio social
As relações são perpassadas pelos interesses do mercado e podem oscilar entre cooperação e competição	As relações nascem e se nutrem de uma visão comum sobre a sociedade, ou sobre determinada questão social, e da necessidade de uma ação solidária
A relação de parceria das redes de mercado tende a ser de subordinação ou tutela	Demandam estratégias de mobilização constante das parcerias e de reedição

Fonte: INOJOSA (1999, p.121)

Para Oliveira (2018), fundamentado nos estudos de Emerson, Nabatchi e Balogh (2011), os modelos teóricos não apresentam indicadores para as categorias de nenhuma dimensão da governança colaborativa, ou seja, cada modelo fornece um amplo mapa conceitual para situar e explorar os componentes deste sistema de governança. Dessa forma, o referido autor identificou nove categorias ampliadas presentes na dimensão “condições iniciais da governança colaborativa”, apresentadas a seguir:

Quadro 3 - Síntese da Influência das Categorias da Dimensão Inicial Sobre o Regime de Governança Colaborativa

CATEGORIA	FORMA DE INFLUÊNCIA SOBRE O REGIME DE GOVERNANÇA COLABORATIVA
Ambiente político-institucional	Certas normas vinculam a distribuição de fundos públicos ao engajamento em colaborações (BRYSON; CROSBY; STONE, 2015). Para as parcerias no setor público, o ambiente institucional é especialmente importante porque inclui normas de relação entre as diferentes áreas jurisdicionais, as quais podem afetar diretamente o propósito, a estrutura e os resultados colaborativos. Decisões políticas podem tanto vincular quanto coibir determinadas formações colaborativas (BRYSON; CROSBY; STONE, 2006, 2015).
Compatibilidade de objetivos	Relaciona-se ao consenso em torno das causas do problema e da estratégia de ação para equacioná-lo ou mitigá-lo. Analisa-se a concordância entre os parceiros sobre conceitos e terminologias utilizadas para descrever e discutir os problemas, bem como o escopo e escala das atividades ou intervenções necessárias à solução (EMERSON; NABATCHI; BALOGH, 2011). Ou seja, a categoria “compatibilidade de objetivos” refere-se à coincidência de objetivos geral e específicos entre as partes envolvidas na colaboração.
Perfil da liderança	Três fatores relacionados à categoria “liderança” são elencados como essenciais na estrutura analítica adotada nesta pesquisa: a responsabilização formal de pessoas para solução do problema; o nível hierárquico desse responsável; e o efetivo compromisso com a resolução do problema. O mandato formal empresta autoridade e poder ao

CATEGORIA	FORMA DE INFLUÊNCIA SOBRE O REGIME DE GOVERNANÇA COLABORATIVA
	patrocinador da causa (O'LEARY, 2012), e o compromisso gera legitimidade interna desse líder (BRYSON; CROSBY; STONE, 2015). Para instauração de uma aliança colaborativa, a liderança deve estar aberta apenas a indivíduos que já são bem respeitados e percebidos como atores legítimos (SCOTT; THOMAS, 2017), além de ser desejável que ocupem posições de destaque na organização (SPEKKINK; BOONS, 2016).
Interdependência	Significa tanto complementaridade de recursos e ações dos parceiros quanto semelhança no campo de atuação. A interdependência deve ser mutuamente benéfica para as organizações parceiras, se baseando em interesses diferentes (complementaridade) ou compartilhados, que, geralmente, se assentam na homogeneidade de missão e valores defendidos pelos parceiros (THOMSON; PERRY, 2006). A interdependência surge quando organizações ou indivíduos são incapazes de realizar algo por conta própria (EMERSON; NABATCHI; BALOGH, 2011). Se não houver interdependência, não há razão para instauração de um regime de governança colaborativa.
Histórico de relacionamentos	Essa categoria expõe o estado de confiança que uma organização tem em outra, bem como nos seus principais líderes. É por meio das relações prévias que os parceiros julgam a confiabilidade dos outros parceiros e a legitimidade das principais partes interessadas (BRYSON; CROSBY; STONE, 2006, 2015). Um histórico de antagonismo ou de cooperação entre as partes irá dificultar ou facilitar a retomada de novas parcerias. Relações positivas geram confiança residual e tornam mais fácil a construção de um novo processo colaborativo (BRYSON; CROSBY; STONE, 2015). Por outro lado, relações conflituosas geram desconfiança entre as partes e desídia para com as obrigações assumidas (ANSELL; GASH, 2007).
Distribuição de poder	Pesam sobre a distribuição de poder a estrutura organizacional, os recursos financeiros geridos pelas organizações, a capacidade laborativa de cada parceiro e a disponibilização de tempo para se engajar em um lento processo colaborativo (ANSELL; GASH, 2007). Tempo também é visto como uma modalidade de recurso organizacional (THOMSON; PERRY, 2006). As diferenças de recursos diversos entre as partes desencorajam os parceiros mais fracos a fomentarem aliança com organizações fortes, por temerem a manipulação da estratégia colaborativa pelos detentores de maior poder (ANSELL; GASH, 2007).
Incentivos e limitações	Inúmeros fatores são capazes de incentivar a colaboração interorganizacional. Todas as variáveis dos modelos teóricos tornam-se incentivo ou restrição à construção de um ambiente de governança colaborativa.
Confiança	A confiança se reflete no respeito mútuo entre os parceiros e na crença de que a contraparte agirá com compromisso e ética (PAGE; THOMAS, 2016). A confiança facilita o entendimento compartilhado e o alinhamento de objetivos (O'BOYLE; SHILBURY, 2016), além de reduzir os custos de transação da colaboração (THOMSON; PERRY, 2006).

Fonte: Oliveira (2018, p. 60)

A governança colaborativa pode ser concebida como um modelo de atuação entre instituições, dirigido pela busca do consenso, envolvimento e colaboração mútua, como recurso para dar a melhor resposta para problemas complexos, acerca dos quais nenhuma das instituições envolvidas, isoladamente, possui instrumentos para sua elucidação.

Nesse processo de construção do consenso, é necessário estabelecer o equilíbrio entre os interesses e preferências dos atores envolvidos (BODIN, 2017), principalmente quando se trata

de processos de desenvolvimento para uma capacidade colaborativa interorganizacional eficaz, que objetiva proteger um valor público a partir do esforço conjunto (BARDACH, 2001).

O valor público envolvido no processo de combate à sonegação previdenciária consiste na proteção de direitos fundamentais, individuais e coletivos, referentes à saúde previdenciária e assistência social, além da estabilidade fiscal das instituições responsáveis pelo financiamento e gestão da seguridade social brasileira.

O estabelecimento de condições iniciais para a implantação de uma estrutura de colaboração entre organizações públicas independentes é materializado através da formalização de um ato que estabelece a participação dos atores envolvidos. Conceitualmente, as redes públicas de colaboração podem ser vistas como estruturas interdependentes, envolvendo várias organizações, ou partes delas, nas quais a unidade de ação é materializada sem a existência de subordinação ou através de algum arranjo hierárquico formal (O'TOOLE, 1997, p. 45).

Importante destacar que o Estado da Bahia possui rede de compromisso social, criada em 2009, com a participação de 16 órgãos públicos³, tendo como compromisso:

[...] desenvolver ações direcionadas à prevenção de malversação de recurso públicos ou de danos ao patrimônio público, à fiscalização da gestão pública, ao diagnóstico e combate à corrupção, ao incentivo e fortalecimento do controle social, ao compartilhamento de informações e documentos, ao intercâmbio de experiências e à capacitação dos seus servidores (TCE, 2009, n.p.).

Neste modelo de colaboração, o auxílio entre Instituições públicas de controle é materializado com o compartilhamento de informações e atuação concatenada e integrada das atividades, com o objetivo de aumentar a performance e fortalecer o compromisso com a cidadania. Percebe-se que a parceria consiste no estabelecimento de um fluxo de informações que permita o ganho de desempenho, através do trabalho colaborativo dos atores envolvidos durante o exercício de suas funções institucionais.

³ Advocacia-Geral da União (AGU); Auditoria Geral do Estado da Bahia (AGE); Controladoria-Geral da União (CGU); Departamento Nacional de Auditoria do Sus (Denasus); Ministério Público Federal (MPF); Ministério Público Estadual (MPE); Ministérios Públicos de Contas (MPC/TCE e MPC/TCM); Polícia Federal (PF); Procuradoria-Geral do Estado da Bahia (PGE); Procuradoria-Geral Federal (PGF); Receita Federal; Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE/BA); Tribunal de Contas dos Municípios (TCM); Tribunal de Contas da União (TCU) Tribunal Regional Eleitoral (TRE/BA).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), no inciso I do artigo 23, ao estabelecer a competência comum entre a União, Estados e Municípios, destacou a necessidade de uma atuação entre seus entes federados, visando a conservação do patrimônio público. O dano ao erário, causado por má gestão no pagamento de contribuições previdenciárias, é tema interdisciplinar que necessita atuação dos órgãos de controle, em busca de ideais de cidadania e bem-estar social.

2.2 GESTÃO PÚBLICA E A PROTEÇÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO

Inicialmente, destaca-se que a boa gestão está alicerçada em princípios sólidos, como a probidade administrativa e o equilíbrio entre arrecadação das receitas e a realização das despesas. Pautada nesses valores, a sociedade espera do gestor público um comportamento condicionado à observância de princípios éticos.

[...] o agente administrativo, como ser humano dotado de capacidade de atuar, deve, necessariamente, distinguir o Bem do Mal, o Honesto do Desonesto. E, ao atuar, não poderá desprezar o elemento ético da sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo do injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas também entre o honesto e o desonesto (MEIRELLES, 2012, p. 90).

Para Saldanha (2006, p.13), o gestor público deve ter sua atividade orientada em direção ao bem comum. Se dele o gestor se afasta ou se desvia, trai o mandato de que está investido, porque a comunidade não instituiu a gestão senão como meio de atingir o bem-estar social. Nesse sentido, acerca da moralidade administrativa, comunga do mesmo entendimento Moraes (2004, p.123), ao associar a conduta do agente público à observância de valores éticos e morais da sociedade:

A moralidade administrativa está associada, finalisticamente, à prossecução do interesse público em razão do qual se atribui a competência administrativa, de que não se pode afastar, e, metodologicamente, à atenção pelo agente público titular desta competência, de valores como veracidade, honestidade e lealdade e confiança, na expectativa de que sua conduta, sob o ponto de vista ético, seja a de um homem comum - sincero, honesto e leal, em quem se possa confiar, e consentânea com os valores aceitos socialmente naquele momento (MORAES, 2004, p.123).

Tourinho (2009, p.147) vai além e traz uma importante contribuição, ampliando o conceito de moralidade administrativa, ao associar elementos novos ao ato ímprobo, como a indolência associada ao despreparo do agente no exercício de função pública:

Assim, a improbidade vista através do nosso ordenamento jurídico atual, abrange não somente aspectos morais, mas também os componentes dos demais princípios que regem a Administração Pública. Com efeito, ímprobo não é só o agente desonesto, que se serve da Administração Pública para angariar ou distribuir vantagens em detrimento do interesse público, mas, também, aquele que atua com menosprezo aos deveres do cargo e aos valores, direitos e bens que lhe são confiados. Seria, também, aquele que demonstra ineficiência intolerável para o exercício de suas funções (TOURINHO, 2009, p.147).

Não é aceitável, por parte de um agente público, a adoção da sonegação fiscal previdenciária como estratégia de gestão, pois a assunção do risco da sonegação representa uma exposição do patrimônio público de qualquer sorte, pois, caso essa prática seja bem-sucedida, e o tributo não recolhido seja alcançado pela decadência, a folga financeira no município representará um desfalque aos cofres da Previdência Social. Por outro lado, caso o Fisco tome conhecimento da prática sonegadora, os cofres municipais é que serão atingidos, devido ao fato de o crédito tributário ser cobrado com acréscimos de multas e juros.

Inaceitável, também, é o menosprezo aos deveres do cargo e a ineficiência intolerável para o exercício das funções por parte daquele que assume função pública e, por má fé, desídia ou ciente da sua incapacidade técnica, traz prejuízo coletivo, ao deixar de declarar e recolher tempestivamente as contribuições previdenciárias.

O ordenamento jurídico pátrio possui disciplinamento próprio, com o objetivo de combater os crimes fiscais, como o inciso IX do art.10 da LIA, ao dispor que consiste ato de improbidade administrativa que causa dano ao erário “ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento”. O art. 359-D do Código Penal (BRASIL, 1940) tipifica a conduta de “ordenar despesa não autorizada por lei” como crime contra as finanças públicas, bem como o inciso V do art. 1º do Decreto-Lei 201/67 (BRASIL, 1967) atribui, como crime de responsabilidade do Prefeito Municipal, “ordenar ou efetuar despesas não autorizadas por lei, ou realizá-las em desacordo com as normas financeiras pertinentes”.

Nesse sentido, o Tribunal Superior Eleitoral (TSE) vem fixando jurisprudência, no sentido de considerar que “o não recolhimento de verbas previdenciárias ou a ausência de seu repasse à Previdência Social, como irregularidades insanáveis, que configuram ato doloso de

improbidade administrativa, de modo a atrair a inelegibilidade da alínea g do inciso I, do artigo 1º da LC nº 64/90”⁴ (BRASIL, 1990):

Art. 1º São inelegíveis:

I - para qualquer cargo:

[...]

g) os que tiverem suas contas relativas ao exercício de cargos ou funções públicas rejeitadas por irregularidade insanável, que configure ato doloso de improbidade administrativa, e por decisão irrecorrível do órgão competente, salvo se esta houver sido suspensa ou anulada pelo Poder Judiciário, para as eleições que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes, contados a partir da data da decisão, aplicando-se o disposto no inciso II do art. 71 da Constituição Federal, a todos os ordenadores de despesa, sem exclusão de mandatários que houverem agido nessa condição; (Redação dada pela Lei Complementar nº 135, de 2010)(BRASIL, 1990, n.p.).

Essa normatização exige, daquele que ocupa o cargo público, um comportamento marcado pelo respeito à moralidade administrativa, à legalidade e à vida pregressa pautada por comportamento ilibado e, nesse contexto, o projeto de lei de iniciativa popular, que originou a Lei de Ficha Limpa (BRASIL, 2010), inovou o ordenamento jurídico, ao proibir que o gestor público que comete ilicitudes possa continuar sendo elegível, após ser condenado por um órgão colegiado.

Art. 1º São inelegíveis:

[...]

d) os que tenham, contra sua pessoa, representação julgada procedente pela Justiça Eleitoral, em decisão transitada em julgado ou proferida por órgão colegiado, em processo de apuração de abuso do poder econômico ou político, para a eleição na qual concorrem ou tenham sido diplomados, bem como para as que se realizarem nos 8 (oito) anos seguintes; (Redação dada pela Lei Complementar nº 135, de 2010)(BRASIL, 2010, n.p.).

Sobre a necessidade de punir o gestor público sonegador, é oportuno destacar alguns ensinamentos: i) [...] “inegável a constitucionalidade da criminalização da conduta em exame, que visa a proteger um bem jurídico da maior relevância: a seguridade social, consagrada no art. 194 da Constituição Federal” (BALTAZAR JUNIOR, 2000, p.183); ii) “para que os referidos bens jurídicos mereçam proteção penal, e sejam considerados bens jurídico-penais, será preciso que tenham uma ‘importância fundamental’” (MIR PUIG, 2007, p. 95-96).

⁴ Agravo Regimental em Recurso Ordinário nº 87945, Acórdão de 18/09/2014, Relator(a) Min. HENRIQUE NEVES DA SILVA, Publicação: PSESS - Publicado em Sessão, Data 18/09/2014

Nessa esteira, fortalece o entendimento acerca da necessidade de aplicação da norma penal como instrumento de proteção da ordem tributária, quando do cometimento de crimes, devido a importância social do sistema tributário nacional.

A utilização conjunta de normas cíveis e penais, para a proteção da seguridade social, está intimamente correlacionada com a necessidade de aperfeiçoamento dos instrumentos de combate à sonegação previdenciária, através da responsabilização pessoal do agente público autor da infração cometida.

No caso dos crimes sob estudo, considerou o legislador que a ordem tributária constitui um bem digno de proteção penal, tanto pela sua relevância social quanto pela ineficácia das sanções de caráter civil, em sentido amplo postas em sua defesa. De tal sorte, o legislador nacional, a exemplo do que acontece em outros países, erigiu a ordem tributária em bem jurídico fundamental, suscetível de proteção do direito penal (FERREIRA, 2002, p. 15).

Sobre o caráter penal da aplicação da legislação de combate ao ato de improbidade administrativa, é importante trazer o entendimento dos doutrinadores Zaffaroni e Pierangeli:

[...] a lei penal, em sentido estrito, é a que associa a uma conduta uma pena; lei penal, em sentido amplo, é a que abarca todos os preceitos jurídicos que precisam as condições e os limites do funcionamento desta relação (ZAFFARONI; PIERANGELI, 2004, p. 101).

De mais a mais, importante reforçar que a jurisprudência pátria possui posicionamento consolidado na defesa da análise das sanções incluídas na LIA, em sentido amplo, conforme pode ser observado nos Recursos Especiais números 721190/CE (relator Ministro Luiz Fux) e 513576/MG (relator o Ministro Francisco Falcão), respectivamente:

[...] é uníssona a doutrina no sentido de que, quanto aos aspectos sancionatórios da lei de improbidade, impõe-se exegese idêntica a que se empreende com relação às figuras típicas penais [...].

[...] reconhecida a ocorrência de fato que tipifica improbidade administrativa, cumpre, ao juiz, aplicar a correspondente sanção [...]" (STJ, 2005, n.p.).

Nesse ponto, faz-se mister destacar que a LIA classificou, de modo geral, as condutas dolosas ímprobadas como sendo: atos que violam os princípios que regem a administração pública, os atos que causam prejuízo ao erário e os atos que importam enriquecimento ilícito. No entanto, desses três grupos de conduta, apenas as duas primeiras podem ser relacionadas diretamente com a prática da sonegação previdenciária.

Percebe-se, portanto, que a aplicação da LIA, no combate à sonegação previdenciária, é oportuna, pois a sociedade espera dos gestores públicos, além de preparo técnico para o devido

cumprimento das obrigações fiscais, lealdade às instituições, comportamento honesto e imparcial.

É dever do ocupante de cargo ou função pública capacitar-se para o exercício das suas atribuições e responsabilidades, não sendo lícito beneficiar-se de indesculpável ignorância ou intolerável desconhecimento, patologias produzidas por negligência ou inércia daquele que sabe possuir o dever de decidir em prol do interesse público (OSÓRIO, 2003, p. 204).

Destaca-se, ainda, que a prática sonegadora é nociva ao conjunto da sociedade, pois obriga o legislador a manter uma alíquota de contribuição elevada, fazendo com que o peso da sonegação seja compartilhado entre os contribuintes regulares. Nesse contexto, ocorre um ciclo vicioso atroz, pois o aumento da carga tributária, para diminuir o efeito da sonegação, faz com que os contribuintes busquem a sonegação para abrandar o peso da carga tributária.

A sonegação, sem dúvida nenhuma, constitui o maior inimigo da justiça fiscal, pois sua existência faz com que sejam utilizadas alíquotas nominais excessivamente altas nos tributos, para compensar perdas e garantir determinado nível de arrecadação. Contudo, essas mesmas alíquotas elevadas, em vez de compensarem a perda de arrecadação, podem estar incentivando ainda mais a prática da sonegação, dando origem ao círculo vicioso da injustiça fiscal (GALLO; PEREIRA; LIMA, 2006, p.7).

Para a configuração da sonegação previdenciária praticada por gestores municipais, é necessário que ocorra a omissão da declaração de informações à previdência social (informação essencial para a concessão de benefícios aos trabalhadores), acompanhada da falta de recolhimento. Portanto, para concretizar a sonegação previdenciária, é necessário a existência da vontade consciente (dolo). Ou seja, para sonegar, o gestor público deve, obrigatoriamente, dirigir, de forma intencional, a sua conduta com um propósito específico, qual seja, dificultar que o Fisco tenha conhecimento da ocorrência do fato gerador praticado (KERTZMAN; SANTANA; DANTAS, 2020, p.468).

2.2.1 Proibição administrativa

Inicialmente, antes de aprofundar no tópico em questão, cumpre fazer um breve introito acerca da Lei nº 8.429/92 (BRASIL, 1992), denominada Lei de Improbidade Administrativa, em análise contextualizada à luz da Constituição Federal de 1988.

Quando da elaboração da Constituição Cidadã, editada em um contexto pós-ditadura, o Legislador Constituinte alçou ao status constitucional expresso uma série de relevantes

princípios, que visavam regular o trato do administrador para com os bens públicos e o interesse público primário, atribuindo especial destaque para os princípios da moralidade, da probidade administrativa e da boa-fé, a serem observados tanto pelos administradores, no trato da coisa pública, quanto pelos administrados.

Dentre tais princípios, tanto explícitos quanto implícitos, destacam-se os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência, cuja observância é necessária e a inobservância punida. Nessa toada, o parágrafo 4º do artigo 37 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) traz a previsão da improbidade administrativa, indicando que a prática de tais atos importarão em suspensão dos direitos políticos, perda da função pública, indisponibilidade dos bens e ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

Mais adiante, em 1992, regulamentando o dispositivo constitucional, de modo a dar aplicabilidade à preocupação indicada pelo Constituinte acerca da imposição de uma cultura de probidade na Administração Pública, foi editada a Lei nº 8.429/92 (BRASIL, 1992), que veio a regulamentar as condutas tidas como ímprobas e suas consequentes punições, tendo como pedra angular o princípio da moralidade administrativa.

Nesse ponto, é importante destacar que a imoralidade administrativa não se confunde com a imoralidade social, devido ao fato daquela ser punida pela lei e ser qualificada pela desonestidade e pela má-fé no trato com a coisa pública.

Destaque-se, ainda, que a lei que regulamentou quais seriam as condutas ensejadoras da improbidade administrativa indicou que a improbidade restaria configurada na prática dolosa de atos que importem enriquecimento ilícito, bem como quando da prática de atos que, de forma dolosa, causem prejuízo ao erário e de atos dolosos que importem atentado aos princípios da administração pública,

Ademais, a Lei nº 8.429/92 (BRASIL, 1992) ainda acrescentou outras penalidades a serem aplicadas aos infratores da legislação, consistentes no ressarcimento integral do dano, no pagamento de multa civil, que variará a depender do tipo de improbidade praticada, bem como a proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica de que seja sócio majoritário.

De mais a mais, a referida lei, ao regular o disposto constitucionalmente e recrudescer as penalidades aplicáveis, trouxe, ao tratar do sujeito ativo da prática de improbidade, uma concepção bastante ampla de agente público, considerando como tal “todo aquele que exercer, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função nas entidades indicadas no artigo anterior” (BRASIL, 1992). Verifica-se, portanto, que na concepção lato sensu, trazida pela lei, estão englobados tanto o servidor público stricto sensu, quanto os agentes políticos com poder de comando sobre o município, objeto de análise do presente trabalho.

No tocante aos agentes políticos, insta destacar algumas observações específicas e importantes. A primeira reside no fato de que, segundo entendimento amplamente consolidado no Supremo Tribunal Federal, salvo no caso do Presidente da República, por expressa previsão constitucional, os demais agentes políticos se submetem ao duplo regime sancionatório, podendo responder tanto no âmbito da lei de improbidade quanto no âmbito da legislação relativa a crime de responsabilidade.

Diante a importância do julgado, proferido em 2018 pertinente, se mostra trazer à baila a seguinte ementa:

Sujeição dos Agentes Políticos a Duplo Regime Sancionatório em Matéria de Improbidade. Impossibilidade de Extensão do Foro por Prerrogativa de Função à Ação de Improbidade Administrativa. 1. Os agentes políticos, com exceção do Presidente da República, encontram-se sujeitos a um duplo regime sancionatório, de modo que se submetem tanto à responsabilização civil pelos atos de improbidade administrativa, quanto à responsabilização político-administrativa por crimes de responsabilidade. Não há qualquer impedimento à concorrência de esferas de responsabilização distintas, de modo que carece de fundamento constitucional a tentativa de imunizar os agentes políticos das sanções da ação de improbidade administrativa, a pretexto de que estas seriam absorvidas pelo crime de responsabilidade. A única exceção ao duplo regime sancionatório, em matéria de improbidade, se refere aos atos praticados pelo Presidente da República, conforme previsão do art. 85, V, da Constituição (STJ, 2018, n.p.).

A segunda observação importante a ser abordada versa, igualmente, sobre decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), em acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 852.475 de São Paulo, que, ao tratar sobre o sentido e alcance do artigo 37, parágrafo 5º, da Constituição Federal, proferiu entendimento no sentido de que, ocorrido o ilícito de improbidade administrativa, a pretensão ressarcitória do Estado apresenta-se como imprescritível.

Tal entendimento marcou a consolidação da posição restritiva do STF, no que tange ao fato de que a regra geral do nosso ordenamento jurídico, justamente para evitar arbítrios, deve ser a prescritibilidade, sendo a imprescritibilidade exceção, como no caso de ação de ressarcimento ao erário, na prática de ato de improbidade administrativa doloso.

Supremo Tribunal Federal Recurso Extraordinário: 852.475 SP- São Paulo

DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO ADMINISTRATIVO. RESSARCIMENTO AO ERÁRIO. IMPRESCRITIBILIDADE. SENTIDO E ALCANCE DO ART. 37, § 5º, DA CONSTITUIÇÃO.

[...]

São, portanto, imprescritíveis as ações de ressarcimento ao erário, fundadas na prática de ato doloso, tipificado na Lei de Improbidade Administrativa (STJ, 2018, n.p.).

Nesse contexto, quando se identificar o pagamento de tributos em atraso, a constatação de sonegação previdenciária, ou até mesmo a sonegação tributária, alcançada pela decadência, a representação administrativa da RFB é fundamental para coibir a sonegação fiscal, pois o enquadramento da lesão ao erário é considerado imprescritível e sujeita o infrator a responder com seus bens pessoais a lesão causada ao erário.

Feita essa necessária análise, pode-se concluir, perfeitamente, que a prática de sonegação previdenciária, a ser combatida pelos instrumentos abordados no presente trabalho, configura um clássico caso de lesão ao erário, que enseja a responsabilidade do agente político, permitida pela aplicação do duplo regime de responsabilização, que, se dolosa, como tradicionalmente ocorre, enseja a pretensão ressarcitória imprescritível do Poder Público.

Tal entendimento vai ao encontro do adotado pelo Ministério Público do Estado do Goiás (MPE/GO, 2012), ao considerar que o inadimplemento de tributos federais, por parte de agentes políticos e/ou políticos municipais, em caso de dolo, enseja tanto responsabilização penal, a ser investigada pela Polícia Federal e, eventualmente, ter ação ajuizada pelo Ministério Público Federal, sendo a competência da justiça federal comum, bem como enseja o direito de a União realizar a cobrança dos valores por meio de ação própria.

Ademais, entende o órgão estadual que, se comprovado o dolo, ainda que eventual, do agente público, a conduta pode configurar ato de improbidade. Nesse caso, a única competente para julgar o ato de improbidade administrativa seria a justiça comum estadual, visto que, na visão do órgão, a moralidade administrativa que deve ser seguida pelos agentes públicos

municipais “[...] é um valor nacional ou municipal, não havendo interesse da União/Autarquia” (MPE/GO, 2012).

Mesmo com a possibilidade concreta de responsabilização pessoal por ato de improbidade administrativa, tal sistema, contudo, ainda se mostra convidativo à prática de sonegação previdenciária, ação bastante comum, e que, quando bem-sucedida, enseja grave lesão ao erário, notadamente aos cofres previdenciários, configurando um verdadeiro atentado à seguridade social, visto ser praticado, em regra geral, de forma dolosa.

Nessa senda, a lesão pode ganhar ainda novos contornos, pois, caso o município, espontaneamente, recolha o tributo após o seu vencimento ou, se o Fisco tomar conhecimento de prática de sonegação previdenciária e constituir de ofício o crédito tributário, estaremos diante da materialização da lesão originada do surgimento de novas obrigações pecuniárias, multas e juros, que serão adicionadas ao valor do tributo devido.

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente: (Redação dada pela Lei nº 14.230, de 2021). (BRASIL, 1992, n.p.)

Essa nova consequência trará impactos significativos na configuração da competência para julgamento, sendo esta a principal diferença entre o sucesso da prática sonegadora, praticada por municípios, daquela descoberta pelo Fisco. Dessa forma, quando a sonegação previdenciária é alcançada pela decadência, resta configurada a lesão aos cofres da União, atraindo a competência da Justiça Federal para julgar a improbidade, nos termos do art. 109 da Constituição Federal.

Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:
I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho (BRASIL, 1988, n.p.).

Por sua vez, quando o crime previdenciário é descoberto e o crédito é constituído com multas e juros, não há que se falar em lesão aos cofres da União, pois esta tem uma série de garantias para arrecadar o crédito tributário, até mesmo retendo repasses de recursos aos municípios. Nesse caso, a lesão ocorre nos cofres dos municípios, atraindo a competência para a justiça estadual, no julgamento do ato de improbidade administrativa.

Atesta-se, portando, que a Lei de Improbidade Administrativa é uma ferramenta moderna de combate à sonegação previdenciária em municípios, mas a simples letra fria da lei não tem o condão de funcionar como um óbice eficiente no combate ao ilícito, devendo haver uma forte repressão do Poder Público, o que, inevitavelmente, perpassa por uma comunicação eficiente entre a Receita Federal, Tribunais de Contas e Ministérios Públicos Estaduais e Federais.

2.2.2 Responsabilidade fiscal

As despesas públicas dos municípios, originadas de multas de ordem tributária “moratórias” (genericamente em razão do pagamento espontâneo do tributo em atraso) e “de ofício” (genericamente pelo descumprimento de obrigações principais⁵ e acessórias e/ou situações agravantes em procedimentos de fiscalização), cuja incidência é ocasionada pelo descumprimento de normas tributárias, referentes à contribuição previdenciária, às quais os órgãos, autarquias e fundações públicas encontram-se obrigados, devem ser consideradas, inicialmente, como despesas não previstas na Lei Orçamentária.

Caso interpretássemos de outra forma, estaríamos admitindo que a Lei Orçamentária poderia autorizar o descumprimento da legislação tributária, ainda que dentro de um lapso temporal, hipótese claramente incorreta, além de franquear como lícitas e normais as majorações extras aos tributos impingidas à Administração Pública, tão somente pela omissão do agente público responsável.

Para corroborar essa tese, recorre-se, inicialmente, ao § 1º do artigo 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), transcrito a seguir:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições, no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras dívidas consolidadas e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar (BRASIL, 2000, n.p.).

⁵ A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 1º do art.113 do CTN (BRASIL, 1966).

O procedimento correto, em relação ao pagamento dos tributos, configura obrigação legal, e a transgressão das normas vigentes que importarem em multas moratórias e de ofício implicam, necessariamente, em obrigações extras à administração pública, decorrentes de omissões que, em tese, configuram, também, transgressão à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por dever legal, toda despesa pública realizada pelos municípios baianos tem sua prestação de contas enviadas ao TCM/BA. Ocorre, entretanto, que o gestor público sonegador omite da RFB toda ou parte da informação necessária à identificação do fato gerador da obrigação previdenciária, informada ao TCM/BA.

No tocante ao Tribunal de Contas dos Municípios, mesmo detentor das informações e documentos da gestão orçamentária municipal, lhe são omitidas despesas públicas não reconhecidas em época própria na contabilidade do município (obrigações previdenciárias sonegadas/fraudadas), de modo que o órgão de contas tende a decidir sobre a aprovação/rejeição de contas sem ter o conhecimento contemporâneo da existência de obrigações tributárias não contabilizadas.

Merece reiterar que, no tocante à contabilidade apresentada ao TCM/BA, a sonegação previdenciária importa no não reconhecimento contemporâneo de despesa pública (contribuição previdenciária devida), cujo registro deve ser realizado de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. A existência de despesa pública não contabilizada (sonegação previdenciária) implica em falsidade na prestação de contas, objeto de avaliação e controle do TCM/BA.

Importante destacar ainda que, conforme a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 750/93 (CFC, 1993), o registro contábil deve ser feito oportunamente e a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância. Em concordância com a necessidade de registro contemporâneo dos fatos contábeis, a Resolução nº 1120/05 (TCM/BA, 2005) estabeleceu:

Art. 22. A omissão ou a falsidade da informação na escrituração ou nas demonstrações a qualquer título sujeitará o titular, ou aquele que responder pela Contabilidade, à responsabilidade solidária por qualquer fato que venha provocar danos ou prejuízos ao erário, aí se incluindo a efetivação de representação ao Conselho Regional de Contabilidade (TCM/BA, 2005).

Além de criar óbices à plena atuação da RFB e do TCM, o ato de sonegar termina por violar a Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), notadamente o artigo 19, pois as

contribuições previdenciárias são consideradas gastos com pessoal para fins de verificação do respeito ao limite de 60% destes, em relação à Receita Corrente Líquida do município.

Ainda no contexto da fiscalização do Tribunal de Contas, também é pertinente salientar que existe Convênio (RFB/TCM-BA, 2021) celebrado entre a RFB e o TCM/BA em 09/07/2021, que estabelece o intercâmbio de informações de interesse recíproco entre os dois órgãos:

CLÁUSULA TERCEIRA: DAS INFORMAÇÕES DO TCM/BA PARA A RFB

[...]

IV – fornecer, quando solicitada pelas unidades da RFB, toda e qualquer informação de interesse fiscal, inclusive referente à remuneração e a demais pagamentos a quaisquer título efetuados a agentes políticos e a servidores municipais, independentemente da natureza do vínculo jurídico mantido com o ente municipal;
V – solicitar às unidades gestoras, sob sua jurisdição, a remessa de documentos de prestação de contas, para análise das unidades da RFB, quando ocorrer cerceamento da atividade de fiscalização tributária junto aos órgãos e entidades vinculadas ao municípios do Estado da Bahia, no tocante a exibição de documentos (RFB - TCM/BA, 2021, p.6).

Percebe-se que o primeiro passo para o compartilhamento de informações entre os órgãos já foi realizado com a formalização do Convênio interinstitucional, entretanto é necessário avançar para concretização dos resultados esperados.

Com o aprimoramento da circulação da informação entre os órgãos, através do estabelecimento de leiautes predeterminados, será possível, à RFB, realizar análise eletrônica dos dados, identificando a existência contemporânea de sonegação ou fraudes, que poderão subsidiar a apreciação anual das contas municipais pelo TCM/BA.

2.3 ESTRATÉGIAS UTILIZADAS POR GESTORES PÚBLICOS PARA SONEGAR CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM MUNICÍPIOS

As contribuições sociais destinadas ao financiamento da Previdência Social brasileira, contidas no art. 195 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), foram instituídas pela Lei nº 8.212/1991 (BRASIL, 1991), a qual estabelece, em seu art. 22, que as fontes para custeio dos benefícios previdenciários, concedidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), são apuradas mensalmente pelas pessoas jurídicas em geral, inclusive as de direito público interno, com base no valor das remunerações mensais pagas, devidas ou creditadas aos segurados que lhes prestem serviços, no decorrer do respectivo mês/competência.

A conferência da declaração e recolhimento corretos de contribuições previdenciárias devidas é realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, através de procedimentos de fiscalização, de modo que o contribuinte que deixar de declarar e recolher a correspondente contribuição estará sujeito à lançamento de ofício da obrigação fiscal, acrescida de juros (Selic), além de multa de ofício, que pode alcançar até 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) do tributo devido, conforme será detalhado no tópico 2.4.

2.3.1 Exposição do patrimônio público

Apesar de o legislador infraconstitucional ter estipulado elevada multa administrativa, com vistas a combater a sonegação fiscal, tal medida se mostra ineficaz para os casos de sonegação envolvendo gestores públicos. Especificamente, no tocante à sonegação cometida por estes, a legislação que rege a constituição do crédito tributário, atualmente, através do lançamento de ofício, estabelece que todas as obrigações fiscais, acrescidas de multas e juros, deverão ser cobradas diretamente do ente público, contribuindo, assim, para o seu endividamento.

Por sua vez, contra o gestor municipal que deu causa ao não recolhimento do tributo em época própria, em regra, é elaborada Representação Fiscal Para Fins Penais (RFFP), por cometimento de crimes de sonegação fiscal e/ou apropriação indébita previdenciária, nos termos do art. 337-A e 168-A, respectivamente, do Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940), ou crimes contra a ordem tributária, previstos na Lei nº 8.137/1990 (BRASIL, 1990).

Caso o município efetue o parcelamento do débito durante o processo administrativo, o Fisco somente encaminhará a RFFP ao Ministério Público por exclusão contribuinte do parcelamento, sem a quitação do débito. Desse modo, a persecução criminal fica suspensa no período em que a pessoa jurídica está incluída no parcelamento formalizado. Conclui-se, portanto, que a legislação penal é colocada como instrumento acessório, a serviço da arrecadação tributária, quando o Estado renuncia à pretensão punitiva, em troca do recolhimento tributário (KERTZMAN; SANTANA; DANTAS, 2020, p.533).

Saliente-se, ainda, que, em regra, a infração penal cometida por gestores públicos é arquivada, pois a ausência de débitos fiscais vencidos em relação às contribuições previdenciárias é exigida para que os municípios possam receber transferências dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios

(FPM), celebrar acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como receber empréstimos, financiamentos, avais e subvenções, em geral, de órgãos ou entidades da administração direta e indireta da União, conforme o art. 56 Lei nº 8.212/1991 (BRASIL, 1991).

Do exposto, conclui-se que, em uma primeira análise, o risco da sonegação fiscal previdenciária é assumido integralmente pela sociedade, pois, uma vez descoberto o ilícito fiscal, os auditores da Receita Federal constituirão o crédito tributário, aplicando juros e multas em nome do município, em prejuízo da coletividade, pois o legislador colocou o órgão público fiscalizado como responsável pelo recolhimento tributário não realizado em época própria.

Em outras palavras, o próprio legislador previdenciário terminou estimulando o aumento do endividamento municipal e dando carta branca à conduta sonegadora dos gestores públicos, que, prevendo a não imputação de penalidades pelos débitos fiscais por eles contraídos, utilizam os valores relativos às contribuições previdenciárias como se fossem verbas orçamentárias regulares, empregando-as, em muitos casos, para promover a sua imagem perante a sociedade.

2.3.2 Ausência de declaração e recolhimento da contribuição previdenciária

Na sonegação, o sujeito passivo, de forma intencional, dirige sua conduta com o propósito de dificultar que o Fisco tenha conhecimento da ocorrência do fato gerador praticado ou da sua condição de contribuinte. Evidencia-se, desse modo, que a sonegação geralmente é uma ação ou omissão posterior à ocorrência do fato gerador (KERTZMAN; SANTANA; DANTAS, 2020, p.468).

Para que seja caracterizada a sonegação fiscal previdenciária, faz-se necessária a junção de duas condutas, sendo a primeira consistente na não declaração da contribuição ao Fisco e, a segunda, consistente na conduta do sujeito passivo da relação tributária de não efetuar o recolhimento desta, antes de qualquer procedimento de fiscalização.

A lógica é bastante simples: se o contribuinte declarou e não recolheu o tributo, o crédito foi constituído, restando apenas a inadimplência da obrigação assumida. Caso ele efetue o recolhimento sem efetuar a declaração, ele descumprirá obrigações acessórias puníveis com multa. Entretanto, somente a junção das duas condutas (não declarar e não recolher) se enquadra na tipificação do crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337-A do código penal, transcrito a seguir:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa (BRASIL, 2000, n.p.).

Destarte, para escapar da cobrança do crédito previdenciário, os gestores municipais sonegadores recolhem o menor o número de segurados, os valores retidos dos empregados e/ou a base de cálculo da contribuição previdenciária, de modo a reduzir o valor devido à Previdência Social.

Posteriormente, o Fisco, ao tomar conhecimento da sonegação cometida, em processo regular, notifica o município sobre a irregularidade para que o contribuinte efetue a autorregulização e, caso o ente público não corrija a conduta, constituirá de ofício a contribuição previdenciária devida, acrescida de multas e juros, em nome do município fiscalizado.

Importante frisar que o crédito previdenciário constituído de ofício pelo Fisco, através de seus auditores fiscais, não corrige a lesão causada ao trabalhador pela conduta do gestor responsável pela sonegação, tendo em vista que, ao lançar contribuição previdenciária, a cobrança tributária não é acompanhada da inserção de dados no Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), base de dados do INSS para concessão de benefícios previdenciários, trazendo graves prejuízos aos trabalhadores que terão que juntar prova da remuneração, mês a mês, para ter qualquer benefício previdenciário calculado de forma correta.

Em verdade, a prática criminosa de alguns gestores públicos faz acumular dívidas previdenciárias nos municípios e, estes débitos, em regra, são posteriormente parcelados. Não obstante, mesmo com o parcelamento, a dívida tributária é corrigida monetariamente, e, em caso de lançamento de ofício, a aplicação de multas pode elevar a dívida fiscal em até 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) do tributo devido.

Com efeito, tendo havido parcelamento do débito e sendo as parcelas quitadas tempestivamente, mediante retenção do valor correspondente, não há que se falar em lesão à União, na medida em que esta recebe seu crédito, acrescido de juros e multa, sendo o dano, a rigor,

suportado pelo ente municipal, que, em razão da conduta ímproba de gestores públicos, é obrigado a arcar não só com o pagamento das contribuições outrora sonegadas, mas também com os juros e multa.

2.3.3 Fraude e desvio de finalidade do orçamento público

Outra forma bastante comum de diminuir ilicitamente o valor a pagar à previdência é o cometimento de fraudes nas declarações efetuadas pelos municípios à RFB.

A fraude é engendrada com ação ou omissão, objetivando mascarar o fato gerador, mediante o uso de um ardil, de uma simulação ou outro meio que o adultera, fazendo parecer algo sem relevância fiscal ou fato com menor incidência tributária. Nesse sentido, a fraude pode atuar antes ou durante a ocorrência do fato gerador (KERTZMAN; SANTANA; DANTAS, 2020, p.468).

A conduta fraudulenta visa, com a prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, reduzir o valor devido à previdência social, com a informação errônea na GFIP/DCTFWeb da existência de créditos tributários inexistentes do município junto à União, e a compensação indevida destes, como forma de burlar a cobrança automática de débito fiscal através de retenção do FPM.

Desse modo, o município, ao fazer inserir na GFIP/DCTFWeb informação de compensação que sabidamente não teria direito, reduz, deliberadamente, tanto o valor devido quanto o subsequente recolhimento de sua obrigação tributária para com a Seguridade Social, ficando sujeito, em caso de comprovação da irregularidade de informação, à multa de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor das contribuições que se informou ter compensado falsamente, além de glosa do valor compensado indevidamente, nos termos do §10 do art. 89 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991), combinado com o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996), transcritos a seguir:

§ 10. Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à multa isolada, aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá, como base de cálculo, o valor total do débito indevidamente compensado (BRASIL, 1991, n.p.).

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (BRASIL, 1996, n.p.).

Outra prática astuciosa de gestores públicos municipais sonegadores consiste na confissão à previdência de valores a menor e/ou com inserção na GFIP/ DCTFWeb de compensação indevida, com o envio posterior de declaração retificadora com valor maior, seguido de pedido administrativo ou judicial de parcelamento dos débitos, como forma de evitar a retenção mensal completa da Obrigação Corrente Previdenciária⁶, e projetar para o futuro o pagamento da obrigação tributária.

A utilização do artifício do envio de declaração, informando valores devidos à Previdência inferiores ao real, visa impedir a cobrança automática do montante correto de contribuições previdenciárias, através da informação de valores devidos a menor e recolhendo apenas tal montante. Esse comportamento faz do município falsamente adimplente com o Fisco, através da utilização de ardis para retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca do efetivo controle e retenção dos valores das obrigações correntes.

Essas fraudes tributárias causam desvio de finalidade do orçamento público e faz com que os gestores busquem, de forma artificial, conseguir Certidão de Regularidade Fiscal às custas de descumprimento de compromissos, assumidos quando firmaram parcelamentos previdenciários anteriores, pois a lei 10.522/02 (BRASIL, 2002) autoriza a União a reter, do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), o valor correspondente às prestações de parcelamentos, bem como o valor mensal das obrigações previdenciárias correntes, que será apurado com base na respectiva GFIP/ DCTFWeb enviada pelo município.

Do exposto, conclui-se que os crimes de sonegação e fraude previdenciária em municípios comprometem de recursos da União, garantidora do sistema seguridade social, que termina sendo obrigada a suprir os déficits correntes da Previdência Social.

⁶ A obrigação previdenciária corrente é o valor devido à Previdência Social (cota patronal e cota dos segurados), apurado mensalmente pelo Município e declarado através da GFIP. É sobre a obrigação corrente que é feita a retenção do FPM.

2.4 FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

2.4.1 Fiscalização digital

Como forma de aperfeiçoar a sua missão institucional, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil vem investindo na padronização e consolidação do envio de informações pelas empresas, visando unificar os diversos bancos de dados, para garantir eficiência no cruzamento de informações e o aperfeiçoamento do modelo de fiscalização eletrônica, através de malhas fiscais.

Para fomentar esse processo, participou ativamente da criação do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial), instituído pelo Decreto 8.373/2014 (BRASIL, 2014), como um instrumento de unificação de prestação de declarações, cujo objetivo consiste em disciplinar a transmissão, a validação e o armazenamento da escrituração das obrigações fiscais, previdenciárias e trabalhistas das empresas. Nesse cenário, o eSocial tem a missão de tornar coerente a comunicação entre as empresas e o Estado, de modo a evitar a entrega parcelada e repetida de informações.

Nessa esteira, insta frisar que o cronograma de implantação e uso obrigatório do eSocial foi estabelecido pelo Ministério da Economia/Secretaria Especial de Previdência e Trabalho, através da Portaria nº 1.419/2019 (ME/SEPT, 2019), a qual, em seu art. 2º, definiu que, para os entes públicos municipais, o início da obrigatoriedade de utilização do eSocial ocorreria a partir de novembro de 2021. Entretanto, este prazo foi suspenso, por tempo indeterminado, pela Portaria nº 55/2020 (ME/SEPT, 2020), do mesmo órgão, adiando o ingresso dos entes públicos municipais no eSocial. Por fim, a Instrução Normativa RFB nº 2094, de 15 de julho de 2022, estabeleceu a substituição da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), pela Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), a partir do mês de outubro de 2022, como instrumento de confissão de dívida e de constituição do crédito previdenciário

A obrigatoriedade de utilização do eSocial para todas as empresas permitirá a centralização e uniformização no envio de declarações que, antes, eram entregues a diversos órgãos de

forma individualizada, ou até mesmo ficavam de posse da empresa para serem apresentadas somente quando solicitadas em um procedimento de fiscalização presencial.

A falta de implementação do eSocial para os órgãos municipais tornou o processo de fiscalização mais lento, diante da necessidade de coleta de dados que estão em poder do contribuinte ou tribunais de contas municipais, como a folha de pagamento, por exemplo, para, a partir daí, ser realizada a conferência eletrônica com os valores declarados ao Fisco pelo contribuinte, realizado através GFIP ou da DCTFWeb, para o período posterior à Implantação do eSocial.

Verifica-se, portanto, que o adiamento na implementação do eSocial não trouxe o condão de impedir a realização da fiscalização eletrônica pela Receita Federal, mas, certamente, impactou na perda de agilidade e eficiência nas fiscalizações realizadas pelo órgão.

Para a Receita Federal, que utiliza de forma intensiva a tecnologia para o alcance de sua missão⁷, a unificação e padronização do banco de dados dos entes públicos municipais permitirá, de forma ágil, o cruzamento de informações e o aperfeiçoamento da fiscalização digital, através da criação de malhas fiscais e/ou da conferência das informações contidas no eSocial, com bases de dados externas coletadas (públicas ou privadas), possibilitando o lançamento do crédito tributário sem a necessidade de participação do contribuinte no procedimento fiscal, nos termos da Súmula Vinculante nº 46 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF⁸) (CARF, 2010), transcrito a seguir:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (CARF, 2010, n.p.).

O aperfeiçoamento da fiscalização digital é um instrumento de incremento de presença fiscal e fomenta uma cobrança tributária uniforme, e que distribui melhor o peso da carga tributária na sociedade. Do ponto de vista organizacional, a implantação de ferramentas tecnológicas de acompanhamento, fiscalização e de repressão a ilícitos tributários fará com que a

⁷ Missão: Exercer a administração tributária e aduaneira com justiça fiscal e respeito ao cidadão, em benefício da sociedade (Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional>. Acesso em 21/10/2021).

⁸ O CARF é um órgão colegiado, formado por representantes do Estado e da sociedade, com atribuição de julgar, em segunda instância administrativa, os litígios em matéria tributária e aduaneira. Compete, também ao CARF, a uniformização da jurisprudência do órgão, mediante recurso especial das partes, quando ocorrer divergência de entendimento entre os colegiados de julgamento (Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/perguntas-frequentes>. Acesso em 21/10/2021).

Receita Federal exerça de forma eficaz seus objetivos, conforme consta do Relatório Anual da Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB, 2020, p.6).

A Fiscalização da Receita Federal atua com o objetivo de garantir a arrecadação necessária ao funcionamento do Estado e pelo incansável combate à sonegação fiscal e aos demais ilícitos tributários.

Para atingir esses objetivos, as ações estão condicionadas a este tripé: (I) disponibilizar ao Auditor-Fiscal as melhores ferramentas tecnológicas; (II) capacitar continuamente cada profissional que atua nos respectivos processos de trabalho; (III) disseminar o conhecimento produzido na organização (RFB, 2020, p.6).

Acrescentado ao já exposto, verifica-se, ainda, que o uso da tecnologia para o cruzamento digital de informações, associado a um banco de dados mais robusto, permitirá uma série de benefícios, tanto diretos quanto indiretos à sociedade.

O primeiro benefício social que se vislumbra é a possibilidade de se utilizar um quantitativo menor de servidores para a conferência do cumprimento regular de obrigações fiscais por parte de órgãos públicos, visto que, a partir do momento em que o Fisco tiver acesso a um banco de dados estruturado, despicienda será a utilização intensiva de auditores fiscais para verificar a existência de inconformidades tributárias nos contribuintes sob análise.

O segundo benefício reside na possibilidade da automatização da conferência das declarações entregues ao Fisco, com dados públicos disponíveis na internet, o que representará inegável avanço à atividade.

O terceiro proveito social consiste na possibilidade de utilização de informações prestadas pelos municípios aos tribunais de contas para conferência, com as declarações entregues ao Fisco, o que, além de implicar em evidente evolução, quando comparada ao modelo de fiscalização individual, permitirá mais um benefício social, que, embora indireto, mostrar-se-á como uma das facetas mais importantes da referida implementação, qual seja o estímulo ao recolhimento tributário espontâneo, visto que, com a instrumentalização e o aumento da presença fiscal, haverá um claro reconhecimento da atuação do Estado, desestimulando o risco da prática delituosa.

Por fim, pode-se elencar, ainda, um quinto proveito bastante claro à sociedade, visto que haverá uma inegável garantia de segurança jurídica aos segurados da previdência social que exercem atividade remunerada nos municípios, pois as mesmas informações prestadas, e que servem para a cobrança tributária, são utilizadas para povoar o Cadastro Nacional de

Informações Sociais (CNIS), banco de dados utilizado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) para reconhecimento de vínculo e concessão de benefícios previdenciários.

Verifica-se, portanto, que a implantação de ferramentas tecnológicas e a implementação de ação coordenada institucional para o acompanhamento da regularidade fiscal nos municípios coaduna-se perfeitamente ao princípio constitucional da Eficiência Administrativa, importante vetor da autuação da máquina pública e previsto no art. 37, caput, da Constituição (BRASIL, 1988), segundo o qual a administração pública deve buscar produtividade e economicidade na execução de suas atribuições, reduzindo desperdícios de dinheiro público e executando os serviços com maior presteza, perfeição e rendimento funcional (MARINELA, 2005, p.41).

2.4.2 O custeio da seguridade social

O legislador constitucional, visando garantir estabilidade ao financiamento da seguridade social, estabeleceu, como princípio da seguridade social, a diversidade da base de financiamento, com o objetivo de reduzir oscilações do seu fluxo financeiro, causado por instabilidades setoriais da economia brasileira.

O financiamento da seguridade social foi previsto pelo poder constituinte originário como sendo uma obrigação de toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, das contribuições de empregadores, incidentes sobre o lucro, o faturamento e a receita de concursos de prognóstico, além da contribuição dos trabalhadores, entre outras, conforme disposto no art. 195 da Constituição (BRASIL, 1988).

Dentro desse contexto, a importância da manutenção da seguridade como um sistema de proteção social equilibrado fez com que o Estado assumisse o papel de garantidor, contra a escassez de recursos, através do orçamento público, conforme previsão contida no Inciso III do § 5 do art. 165 da Constituição (BRASIL, 1988).

Segundo este comando constitucional, a lei orçamentária anual compreenderá o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público.

Seguindo essa linha estruturante, o legislador constituinte trouxe mais uma garantia de solidez para a seguridade social brasileira, consistente no estabelecimento da competência residual para que a União, mediante lei complementar, possa instituir e cobrar outras fontes destinadas à manutenção ou à expansão da seguridade social. Destaque-se, contudo, que a criação de novas contribuições para a seguridade social deverá obedecer ao comando constitucional estabelecido de diversificação da base de financiamento, visando evitar que crises econômicas setoriais impactem de forma relevante o fluxo mensal de ingresso de recursos destinados à seguridade.

Importante destacar que, não obstante o legislador constituinte tenha reunido no sistema de seguridade social a saúde, a assistência e a previdência social, no tocante ao financiamento da previdência, trouxe importante vedação, consistente na impossibilidade de utilização dos recursos pagos por empregadores, incidentes sobre a folha de salários, faturamento e lucro, e trabalhadores, incidentes sobre o salário de contribuição, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social, relacionados à cobertura dos eventos de incapacidade temporária ou permanente para o trabalho e idade avançada.

Por sua vez, visando permitir o controle social dos recursos destinados à Seguridade Social, a Reforma da Previdência, realizada pela Emenda Constitucional nº 103 (BRASIL, 2019), determinou um controle contábil rígido dos recursos da seguridade, ao estabelecer que estes precisam ser identificados, em rubricas contábeis específicas para cada área, saúde, previdência e assistência social, preservado o caráter contributivo da Previdência Social.

2.4.3 Obrigações previdenciárias dos municípios

Como forma de regulamentar a previsão constitucional de instituição de contribuições previdenciárias (incidentes sobre o lucro, o faturamento e a folha de pagamento), foi editada lei ordinária (Lei nº 8.212/91), cujo intuito versou sobre a organização e instituição do plano de custeio previdenciário.

Dentro dessa sistemática, aos municípios é ofertada a possibilidade de adoção do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), a ser organizado com base no regramento contido na Lei nº 9.717/98 (BRASIL, 1998). Todavia, caso o referido ente não seja organizado na forma

do RPPS, restará, obrigatoriamente, vinculado ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), devendo verter contribuições para esse sistema.

Nessa esteira, cumpre destacar que, ainda que estejam organizados em regime próprio, os municípios deverão realizar contribuições para o RGPS caso remunerem segurados obrigatórios da previdência social, devendo recolher, então, contribuições patronais. Tal obrigação surge por conta da elevada amplitude do conceito de “empresa” no direito previdenciário.

O conceito de empresa no direito previdenciário é bastante abrangente, incluindo a firma individual ou sociedade, que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, de acordo com o inciso I do art. 15 da Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991). Logo, o município que não está vinculado ao RPPS, estará obrigado a recolher as suas contribuições previdenciárias patronais, além de reter e recolher as contribuições previdenciárias dos segurados da previdência social que lhes prestaram serviços.

Desse modo, enquanto empresas, os municípios estão obrigados a cumprir todas as obrigações tributárias, dentre as quais destaca-se a alíquota da contribuição previdenciária a cargo da empresa, “contribuição patronal”, que é de 20%, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, conforme estabelece o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991).

Também a cargo da empresa, há a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos com alíquotas de: i) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade prepondera o risco de acidentes do trabalho considerado leve; ii) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade o risco seja considerado médio; e iii) 3% (três por cento) para as empresas em cuja o risco seja considerado grave.

Como se verifica, a definição da alíquota utilizada para o cálculo da GILRAT leva em consideração a atividade preponderante da empresa. Como forma de completar esta lacuna, o § 3º do art. 202 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 (BRASIL, 1999), estabelece, como preponderante, a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Por sua vez, o Anexo V do RPS dispõe acerca da alíquota para cada atividade econômica, que varia de 1% a 3%. Em regra, o município está inserido na Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE) 8411- 6/00 – Administração Pública em Geral, com alíquota GILRAT correspondente a 2%, sendo necessária, ainda, a aplicação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) (art. 202-A do RPS). Trata-se de um multiplicador, calculado por estabelecimento, que varia de 0,5000 a 2,0000, a ser aplicado sobre as alíquotas de 1%, 2% ou 3% do GILRAT. Disciplinado no artigo 202-A do Regulamento da Previdência Social, esse multiplicador afere o desempenho das empresas dentro da respectiva atividade econômica, relativamente aos acidentes ou às doenças ocupacionais ocorridos em um dado período.

De acordo com dinâmica da metodologia do FAP, as empresas que registram maior número de acidentes pagam mais, enquanto aquelas que anotam um menor número, pagam menos. Nessa esteira, o § 5º do art. 202-A do RPS dispõe que:

O Ministério da Economia publicará, anualmente, portaria para disciplinar consulta ao FAP e aos róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (BRASIL, 1999, n.p.).

Destaque-se, ainda, que a obrigação de recolhimento da contribuição patronal também se aplica quando o município remunerar contribuintes individuais, estando obrigado a recolher a contribuição também no percentual de 20% (vinte por cento), alíquota prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991).

Ainda no que se refere à arrecadação e ao recolhimento das contribuições, o artigo 4º da lei 10.666/03 (BRASIL, 2003) e art. 30 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991) reforçam a obrigação, estabelecendo o seguinte:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado, juntamente com a contribuição a seu cargo, até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior, se não houver expediente bancário naquele dia (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93. BRASIL, 1993).

I - a empresa é obrigada a:

arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

II - recolher os valores arrecadados na forma da alínea deste inciso(...), assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009) (BRASIL, 2009, n.p.).

Feitas tais considerações, pertinente se trazer à baila o importante conceito de “salário de contribuição”, base de incidência das alíquotas de contribuição previdenciária, previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991), que determina o seguinte:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa (BRASIL, 1991, n.p.).

Diante da dinâmica para cálculo e recolhimento das obrigações tributárias previdenciárias, o legislador atribuiu ao sujeito passivo uma série de obrigações, transferindo para o contribuinte a apuração, a declaração e o recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer ação do Fisco, cabendo à RFB, no prazo de 5 anos, efetuar a conferência do valor pago pelo contribuinte, sob pena de restar configurada a homologação tácita, nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966).

2.4.4 Constituição de ofício do crédito previdenciário

Como visto anteriormente, constitui fato gerador das contribuições previdenciárias apuradas a prestação de serviço remunerado, realizada por segurados que prestam serviço à empresa, sendo que a base de cálculo do lançamento do fato gerador das contribuições previdenciárias, em uma fiscalização, corresponde à diferença entre a remuneração (salário de contribuição) apurada pelo Fisco e a remuneração declarada pelo contribuinte em GFIP/ DCTFWeb.

No caso do município, também lhe é devida a obrigação de arrecadar as contribuições dos segurados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e ficando responsável pela importância que, eventualmente, deixa de descontar ou que tiver descontado em desacordo com a Legislação.

Caso seja identificada pelo Fisco conduta infratora, consistente em não declarar e não recolher a contribuição previdenciária devida, o crédito tributário será constituído de ofício acrescido de juros SELIC, além da aplicação de multa de ofício no percentual de 75% (setenta

e cinco por cento) sobre o tributo devido, conforme disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996) e artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522/02 (BRASIL, 2002) respectivamente.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (BRASIL, 1996, n.p.).

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento, requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997 (BRASIL, 2002, n.p.).

[...]

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento (BRASIL, 2002, n.p.).

A referida multa de ofício, conforme dispõe o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996), pode, ainda, sofrer uma qualificação, nos casos que envolvam sonegação, fraude ou conluio, e chegar a 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do tributo lançado.

Dentro desse contexto, a sonegação ganha especial relevo, sendo uma das principais condutas a serem combatidas por uma fiscalização eficiente. Para melhor compreendê-la, convém trazer à baila o disposto no artigo 71, I e II, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (BRASIL, 1964), que, ao tratar sobre esse ilícito, assim dispõe:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72 (BRASIL, 1964, n.p.).

A sonegação é caracterizada pelo caráter doloso e objetiva, após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ocultar do Fisco a existência de uma obrigação tributária. Neste aspecto, destaca-se:

Os crimes contra a ordem tributária (entre os quais se incluem a sonegação e a apropriação indébita) são dolosos. A sonegação sempre pressupõe a fraude, ou seja, a

vontade consciente de lesar o fisco (dolo), ao lado da prática de atos ou omissões que objetivam ludibriar, enganar ou ocultar o fato tributário à Fazenda Pública. A apropriação indébita sempre pressupõe o prévio desconto ou cobrança do tributo devido de terceiros, com a intenção consciente (dolo) de não recolher aos cofres públicos. Nenhum deles é mera fuga ao pagamento ou simplesmente o não recolhimento total ou parcial de tributo devido (DERZI,1993, p.223).

Ademais, caso o contribuinte que sonegou contribuição previdenciária deixe também de prestar esclarecimento à autoridade competente, prevista no artigo 142 do CTN, a multa de ofício, que já foi duplicada, será majorada em mais 50% (cinquenta por cento) e alcançará o percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), que serão aplicados sobre o tributo devido. O quadro a seguir resume as possibilidades de lançamento da multa de ofício em uma fiscalização:

Quadro 4 - Multas por Lançamento de Ofício

MULTA	DE	PARA	HIPÓTESE
Qualificada (duplicada)	75%	150%	Havendo sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.
Agravada (aumentada em 50%)	75%	112,50%	Se o sujeito passivo deixar de atender à intimação para prestar esclarecimentos (válido para pessoas físicas ou jurídicas) ou para apresentar arquivos digitais, sistemas ou documentação técnica dos mesmos (válido apenas para pessoas jurídicas).
Qualificada e Agravada	75%	225,00%	Havendo sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e ainda deixar o sujeito passivo de atender à intimação para prestar esclarecimentos ou para apresentar arquivos digitais, sistemas ou documentação técnica

Fonte: Elaborado pelo autor, com base no art. 44 da lei 9.430/96 (BRASIL, 1996).

2.4.5 Responsabilização tributária dos gestores públicos

O poder Legislativo, a princípio, foi bastante rigoroso em relação às empresas descumpridoras de normas que disciplinavam o envio de informações à previdência social, a ponto de estabelecer multa de até 100% sobre o valor não declarado de contribuição previdenciária. Importante frisar que esta multa, inicialmente estabelecida, era aplicada pelo não envio de informações à previdência, não importando se o contribuinte tivesse antecipadamente quitado ou não o tributo devido, conforme previsão legal contida no § 4 e § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991).

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e

tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL, 1991, n.p.).

A lógica estabelecida em aplicar penalidade sobre o não envio de informações dos trabalhadores, através de GFIP, tinha todo o sentido, uma vez que, através desta guia, é alimentado o CNIS, base de dados utilizada para reconhecimento de vínculos entre segurados e cálculo de benefícios previdenciários.

Percebe-se, desde já, que o legislador, ao estabelecer multas severas para quem não enviasse as informações à Previdência Social, buscou estabelecer mecanismos de proteção social aos trabalhadores, desvinculando a penalidade do recolhimento tributário realizado.

Imperioso destacar que tal medida de proteção social não se limitou aos trabalhadores do âmbito privado, sendo a matéria igualmente disciplinada para os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, mas com a peculiaridade de que a lei trouxe uma inovação: imputação de multas pessoais ao gestor governamental que desse causa ao não envio ou envio incompleto de informações à previdência, preservando a instituição pública. Tal medida foi bastante pertinente, pois, segundo Meirelles (2012, p. 82):

Na administração pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa “poder fazer assim”; para o administrador público significa “deve fazer assim” (MEIRELLES, 2012, p.82)

Nessa linha, visando trazer proteção social ao trabalhador e responsabilizar aquele que, em função pública, não cumpriu a legislação previdenciária, o artigo 41 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991) estabeleceu:

Art. 41. O dirigente de órgão ou entidade da administração federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, responde, pessoalmente, pela multa aplicada por infração

de dispositivos desta Lei e do seu regulamento, sendo obrigatório o respectivo desconto em folha de pagamento, mediante requisição dos órgãos competentes e, a partir do primeiro pagamento, se seguir à requisição (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (BRASIL, 1991, n.p.).

Ocorre, entretanto, que o ímpeto moralizador inicial do legislador foi perdendo força com o passar dos anos e a norma que previa o pagamento de multa de até 100% (cem por cento) sobre o valor não declarado de contribuição previdenciária foi substituída por uma multa simbólica, fixada por grupos de erros de campo na GFIP.

Desse modo, a alteração legislativa, além de abrandar a multa aplicada, revogou a legislação anterior, e as multas por descumprimento de obrigações acessórias deixaram de ser aplicadas pessoalmente no gestor responsável pelo cometimento da falta, para serem aplicadas no próprio órgão público, conforme previsão contida nos arts. 32-A e 79 da Lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009).

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas;

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (BRASIL, 2009, n.p., grifo nosso).

Como consequência, as multas que foram aplicadas aos dirigentes públicos por descumprimento da legislação previdenciária, durante a vigência da legislação revogada, foram anistiadas, de acordo com o art. 12 da Lei nº 12.024/09 (BRASIL, 2009), sendo o perdão legislativo operacionalizado pelo art. 1º da Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nº 643/10 (PGFN, 2010).

A mutação legislativa trouxe um efeito nefário para o trabalhador, decorrente da fragilização da possibilidade de responsabilização pessoal do agente público, pelo não envio de informações à previdência, bem como da transferência para a sociedade do ônus da prática delitosa do gestor, através da responsabilização do órgão público, por penalidades aplicadas nos casos de descumprimento de obrigações impostas pela legislação previdenciária.

Nesse aspecto, torna-se necessária a representação a outros órgãos de controle para que a sonegação previdenciária, praticada por gestores públicos, seja coibida, através da utilização da legislação de improbidade administrativa e de responsabilidade fiscal. Entretanto, a adoção de medidas, em regra, passa pela análise de prioridades do órgão representado.

2.4.6 Responsabilização penal dos gestores públicos

Com vistas a garantir o financiamento da seguridade social, a Lei nº 11.457/07 (BRASIL, 2007) definiu a competência da Receita Federal do Brasil para fiscalizar as obrigações previstas na Lei de Custeio Previdenciário (BRASIL, 1991). Diante de tal incumbência, na busca por cumprir esta missão, o Fisco incrementou sua presença para combater sonegação previdenciária cometida por gestores públicos.

Ante a relevância do procedimento, convém descrevê-lo brevemente, a fim de permitir uma melhor compreensão do tema.

Após a constituição do crédito previdenciário, em regra, o auditor fiscal encaminha a Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), informando a ocorrência, em tese, da prática dos crimes de Sonegação de Contribuição Previdenciária e/ou da prática de Apropriação Indébita Previdenciária, consoante previsões contidas no art. 337-A, incisos I e III, e no art. 168 A, respectivamente, do Código Penal (BRASIL, 1940), bem como a prática de Crime Contra a Ordem Tributária, se for o caso.

Ocorre, todavia, que, seja qual for a imputação criminal adotada, o que sucede, na prática, é um estímulo à impunidade, visto que, para os crimes tributários, como é o caso da sonegação previdenciária e apropriação indébita previdenciária, a legislação pátria termina sendo bastante benevolente com o infrator, permitindo que o pagamento do tributo sonegado, acrescido de multas e juros pelo órgão público, seja suficiente para extinguir a punibilidade do agente, podendo tal adimplemento ocorrer a qualquer tempo.

Nesse diapasão, insta frisar que, inicialmente, a extinção de punibilidade era condicionada à realização do pagamento até o recebimento da denúncia. Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.684/03 (BRASIL, 2003), que, no parágrafo 2º do artigo 9º, ao tratar do pagamento como extinção de punibilidade, não estabeleceu lapso temporal e, a partir de então, os tribunais passaram a rever o entendimento, passando a decidir que o pagamento integral do débito, ainda

que após o trânsito em julgado, implica em extinção da punibilidade, conforme pode ser verificado em decisão contida no Habeas-Corpus nº 362.478, da quinta turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2000), relatado pelo Ministro Jorge Mussi, transcrito a seguir:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO.

1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite. 2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória. 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003 (STJ, 2017, n.p.).

Esse entendimento jurisprudencial é até compreensível, dado que o direito penal funciona como a *ultima ratio*⁹, em termos de aplicações de sanções a infrações à ordem jurídica. Entretanto, termina incentivando a conduta fraudulenta de dirigentes estatais, dada a inexistência de instrumentos normativos de punição efetiva do gestor público violador da legislação penal/tributária. Nesse cenário, a utilização da legislação de responsabilidade fiscal e combate à improbidade administrativa, combinadas, tornam-se imprescindíveis para uma atuação eficaz do Estado e desestímulo à prática de ilícitos fiscais por agentes públicos.

⁹“O Direito Penal deixa de ser necessário para proteger a sociedade quando isso puder ser obtido por outros meios, que serão preferíveis enquanto sejam menos lesivos aos direitos individuais. Trata-se de uma exigência de economia social coerente com a lógica do estado social, que deve buscar o maior benefício possível com o menor custo social. O princípio da ‘máxima utilidade possível’, para as eventuais vítimas, deve ser combinado com o ‘mínimo sofrimento necessário’ para os criminosos. Isso conduz a uma fundamentação utilitarista do Direito penal que não tende à maior prevenção possível, mas ao mínimo de prevenção imprescindível. Entra em jogo, assim, o ‘princípio da subsidiariedade’, segundo o qual o Direito penal deve ser a *ultima ratio*, o último recurso a ser utilizado, à falta de outros meios menos lesivos” (SANTIAGO, 2007, p. 93-94).

2.4.7 Garantias de cobrança do crédito previdenciário

Compete à Secretaria da Receita Federal constituir o crédito previdenciário e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional promover, perante a Justiça Federal, medidas judiciais para cobrar dos municípios o tributo sonegado, através da execução fiscal. Por sua vez, o Ministério Público Federal tem a atribuição de efetuar o ajuizamento de ação penal contra gestores públicos que concorreram para a prática do crime de sonegação fiscal previdenciária ou crime contra a ordem tributária.

Nessa sistemática de controle do pagamento de contribuições, a União possui instrumentos legais eficazes de cobrança fiscal de débitos previdenciários de municípios, pois, para que estes possam receber as transferências dos recursos do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), celebrar acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como receber empréstimos, financiamentos, avais e subvenções, em geral de órgãos ou entidades da administração direta e indireta da União, é necessário que não possuam nenhum débito previdenciário, conforme estabelecido no art. 56 da Lei nº 8.212/91 (BRASIL, 1991).

Outra garantia de recebimento de débitos previdenciários pela União é estabelecida pela Lei nº 10.522/02 (BRASIL, 2002), que define regras específicas para os parcelamentos concedidos a municípios. No art. 14-D, em seu parágrafo único, a citada lei dispõe sobre a autorização para que a União retenha do FPM o valor correspondente às prestações de parcelamentos, bem como o valor mensal das obrigações previdenciárias correntes, que será apurado com base na respectiva GFIP/DCTFWeb, ou seja, o Ente federado deve, mensalmente, apurar, declarar e recolher o valor devido à Previdência. Não o fazendo até o vencimento, nasce para a União o poder-dever de satisfazer o seu crédito, mediante retenção na cota do respectivo Fundo de Participação. Tal retenção, frise-se, tem amparo no inciso I, do parágrafo único, do art. 160, da CF/1988 (BRASIL, 1988).

A preocupação do legislador com a satisfação das obrigações correntes foi garantida, também, através da Lei nº 12.810/13 (BRASIL, 2013), que disciplina o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional, relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que, em seus §§3º e 4º, do art. 3º, determinam que:

§3º A retenção e o repasse do FPE ou do FPM serão efetuados obedecendo-se à seguinte ordem de preferência:

I - as obrigações correntes não pagas no vencimento;

II - as prestações do parcelamento de que trata o art. 1º desta Lei; e

III - as prestações dos demais parcelamentos que tenham essa previsão.

§4º Na hipótese de o FPE ou o FPM não ser suficiente para retenção do somatório dos valores correspondentes às obrigações devidas na forma do §3º, o valor da diferença não retida deverá ser recolhido por meio de Guia da Previdência Social – GPS (BRASIL, 2013, n.p.).

O objetivo do legislador foi, de um lado, estabelecer condições extremamente favoráveis ao parcelamento dos débitos existentes à época da publicação da Lei nº 12.810/13, ao mesmo tempo em que confere à União prerrogativas para impedir que os municípios incorram em novos débitos. O descumprimento desta lógica acarretaria a rescisão do parcelamento, conforme art. 6º da mesma lei:

Art. 6º O parcelamento de que trata o art. 1º desta Lei será rescindido nas seguintes hipóteses:

I - falta de recolhimento de diferença não retida no FPE ou no FPM por 3 (três) meses, consecutivos ou alternados;

II - inadimplência de débitos referente aos tributos abrangidos pelo parcelamento com competência igual ou posterior a março de 2013, por 3 (três) meses consecutivos ou alternados (BRASIL, 2013, n.p.).

Ante o exposto, verifica-se que o legislador se esforçou para construir uma legislação que pudesse pôr fim ao crescente déficit previdenciário de órgãos públicos, porém, subestimou a criatividade dos destinatários da norma que buscaram alternativas à margem da lei, para evitar a cobrança tributária tempestiva.

2.5 O DÉFICIT DA PREVIDÊNCIA E A RENÚNCIA FISCAL

O modelo de financiamento do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), mesmo com a determinação constitucional de que sejam observados critérios de preservação do equilíbrio financeiro, apresentou, no ano de 2021, déficit de mais de 247 bilhões de reais, entre a arrecadação de contribuições previdenciárias e pagamento de benefícios, conforme demonstrado a seguir:

Tabela 1 - Déficit do Regime Geral de Previdência Social Brasileiro em 2021

Contas do Regime Geral da Previdência Social 2021 – Valores em R\$	
Item	Acumulado no ano
1. Arrecadação Líquida Total	462.244.100.000,00
1.1 Arrecadação Líquida Urbana	444.480.000.000,00
1.2 Arrecadação Líquida Rural	10.358.300.000,00
1.3 Compreve	1.346.000,00
1.4 Compensação Desoneração da Folha de Pagamento	7.271.300.000,00
2. Despesa com Benefícios Previdenciários	709.582.500.000,00
2.1 Benefícios Previdenciários	682.606.400.000,00
2.1.1 Urbanos	542.141.100.000,00
2.1.2 Rurais	140.465.300.000,00
2.2 Passivo Judicial	24.680.300.000,00
2.2.1 Urbano	19.604.800.000,00
2.2.2 Rural	5.075.500.000,00
2.3 Compreve	2.295.800.000,00
3. Resultado do RGPS (1 - 2)	247.338.400.000,00

Fonte: Fluxo de Caixa do FRGPS, Divisão de Programação Financeira do INSS; Sistema Informar, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Elaboração: CGEPR/SRGPS/SPREV/MTP. Notas: [1] Valores expressos em regime de caixa; [2] Compreve representa o saldo líquido das compensações previdenciárias entre o RGPS e os Regimes Próprios de Previdência.

O déficit do confronto entre arrecadação previdenciária e o pagamento de benefícios em 2021 foi garantido, através de recursos orçamentários da União, conforme previsão contida no Inciso III do § 5 do art. 165 da Constituição (BRASIL, 1988), na qual a lei orçamentária anual compreenderá o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público. O desequilíbrio das contas previdenciárias, no ano de 2021, representou um impacto orçamentário de R\$ 1.159,48¹⁰ (um mil, cento e cinquenta e nove reais e quarenta e oito centavos) para cada brasileiro.

Segundo a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP), a deficiência na arrecadação previdenciária está relacionada ao comportamento da economia e à leniência em relação a sonegação e fraude tributárias, que resultam em queda da arrecadação.

¹⁰ População brasileira estimada 2021, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística: 213.317.639 habitantes. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>. Acesso em 07/07/2022.

Outro ponto se vincula aos reiterados refinanciamentos e parcelamentos dos débitos tributários que, hoje, infelizmente, se transformaram em rotina, como que integrados ao calendário tributário. De tempos em tempos, com crescentes níveis de perdão de multas e com generosas condições de parcelamento, esses refinanciamentos vêm se repetindo. Já houve casos de parcelamentos direcionados a segmentos econômicos que, condenados em decisões judiciais em última instância, ganharam direito a procedimentos especiais para pagamento de suas dívidas tributárias (ANFIP, 2021, p. 38).

Não bastasse a ação deliberada praticada por sonegadores e fraudadores, que atingem os cofres da seguridade social, o próprio Estado, ao renunciar receitas que financiam a seguridade social, contribui para que ocorra desequilíbrio financeiro no fluxo de caixa da previdência Social.

Tabela 2 - Desonerações Instituídas e o Impacto das Medidas no Quadriênio

Início															Impacto	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023		
2010	2.509	5780	1727	2607											12.623	
2011		2.989	29.398	12010	13.628										58.025	
2012			15413	47.091	52358	27758									142.620	
2013				14.593	32.916	24.687	22.985								95.181	
2014					2.550	40.039	23.771	26.338							92.698	
2015						5.412	8.854	11.380	16.333						41.979	
2016							627	1.372	1.442	916					4.357	
2017								739	16.366	18.668	21.245				57.018	
2018									4.166	10.374	9.983	5.341			29.864	
2019											183	9.935	14.726	14.439	39.283	
2020												36.304	16.943	4.520	4.174	61.941
Soma	2.509	8.769	46.538	76.301	101.452	97.896	56.237	39.829	38.307	30.141	77.467	37.010	18.959	4.174	635.589	

Fonte: RFB - Desonerações Instituídas, última edição relativa a 2020. Organização: ANFIP e Fundação ANFIP. Valores correntes, em R\$ milhões. Notas (1) Apenas o impacto das perdas de arrecadação no ano de aprovação das medidas e a dos três anos posteriores (ANFIP, 2021, p. 29).

Segundo a ANFIP (2021, p. 39), o efeito econômico dessas renúncias mais atendeu a interesses de seletos segmentos econômicos, com influência sobre os governos, do que aos interesses do conjunto da economia ou da sociedade. Portanto, o combate à sonegação, associado ao controle social de normas que disciplinam a arrecadação, cobrança e controle do crédito previdenciário, é imprescindível para amenizar os impactos deletérios de reformas previdenciárias que, em regra, visam equilibrar o caixa previdenciário com a supressão de direito dos trabalhadores.

2.5.1 O parcelamento do crédito previdenciário.

As estratégias sonegadas têm o objetivo de impedir ou retardar a constituição do crédito tributário. Essa conduta, muitas vezes, é estimulada pela própria União, através da concessão de parcelamentos especiais aos municípios, que permitem a quitação do débito em até 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, ainda com o oferecimento de descontos em multas e juros.

A Emenda Constitucional nº 103/19 (BRASIL, 2019) alterou o § 11 do art. 195 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), vedando expressamente a possibilidade de concessão de parcelamento em prazo superior a sessenta meses das contribuições previdenciárias patronais e as descontadas de segurados vinculados à previdência social.

Essa vedação teve o objetivo de proteger as contas da seguridade social de parcelamentos e reparcamentos de débitos previdenciários, que facilitavam o alongamento de dívidas, abrindo espaço no orçamento dos municípios para uma prestação menor e, conseqüentemente, para a transferência de dívidas entre governos.

A mudança constitucional teve o objetivo de criar dificuldade para a concessão de novos parcelamentos especiais, já que a alteração de normas constitucionais exige um quórum elevado: três quintos dos parlamentares, em cada uma das casas legislativas, com intervalo nas votações, entre os dois turnos, ou seja, a alteração de texto da Constituição depende de 308 votos favoráveis na Câmara dos Deputados e 49 no Senado Federal.

Esse obstáculo, entretanto, não demonstrou ser tão efetivo, já que a Emenda Constitucional nº 113 (BRASIL, 2021), pouco mais de dois anos após a vedação constitucional, permitiu, excepcionalmente, a concessão de novo parcelamento de débitos previdenciários dos municípios em até 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais.

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 116. Fica excepcionalmente autorizado o parcelamento dos débitos decorrentes de contribuições previdenciárias dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, com o Regime Geral de Previdência Social, com vencimento até 31 de outubro de 2021, ainda que em fase de execução fiscal ajuizada, inclusive os decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias e os parcelados anteriormente, no prazo máximo de 240 (duzentos e quarenta) prestações mensais."

[...]

§ 2º Os débitos parcelados terão redução de 40% (quarenta por cento) das multas de mora, de ofício e isoladas, de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, de 40%

(quarenta por cento) dos encargos legais e de 25% (vinte e cinco por cento) dos honorários advocatícios (BRASIL, 2021).

O parcelamento de débitos fiscais é cercado de cuidados. Entretanto, o que ocorre é a utilização da sonegação fiscal, como forma de burlar o comando contido na lei 10.522/02 (BRASIL, 2002), que autoriza a União a reter, do Fundo de Participação (FPM), o valor correspondente às prestações de parcelamentos, bem como o valor mensal das obrigações previdenciárias correntes, que é apurado com base na declaração do município, através da GFIP/DCTFWeb.

Daí a necessidade de concessão periódica de novos parcelamentos para abarcar a sonegação previdenciária, praticada mensalmente por gestores municipais, já que a fração do parcelamento convencional (máximo de 60 meses) não cabe no orçamento de muitos municípios, sendo necessária, periodicamente, a concessão de descontos em multas e juros e o aumento na quantidade de prestações, visando permitir o pagamento da parcela mensal da dívida, até que seja encontrada uma solução definitiva para o problema.

A existência de dívida fiscal vencida impede a obtenção de certidão de regularidade fiscal, documento necessário para que os municípios possam receber transferências dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), celebrar acordos, contratos, convênios ou ajustes, bem como receber empréstimos, financiamentos, avais e subvenções, em geral, de órgãos ou entidades da administração direta e indireta da União.

Portanto, o município em débito com a previdência social sofrerá retenção FPM (Art. 167, §4º, da Constituição Federal), para amortizar dívidas que estes entes tenham para com a própria União, pressupondo-se, nesse caso, um acordo de parcelamento celebrado. Já o município com débito vencido para com a União poderá ter os recursos do FPM bloqueados (Art. 160, parágrafo único, inciso I da Constituição Federal), como forma de cobrança administrativa dos créditos tributários devidos.

Vê-se, portanto, que a União possui uma série de garantias e privilégios para efetivação da cobrança do crédito previdenciário de entes públicos, daí a utilização da fraude/sonegação por gestores municipais, com o objetivo de inibir/retardar a sua constituição.

2.6 A SONEGAÇÃO E O CONTROLE SOCIAL POLÍTICO/DEMOCRÁTICO LOCAL

Considerando que a sonegação fiscal previdenciária consiste em uma conduta dolosa, tipificada no art. 337-A do Código Penal (BRASIL, 1940), que atenta contra o princípio da moralidade administrativa e acarreta prejuízos aos cofres públicos, o presente estudo analisou, também, os seus efeitos, com o objetivo de verificar o endividamento municipal sob a ótica da responsabilidade fiscal e probidade administrativa.

A existência de sonegação também infringe o princípio da equidade do sistema tributário, fazendo com que ocorra desequilíbrio na distribuição do ônus fiscal entre contribuintes (no caso municípios), gerando uma falsa percepção comparativa de eficiência administrativa por parte da população, em relação ao gestor público sonegador. Essa avaliação comparativa pode ser distorcida tanto no plano horizontal (gestores públicos atuais em municípios diferentes), quanto no geracional (avaliação sequencial de administrações de um mesmo município ao longo do tempo).

Portanto, a opção pela prática sonegadora deve ser combatida pelos órgãos fiscalizadores contemporaneamente, através da presença fiscal, para que os municípios não sejam onerados tributariamente de forma desproporcional ao longo do tempo, em benefício daquele que utiliza a sonegação fiscal como estratégia de gestão, causa danos ao erário e, ao transferir dívidas fiscais para gestores futuros, compromete socialmente o controle político/democrático de avaliação da população que governa.

Pode-se descentralizar, controlar por resultados, incentivar a competição administrada, colocar o foco no cliente, mas a descentralização envolve o controle democrático, os resultados desejados devem ser decididos politicamente, quase-mercados não são mercados, o cliente não é apenas “cliente”, mas um cliente-cidadão, revestido de poderes que vão além dos direitos do cliente ou do consumidor (BRESSER PEREIRA, 1999, p. 8).

A avaliação social de um gestor público, quanto a aspectos relacionados à contratação ilegal de dívidas fiscais, que podem ser parceladas extraordinariamente em até duzentos e quarenta meses, requer a disponibilização pública dessa informação, em linguagem simples e objetiva, de modo que a população seja municiada de informações capazes de subsidiar a correta avaliação da sua gestão sob o viés político.

Por transparência, pode-se entender não a mera divulgação de informações, mas também a clareza com que deverá ser feita, por meio de uma linguagem simples, acessível e objetiva, de modo que todo cidadão possa entender a mensagem e opinar sobre as questões apresentadas (CISNE, 2002, p. 95).

Entretanto, o combate à sonegação fiscal praticada por gestores públicos transcende o controle social político/democrático, afinal diversas condutas relacionadas à sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais estão enquadradas como atos infracionais nas esferas civil, administrativa, política e penal.

Essa prática infracional atrai, dessa forma, a competência institucional dos Ministérios Públicos Estadual e Federal, conforme o caso, para proposição de ação pública, nos termos do art. 129, I, Constituição Federal, artigo 100 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/40) e artigo 24 do Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689/41).

O Código Penal define a responsabilidade penal funcional de agente público, enquanto o Decreto-Lei nº 201/67 (BRASIL, 1967) versa sua responsabilidade por delitos funcionais (art. 1º) e por infrações político-administrativas (art. 4º). Já a Lei nº 8.429/92 (BRASIL, 1992), prevendo sanções civis e políticas para os atos ímprobos.

É essencial a materialização do dolo na configuração do crime de sonegação previdenciária e do ato de improbidade administrativa, bem como para a imputação de penalidades por descumprimento de regras relacionadas à responsabilidade fiscal.

Portanto, para a responsabilização do dirigente municipal por cometimento de infrações relacionadas a má gestão de recursos públicos, associadas à sonegação previdenciária, é necessária a comprovação de omissão ou prática intencional de ato visando ludibriar o Fisco, através da supressão, total ou parcial, da obrigação tributária a que o sujeito passivo deveria adimplir.

O dano ao erário, bem como a omissão/falsidade na prestação de contas, é reflexo da sonegação previdenciária, devido à contração de obrigações fiscais adicionais (incidência de juros e multas), assim como a não contabilização destes valores.

No ordenamento jurídico, não existe atenuante para quem assume um município endividado e utiliza-se da sonegação previdenciária para obter financiamento extra à sua gestão. O que o art. 169 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabelece, visando organizar o comprometimento das finanças de entes públicos, é a possibilidade de redução de, pelo menos, vinte por cento das despesas com cargos em comissão e funções de confiança e, caso essa redução não seja suficiente para que o município se enquadre no limite de endividamento, a possibilidade de exoneração de servidores públicos não estáveis. Persistindo a situação, a exoneração de servidores estáveis.

Importante esclarecer que a ação da fiscalização em um contribuinte é uma exceção adotada pelo fisco e são direcionadas prioritariamente para os casos de fraude e em situações em que não houver autorregularização¹¹. Portanto, antes da abertura de um procedimento fiscal são adotadas junto aos contribuintes ações para promoção do aumento da presença fiscal, especialmente por meio de incentivo à autorregularização.

¹¹ §2º do art.5º da Portaria SUFIS nº 32, de 16 de fevereiro de 2023, que dispõe sobre o planejamento estratégico no âmbito da Subsecretaria de Fiscalização

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A escolha do tema da pesquisa foi fruto do interesse pela investigação dos efeitos danosos causados pela sonegação de contribuições previdenciárias nas finanças dos municípios baianos.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO DA PESQUISA

O estudo e compreensão do referencial teórico foi essencial para análise do objeto e forneceu substrato para elaboração das possíveis respostas à questão orientadora, além de pavimentar o percurso metodológico a ser percorrido.

No presente trabalho, realizou-se pesquisa caracterizada quanto o seu objeto: estudo de casos múltiplos holísticos (unidade única de análise); quanto ao seu objetivo: exploratória; quanto a sua natureza: qualitativa-quantitativa; quanto às técnicas de coleta de dados: documental e bibliográfica e entrevista semiestruturada; quanto à técnica de análise de dados: estatística descritiva e triangulação na análise.

No que tange ao estudo de caso, este se configura como uma “[...] verificação empírica, que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2001, p.32).

A análise do tema da pesquisa, com o estudo de múltiplos casos e através de uma unidade única de análise, tem o objetivo de conhecer, descrever, explicar e avaliar os impactos da sonegação previdenciária nas finanças dos municípios baianos, fiscalizados no ano de 2021. Nesse contexto, as consequências deste tipo de sonegação tributária são vistas em sua integralidade, abrangendo todo o dano social coletivo causado.

O caráter exploratório da pesquisa foi definido devido à especificidade de um tema pouco estudado sob a ótica estatal e a carência de pesquisas publicadas com o mesmo objeto de análise.

Por sua vez, as pesquisas qualitativa e quantitativa caracterizam-se como um estudo que apresenta variáveis que podem ou não ser traduzidas em números. A pesquisa quantitativa é aquela que se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados, e que tem, como finalidade, medir as relações entre as variáveis. Já a

pesquisa qualitativa é marcada pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados (ZANELLA, 2013, p.35).

A pesquisa também foi classificada quanto à técnica de coleta de dados: documental (materiais que não foram submetidos a tratamento analítico); bibliográfica (conexão de abordagens temáticas); e entrevistas semiestruturadas.

3.2 FLUXO DA PESQUISA

3.2.1 Fase teórica

No presente trabalho, desenvolveu-se pesquisa bibliográfica de estudos que versam sobre princípios da administração pública, custeio previdenciário, probidade administrativa, responsabilidade fiscal, gestão colaborativa e legislação penal, para lastrear a associação do crime de sonegação fiscal previdenciária, praticada por gestores públicos municipais, com o dano às finanças do município.

Por sua vez, a correlação temática que envolve a sonegação fiscal, quando praticada por gestores municipais, acompanhada de estudos (bibliográficos e documentais) sobre o custeio previdenciário, fundamentou a necessidade de atuação coordenada de órgãos de controle, pois nenhuma instituição abarca, em suas atribuições, todas as competências para combater todos os efeitos danosos da prática sonegadora.

A revisão da literatura teve o objetivo de inventariar e classificar as principais produções acadêmicas, através da consulta das palavras-chave: “sonegação previdenciária”, “improbidade administrativa”, “redes institucionais de colaboração”, “parcelamento previdenciário”, “endividamento municipal”, “crimes previdenciários”, “gestão colaborativa entre órgãos de controle” e arranjos entre essas palavras, em bancos de dados referenciais, de grande valor acadêmico, como SciELO (<http://www.scielo.br>), periódicos da CAPES (<https://catalogodeteses.capes.gov.br>), repositório institucional UFBA (<https://repositorio.ufba.br>), Google Acadêmico (<https://scholar.google.com.br>), entre outros.

A pesquisa documental abrangeu, também, o estudo de convênios para gestão colaborativa entre órgãos de controle, a que disciplina o lançamento e cobrança do crédito previdenciário, além da legislação penal, de responsabilidade fiscal e de probidade administrativa.

Do exposto, para análise e tratamento dos efeitos múltiplos da prática sonegadora, no âmbito municipal, tornou-se necessário juntar a teoria e a prática de diferentes disciplinas, bem como analisar a atuação de diferentes instituições para melhor compreender e informar o processo de pesquisa, ampliar o entendimento do fenômeno e revelar diferentes perspectivas sobre sua natureza.

Ademais, este estudo visou demarcar as zonas de interseção legislativa, que possibilitariam livre circulação de bases de dados entre o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia (TCM/BA), o Ministério Público do Estado da Bahia (MPE/BA) e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), destacando as vantagens individuais estratégicas que justificariam o esforço para implementação de um modelo sistêmico de circulação da informação, no combate aos efeitos da sonegação previdenciária.

O estudo literário permitiu compreender o custeio da previdência social brasileira, dentro de um contexto de constantes alterações, causadas pelo desequilíbrio entre a arrecadação de recursos e o pagamento de benefícios. Cumpre anotar que o objeto de estudo realizado visou identificar os instrumentos normativos disponíveis, para que o Fisco possa melhor administrar a fiscalização e a cobrança de contribuições previdenciárias em municípios.

Diante da interdisciplinaridade do tema, foi necessário estabelecer recortes para focar no objeto do estudo proposto. Para isso, foi estabelecida a questão de pesquisa que trata, especificamente, de como a Receita Federal pode se tornar mais efetiva no combate à sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais.

A partir daí, estuda-se a possibilidade de construção de um modelo de atuação conjunta entre órgãos de controle, que torne desfavorável a prática da sonegação previdenciária em municípios.

A definição da questão de pesquisa teve, como fundamento, a análise da legislação e da literatura especializada sobre o cumprimento das obrigações previdenciárias, associadas à necessidade de adoção de medidas, por parte dos órgãos de controle, para mitigar os efeitos danosos causados pela sonegação previdenciária.

Verifica-se, portanto, que todo o percurso deste trabalho foi realizado tendo, como foco, a utilização de novos instrumentos para viabilizar o combate à sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais.

Nesta etapa do trabalho, foi realizada leitura flutuante, sistematização das ideias, seleção dos principais autores, preparação da coleta de documentos e informações, identificação do problema, formulação das hipóteses e dos objetivos, definição dos conceitos centrais e suas dimensões, além da elaboração de indicadores, que serão utilizados para aferição da hipótese inicial, conforme modelo de análise estabelecido.

3.2.2 Fase de coleta de dados

A obtenção de informações, em um trabalho científico, é caracterizada por um conjunto de procedimentos sistemáticos, para captação de informações estratégicas, com a finalidade de fundamentar a resposta a um determinado problema de pesquisa

Visando coletar os dados primários das fiscalizações executadas pelo Fisco, bem como acompanhar o endividamento tributário dos municípios baianos fiscalizados, foi aberto o processo nº 03005.238620/2022-81, no endereço eletrônico da Controladoria Geral da União (CGU), <https://falabr.cgu.gov.br/>, solicitando: o valor da dívida fiscal atualizada de cada município baiano e o resultado das fiscalizações de contribuições Previdenciárias, PASEP e Glosa de Compensação Previdenciária, encerradas durante o ano de 2021.

As informações solicitadas foram amparadas na LAI (BRASIL, 2011), que estabelece, em seu artigo 5º, que: “é dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão”.

O mesmo entendimento, a respeito da publicidade das informações, está contido na Nota Técnica nº 30 (COSIT, 2012) : “a RFB, quando demandada sobre informações relativas à situação econômica ou financeira, de município na condição de contribuinte, caso as possua, deve fornecê-las diretamente ao solicitante”.

Os dados obtidos foram confrontados com as informações contábeis e de prestações de contas coletados através do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro¹².

¹² Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf e https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra_rreo/finbra_rreo_list.jsf. Acessos em 05/04/2022.

As entrevistas, metodologia bastante empregada na coleta de dados em estudos qualitativos interpretativos, foram utilizadas com o objetivo de conhecer a percepção de representantes do MPE/BA, TCM/BA e RFB, que gerenciam atividades de fiscalização/controlado. O objetivo da aplicação desse método, no presente estudo, foi articular as narrativas com a análise documental/ bibliográfica realizada (triangulação).

Foram realizadas três entrevistas semiestruturadas, durante o mês de novembro de 2022, com representantes da RFB, MPE/BA e TCM/BA (auditor fiscal, promotor e auditor de contas, respectivamente), que coordenam, na maior linha hierárquica, as atividades de fiscalização, controle e auditoria de contas municipais. As entrevistas foram realizadas no setor de trabalho de cada participante.

A entrevista foi planejada para ser aplicada com o tempo limite de 30 minutos, momento em que os dirigentes das áreas de fiscalização/controlado das instituições públicas envolvidas responderam ao questionário, Apêndice B.

As perguntas foram elaboradas abordando possíveis pontos de intercessão existentes entre a aplicação da legislação de custeio previdenciário e as atividades de controle/proteção do patrimônio público.

Por fim o entrevistado foi questionado a respeito da existência de interesse institucional em estabelecer instrumentos de governança colaborativa para o enfrentamento conjunto das causas e consequências da sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais.

3.2.3 Fase de análise de dados

Nesta fase, foi realizada a análise das informações da pesquisa, a transcrição das narrativas dos entrevistados e o retorno ao referencial teórico, para estabelecer um diálogo com os autores selecionados, através da triangulação de métodos.

A utilização da triangulação de métodos foi utilizada como estratégia, na pesquisa, devido ao caráter interdisciplinar do combate aos da sonegação previdenciária, que envolve, necessariamente, a aplicação de legislação variada e participação de instituições públicas de diferentes níveis de poder. Portanto, para o desenvolvimento da pesquisa, foi necessário combinar métodos, teorias, dados e investigados.

A análise triangular das informações e a realização do tratamento estatístico dos resultados brutos coletados lastrearam a comunicação com os autores selecionados

3.2.3.1 Delimitação da unidade de análise e os cortes espacial e temporal

O recorte temporal e espacial para a escolha da amostra deveu-se ao fato de que, em 2021, a RFB, como estratégia permanente de combate à sonegação previdenciária praticada por órgãos públicos, estruturou três equipes de fiscalização, localizadas em Salvador, Feira de Santana e Aracaju, para acompanhar o cumprimento das obrigações tributárias dos municípios da 5ª região, que abrange os Estados da Bahia e Sergipe. Nesse ano, os trabalhos foram iniciados com a fiscalização e acompanhamento dos municípios baianos.

Os municípios fiscalizados pela RFB, no ano de 2021, representam uma amostra não probabilística do tipo por conveniência. Esta técnica consiste em selecionar uma parcela da população que seja mais acessível e disponível, sem serem submetidos a algum critério estatístico.

A seleção da amostra foi coletada através dos dados constantes do processo nº 03005.238620/2022-81, obtidos junto à Controladoria Geral da União (CGU), no qual foi solicitado, dentre outras informações, a identificação dos municípios baianos que foram fiscalizados pelo Fisco, no ano de 2021.

3.3 MODELO DE ANÁLISE

Nesta seção foi desenvolvido o modelo teórico analítico, através do estabelecimento de conceitos chaves, suas dimensões e a definição dos indicadores para medir essas dimensões.

A partir da leitura do referencial teórico, acerca da sonegação previdenciária e temas conexos (improbidade administrativa, responsabilidade fiscal e da análise dos documentos previamente selecionados, elaborou-se o modelo de análise.

O modelo de análise traduz, de forma resumida, o pensamento do autor e o percurso estabelecido para exame crítico do objeto da pesquisa.

O modelo de análise é o prolongamento natural da problemática, articulando, de forma operacional, os marcos e as pistas que serão, finalmente, retidos, para orientar o trabalho de observação e de análise. É composto por conceitos e hipóteses estreitamente articulados entre si, para, em conjunto, formarem um quadro de análise coerente (QUIVY; CAMPENHOUDTT, 2005 p. 150).

[...]

A observação compreende o conjunto das operações através das quais o modelo de análise é confrontado com dados observáveis. [...] Conceber esta etapa de observação

equivale a responder às três perguntas seguintes: observar o quê?; em quem?; e como?" (QUIVY; CAMPENHOUDTT, 2005, p. 205 -206).

A elaboração do modelo de análise para investigação dos efeitos da sonegação previdenciária nas finanças de municípios baianos abrange, necessariamente, o estudo de conceitos aderentes, como o de Improbidade Administrativa e Responsabilidade Fiscal, devido à conexão causa/efeito/tratamento, associado à distribuição heterogênea das competências institucionais, para trabalho dessas questões.

Quadro 5 - Modelo de Análise

CONCEITOS	DIMENSÕES	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	INDICADORES
GOVERNANÇA COLABORATIVA	PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO PÚBLICO	NADER(2020); BÖRZEL(1998) PROCOPIUCK (2013); FLEURY; OUVRENEY(2007); MILLER (1994); KICKERT et al. (1997); RHODES (1996); INOJOSA (1988); CASTELLS (1998); MATOS (1988); BRYSON; CROSBY; STONE (2006); BODIN (2017); BARDACH (2001); O'TOOLE (1997); OLIVEIRA (2018)	Avaliação da necessidade de implementação (entrevistas semiestruturadas com gestores de cada órgão de controle)
SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA	ENDIVIDAMENTO MUNICIPAL	LIMA (2007); GALLO; PEREIRA; LIMA (2006); KERTZMAN; SANTANA; DANTAS(2020); PRADO (2006); BALTAZAR JUNIOR (2000); MIR PUIG (2007); FERREIRA, (2002) ZAFFARONI; PIERANGELI (2004).	Sonegação previdenciária por habitante (1) Limite legal de endividamento (2) Projeção do limite legal de endividamento (3)
IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA	DANO DOLOSO AO ERÁRIO	LEI Nº 8.429/92; MEIRELLES (2012); MORAES (2004); OSÓRIO, (2003); (TOURINHO (2009).	Multas e juros aplicados (4)
RESPONSABILIDADE FISCAL	FALSIDADE/ OMISSÃO NA PRESTAÇÃO DE CONTAS	LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000; RESOLUÇÃO CFC N.º 750/93; RESOLUÇÃO TCM/BA 1120/05; CISNE (2002).	Despesa pública não contabilizada (5)

Fonte: Elaborado pelo autor

Dessa forma, a construção do modelo de análise surgiu como uma tentativa de sistematizar o estudo, através da elaboração de um roteiro preestabelecido, e com a medição dos seguintes indicadores:

1. Sonegação previdenciária por habitante: sonegação previdenciária identificada pelo Fisco, em cada município baiano fiscalizado, no ano de 2021, por habitante - este valor relativo permitirá a análise comparativa entre os municípios, do peso que será suportado por cada habitante, referente à sonegação previdenciária identificada pelo Fisco;

2. Limite legal de endividamento: situação dos municípios fiscalizados, em relação ao limite legal de endividamento: esta medida, estabelecida pela Lei de Responsabilidade Fiscal, será realizada com o objetivo de balizar o comprometimento da Receita Corrente Líquida anual, com dívidas à longo prazo (obrigações com prazo para quitação superiores há 12 meses), de cada município pesquisado;

3. Projeção do limite legal de endividamento dos municípios fiscalizados: essa medida tem o objetivo de fornecer uma análise comparativa, através da projeção para o futuro do comportamento do endividamento municipal, à medida que a sonegação previdenciária, constituída pelo Fisco, em 2021, for cobrada dos municípios;

4. Multas e juros aplicado: valor adicional ao tributo cobrado de ofício – dano ao erário referente ao surgimento de multas e juros, originados do não recolhimento espontâneo de contribuição previdenciária;

5. Despesa pública não contabilizada: tributo sonegado, valor originário - despesa pública não reconhecida em época própria, na contabilidade do município - o registro das despesas públicas deve ser realizado de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram. A existência de recursos não contabilizados implica em omissão ou falsidade na prestação de contas, que deve ser objeto de avaliação e controle pelo TCM/BA, e, dessa forma, serve como instrumento alternativo de controle do cumprimento das obrigações previdenciárias.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo compreende quatro seções que apresentam os resultados do estudo, discutidos à luz do referencial teórico. Na análise, é estabelecida a dialética entre a sonegação previdenciária e o endividamento municipal, o dano doloso ao erário e a falsidade/omissão na prestação de contas municipais.

A partir da triangulação na análise dos dados coletados e da experiência do autor, mais de 18 anos na fiscalização de contribuições previdenciária, propõe-se a adoção de um modelo de atuação em rede de instituições públicas de controle, para coibir a prática sonegadora em municípios baianos.

Neste capítulo, são analisadas as conclusões do estudo à luz da hipótese inicial e objetivos geral e específicos estabelecidos, visando responder à pergunta de partida do trabalho.

4.1 CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E FISCAL POR PARTE DOS MUNICÍPIOS BAIANOS SUBMETIDOS À FISCALIZAÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO ANO DE 2021.

O sistema previdenciário brasileiro foi esculpido sobre os pilares da solidariedade, contributividade e compulsoriedade (filiação obrigatória), para todos que exercem atividade remunerada.

O artigo 195 da Constituição Brasileira (BRASIL, 1988) determina que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Nesse contexto, merece destaque o ensinamento do professor Fábio Zambitte Ibrahim, segundo o qual, para que a previdência social se mantenha hígida na proteção integral dos direitos dos seus segurados é necessário que esta tenha independência financeira de qualquer ente estatal.

O sistema previdenciário deve ser autossustentável, isto é, deve financiar-se a partir das contribuições de seus beneficiários, diretos ou indiretos, evitando-se uma dependência indevida de recursos estatais, o que, naturalmente, poderia comprometer o sistema protetivo (IBRAHIM, 2013, p.29).

A solidariedade no financiamento da previdência social brasileira pode ser compreendida como uma forma de socialização do custeio entre uma mesma geração ou um pacto intergeracional, sob o qual uma geração deve verter suas contribuições ao sistema, para financiar os benefícios concedidos às gerações passadas.

A previdência social, diferentemente dos outros ramos da seguridade social, é um regime de contribuição obrigatória, ou seja, em regra, todo segurado deve contribuir para a manutenção do sistema e somente aquele que contribui pode usufruir de benefícios previdenciários.

Para gozar de benefícios previdenciários, portanto, é necessário que o trabalhador mantenha a condição de segurado e, em alguns casos, cumpra a idade mínima e carência, tempo correspondente ao número mínimo de contribuições mensais indispensáveis para que o beneficiário faça jus ao benefício, art. 26 do Decreto 3.048/99 (BRASIL, 1999).

O legislador buscou proteger o trabalhador ao exigir apenas a comprovação dos requisitos para o gozo de benefícios. Entretanto, o INSS, para concessão e cálculo dos benefícios previdenciários, vale-se das informações (vínculos, remunerações e contribuições) constantes do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS), que são suprimidas quando da ocorrência da sonegação previdenciária.

Conclui-se, portanto, que a sonegação previdenciária não impede a concessão de benefícios previdenciários ao trabalhador, contudo, este deverá fazer prova junto ao INSS da sua condição de segurado e comprovar, mês a mês, a sua remuneração, para que seu benefício seja concedido e calculado de forma correta.

A Lei de Responsabilidade Fiscal estabeleceu, para o âmbito municipal, o limite global para despesa com pessoal em 60% da Receita Corrente Líquida (art. 19, III). Para compreensão de como é calculado este limite, é importante destacar o conceito de despesa com pessoal, contido no art. 18 da LRF:

Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se, como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência (grifo nosso).

A única interpretação possível do art. 18 da LRF, em relação ao valor dos encargos sociais a ser adicionado, para efeito do cálculo do limite de despesa total com pessoal, é o valor

estabelecido por lei, na qual o município é obrigado cumprir pela sua condição de empregador. Admitir que se trata apenas dos valores exclusivamente recolhidos, excluído os sonogados, não guarda nenhuma relação principiológica com a responsabilidade na gestão fiscal.

Do exposto, em linhas gerais, para verificação do total de despesas com pessoal dos municípios vinculados ao RGPS, é necessário somar: as remunerações dos agentes políticos; as contratações por tempo indeterminado; as contratações por tempo determinado, efetuadas com o objetivo de atender necessidade temporária de excepcional interesse público; entre outras, bem como as contribuições para o RGPS e PIS/PASEP, incidentes sobre a folha de salários.

Os municípios fiscalizados pelo Fisco, no ano de 2021 (prefeitura e Câmara de Vereadores), liquidaram, no ano anterior, despesas orçamentárias (3.1.90.04.00 - Contratação por Tempo Determinado e 3.1.90.11.00 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil) equivalentes à 52,56% da Receita Corrente Líquida do período, conforme quadro a seguir:

Quadro 6 - Comparativo RCL x Gastos com Pessoal em 2020

MUNICÍPIOS FISCALIZADOS	RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (2020*)	GASTOS COM PESSOAL (2020**)	GASTOS COM PESSOAL/RCL
79	6.761.692.389,76	3.533.940.216,13	52,26%

*Fonte: SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), consulta: Finbra; 2020; RREO; Periodicidade Bimestral; 6º bimestre. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra_rreo/finbra_rreo_list.jsf. Acesso em 13/11/2022.

**Fonte: SICONFI (Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro), consulta: Despesas orçamentárias anexo (I-D); despesas liquidadas; 3.1.90.04.00 - Contratação por Tempo Determinado e 3.1.90.11.00 - Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil. (Prefeitura e Câmara de Vereadores). Disponível em https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf. Acesso em 13/11/2022.

O percentual das despesas com pessoal, em relação à RCL dos municípios sob análise, evidenciou a impossibilidade originária de cumprimento, ao mesmo tempo, das obrigações legais previdenciárias, conforme demonstrado no item 2.4, e o teto de gastos com pessoal em relação a RCL (60%), previsto como limite do inciso III do art. 19 da LRF, conforme analisado a seguir.

Admitindo a aplicação da alíquota previdenciária de 20%, GILRAT de 2% (CNAE) 8411-6/00 – Administração Pública em Geral) e FAP Neutro = 1, por exemplo, teríamos uma alíquota previdenciária patronal de 22%. Nesse cenário, para que fosse permitido obedecer ao teto de gastos com pessoal (60% da RCL), o comprometimento máximo das despesas municipais com

peçoal seria de 49,18%, para que sobrasse espaço para a quitação dos encargos sociais (49,18 x 1,22% \cong 60%).

Portanto, em primeira análise, verificou-se a incompatibilidade entre o cumprimento das obrigações previdenciárias e os limites de gastos com pessoal impostos pela LRF, concomitantemente.

Nesse cenário, visando conferir o devido cumprimento das obrigações previdenciárias dos municípios vinculados à 5ª região fiscal, que abrange os Estados da Bahia e Sergipe, a RFB organizou, no ano de 2021, três equipes de fiscalização regional, localizadas em Salvador, Feira de Santana e Aracaju, com o objetivo estratégico de combater a sonegação previdenciária realizada por municípios.

Em 2021, as três equipes de fiscalização estruturadas pela RFB, para o combate à sonegação fiscal previdenciária, constituíram, em 79 municípios baianos, créditos tributários de aproximadamente 2,6 bilhões de reais, sendo que, desse valor, 57,79% representaram dívidas adicionais à municipalidade (multas e juros), que só surgiram pela prática de sonegação fiscal previdenciária. O quadro a seguir resume os valores das autuações nos municípios baianos fiscalizados.

Quadro 7 - Resumo dos Créditos Constituídos pela RFB em Municípios Baianos em 2021

TRIBUTOS	VALOR PRINCIPAL R\$	MULTA POR COMPENSAÇÃO INDEVIDA R\$	MULTA E JUROS R\$	CRÉDITO CONSTITUÍDO R\$
PASEP	36.258.036,91	-	37.321.172,56	73.579.209,47
Contribuições Previdenciária	1.056.630.272,77	354.442.141,81	1.104.471.724,55	2.515.544.139,13
Total Geral	1.092.888.309,68	354.442.141,81	1.141.792.897,11	2.589.123.348,60

Fonte: Receita Federal – Informação obtida através da LAI processo nº 03005.238620/2022-81.

O crédito constituído referiu-se a Contribuições Previdenciárias e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), e o valor das autuações, além de demonstrar o comprometimento das finanças dos municípios com débitos fiscais, traduz uma realidade perversa, pois obriga os trabalhadores municipais, que tiveram suas remunerações sonegadas, a comprovar documentalmente, mês a mês, os valores recebidos do seu empregador, para poder ter qualquer benefício previdenciário calculado de forma correta.

4.1.1 Sonegação previdenciária por habitante

O débito fiscal oriundo da sonegação fiscal onera as finanças municipais e limita a capacidade de investimento público com o decorrer do tempo, através da projeção para o futuro de dívidas fiscais do passado, que serão cobradas com a incidência de pesadas multas administrativas e incidência de juros.

Para medir comparativamente o impacto das autuações realizadas pelo Fisco, no ano de 2021, elaborou-se a tabela a seguir, destacando o montante do crédito previdenciário constituído, comparados, individualmente, com a população de cada município.

Tabela 3 - Lançamento Fiscal Por Habitante

MUNICÍPIO	TOTAL DO CRÉDITO CONSTITUÍDO EM 2021(R\$) *	IBGE POPULAÇÃO ESTIMADA [2021]**	LANÇAMENTO FISCAL POR HA- BITANTE (R\$)
Abaíra	12.195.198,53	8681	1.404,81
Adustina	11.279.360,17	17209	655,43
Aiquara	3.803.046,11	4387	866,89
Amélia Rodrigues	46.168.874,92	24997	1.846,98
Arataca	27.845.573,82	10904	2.553,70
Belmonte	47.465.798,21	23540	2.016,39
Bom Jesus da Lapa	52.692.549,26	70151	751,13
Boquira	15.108.177,40	21486	703,16
Cabaceiras do Paraguaçu	2.695.610,29	19010	141,80
Caetité	240.687.338,69	51184	4.702,39
Cafarnaum	27.365.104,91	18585	1.472,43
Camacan	37.298.336,70	32023	1.164,74
Camamu	12.893.637,00	35444	363,77
Cândido Sales	50.469.530,21	24921	2.025,18
Cansanção	67.698.434,89	34929	1.938,17
Coaraci	36.138.199,70	16128	2.240,71
Conde	53.572.559,22	26223	2.042,96
Condeúba	34.367.684,41	17113	2.008,28
Dário Meira	63.371.486,26	10347	6.124,62
Elísio Medrado	3.244.373,70	8129	399,11
Esplanada	70.193.744,12	37902	1.851,98
Eunápolis	47.328.836,29	115360	410,27
Fátima	6.475.626,18	17801	363,78
Gentio do Ouro	4.422.307,07	11284	391,91
Gongogi	16.466.750,36	6852	2.403,20
Guanambi	88.680.409,37	85353	1.038,98
Heliópolis	9.643.260,71	12946	744,88

MUNICÍPIO	TOTAL DO CRÉDITO CONSTITUÍDO EM 2021(R\$) *	IBGE POPULAÇÃO ESTIMADA [2021]**	LANÇAMENTO FISCAL POR HA- BITANTE (R\$)
Iaçu	2.362.371,51	23950	98,64
Ibicaraí	40.680.748,80	21083	1.929,55
Igaporã	36.651.914,20	15661	2.340,33
Ilhéus	18.472.184,58	157639	117,18
Inhambupe	31.962.857,12	40720	784,94
Ipirá	20.952.165,79	59281	353,44
Irajuba	1.513.604,93	7295	207,49
Itaberaba	4.174.545,18	64795	64,43
Itaguaçu da Bahia	28.451.301,40	14650	1.942,07
Itaju do Colônia	15.379.561,44	6515	2.360,64
Itamaraju	17.385.128,57	64423	269,86
Itambé	14.568.761,24	22474	648,25
Itapebi	50.879.183,46	10173	5.001,39
Itapicuru	23.543.150,14	36173	650,85
Itororó	37.309.361,07	20394	1.829,43
Jitaúna	12.338.221,58	10470	1.178,44
Lauro de Freitas	219.350.546,25	204669	1.071,73
Livramento de Nossa Se- nhora	46.123.818,83	46372	994,65
Malhada	20.341.277,43	16875	1.205,41
Mascote	16.477.561,24	13619	1.209,90
Medeiros Neto	57.890.173,19	22741	2.545,63
Morro do Chapéu	2.973.356,55	35466	83,84
Muniz Ferreira	4.354.062,92	7464	583,34
Muquém de São Francisco	4.982.643,62	11479	434,07
Nova Ibiá	15.493.299,02	6518	2.377,00
Nova Soure	49.903.122,33	27047	1.845,05
Nova Viçosa	41.365.190,83	44170	936,50
Oliveira dos Brejinhos	17.106.362,79	21797	784,80
Paratinga	52.226.099,94	32274	1.618,21
Pilão Arcado	54.301.785,52	35295	1.538,51
Pindaí	18.971.897,93	16308	1.163,35
Pintadas	4.343.830,73	10353	419,57
Piripá	13.009.743,86	10253	1.268,87
Planaltino	3.001.330,80	9415	318,78
Poções	30.807.098,59	46885	657,08
Presidente Tancredo Neves	32.349.078,79	28272	1.144,21
Riacho de Santana	46.902.143,28	35757	1.311,69
Ruy Barbosa	4.972.778,08	30900	160,93
São Felipe	44.119.304,71	21083	2.092,65
São Sebastião do Passé	13.521.510,25	44554	303,49
Sátiro Dias	12.035.551,25	17330	694,49

MUNICÍPIO	TOTAL DO CRÉDITO CONSTITUÍDO EM 2021(R\$) *	IBGE POPULAÇÃO ESTIMADA [2021]**	LANÇAMENTO FISCAL POR HABITANTE (R\$)
Seabra	31.687.945,94	44370	714,18
Taperoá	9.308.780,50	21421	434,56
Teixeira de Freitas	11.598.455,21	164290	70,60
Teodoro Sampaio	6.784.670,02	7296	929,92
Teolândia	35.830.005,08	15097	2.373,32
Uauá	4.701.084,24	23991	195,95
Ubaitaba	35.323.685,56	18647	1.894,34
Una	67.359.014,24	18108	3.719,85
Valença	97.315.415,93	97873	994,30
Várzea da Roça	6.039.383,31	14135	427,26
Varzedo	10.054.470,33	8734	1.151,19

*Fonte: RFB – Informação obtida através da LIA processo nº 03005.238620/2022-81;

**Fonte: IBGE –<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>.

A grandeza do montante do crédito constituído, aproximadamente 2,6 bilhões de reais, representou um lançamento fiscal médio de 32,7 milhões por município.

Tabela 4 - Análise Estatística das Fiscalizações em Municípios Baianos em 2021

LANÇAMENTO FISCAL		POPULAÇÃO		LANÇAMENTO FISCAL POR HABITANTE	
Média	32.773.713,27	Média	32.524,59	Média	1.007,66
Mediana	20.952.165,79	Mediana	21.421,00	Mediana	1.038,98
Maior(1)	240.687.338,69	Maior(1)	204.669,00	Maior(1)	6.124,62
Menor(1)	1.513.604,93	Menor(1)	4.387,00	Menor(1)	64,43
Soma	2.589.123.348,60	Soma	2.569.443,00	Soma	102.073,82
Contagem	79,00	Contagem	79,00	Contagem	79,00

*Fonte: RFB – Informação obtida através da LIA processo nº 03005.238620/2022-81;

**Fonte: IBGE –<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>.

Os municípios fiscalizados pela RFB, em 2021, apresentaram lançamento fiscal médio por habitante de R\$ 1.007,66 (um mil e sete reais e sessenta e seis centavos), sendo que, dos 79 municípios fiscalizados, 17 apresentaram lançamento fiscal superior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) por habitante, são eles: Arataca, Belmonte, Caetitê, Cândido Sales, Coaraci, Conde, Condeúba, Dário Meira, Gongogi, Igaporã, Itaju do Colônia, Itapebi, Medeiros Neto, Nova Ibiá, São Felipe, Teolândia e Una.

Por outro lado, 17 dos 79 municípios fiscalizados apresentaram lançamento fiscal inferior a quatrocentos reais por habitante, demonstrando uma sonegação fiscal de menor monta, quando comparados ao grupo anterior, são eles: Cabaceiras do Paraguaçu, Camamu, Elísio

Medrado, Fátima, Gentio do Ouro, Iaçú, Ilhéus, Ipirá, Irajuba, Itaberaba, Itamaraju, Morro do Chapéu, Planaltino, Ruy Barbosa, São Sebastião do Passé, Teixeira de Freitas e Uauá.

A análise dos resultados das fiscalizações realizadas permite concluir que a sonegação previdenciária foi identificada em todos os municípios fiscalizados, demonstrando ser uma prática generalizada no grupo estudado. Nessa esteira, outro aspecto que merece registro é a utilização da sonegação como ferramenta de gestão, para modificar, ilicitamente, a destinação de recursos públicos da seguridade social.

Essa prática deixa, como efeito colateral, o comprometimento da capacidade de avaliação da eficiência administrativa por parte da população local, pois, o gestor sonegador, ao utilizar recursos da previdência social como verbas orçamentárias ordinárias, tem maior capacidade financeira para realizar projetos e, ao mesmo tempo, cria dificuldades para seus sucessores, à medida que as dívidas fiscais forem sendo cobradas pelo Fisco.

Para mitigação da prática da sonegação previdenciária generalizada, identificada nos municípios fiscalizados pelo fisco em 2021, é necessária a estruturação de redes de colaboração, entre as instituições públicas de controle, pois, no mosaico legislativo em que estas estão inseridas, a atuação isolada não vem demonstrando ser um instrumento eficaz de combate à sonegação previdenciária.

4.2 CONSEQUÊNCIAS DA SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA NOS MUNICÍPIOS FISCALIZADOS

4.2.1 Endividamento municipal

A LRF incumbiu ao Senado Federal a competência para estabelecer limites globais para o montante da dívida consolidada dos municípios. O Senado Federal, através da Resolução nº 40/01, (SENADO FEDERAL, 2001), fixou o teto para a Dívida Consolidada Líquida nos municípios em até 1,2 (um inteiro e dois décimos) vezes a respectiva Receita Corrente Líquida (RCL). Ao demarcar esse teto de endividamento, a referida norma concedeu o prazo de 15 (quinze) anos para a adequação dos municípios que, naquele momento, ultrapassavam o limite posto.

Os entes que já estavam enquadrados dentro do limite estabelecido pela Resolução nº 40, desde então, já foram obrigados a cumprir as regras de controle de endividamento contidas no art. 31 da LRF, devendo qualquer excesso ser reconduzido aos limites em até 3 quadrimestres.

Art. 31. Se a dívida consolidada de um ente da Federação ultrapassar o respectivo limite, ao final de um quadrimestre, deverá ser a ele reconduzida até o término dos três subsequentes, reduzindo o excedente em, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) no primeiro (SENADO FEDERAL, 2021, n.p).

Para efeitos do cálculo do limite de contração de dívidas dos entes subnacionais, a Resolução nº 40/01, em seus artigos 1 e 2 definiu: i) Dívida Pública Consolidada (DPC) como sendo o montante das obrigações financeiras para amortização em prazo superior a 12 (doze) meses, acrescidas das operações de crédito, que, embora de prazo inferior a 12 (doze) meses, tenham constado como receitas no orçamento; ii) Dívida Consolidada Líquida (DCL), a dívida pública consolidada deduzidas as disponibilidades financeiras; e iii) Receita Corrente Líquida como sendo o somatório das receitas correntes, deduzidas as contribuições dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e das receitas provenientes da compensação financeira (§ 9º do art. 201 da Constituição Federal).

O endividamento dos 79 municípios submetidos à fiscalização pela RFB, segundo os critérios estabelecidos pela Resolução nº 40/21 constam da tabela a seguir:

Tabela 5 - Endividamento Municipal

Município	Data-base	DCL (R\$)	RCL (R\$)	DCL/RCL (%)
Abaíra	31/12/2021	13.108.454,05	23.921.985,40	0,55
Adustina	31/12/2021	89.566,00	48.149.283,23	0,00
Aiquara	30/04/2022	5.202.250,21	31.550.675,31	0,16
Amélia Rodrigues	30/04/2022	7.601.636,05	78.080.598,44	0,10
Arataca	30/04/2022	18.718.158,80	36.175.779,52	0,52
Belmonte	30/04/2022	81.238.496,73	80.826.686,39	1,01
Bom Jesus da Lapa	30/04/2022	73.514.468,50	254.048.145,30	0,29
Boquira	30/04/2022	18.212.580,78	58.041.118,91	0,31
Cabaceiras do Paraguaçu	30/04/2022	5.841.298,37	60.567.831,47	0,10
Caetité	30/04/2022	16.227.481,50	171.896.947,70	0,09
Cafarnaum	30/04/2022	1.274.529,35	63.230.587,30	0,02
Camacan	30/04/2022	64.938.871,45	84.623.894,41	0,77
Camamu	30/04/2022	37.696.080,29	103.283.438,60	0,36
Cândido Sales	30/04/2022	13.764.666,65	85.843.573,11	0,16
Cansanção	30/04/2022	25.748.799,18	141.417.744,80	0,18
Coaraci	30/04/2022	57.360.295,58	57.546.030,27	1,00
Conde	30/04/2022	25.426.167,05	90.652.563,85	0,28
Condeúba	30/04/2022	14.083.285,87	60.042.786,13	0,23
Dário Meira	30/04/2021	37.787.129,51	41.722.696,09	0,91
Elísio Medrado	30/04/2022	8.938.053,77	29.158.167,31	0,31

Município	Data-base	DCL (R\$)	RCL (R\$)	DCL/RCL (%)
Esplanada	30/04/2022	117.317.167,00	129.539.562,70	0,91
Eunápolis	31/12/2021	297.118.926,00	343.066.194,10	0,87
Fátima	30/04/2022	47.354,00	58.514.901,88	0,00
Gentio do Ouro	30/04/2022	1.011.187,89	50.649.848,29	0,02
Gongogi	30/04/2022	23.172.365,82	37.903.289,64	0,61
Guanambi	30/04/2022	67.799.449,28	257.496.362,80	0,26
Heliópolis	30/04/2022	4.693.067,32	43.697.708,52	0,11
Iaçu	30/04/2022	13.121.542,68	86.540.973,72	0,15
Ibicaí	30/04/2022	41.591.268,92	65.910.419,27	0,63
Igaporã	30/04/2022	51.479.755,54	53.363.439,59	0,96
Ilhéus	30/04/2022	405.761.740,70	536.217.706,00	0,76
Inhambupe	30/04/2022	77.978.049,08	111.835.176,00	0,70
Ipirá	30/04/2022	18.767.289,23	152.823.112,20	0,12
Irajuba	30/04/2022	2.468.901,29	29.131.314,79	0,08
Itaberaba	30/04/2022	22.304.321,32	224.421.111,90	0,10
Itaguaçu da Bahia	30/04/2022	16.268.846,78	53.817.867,89	0,30
Itaju do Colônia	30/04/2022	19.937.115,75	28.350.218,30	0,70
Itamaraju	30/04/2022	17.650.699,88	184.736.654,60	0,10
Itambé	30/04/2022	70.795.538,14	78.219.339,95	0,91
Itapebi	31/12/2021	42.366.991,40	43.870.389,46	0,97
Itapicuru	30/04/2022	2.107.732,37	110.798.059,70	0,02
Itororó	30/04/2022	65.179.702,25	63.112.080,71	1,03
Jitaúna	30/04/2022	71.669.181,68	51.977.006,93	1,38
Lauro de Freitas	30/04/2022	125.851.584,90	766.111.217,20	0,16
Livramento de Nossa Senhora	30/04/2022	81.701.079,21	119.255.797,20	0,69
Malhada	30/04/2022	10.392.122,23	56.777.347,71	0,18
Mascote	30/04/2022	18.659.897,41	55.207.858,45	0,34
Medeiros Neto	30/04/2022	46.366.302,65	81.403.533,02	0,57
Morro do Chapéu	30/04/2022	110.339.843,40	149.881.023,80	0,74
Muniz Ferreira	31/12/2021	4.331.904,67	33.422.044,57	0,13
Muquém de São Francisco	31/12/2021	7.310.760,95	44.355.201,44	0,16
Nova Ibiá	30/04/2022	43.023.213,80	31.892.107,88	1,35
Nova Soure	30/04/2022	41.892.877,31	79.798.708,77	0,52
Nova Viçosa	30/04/2022	33.089.989,79	136.020.959,70	0,24
Oliveira dos Brejinhos	30/04/2022	5.283.989,13	70.346.265,15	0,08
Paratinga	30/04/2022	598.599,98	97.247.775,92	0,01
Pilão Arcado	31/12/2021	16.605.218,53	104.935.178,80	0,16
Pindaí	30/04/2022	35.702.163,48	56.505.394,55	0,63
Pintadas	30/04/2022	3.040.684,49	32.745.916,47	0,09
Piripá	30/04/2022	3.368.270,58	35.613.972,89	0,09
Planaltino	31/12/2021	2.475.493,28	27.983.051,31	0,09
Poções	30/04/2022	136.675.516,00	130.759.371,00	1,05
Presidente Tancredo Neves	30/04/2022	11.655.194,23	97.822.334,22	0,12
Riacho de Santana	30/04/2022	8.768.694,59	90.889.424,19	0,10
Ruy Barbosa	30/04/2022	26.351.701,85	91.043.381,73	0,29
São Felipe	30/04/2022	14.127.094,60	64.627.354,67	0,22
São Sebastião do Passé	30/04/2022	11.125.260,73	157.595.497,30	0,07
Sátiro Dias	30/04/2022	36.890.609,56	58.733.706,10	0,63
Seabra	30/04/2022	13.066.355,36	124.392.817,00	0,11
Taperoá	30/04/2022	27.648.264,57	69.148.936,97	0,40
Teixeira de Freitas	30/04/2022	40.289.146,16	445.964.748,40	0,09

Município	Data-base	DCL (R\$)	RCL (R\$)	DCL/RCL (%)
Teodoro Sampaio	30/04/2022	1.492.229,10	36.447.410,86	0,04
Teolândia	31/12/2021	44.082.580,62	51.202.722,49	0,86
Uauá	30/04/2022	6.000.324,29	79.713.814,56	0,08
Ubaitaba	30/04/2022	42.490.150,87	61.800.433,77	0,69
Una	31/12/2021	31.162.512,06	71.810.363,61	0,43
Valença	30/04/2022	25.589.338,70	277.252.474,20	0,09
Várzea da Roça	31/12/2021	7.441.939,68	38.774.908,71	0,19
Varzedo	30/04/2022	6.831.722,74	37.675.827,09	0,18

Fonte: adaptado de Tesouro Nacional Transparente: disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-operacoes-de-credito-e-limite-de-endividamento-de-estados-e-municipios/2022/5>. Acesso em 13/07/2022.

Nota: Os dados são provenientes do Finbra¹³/Siconfi¹⁴ e se referem a valores informados no Demonstrativo de Dívida Consolidada Líquida (DDCL) que compõe o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) publicado no Siconfi. Os dados brutos do Finbra sofreram os seguintes ajustes para compor o presente painel.

- Foram descartados registros com receita corrente líquida (RCL) negativa.
- No caso de registros que possuam RCL, mas não DCL e nem razão DCL/RCL, foi assumido que a DCL é zero. Esse procedimento foi adotado porque a base de dados do Finbra não contém valores nulos. A validade desse procedimento foi confirmada por meio de uma comparação dos dados do Finbra com os do Cadastro da Dívida Pública (CDP), pois esse último contém valores nulos.
- Feito esse ajuste, foram descartados registros em que faltasse RCL ou DCL.
- A partir da RCL e DCL, foi calculada a razão DCL/RCL. Quando a DCL é negativa, foi considerado que a razão é zero.
- A partir da razão DCL/RCL foi calculado se o ente cumpre o limite de endividamento (120% para municípios), se está no patamar de alerta (108% para municípios) ou se está descumprindo o limite. Essa informação se refere ao último dado disponível.
- Para cada ente, foi deixado somente o registro com a informação mais recente.

Dos 79 municípios submetidos a procedimento de fiscalização, apenas dois estavam acima dos limites globais para o montante da dívida consolidada, estabelecidos no art. 31 da LRF, supracitado, portanto, os municípios de Nova Ibiá e Jitaúna deverão reconduzir a Dívida Consolidada aos limites legais, assim que cessar a suspensão do prazo previsto no artigo 65 da LRF.

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70 (SENADO FEDERAL, 2021, n.p).

A suspensão do prazo para que os municípios se adequem aos limites de endividamento foi estabelecida através do Decreto Legislativo nº 06/2020 que reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade

¹³ Finbra é o nome do banco de dados formado pelas informações contábeis, orçamentárias e financeiras enviadas pelos entes da federação ao Tesouro Nacional, em atendimento ao art. 51 da Lei 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal.

¹⁴ O Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (Siconfi) foi desenvolvido como um instrumento para, dentre outros objetivos, facilitar a produção e análise de informações contábeis e fiscais, padronizar os mecanismos de consolidação e aumentar a qualidade e confiabilidade das informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais recebidas dos municípios, estados, Distrito Federal e União

pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020.

4.2.2 Projeção do limite legal de endividamento municipal

Na análise dos componentes da DCL, para efeito de avaliação do cumprimento do limite de endividamento do município, percebe-se que o débito fiscal, originado de autuações, somente influenciará o seu cálculo após o parcelamento ou reconhecimento contábil da dívida, quando remanescerem valores a serem quitados em prazo superior a 12 (doze) meses.

Durante vigência da discussão administrativa e ou judicial do débito constituído de ofício pela RFB, a obrigação tributária estará com exigibilidade suspensa e não influenciará os índices de endividamento do município, mesmo com alto grau de certeza.

Entretanto, para fins de projeção e análise, foi acrescentado ao DCL de cada município o montante do crédito previdenciário, constituído pelo Fisco em 2021, com o objetivo de verificar a tendência de comprometimento da Receita Corrente Líquida anual e, assim, identificar municípios que poderão descumprir os limites de endividamento nos próximos anos, por causa de débitos fiscais já constituídos.

Tabela 6 - Endividamento Municipal Projetado

MUNICÍPIO	DATA-BASE	DCL NA DATA BASE + CRÉDITO CONSTITUÍDO EM 2021* (R\$)	RCL (R\$)	DCL+ CC/RCL (%)
Dário Meira	30/04/2021	101.158.615,77	41.722.696,09	2,42
Itapebi	31/12/2021	93.246.174,86	43.870.389,46	2,13
Nova Ibiá	30/04/2022	58.516.512,82	31.892.107,88	1,83
Igaporã	30/04/2022	88.131.669,74	53.363.439,59	1,65
Coaraci	30/04/2022	93.498.495,28	57.546.030,27	1,62
Itororó	30/04/2022	102.489.063,32	63.112.080,71	1,62
Jitaúna	30/04/2022	84.007.403,26	51.977.006,93	1,62
Belmonte	30/04/2022	128.704.294,94	80.826.686,39	1,59
Teolândia	31/12/2021	79.912.585,70	51.202.722,49	1,56
Caetitê	30/04/2022	256.914.820,19	171.896.947,70	1,49
Esplanada	30/04/2022	187.510.911,12	129.539.562,70	1,45
Una	31/12/2021	98.521.526,30	71.810.363,61	1,37
Arataca	30/04/2022	46.563.732,62	36.175.779,52	1,29
Poções	30/04/2022	167.482.614,59	130.759.371,00	1,28
Medeiros Neto	30/04/2022	104.256.475,84	81.403.533,02	1,28
Ubaitaba	30/04/2022	77.813.836,43	61.800.433,77	1,26

MUNICÍPIO	DATA-BASE	DCL NA DATA BASE + CRÉDITO CONSTITUÍDO EM 2021* (R\$)	RCL (R\$)	DCL+ CC/RCL (%)
Ibicaraí	30/04/2022	82.272.017,72	65.910.419,27	1,25
Itaju do Colônia	30/04/2022	35.316.677,19	28.350.218,30	1,25
Camacan	30/04/2022	102.237.208,15	84.623.894,41	1,21
Nova Soure	30/04/2022	91.795.999,64	79.798.708,77	1,15
Itambé	30/04/2022	85.364.299,38	78.219.339,95	1,09
Livramento de Nossa Senhora	30/04/2022	127.824.898,04	119.255.797,20	1,07
Abaira	31/12/2021	25.303.652,58	23.921.985,40	1,06
Gongogi	30/04/2022	39.639.116,18	37.903.289,64	1,05
Eunápolis	31/12/2021	344.447.762,29	343.066.194,10	1,00
Inhambupe	30/04/2022	109.940.906,20	111.835.176,00	0,98
Pindaí	30/04/2022	54.674.061,41	56.505.394,55	0,97
São Felipe	30/04/2022	58.246.399,31	64.627.354,67	0,90
Conde	30/04/2022	78.998.726,27	90.652.563,85	0,87
Sátiro Dias	30/04/2022	48.926.160,81	58.733.706,10	0,83
Itaguaçu da Bahia	30/04/2022	44.720.148,18	53.817.867,89	0,83
Condeúba	30/04/2022	48.450.970,28	60.042.786,13	0,81
Ilhéus	30/04/2022	424.233.925,28	536.217.706,00	0,79
Morro do Chapéu	30/04/2022	113.313.199,95	149.881.023,80	0,76
Cândido Sales	30/04/2022	64.234.196,86	85.843.573,11	0,75
Amélia Rodrigues	30/04/2022	53.770.510,97	78.080.598,44	0,69
Pilão Arcado	31/12/2021	70.907.004,05	104.935.178,80	0,68
Cansanção	30/04/2022	93.447.234,07	141.417.744,80	0,66
Mascote	30/04/2022	35.137.458,65	55.207.858,45	0,64
Riacho de Santana	30/04/2022	55.670.837,87	90.889.424,19	0,61
Guanambi	30/04/2022	156.479.858,65	257.496.362,80	0,61
Boquira	30/04/2022	33.320.758,18	58.041.118,91	0,57
Nova Viçosa	30/04/2022	74.455.180,62	136.020.959,70	0,55
Paratinga	30/04/2022	52.824.699,92	97.247.775,92	0,54
Malhada	30/04/2022	30.733.399,66	56.777.347,71	0,54
Taperoá	30/04/2022	36.957.045,07	69.148.936,97	0,53
Bom Jesus da Lapa	30/04/2022	126.207.017,76	254.048.145,30	0,50
Camamu	30/04/2022	50.589.717,29	103.283.438,60	0,49
Piripá	30/04/2022	16.378.014,44	35.613.972,89	0,46
Cafarnaum	30/04/2022	28.639.634,26	63.230.587,30	0,45
Lauro de Freitas	30/04/2022	345.202.131,15	766.111.217,20	0,45
Presidente Tancredo Neves	30/04/2022	44.004.273,02	97.822.334,22	0,45
Varzedo	30/04/2022	16.886.193,07	37.675.827,09	0,45
Valença	30/04/2022	122.904.754,63	277.252.474,20	0,44
Elísio Medrado	30/04/2022	12.182.427,47	29.158.167,31	0,42
Seabra	30/04/2022	44.754.301,30	124.392.817,00	0,36
Várzea da Roça	31/12/2021	13.481.322,99	38.774.908,71	0,35
Ruy Barbosa	30/04/2022	31.324.479,93	91.043.381,73	0,34

MUNICÍPIO	DATA-BASE	DCL NA DATA BASE + CRÉDITO CONSTITUÍDO EM 2021* (R\$)	RCL (R\$)	DCL+ CC/RCL (%)
Heliópolis	30/04/2022	14.336.328,03	43.697.708,52	0,33
Oliveira dos Brejinhos	30/04/2022	22.390.351,92	70.346.265,15	0,32
Aiquara	30/04/2022	9.005.296,32	31.550.675,31	0,29
Muquém de São Francisco	31/12/2021	12.293.404,57	44.355.201,44	0,28
Ipirá	30/04/2022	39.719.455,02	152.823.112,20	0,26
Muniz Ferreira	31/12/2021	8.685.967,59	33.422.044,57	0,26
Adustina	31/12/2021	11.368.926,17	48.149.283,23	0,24
Itapicuru	30/04/2022	25.650.882,51	110.798.059,70	0,23
Teodoro Sampaio	30/04/2022	8.276.899,12	36.447.410,86	0,23
Pintadas	30/04/2022	7.384.515,22	32.745.916,47	0,23
Planaltino	31/12/2021	5.476.824,08	27.983.051,31	0,20
Itamaraju	30/04/2022	35.035.828,45	184.736.654,60	0,19
Iaçu	30/04/2022	15.483.914,19	86.540.973,72	0,18
São Sebastião do Passé	30/04/2022	24.646.770,98	157.595.497,30	0,16
Cabaceiras do Para-guaçu	30/04/2022	8.536.908,66	60.567.831,47	0,14
Irajuba	30/04/2022	3.982.506,22	29.131.314,79	0,14
Uauá	30/04/2022	10.701.408,53	79.713.814,56	0,13
Itaberaba	30/04/2022	26.478.866,50	224.421.111,90	0,12
Teixeira de Freitas	30/04/2022	51.887.601,37	445.964.748,40	0,12
Fátima	30/04/2022	6.522.980,18	58.514.901,88	0,11
Gentio do Ouro	30/04/2022	5.433.494,96	50.649.848,29	0,11

*Fonte: RFB – Informação obtida através da LIA processo nº 03005.238620/2022-81;

Fonte: adaptado de Tesouro Nacional Transparente, disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-operacoes-de-credito-e-limite-de-endividamento-de-estados-e-municipios/2022/5>. Acesso em 13/07/2022.

Com a adição do débito fiscal constituído à DCL, além de Nova Ibiá e Jitaúna, outros 17 (dezessete) municípios podem vir a descumprir o limite de endividamento (120% da RCL) nos próximos anos, e dois poderão entrar no patamar de alerta (acima 108% da RCL).

4.2.3 Dano doloso ao erário

A valoração dos atos de improbidade administrativa, que originaram o dano ao erário, é essencial, quando da identificação da sonegação previdenciária, pois esta quantia adicional, originada da sonegação a que o município será obrigado a pagar ao Fisco, poderá ser ressarcida aos cofres públicos, com a atuação do MPE/BA contra aquele que, dolosamente, deixou de declarar e recolher contribuição previdenciária em época própria.

Nessa esteira, a quantificação do dano para fins de ressarcimento ao erário, em caso de sonegação previdenciária, será definida pelo valor adicional ao tributo originariamente devido, que o município será obrigado a pagar ao fim do processo fiscal. Portanto, o valor constante da autuação serve como baliza inicial, pois, durante o processo fiscal, o contribuinte pode obter redução de multas em casos de parcelamento ou pagamento à vista do crédito constituído, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91 (BRASIL, 1991), transcrito a seguir, ou de outra norma que conceda parcelamentos especiais para quitação de créditos fiscais.

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância (BRASIL, 1991)

Importante destacar que o parcelamento de obrigação tributária é realizado mediante confissão irrevogável e irretroatável, nos termos dos art. 389 e art. 395 da Lei nº 13.105/15 (BRASIL, 2015) – Código de Processo Civil (CPC). Sendo assim, a partir da aceitação do parcelamento, o ente público autoriza, expressamente, a retenção no Fundo de Participação dos Municípios (FPM) das parcelas do débito fiscal, com os devidos acréscimos legais.

Em resumo, ao reconhecer e parcelar ou pagar a dívida previdenciária lançada de ofício, o município concorda em quitar a obrigação tributária original e seus acréscimos (multa e juros). Os acréscimos à obrigação tributária original representam obrigações extras à municipalidade, materializando e quantificando o ato de improbidade administrativa.

Entretanto, não é necessário que o Ministério Público aguarde o deslinde do processo administrativo/judicial para ingressar com ação, visando o ressarcimento do dano ao erário causado pela sonegação, uma vez que a quantificação do dano é realizada na fase de execução do processo.

Do exposto, podemos definir, inicialmente, que o valor de R\$1.496.235.038,92 (um bilhão, quatrocentos e noventa e seis milhões, duzentos e trinta e cinco mil, trinta e oito reais e noventa e dois centavos) é um parâmetro razoável para quantificação do dano ao erário, no momento da autuação, referente à Multa por Compensação Indevida, Multa de Ofício e Juros, vide quadro 8.

A grandeza dos valores sonegados, associados à análise das folhas de pagamentos dos municípios fiscalizados, enviadas ao TCM/BA, nos permite concluir o caráter doloso da ação dos gestores municipais, pois não se pode arguir erro de fato daquele que informa ao órgão de contas a totalidade da sua folha de pagamento e, para não sofrer tributação, declara apenas uma pequena parte ao fisco.

4.2.4 Falsidade/omissão na prestação de contas

A omissão/falsidade na prestação de contas refere-se, exatamente, ao valor originário do tributo devido, de R\$ 1.092.888.309,68 (um bilhão e noventa e dois milhões, oitocentos e oitenta e oito mil, trezentos e nove reais e sessenta e oito centavos), pois o registro contábil da despesa pública deve ser feito oportunamente no momento da sua ocorrência, sendo que a falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância como instrumento de transparência, como exposto no quadro 8.

Outro aspecto importante é que o crédito previdenciário constituído de ofício é despesa pública não contabilizada em época própria, o que afronta a responsabilidade na gestão, compreendida como ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, geração de despesas com pessoal e da seguridade social, nos termos do art. 1º da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000).

Nesse aspecto o estabelecimento de uma governança colaborativa, com um fluxo ágil de troca de informações entre os atores institucionais, permitiria ganho de performance ao órgão de contas, pois seria subsidiado com informação pelo órgão de fiscalização tributária para confrontar com a contabilidade apresentada pelos municípios (vide Apêndice C).

4.3 MODELO DE ATUAÇÃO EM REDE DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE

A avaliação das autoridades fiscalizadoras, a respeito do melhor modelo de atuação no combate aos efeitos da sonegação previdenciária, foi realizada através de entrevistas semiestruturadas, aplicadas junto às autoridades que gerenciam a fiscalização/controlado das contas municipais em cada órgão público envolvido, com o objetivo de identificar estratégias que podem ser utilizadas para aperfeiçoar a atuação interinstitucional.

Durante as entrevistas aplicadas, foi questionado a respeito da melhor forma de combate à sonegação por parte das instituições de controle, se através da formação da rede (trabalho realizado através de atuação coordenada) ou da atuação sequencial (trabalho realizado individualmente por cada instituição), seguido de representação para que o outro órgão adote medida que entender cabível (modelo atual).

Entrevistado 1: Representante do MPE/BA.

Na condução da entrevista, restou claro que, diante da possibilidade de uma atuação preventiva ou repressiva, o MPE/BA prefere, em regra, a primeira opção, com o objetivo de evitar a ocorrência do dano social. Entretanto, diante da singularidade da sonegação previdenciária, onde existe todo um controle de declaração e ajustes que ficam sob a gestão da RFB, o MPE/BA tem atuado quase que exclusivamente de forma repressiva, após o recebimento da representação do órgão de fiscalização.

Talvez essa não seja uma atuação proeminente do MPE/BA, devido à similaridade da demanda [...] O MPE/BA acaba atuando, em regra, quando é demandado pela Receita, [...] MPE/BA acaba por veicular uma demanda de cunho mais sancionatório, assim que recebe uma representação para fins de apuração de atos por improbidade administrativa [...] O MPE/BA atende as demandas trazidas pela Receita Federal [...] O MPE/BA não possui a qualificação no mesmo quilate que a receita, órgão munido de muita tecnologia para fiscalizar [...].

O membro do MPE/BA defendeu a construção de um “canal de diálogo, como principal instrumento para que as coisas aconteçam”, reforçando que a existência de convênio institucional não funcionaria sem o aperfeiçoamento da comunicação entre os servidores executores das tarefas e a disponibilização do acesso a sistemas de informação entre as entidades envolvidas. Sugeriu a necessidade de formação de um grupo de trabalho com encontros cíclicos para instaurar e consolidar a rede de proteção, visando aprimorar a comunicação entre as instituições.

Nesse aspecto o entrevistado repisou a necessidade do estabelecimento de uma comunicação eficaz, como principal ganho da criação da rede de compromisso social, permitindo, assim, que o MPE/BA realize termo de ajustamento de conduta com o agente público violador das normas previdenciárias, que afetam o patrimônio público municipal, com a finalidade de impedir a continuidade dos atos lesivos, reparar o dano causado e evitar, assim, a ação judicial.

Perguntado sobre qual seria a melhor forma de trabalho: i) sequencial, onde cada instituição exerce sua atividade e representa a outra para a adoção de medidas; ou ii) conjunto, onde o trabalho é executado através de grupo de trabalho, o entrevistado foi enfático ao informar que o objetivo é o trabalho preventivo e este somente pode ser realizado com o trabalho conjunto, o que reforça mais a necessidade de constituição da rede de controle.

Percebe-se, dessa forma, a compatibilidade de interesses entre a RFB e o MPE/BA, no sentido de trabalharem preventivamente, evitando que o dano ocorra, para que, somente a partir daí, sejam adotadas medidas (fiscalização/ação judicial), visando ressarcir danos ao patrimônio público, como é a forma atual de trabalho.

Entrevistado 2: Representante do TCM/BA

Em entrevista realizada com o servidor do TCM/BA, o representante, membro da instituição, informou que a expertise do tribunal é a análise e julgamento de contas de 417 (quatrocentos e dezessete) municípios baianos. Em continuidade, relatou sobre a atuação do órgão a respeito do descumprimento das obrigações previdenciárias:

O tribunal vem atuando quando identifica pagamento de débitos previdenciários em atraso, principalmente nos últimos cinco anos [...]em relação à sonegação identificada, por se tratar de valor muito mais relevante, o TCM/BA, estando diante de caso concreto, tende a atuar [...] se a ponta do iceberg, que é o atraso no pagamento, gera atuação, uma vez chegando uma situação como esta, será levada ao plenário.

O entrevistado classificou a importância de um bom fluxo de dados entre as instituições de controle, classificando-o como “instrumento de redução de tempo, percurso e ganho de efetividade pelas instituições”. Daí a necessidade de um diálogo interinstitucional sem muitas amarras, destacando que a solução de continuidade por alteração de servidores em postos de comando é o principal obstáculo para a atuação em rede das instituições públicas.

Questionado sobre o tratamento dado à omissão/falsidade na prestação de contas públicas, característica da sonegação previdenciária, relacionadas ao endividamento municipal, o representante do TCM/BA informou que:

Um dos temas que mais gera a reprovação de contas municipais é o não cumprimento dos limites de gastos com pessoal [...], a partir do momento em que seja identificada a existência da sonegação fiscal, o TCM/BA dará o tratamento no julgamento das contas [...] A informação externa é muito bem-vinda para contrapor as informações declaratórias enviada pelos municípios, em busca da verdade material [...] A apreciação das contas municipais em média, é realizada no prazo de até dois anos, seria interessante que a informação externa estivesse disponível no processo antes do julgamento.

As respostas oferecidas destacam a necessidade de uma atuação conjunta e sincronizada entre o Fisco e o TCM/BA, através do estabelecimento de um fluxo ágil, para que a troca de informações permita a identificação de sonegação de contribuição previdenciária (despesa pública não contabilizada), antes que as contas dos municípios sejam apreciadas pelo órgão de contas.

Perguntado sobre qual seria a melhor forma de trabalho: i) sequencial, onde cada instituição exerce sua atividade e representa a outra para a adoção de medidas; ou ii) conjunto, onde o trabalho é executado através de grupo de trabalho, o entrevistador foi enfático ao informar que:

Sem dúvidas, o trabalho conjunto é mais rentável, desde que na sua formulação ocorra planejamento e objetivos definidos para que o trabalho dê certo. O trabalho sequencial pode se perder com a quebra da cadeia, em algum momento.

A percepção do entrevistado do órgão de contas corrobora com o mesmo entendimento do primeiro entrevistado, a respeito da necessidade de uma atuação conjunta dos órgãos de controle, acrescentando a necessidade de planejamento e definição de objetivos.

Entrevistado 3: Representante da RFB

O auditor fiscal representante da RFB iniciou a entrevista respondendo sobre a atividade de controle exercida pelo Fisco, no tocante à fiscalização das contribuições previdenciárias, enfatizando a necessidade de aperfeiçoamento legislativo e dos processos de trabalho entre as instituições envolvidas:

Às vezes, parece que estamos enxugando gelo. O contribuinte acaba de ser fiscalizado e, no mês seguinte, declara apenas parte das remunerações, sem nenhum pudor, acreditando na impunidade [...] o pagamento e apresentação da folha não pode ser omitido do Tribunal de Contas, portanto, o Estado detém a informação necessária

para criação de uma malha fiscal, basta haver um compartilhamento [...] O compartilhamento de dados entre os órgãos de controle permitiria uma melhor utilização da nossa mão-de-obra.

O entrevistado relatou o enfraquecimento da atividade fiscalizadora nos municípios, ocorrido nos últimos anos, devido ao fato de o legislador ter colocado o município como responsável pelo pagamento das multas no lugar do prefeito, ressaltando a necessidade de uma “articulação dos postos de comando da Receita Federal com órgãos de controle, para dar maior efetividade ao processo de fiscalização”.

Perguntado sobre qual seria a melhor forma de trabalho: i) sequencial, onde cada instituição exerce sua atividade e representa a outra para a adoção de medidas; ou ii) conjunto, onde o trabalho é executado através de grupo de trabalho, o entrevistador destacou que, no contexto da legislação vigente, o trabalho conjunto seria mais efetivo, pois a atuação em rede faria com que os outros órgãos compreendessem melhor o processo de fiscalização. O servidor também destacou a importância do eSocial como ferramenta de melhoria da comunicação entre órgãos de controle, pois, nele, é estabelecido um leiaute que poderá ser utilizado como padrão de comunicação entre o município e todos os órgãos de controle, facilitando, assim, a conferência entre as informações prestadas pelo município a cada instituição.

4.3.1 Modelo proposto pelo autor para aperfeiçoamento do combate à sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais

No âmbito do recorte do estudo proposto, existem instrumentos normativos e tecnológicos capazes de instrumentalizar o combate à sonegação fiscal a ponto de reduzi-la à insignificância, através do trabalho conjunto e do compartilhamento de informações, previstas em Convênio (RFB - TCM/BA, 2021), celebrado pela Receita Federal do Brasil e o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia, que prevê o envio pelo órgão de contas das informações que possui referentes à remuneração e demais pagamentos a qualquer título efetuados a agentes políticos e servidores municipais, para o Fisco.

Para operacionalizar essa parceria, entretanto, é necessária a construção de uma comunicação eficaz, através do estabelecimento de leiautes ou adoção do leiaute do SPED (eSocial), para que os arquivos digitais da folha de pagamento, enviada pelos municípios ao Tribunal de

Contas, possam ser conferidos, eletronicamente, com os valores declarados à Receita Federal, permitindo, assim, a identificação imediata de valores devidos à previdência social.

Esta operação seria complementada com a disponibilização periódica, na página da internet dos referidos órgãos, do resultado do cruzamento de dados realizado pela Receita Federal, destacando a quantidade e a remuneração dos trabalhadores não informados à Previdência Social e os respectivos créditos previdenciários, constituídos em cada mês nos municípios, permitindo o controle social efetivo de gastos públicos.

Na construção e implementação desse novo modelo de atuação, visando atender, ao mesmo tempo, os interesses de diversos órgãos públicos, busca-se garantir resultados e relacionamentos duradouros, no qual ambas as partes saiam satisfeitas (CARVALHAL, 2006, p. 126).

A ideia desse novo modelo de trabalho consiste no aperfeiçoamento das relações institucionais para que seja implementada, em alguns anos, a conferência eletrônica, através do cruzamento das informações prestadas pelos municípios ao Tribunal de Contas e ao Fisco Federal, visando permitir a implantação de um novo modelo de fiscalização previdenciária, contemporânea à ocorrência do fato gerador, ágil e sem a necessidade de envolvimento de muitos auditores.

Nesse novo modelo de atuação, a formação de gestão colaborativa em rede tem o objetivo de construir um fluxo ágil na troca de informações e, dessa forma, permitir o combate concomitante da sonegação, a irregularidade na prestação de contas e o dano ao erário público, causados pela sonegação previdenciária.

No que concerne às consequências indiretas, igualmente relacionadas ao dano erário e que não são percebidas de imediato pela população local, constata-se que, até que a sonegação previdenciária seja efetivamente cobrada pelo Fisco, muitos gestores utilizam-se do processo administrativo fiscal (contencioso administrativo) e do processo judicial para alongar ao máximo a cobrança da dívida, com o objetivo de transferir o endividamento para governos futuros.

Como consequência, para os municípios, a avaliação inicial do gestor sonegador se torna positiva, uma vez que os recursos da previdência podem ser utilizados para financiar a realização de obras e serviços públicos. Entretanto, quando da cobrança da dívida, em muitos casos, estes municípios extrapolam o limite legal de endividamento.

Figura 1 - Modelo atual de combate à sonegação - através da legislação de custeio previdenciário



Fonte: Elaborado pelo autor.

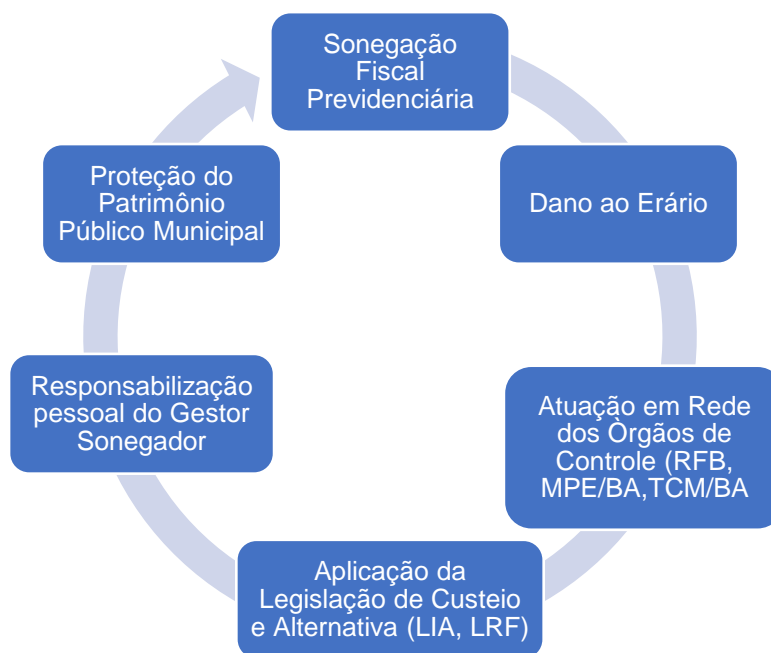
Resta claro que a aplicação da legislação previdenciária por parte do fisco tem como consequência o endividamento e a diminuição da capacidade do município em fazer investimentos públicos, e sua aplicação é dissociada de qualquer punição do gestor que cometeu o ilícito.

No modelo de trabalho atual, com a atuação do fisco, ocorre um ciclo vicioso perverso, pois os futuros gestores, com pouca margem de recursos disponíveis para implementar políticas públicas, passam a utilizar-se da sonegação previdenciária, não somente como instrumento de incremento de recursos, mas como forma de se adequar ao limite de endividamento, previsto no art. 31 da LRF, e/ou realizar o mínimo esperado pela população que governa, visto que grande parte do orçamento já se encontra comprometido com dívidas fiscais.

É exatamente nesse contexto que a fiscalização efetiva, e com aparato, torna-se fundamental para a cobrança contemporânea das obrigações fiscais e, conseqüentemente, a correta execução orçamentária das contas públicas municipais.

A adoção de uma atuação coordenada e em rede dos órgãos de controle, através da formação de um grupo de trabalho, traria uma visão sistêmica do processo e municipalizaria as instituições públicas de controle com informações omitidas pela sonegação previdenciária, garantindo o acompanhamento de todo o processo.

Figura 2 - Modelo proposto de combate à sonegação previdenciária através da utilização complementar da legislação responsabilidade fiscal e probidade administrativa



Fonte: Elaborado pelo autor.

O fluxo deste processo de trabalho, atuação em rede dos órgãos de controle, está descrito no Apêndice C, e representa uma contribuição do autor para o aperfeiçoamento das atividades dos órgãos de controle na prevenção e combate aos efeitos da sonegação previdenciária praticada por dirigentes municipais.

Com o estabelecimento desse modelo proposto, ganha toda a sociedade: a previdência social será financiada de forma contemporânea; o trabalhador não terá obstáculos para gozar de benefícios previdenciários, quando acometido de incapacidade temporária ou permanente para o trabalho; e o munícipe terá a garantia de um poder público local estável, do ponto de vista orçamentário e fiscal, ao longo do tempo.

Nesse diapasão, o TCM/BA, ao padronizar o envio das folhas de pagamento pelos municípios, através de normatização própria, e compartilhar mensalmente os dados com a RFB, contribuirá com a verificação célere da ocorrência de sonegação de contribuição previdenciária (despesa pública não contabilizada).

Adicionalmente, o Fisco encaminha representação por Improbidade Administrativa, prevista na Portaria nº 1.750/2018 (RFB, 2018), comunicando ao MPE/BA e TCM/BA, de forma

célere, a ocorrência de ilícitos, que configuram, em tese, os atos de improbidade administrativa que causam lesão ao erário público.

A implantação e consolidação desse modelo de atuação seria complementada com a formação de um grupo de trabalho, com o objetivo de coordenar a atuação dos órgãos de controle, visando a consecução dos ideais de justiça social e fiscal, para a valorização de gestores públicos probos, para incentivar o zelo com os gastos públicos, além de contribuir com o equilíbrio das contas municipais e previdenciárias.

Essas informações são essenciais para o TCM/BA verificar a correta contabilização dos recursos orçamentários, além de permitir verificar se o ente público extrapolou, ou não, o percentual limite de gastos com pessoal e encargos, em relação à Receita Corrente Líquida do município, conforme consta nos artigos 18 e 19 da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000), transcritos a seguir:

Art. 18. Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência.

[...]

Art. 19. Para os fins do disposto no caput do art. 169 da Constituição, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação, não poderá exceder os percentuais da receita corrente líquida, a seguir discriminados:

I - União: 50% (cinquenta por cento);

II - Estados: 60% (sessenta por cento);

III - Municípios: 60% (sessenta por cento) (BRASIL, 2000, n.p.)

Uma preocupação que poderia surgir, neste novo modelo de compartilhamento de dados, estaria relacionada à proteção do sigilo fiscal do contribuinte. Entretanto, este tema já está pacificado, no sentido de que não se pode arguir sigilo de informações fiscais dos entes públicos, na condição de contribuintes. Desse modo, a RFB, quando demandada sobre informações relativas à situação econômica ou financeira de município, caso as possua, deve fornecê-las diretamente ao solicitante. Este é o entendimento contido na Nota Técnica nº 30 da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT, 2012, n.p.).

Ademais, as informações referentes a dados fiscais de municípios devem ser fornecidas não somente a órgãos públicos de controle, mas a qualquer cidadão que queira acompanhar como são aplicados os recursos públicos. A interpretação da Nota Técnica está em consonância

com artigo 5º, inciso XXXIII da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que estabelece o seguinte:

[...] todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (BRASIL, 1988, n.p.).

Devido à importância do assunto, a Constituição brasileira (BRASIL, 1988), em outros artigos, também tratou do tema, como no inciso XIV do artigo 5º, no inciso II do § 3º do artigo 37, e no § 2º do artigo 216, que transcrevemos a seguir:

Art. 5º, inciso XIV: é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

[...]

Art. 37, § 3º: A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

[...]

Artigo 216, § 2º: Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem (BRASIL, 1988, n.p.).

Por se tratar de normas constitucionais de eficácia limitada, coube ao legislador infraconstitucional disciplinar o acesso à informação relacionada ao controle social de gastos públicos, como consta do art. 48 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000), que coloca a prestação de contas como um instrumento da transparência na gestão fiscal.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos (BRASIL, 2000, n.p.).

Nesse tocante, convém salientar que a compreensão do termo “transparência da gestão fiscal”, previsto na Lei de Acesso à Informação (LAI) (BRASIL, 2011), deve ser vista como algo muito além de permitir ao cidadão o acesso às demonstrações contábeis da execução orçamentária, pois a compreensão da contabilidade pública requer um conhecimento especializado. Para que o controle social seja realizado, é necessário não apenas a disponibilização do acesso, mas que as informações estejam em uma linguagem de fácil entendimento.

Para uma compreensão adequada, as contas públicas deveriam estar expressas em linguagem acessível aos usuários, na condição de receptores da comunicação necessária. [...]. Todavia, quando se transporta esse pressuposto para a divulgação de informações de caráter público e orientadas ao controle social, depara-se com uma barreira maior do que no contexto empresarial. Essa barreira está vinculada ao perfil e aos interesses

dos usuários, principalmente quando predominam os cidadãos comuns (PLATT NETO; CRUZ; ENSSLIN, 2007, p.7-8).

Imbuído nesse espírito, o art. 5º da Lei nº 12.527/11 (BRASIL, 2011) obrigou o Estado a garantir o direito de acesso à informação, que deverá ser franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

Seguindo o exposto, não basta a Receita Federal cobrar dos municípios contribuições previdenciárias sonegadas, devendo as autuações realizadas pelo Fisco, em órgãos públicos, serem publicizadas, com a identificação do tributo sonegado, multas e juros aplicados, dos trabalhadores que tiveram suas remunerações informadas à menor, junto à previdência social, bem como do andamento do processo administrativo ou judicial de cobrança do crédito sonegado.

Outro aspecto que merece ser observado é que a fiscalização tributária em órgãos públicos deve ser contemporânea, próxima da ocorrência do fato gerador, de forma a subsidiar os tribunais de contas, para que estes analisem possíveis irregularidades, antes de decidirem pela aprovação ou rejeição das contas do gestor investido no cargo público.

Ademais, a conferência entre os valores da folha de pagamento dos municípios, entregues mensalmente ao tribunal de contas, e os valores destas declarados ao Fisco, através de Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP) ou, mais recentemente, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), deveria ser periodicamente divulgado pelo órgão de contas, como forma de permitir o controle social dos gastos públicos.

Nessa senda, a padronização, compartilhamento e publicização de informação de dados públicos entre a RFB e o TCM/BA, tendo por desiderato aprimorar o controle social da qualidade dos gastos públicos, representa a materialização do princípio da eficiência administrativa, conforme ensinamentos do professor Hely Lopes Meirelles:

Dever de eficiência é o que impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros (MEIRELLES, 2012, p.84.).

Outro aspecto merecedor de destaque, em relação aos ganhos na atuação conjunta entre órgãos de controle, refere-se à proteção do patrimônio público. No âmbito cível, a sonegação previdenciária materializa o prejuízo ao erário e atenta contra os princípios da administração

pública, sendo esse definido, basicamente, como qualquer ação ou omissão dolosa que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições, nos termos do art. 11 da Lei nº 8.429/1992 (BRASIL, 1992).

Diante de atos de improbidade, o art. 129 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) atribuiu ao Ministério Público a função institucional de promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos.

Percebe-se que, do ponto de vista legal, o tema sonegação previdenciária em órgãos públicos necessita de tratamento contínuo entre instituições, pois diz respeito à área de atuação de diversos órgãos públicos, conforme podemos destacar: i) RFB - órgão competente para arrecadar e fiscalizar as contribuições previdenciárias devidas; ii) TCM/BA - tem sua missão institucional¹⁵ pautada na fiscalização da gestão dos recursos públicos municipais, em benefício da sociedade; e iii) MPE/BA tem sua missão institucional¹⁶ pautada na defesa da sociedade e o regime democrático para garantia da cidadania plena.

4.4 CONSTATAÇÃO

Diante da retirada do ordenamento jurídico dos instrumentos de punição, antes contidos na legislação tributária, e da não aplicação da lei penal em casos de quitação da dívida fiscal contra quem sonega e expõe o patrimônio público no exercício de função pública, tornou-se necessária a utilização de legislação alternativa de repressão à sonegação previdenciária, associada à união de esforços de órgãos de controle responsáveis pela sua aplicação.

O estudo conjunto da causa/efeito/tratamento da sonegação previdenciária na administração pública só é possível com a atuação conectada de instituições públicas, detentoras da competência de aplicação da legislação de combate à sonegação previdenciária, improbidade administrativa e a irresponsabilidade fiscal, devido à retirada de instrumentos punitivos pessoais,

¹⁵ Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/institucional/missao/>. Acesso em: 08 nov. 2021.

¹⁶ Disponível em: <https://www.mpba.mp.br/sites/default/files/oqueue/files/assets/basic-html/page1.html>. Acesso em: 08 nov. 2021.

antes contidos na legislação fiscal contra quem, no exercício de função pública, assume o risco de sonegar tributo.

A análise dos efeitos da sonegação permitiu, inicialmente, uma conexão direta com o aumento do endividamento municipal, pois a identificação e cobrança do crédito previdenciário se faz em relação a um período pretérito e com a aplicação de pesadas multas administrativas, que se iniciam em 75%, podendo chegar à 225% do tributo devido, além da incidência de juros, pela não quitação da obrigação tributária em época própria.

Não bastasse a cobrança de ofício do crédito tributário ser realizada em um patamar superior, o ente fiscalizado pode incorrer no descumprimento de obrigações tributárias acessórias, passíveis de multa, aumentando ainda mais o valor do débito fiscal, quando comparado com o tributo originariamente devido.

As obrigações extras à municipalidade, compostas de multas e juros pelo não recolhimento do tributo em época própria, materializa o dano ao erário, pois trata-se de obrigações previdenciárias adicionais ao tributo devido, originadas da identificação da sonegação praticada.

E é exatamente esses os valores adicionais ao tributo originalmente devido (vide quadro 8), cobrados dos municípios que devem ser ressarcidos pelo gestor público municipal, que cometeu a prática sonegadora. E, nesse contexto, a atuação em rede de instituições públicas daria coesão e agilidade à identificação dos valores e proposição das ações de cobrança.

Outro aspecto inerente à sonegação previdenciária é a omissão ou a falsidade da informação na escrituração das demonstrações contábeis apresentadas pelos municípios ao TCM/BA, prática que sujeita o infrator, ou aquele que responder pela contabilidade, à responsabilidade solidária por qualquer fato que venha provocar danos ou prejuízos ao erário.

A sonegação previdenciária, por ser despesa pública não reconhecida contabilmente em época própria, contamina a análise das demonstrações contábeis e dificulta a auditoria técnica pelo órgão de contas e, conseqüentemente, o controle social contemporâneo da realização das despesas públicas.

Ao julgar as demonstrações contábeis com informações omitidas, o TCM/BA pode incorrer na aprovação de contas sem ter o conhecimento de despesas que, quando identificadas

pelo Fisco, representarão dívidas adicionais extemporâneas, que comprometerão as finanças dos municípios.

A sonegação previdenciária cometida por dirigentes públicos, por ser ato doloso que causa lesão, perda patrimonial, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres públicos, uma vez praticada o dano ao erário, é consumado.

A análise documental/bibliográfica dos dados das fiscalizações em municípios e as entrevistas realizadas com as autoridades fiscalizadoras nos permite concluir que é necessário a implementação de novas estratégias para neutralizar os efeitos sociais negativos múltiplos, causados pela sonegação previdenciária nos municípios baianos.

Dessa forma, a construção de um modelo de atuação conjunta entre órgãos de controle seria um instrumento com potencial para inibir a prática da sonegação previdenciária em municípios.

Portanto, o Fisco, ao proceder à articulação com outras instituições públicas, adicionaria instrumentos efetivos de combate à sonegação previdenciária, e a formação da rede de controle social representaria, na avaliação das autoridades envolvidas, uma boa estratégia que pode ser implementada no combate às causas e efeitos da sonegação previdenciária nos municípios baianos.

No combate à sonegação previdenciária praticada por agentes públicos, por se tratar de matéria de interesse coletivo interdisciplinar, impõe-se a necessidade de atuação sistêmica de diversos órgãos em busca de estabilidade social, para a garantia de concessão, financiamento e manutenção de benefícios previdenciários, combinados à necessidade de correta gestão das contas municipais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo trouxe uma nova leitura sobre o tema previdência social, através do enfoque estatal a respeito das consequências que a sonegação previdenciária traz às finanças dos municípios, do INSS, das contas públicas da União (garantidora do sistema) e na vida do trabalhador.

Na pesquisa, a sonegação previdenciária foi abordada como um crime de maior poder ofensivo, que desagrega a ordem social e traz prejuízos múltiplos à coletividade. Essa abordagem foi contrastada com uma legislação de cobrança tributária sem instrumentos punitivos efetivos contra o gestor público que assume o risco da prática criminosa.

Neste sentido, foi aprofundada a pesquisa sobre o combate à sonegação previdenciária sob a perspectiva da RFB, órgão a quem o legislador atribuiu a competência para administrar o cumprimento das obrigações fiscais previdenciárias, destacando a retirada de instrumentos punitivos antes contido na legislação previdenciária contra aquele que decide pela prática sonegadora, através da transferência das multas, antes lhes imputadas, para o município, vítima da conduta criminosa praticada pelo seu representante.

A prática do crime de sonegação fiscal previdenciária é uma alternativa selecionada pelo contribuinte, através de uma análise racional, e nessa escolha são calculados se os custos e benefícios relacionados são suficientes para compensar os riscos de detecção e punição da conduta delituosa (ALLINGHAM, 1972; CLEMENTE, 2017).

A retirada da possibilidade de a RFB punir aquele que assume o risco da prática sonegadora desarticulou a atuação do Fisco e exigiu um esforço maior para o combate à sonegação, pois o gestor público, em um cenário de crise fiscal e diante do diminuto risco de sofrer consequências pessoais, é levado a utilizar a sonegação como estratégia de gestão, generalizando esta prática delituosa.

O novo disciplinamento jurídico que transferiu toda a punição pecuniária do gestor para o município, vítima da conduta do seu agente, representou um retrocesso do ponto de vista legal, pois, sem instrumentos efetivos de repressão, instalou-se, nos municípios, um quadro generalizado de sonegação previdenciária que, com o passar dos anos, tende a levar boa parte dos municípios a extrapolarem os limites legais de endividamento.

Sem instrumentos coercitivos contra o agente infrator, restou ao Fisco representar para que outros órgãos de controle atuem, através da aplicação de legislação extrafiscal, para alcançar os autores das práticas delituosas. Entretanto, a simples representação sem uma articulação para o encandeamento de ações das instituições envolvidas mostrou-se incapaz de evitar a implantação do atual cenário, sendo necessária a adoção de uma ação coordenada, movida pelo envolvimento e colaboração mútua das instituições de controle.

A utilização da LIA e da LRF supre a lacuna da legislação fiscal, consistente na possibilidade de punição do gestor público sonegador. Entretanto, para aplicação dessas legislações, é necessária a estruturação dos órgãos públicos de controle envolvidos em uma rede de compromisso social, de modo que ocorra uma complementação síncrona de tarefas, para mitigar os efeitos perversos da sonegação previdenciária.

Com a configuração dos prejuízos causados aos cofres públicos municipais, pelas multas aplicadas pelo Fisco, quando do lançamento da sonegação previdenciária, como ato de improbidade administrativa, busca-se não somente o ressarcimento integral do dano patrimonial, mas também a aplicação de sanções penais comuns e de responsabilidade, civis e administrativas, previstas na legislação, entre elas a suspensão dos direitos políticos, nos termos dos artigos 10 a 13 da Lei nº 8.429/1992 (BRASIL, 1992).

A atuação coordenada dos órgãos públicos no combate aos efeitos da sonegação fiscal previdenciária tornou-se imperativa, diante da necessidade de utilização de uma legislação multidisciplinar, cuja competência para aplicação pertence a diversos órgãos de controle, pertencentes a várias esferas do poder público

Essa necessidade de atuação coordenada é confirmada através do cenário generalizado de sonegação, identificado nos 79 municípios fiscalizados, e das entrevistas realizadas com representantes dos órgãos de controle

Por se tratar de um projeto de atuação conectada de órgãos públicos independentes, torna-se necessário, em trabalhos futuros, a análise da participação dos atores envolvidos e o acompanhamento do comportamento dos contribuintes fiscalizados, bem como as decisões judiciais relacionadas à responsabilização pessoal do gestor público, identificado como responsável pelo dano ao patrimônio público.

A sonegação previdenciária, por apresentar efeitos colaterais de longo prazo, torna necessário, para novos pesquisadores, avaliar o endividamento dos municípios pesquisados no

decorrer do tempo. Nesse contexto, faz-se necessário aferir se houve aprimoramento: i) da atuação dos órgãos de controle; e ii) da gestão fiscal dos municípios baianos, relacionada ao correto pagamento das suas obrigações junto à previdência social brasileira.

REFERÊNCIAS

- ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972.
- ANFIP. **Análise da Seguridade Social 2020**. 21. ed. Brasília: ANFIP, 2021
- ANSELL, Chris; GASH, Alison. Collaborative governance in theory and practice. **Journal of Public Administration Research and Theory**, Berkeley, v. 18, n. 4, p. 543-571, 2007.
- BALTAZAR JUNIOR, J. P. **O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- BARDACH, E. Developmental dynamics: interagency collaboration as an emergent phenomenon. **Journal of Public Administration Research and Theory**, v. 11, n. 2, p. 149- 164, 2001.
- BODIN, O. Collaborative environmental governance: achieving collective action in socio-ecological systems. **Science**, v. 357, n. 6352, p. 659-668, 2017.
- BÖRZEL, T. “**Qué tienen de especial los policy networks? Explorando el concepto y su utilidad para el estudio de la gobernación europea**”, 1997. Disponível em: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjDivPaz-r7AhXQr-pUCHaLwCfQQFnoECBcQAQ&url=http%3A%2F%2Frevista-redes.rediris.es%2Fwebredes%2Ftextos%2Fpolicynet.doc&usq=AOvVaw3lYKfww2U-rUkGm7rNUt2O>. Acesso em: 10 dez. 2021.
- BÖRZEL, T. Organizing Babylon: On the Different Conceptions of Policy Networks. **Public Administration**, London, v. 76, n. 2, p. 253-273, Summer 1998.
- BRASIL. (1990). **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.
- BRASIL. **Decreto nº 8.373, de 11 de dezembro de 2014**. Institui o Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial e dá outras providências. 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/decreto/d8373.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.
- BRASIL. **Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. 1940. Disponível em: [planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a responsabilidade dos Prefeitos e Vereadores, e dá outras providências. 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0201.htm . Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Emenda constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019.** Altera o sistema de previdência social e estabelece regras de transição e disposições transitórias. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 113, de 08 de dezembro de 2021.** Altera a Constituição Federal e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para estabelecer o novo regime de pagamentos de precatórios, modificar normas relativas ao Novo Regime Fiscal e autorizar o parcelamento de débitos previdenciários dos Municípios; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc113.htm. Acesso em: 20 jun. 2022

BRASIL. **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. 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

Brasil. **Lei complementar nº 135, de 4 de junho de 2010.** Altera a Lei Complementar no 64, de 18 de maio de 1990, que estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências, para incluir hipóteses de inelegibilidade que visam a proteger a probidade administrativa e a moralidade no exercício do mandato. 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp135.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

Brasil. **Lei complementar nº 64, de 18 de maio de 1990.** Estabelece, de acordo com o art. 14, § 9º da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação, e determina outras providências. 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp64.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **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. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **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. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras

providências. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111457.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.024, de 27 de agosto de 2009. Dá nova redação aos arts. 4o, 5o e 8o da Lei no 10.931, de 2 de agosto de 2004, que tratam de patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias; dispõe sobre o tratamento tributário a ser dado às receitas mensais auferidas pelas empresas construtoras nos contratos de construção de moradias firmados dentro do Programa Minha Casa, Minha Vida - PMCMV, atribui à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL as atribuições de apurar, constituir, fiscalizar e arrecadar a Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública; altera as Leis nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, 11.652, de 7 de abril de 2008, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 6.099, de 12 de setembro de 1974, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.745, de 9 de dezembro de 1993, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, e 11.941, de 27 de maio de 2009; e dá outras providências. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112024.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013. Dispõe sobre o parcelamento de débitos com a Fazenda Nacional relativos às contribuições previdenciárias de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; altera as Leis n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, 9.715, de 25 de novembro de 1998, 11.828, de 20 de novembro de 2008, 10.522, de 19

de julho de 2002, 10.222, de 9 de maio de 2001, 12.249, de 11 de junho de 2010, 11.110, de 25 de abril de 2005, 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 6.385, de 7 de dezembro de 1976, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, e 9.514, de 20 de novembro de 1997; e revoga dispositivo da Lei nº 12.703, de 7 de agosto de 2012. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112810.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil.2015. Disponível em: planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964.** Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. 1991. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992.** Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. (Redação dada pela Lei nº 14.230, de 2021). 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998.** Dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências.1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9717.htm. Acesso em: 05 nov. 2021.

BRESSER PEREIRA, L. C. **Reflexões sobre a reforma gerencial brasileira de 1995.** Revista do Serviço Público, 50(4), 1999, p. 5-30.

BRYSON, John M.; CROSBY Barbara C.; STONE Melissa Middleton. Designing and implementing cross-sector collaborations: needed and challenging authors. **Public Administration Review**, Minneapolis, v. 75, n. 5, p. 647-663, ago. 2015.

BRYSON, John M.; CROSBY Barbara C.; STONE Melissa Middleton. The design and implementation of cross-sector collaborations: propositions from the literature. **Public Administration Review**, Minneapolis, v.66, n. 1, p. 44-55, 2006.

CAMBIAGHI, B. P. **Redes de cooperação para desenvolvimento em economia solidária: estudo de caso no município de São Carlos – SP**. 2012. 145 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo. Ribeirão Preto. 2012.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Quadro **Geral de Súmulas**. 2018. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 05 nov. 2021.

CARVALHAL, E. de. *et al.* **Negociação e administração de conflitos**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CASTELLS, M. **A sociedade em rede**. (A Era da Informação: Economia, Sociedade e Cultura). v. 1. São Paulo: Editora Paz e Terra, 2005.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Legislação da Profissão Contábil**. Brasília: CFC, 2003.

CISNE, J. J. N. **Administração tributária e democracia participativa: proposta de cidadania fiscal**. Sobral: Ed. UVA, 2002

CLEMENTE, F.; LÍRIO, V. S. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v.47, n.3, p. 487-507, 2017.

COSIT. Coordenação Geral de Tributação. **Nota Técnica COSIT nº 30: Normas Gerais de Direito Tributário**. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=113887&visao=original>. Acesso em: 05 nov. 2021.

DERZI, M. A. M. Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, 1993.

EMERSON, K.; NABATCHI, T.; BALOGH, S. An integrative framework for collaborative governance. **Journal of Public Administration Research and Theory**, Berkeley, v. 22, n. 1, p. 1-29, maio. 2011.

FERREIRA, R. dos S. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2002.

FLEURY, S., OUVRENEY, A. M. **Gestão de Redes: A estratégia de racionalização da política de saúde**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007

GALLO, M. F.; PEREIRA, C. A.; LIMA, E. M. Mensuração da Carga Tributária Efetiva: Existem Divergências entre os Enfoques Econômico e Contábil? In: **30.º Encontro da ANPAD**, 2006, Salvador/BA, 2006. CD-ROM.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 2008.

IBRAHIM, F. Z. **Curso de Direito Previdenciário**. Niterói: Impetus, 2013.

INOJOSA, R. M. Redes de compromisso social. **Revista de Administração Pública**, v. 33, n. 5, p. 115-141, 1999.

INOJOSA, R. M. **Redes e redes sociais**: versão preliminar. São Paulo: FUNDAP. mimeo, 1998.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: EPU/EDUSP, 1980.

KERTZMAN, I. **Estudos Aprofundados Sobre a Reforma da Previdência**: Reformar ou Não Reformar, Eis a Questão. Salvador: Juspodivm, 2020.

KERTZMAN, I.; SANTANA, A.; DANTAS, R. **Prática Empresarial Previdenciária**. Salvador: Juspodivm, 2020.

KICKERT, W; KLIJN, E; KOPPENJAN, J. (org). **Managing Complex Networks: strategies for public sector**. London: SAGE Publications, 1997.

LASSALLE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. 8.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p.10.

LIMA, Sérgio Luiz Messias. **O acompanhamento tributário**: um novo paradigma em fiscalização para a Receita Federal do Brasil. 2007. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4575/1/1%c2%ba%20lugar%20do%206%c2%ba%20Pre-mio%20RFB.pdf>. Acesso em: 21 mai. 2022

MARINELA, F. **Direito Administrativo**. Salvador: Juspodvm, 2005.

MARTINS, H. **Reforma do Estado na era FHC**: diversidade ou fragmentação da agenda de políticas de gestão pública? Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado. Brasil, 2007.

MATOS, R. de A. Para que modernizar a organização pública? **Revista de Administração Pública**, v. 22, n. 3, p. 22-26, 1988

ME/SEPT. Ministério da Economia/Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. **Portaria conjunta nº 55, de 3 de setembro de 2020**. Suspende o cronograma de novas implantações do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial previsto na Portaria SEPRT nº 1.419, de 23 de dezembro de 2019. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-n-55-de-3-de-setembro-de-2020-275911474>. Acesso em: 05 nov. 2021.

ME/SEPT. Ministério da Economia/Secretaria Especial de Previdência e Trabalho. **Portaria nº 1.419, de 23 de dezembro de 2019**. Dispõe sobre o cronograma de implantação do Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial). (Processo nº 19964.108714/2019-13). 2019. Disponível em:

<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.419-de-23-de-dezembro-de-2019-235209348>. Acesso em: 05 nov. 2021.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Ed. Medeiros, 2012.

MILLER, H. T. Post-Progressive Public Administration: Lessons from Policy Networks. **Public Administration Review**, n.54, v.4, p.378–386, 1994.

MINAYO, M. C. S. Introdução. In: MINAYO, M. C. S.; ASSIS, S. G.; SOUZA, E. R. (Org.). **Avaliação por triangulação de métodos: Abordagem de Programas Sociais**. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2010. p. 19-51.

MIR PUIG, S. Direito Penal. **Fundamentos e Teoria do Delito**. Tradução de. Cláudia Viana Garcia e José Carlos Nobre Porciúncula Neto. São Paulo: RT, 2007.

MORAES, G. de O. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MP/GO. **Parecer**. Inadimplemento por parte de município, por meio dos seus agentes, de tributo federal. 2012. Disponível em: http://www.mngo.mp.br/portal/arquivos/2017/05/25/13_50_11_303_2012_Parecer_para_NAT_Compert%C3%AAncia_do_MPE_para_improbidade_de_Prefeito_que_sonega_tributo_federal_INSS_N%C3%A3o_repasse_previdencia.pdf. Acesso em: 10 nov. 2021.

NADER, P. **Introdução ao estudo do Direito**. 43. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

NASCIMENTO, E. R. & DEBUS, I. Lei Complementar nº 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, Secretaria do Tesouro Nacional, MF, 2002.

O'TOOLE, L. J. Treating networks seriously: practical and research-based agendas in public administration. **Public Administrative Review**, [S.l.], v. 57, n. 1, p. 45-53, 1997.

O'BOYLE, I.; SHILBURY, D. Exploring issues of trust in collaborative sport governance. **Journal of Sport Management**, Birmingham, v. 30, n. 1, p. 52-69, 2016.

OLIVEIRA, A. G. **A (des)coordenação entre os órgãos de controle da administração pública federal: estudo de caso sobre a inter-relação entre as ações em prol da governança do TCU e o PROFIP da CGU**. 2018. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Núcleo de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal da Bahia, 2018.

OSÓRIO, F. M. O dever de probidade administrativa e a proteção do meio ambiente: reflexões sobre “improbidade ambiental”. In: SOARES JÚNIOR, J.; GALVÃO, F. (Coord.). **Direito ambiental na visão da magistratura e do Ministério Público**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003;

PAGE, S. B.; THOMAS, C. Innovation and agreement? tensions among the outputs of collaborative governance. In: ASPA CONFERENCE, 2016, Seattle. **Anais eletrônicos SSRN's eLibrary**. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2767820>. Acesso em: 23 jun. 2022.

PGFN. **Dispõe sobre a anistia concedida aos agentes públicos e aos dirigentes de órgãos públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Portaria nº 643.** 2010. Disponível em: <https://www.diariodasleis.com.br/busca/exibe-link.php?numlink=214628>. Acesso em: 10 nov. 2021.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F.; ENSSLIN, S. R. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, p. 75-94, 2007.

PRADO, L. R. **Curso de direito penal brasileiro**. 4. ed. São Paulo: RT, 2006.

PROCOPIUCK, M. **Políticas Públicas e fundamentos da administração pública: análise e avaliação, governança e rede de políticas públicas, administração judiciária**. São Paulo: Atlas, 2013.

QUIVY, R; CAMPENHOUDT, L. V. **Manual de investigação em ciências sociais**. 4. ed. Lisboa: Gradiva, 2005.

RFB - TCM/BA. **Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e Tribunal de Contas dos Municípios, Convênio objetivando intercâmbio de Informações**. 2021.

RFB. **Portaria RFB nº 1750, de 12 de novembro de 2018**. Dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, sobre representação para fins penais referente a crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional ou contra administração pública estrangeira, de falsidade de títulos, papéis e documentos públicos e de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, e sobre representação referente a atos de improbidade administrativa. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96434&visao=anotado>. Acesso em: 10 dez. 2021.

RFB. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Relatório Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2020 – 2021**. 2020. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/relatorio-anual-de-fiscalizacao_sufis_2021_07_01_vfinal-1.pdf. Acesso em: 10 dez. 2021.

RHODES, R. A. W. The New Governance: Governing without Government. **Political Studies**, XLV, p. 652-667, 1996.

RITTEL, H. W. J.; WEBBER, M. M. Dilemmas in a general theory of planning. **Policy Sciences**, Amsterdam, v. 4, n. 2, p. 155-169, 1973.

SALDANHA, C. **Introdução à gestão pública**. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2006.

SANTIAGO, M. P. **Direito penal: fundamentos e teoria do delito**. Tradução: J. C. Claudia Viana Garcia. São Paulo: RT, 2007.

SCOTT, T. A.; THOMAS, C. W. Unpacking the collaborative toolbox: why and when do public managers choose collaborative governance strategies?. **Policy Studies Journal**, Birmingham, v. 45, n. 1, p. 191 - 214, 2017.

SENADO FEDERAL. Resolução nº 40. Dispõe sobre os limites globais para o montante da dívida pública consolidada e da dívida pública mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em atendimento ao disposto no art. 52, VI e IX, da Constituição Federal., p. n.p. 2001. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/562458#:~:text=DISP%C3%95E%20SOBRE%20OS%20LIMITES%20GLOBAIS,E%20IX%2C%20DA%20CONSTITUI%C3%87%C3%83O%20FEDERAL>. Acesso em: 05 nov. 2021.

SPEKKINK, W. A. H.; BOONS, F. A. A. The emergence of collaborations. **Journal of Public Administration Research And Theory**, Berkeley, v. 26, n. 4, p. 613 - 630, 2016.

STJ. **HABEAS CORPUS: HC. 0182386-82.2016.3.00.0000 SP 2016/0182386-0**. 2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corp-us-hc-362478-sp-2016-0182386-0>. Acesso em: 07 out. 2021.

STJ. **Superior Tribunal de Justiça STJ - RECURSO ESPECIAL: REsp 721190 CE 2005/0014047-2**. 2005. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/56839/recurso-especial-resp-721190-ce-2005-0014047-2>. Acesso em: 09 dez. 2021.

STJ. **Superior Tribunal de Justiça STJ) - HABEAS CORPUS: HC 0182386-82.2016.3.00.0000 SP 2016/0182386-0 - Inteiro Teor**. 2017. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corp-us-hc-362478-sp-2016-0182386-0/inteiro-teor-501159967>. Acesso em: 09 dez. 2021.

STJ. **Supremo Tribunal Federal STF - AG.REG. NA PETIÇÃO: AgR Pet 0004163-95.2004.1.00.0000 DF - DISTRITO FEDERAL 0004163-95.2004.1.00.0000**. 2018. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/768157566/agreg-na-peticao-agr-pet-3240-df-distrito-federal-0004163-9520041000000>. Acesso em: 09 dez. 2021.

STJ. **Supremo Tribunal Federal STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 852475 SP - SÃO PAULO**. 2018. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/768161402/recurso-extraordinario-re-852475-sp-sao-paulo>. Acesso em: 09 dez. 2021.

SUFIS. **Subsecretaria de Fiscalização**. Portaria SUFIS Nº 32, de 16 de Fevereiro de 2023.

TCE. **Rede de Controle. 2009**. Disponível em: <https://www.tce.ba.gov.br/controle-externo/orientacoes-tecnicas-da-rede-de-controle>. Acesso em: 12 nov. 2021.

TCM/BA. **Resolução nº 1120/05**. Disufiispõe sobre a criação, a implementação e a manutenção de Sistemas de Controle Interno nos Poderes Executivo e Legislativo municipais, e dá outras providências. 2005. Disponível em: <https://www.tcm.ba.gov.br/consulta/legislacao/resolucoes/?f=1120> . Acesso em: 05 nov. 2021.

THOMSON, A. M.; PERRY, J. L. Collaboration Processes: Inside the Black Box. **Public Administration Review**, Minneapolis, v. 66, n. 1, p. 20-32, dez. 2006.

TOURINHO, R. **Discricionariedade administrativa: ação de improbidade e controle principiológico**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA BAHIA. **Resolução nº 1.060 de 26 de abril de 2005**. Resolução 1.060. Estabelece normas para a apresentação da prestação de contas mensal e anual de Prefeituras e Mesas de Câmaras.2005. Disponível em: https://www.tcm.ba.gov.br/wp-content/uploads/2015/05/resolucao_no-1060-05_apresent-ctas-mensal-e-anual-pm-e-cm_alterada-pela-1355_27-09.pdf. Acesso em: 10 nov. 2021.

TSE. Tribunal Superior Eleitoral - RO Nº **87945 (AgR-RO) - CE, Ac. DE 18/09/2014**. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/jurisprudencia/decisoes/jurisprudencia>. Acesso em: 14 mar. 2022

YIN, R. K. **Estudo de Caso Planejamento e Métodos**. São Paulo: Bookman, 2001.

ZAFFARONI, E. R.; PIERANGELI, J. H. **Manuel de Direito Penal Parte Geral**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ZANELLA, L. C. H. **Metodologia de pesquisa**. 2. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2013.

APÊNDICE A – Termo de Consentimento

Prezado Senhor:

Termo de consentimento

O Senhor está sendo convidado para participar de uma pesquisa sobre a atuação dos órgãos de controle no combate à sonegação previdenciária e proteção do patrimônio público. Caso concorde em participar, este estudo será realizado por mim, Alzemir Barreto Santana, Mestrando em Administração pela Universidade Federal da Bahia, sob a orientação dos Professores Sílvio Vanderlei Araújo Sousa e coorientação do Professor Sérgio Paulo Maravilhas Lopes. Esta pesquisa tem como título: Efeitos da sonegação previdenciária nas finanças dos municípios baianos e o seu objetivo é o estudo e investigação da sonegação previdenciária, causa/efeito/tratamento, nas finanças públicas dos municípios baianos fiscalizados pela RFB no ano de 2021.

A sua participação neste estudo consiste em conceder entrevista, cujo tempo médio de duração é de 40 minutos, em local de melhor conveniência para o Senhor e no qual possa se sentir à vontade e sem a possibilidade de interrupções por outras pessoas. Caso sinta qualquer tipo de desconforto, interromperemos a entrevista e o senhor decidirá se continuará ou não e em qual momento. As informações coletadas serão utilizadas **apenas para fins desta pesquisa e todas as medidas serão tomadas para garantir o anonimato de sua identidade**. Asseguramos que será respeitada a sua privacidade e que o senhor pode se recusar a participar do estudo e poderá retirar seu consentimento a qualquer momento, sem a necessidade de justificar ou sofrer qualquer prejuízo.

Solicitamos o seu consentimento para a gravação da entrevista, garantindo-se o anonimato. As informações coletadas nas entrevistas serão armazenadas, ficarão sob minha responsabilidade e serão destruídas após cinco anos. Será assegurado o seu livre acesso a todas as informações e esclarecimentos adicionais sobre o estudo e suas consequências, enfim, tudo que queira saber antes, durante e depois da sua participação. Asseguramos que as despesas com esta pesquisa serão de inteira responsabilidade do pesquisador e ressaltamos que sua participação é voluntária, ou seja, não haverá nenhum valor monetário a receber ou a pagar por sua participação. Os resultados deste estudo irão subsidiar a elaboração da minha Tese de Mestrado e serão

utilizados para a construção de artigos científicos que serão publicados em periódicos e apresentados em eventos científicos.

Este consentimento deve ser assinado em duas vias, uma ficará com você e a outra comigo. Caso você tenha ainda alguma dúvida em relação à pesquisa, ou quiser desistir em qualquer momento, poderá comunicar-se pelo telefone e ou fazê-lo pessoalmente no endereço abaixo.

Pesquisador: Alzemir Barreto Santana

Tel: (71) 99163-9985 E-mail:alzemirbarreto@hotmail.com

Endereço: Rua Tenente Fernando Tuy, 62, apto 301, Pituba, Salvador-BA, CEP 41830-498

Assinatura do pesquisador: _____

Expresso que obtive esclarecimentos e questionamentos respondidos pelo pesquisador Alzemir Barreto Santana e me considero suficientemente esclarecido(a) a autorizar minha participação nesta pesquisa.

Local e data: _____

Assinatura do participante: _____

APÊNDICE B - Roteiro de Entrevista

Identificação do(a) Entrevistado(a)			
Nome		Idade	
Escolaridade		Profissão	
Secretaria			
Cargo/Função		Tempo de serviço na função	
Tipo de vínculo com o órgão			

Questões Específicas

1. Fale um pouco sobre a atividade de controle, aplicada à proteção do patrimônio público, exercida pela instituição na qual o senhor exerce suas atividades.
2. Qual o tratamento institucional dado ao não recolhimento contemporâneo das obrigações tributárias por parte de gestores públicos?
3. Quais medidas são adotadas em relação ao surgimento de despesas extras (multas e juros) oriundas da sonegação previdenciária identificada em procedimentos de fiscalização?
4. Qual o tratamento dado à omissão/falsidade na prestação de contas públicas, característica da sonegação previdenciária, relacionadas ao endividamento municipal.
5. O senhor poderia descrever quais os instrumentos institucionais são aplicados para coibir a utilização da sonegação previdenciária como ferramenta de gestão e transferência de dívidas entre as gestões municipais?
6. Como o estabelecimento de fluxos informacionais entre a RFB, TCM/BA e MPE/BA, poderia reduzir à insignificância a sonegação previdenciária?
7. Quais os principais obstáculos para o estabelecimento de um fluxo de informações entre os órgãos de controle, relacionadas ao cumprimento das obrigações previdenciárias?
8. Na sua avaliação, qual a melhor forma de atuação dos órgãos de controle para o enfrentamento dos efeitos da sonegação previdenciária: trabalho conjunto ou sequencial?

estruturada, ampliando a qualidade e a eficiência na conferência das informações pelo tribunal e ao mesmo tempo permitindo a análise interinstitucional das despesas com pessoal, de acordo com o interesse de cada um dos órgãos de controle.

A estruturação de uma base de dados padronizada para compartilhamento de informações é um requisito para este processo

Fluxo de dados:

- Solicitação de informações: folha de pagamento analítica dos municípios, com a identificação do CNPJ e das rubricas mensais de incidência da contribuição previdenciária, por trabalhador.

Processo 2.0 Compartilhar informações com a RFB

O compartilhamento da base de dados padronizada, através do estabelecimento de uma Interface de Programação de Aplicações, permitirá à RFB o acesso direto à base de dados das folhas de pagamento municipais entregue ao TCM/BA para realização de conferência com as declarações prestadas pelos municípios ao fisco.

Fluxo de dados:

- Informações solicitadas = informações compartilhadas

Processo 3.0 Analisar informações para identificação de fraudes

Realizar o confronto entre a folha de pagamento analítica de pessoal dos municípios com as declarações efetuadas por estes ao fisco visando identificar eletronicamente quaisquer divergências entre as informações prestadas ao TCM/BA e RFB, possibilitando, dessa forma, a identificação célere de sonegação/fraude praticadas pelos gestores municipais. Com o estabelecimento de uma Interface de Programação de Aplicações, a RFB terá acesso a todas as rubricas de incidência previdenciária das folhas de pagamento dos municípios, facilitando a identificação de bases de cálculo a menor declaradas ao fisco.

Fluxo de dados:

- Informações compartilhadas: [descrito anteriormente]

Processo 4.0 Enviar representações para providências

Identificado e quantificado o dano potencial ao patrimônio público causado pela sonegação previdenciária, que invariavelmente está associada à falsidade/omissão na prestação de contas e ao dano ao patrimônio público, a RFB representa formalmente aos demais órgãos de controle para adoção de providências legais cabíveis.

Há duas ações principais:

- RFB identifica e representa ao MPE/BA a respeito de potencial dano doloso ao erário (despesa originada de multas e juros aplicados);
- RFB identifica e representa ao TCM/BA a respeito de falsidade/omissão na prestação de contas (despesas públicas não contabilizadas contemporaneamente - valor original da sonegação previdenciária).

Fluxo de dados:

- Proposição para Representação por Ato de Improbidade Administrativa, composta de: identificação do infrator, tipificação da prática delituosa, quantificação do dano ao patrimônio público e apresentação de elementos de prova.
- Representação por Falsidade na Prestação de Contas, composta de: identificação do infrator, tipificação da prática delituosa, identificação do recurso não contabilizado e apresentação de elementos de prova.