

CENTRO UNIVERSITÁRIO ALVES FARIA
PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO-SENSU
MESTRADO PROFISSIONAL EM DESENVOLVIMENTO REGIONAL

MASSASHI KOCHIMIZU

OS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS): UMA AVALIAÇÃO EXECUTIVA DE POLÍTICAS PÚBLICAS, SOB A ANÁLISE DA MATRIZ SWOT

GOIÂNIA – GO
SETEMBRO DE 2019

MASSASHI KOCHIMIZU

OS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS): UMA AVALIAÇÃO EXECUTIVA DE POLÍTICAS PÚBLICAS, SOB A ANÁLISE DA MATRIZ SWOT

Dissertação para o Programa de Mestrado em Desenvolvimento Regional do Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA), na linha de pesquisa: Análises e Políticas de Desenvolvimento Regional, sob a orientação do Professor Doutor Guilherme Resende de Oliveira

**GOIÂNIA – GO
SETEMBRO 2019**

Catálogo na fonte: Biblioteca UNIALFA

K76p

Kochimizu, Massashi

Os parcelamentos especiais federais (Refis): uma avaliação executiva de políticas públicas, sob a análise da matriz swot / Massashi Kochimizu. – 2019.

146 f. : il.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Resende de Oliveira.

Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA) - Mestrado em Desenvolvimento Regional – Goiânia, 2019.

1. Política pública tributária. 2. Parcelamentos Especiais Federais (Refis). 3. Renúncias fiscais. I. Kochimizu, Massashi. II. UNIALFA – Centro Universitário Alves Faria. III. Título.

CDU: 336.221.4:336.54

KOCHIMIZU Massashi

Os Parcelamentos Especiais Federais – REFIS: Uma avaliação Executiva de Políticas Públicas, sob uma análise da matriz SWOT

Dissertação para o Programa de Mestrado Profissional em Desenvolvimento Regional do Centro Universitário Alves Farias (UNIALFA), na linha de pesquisa: Análises e Políticas de Desenvolvimento Regional

BANCA EXAMINADORA¹

Prof. Dr. Guilherme Resende Oliveira
Orientador

Prof. Dr. Edson José de Souza Júnior

Prof. Dr. Anderson Mutter Teixeira
Professor Convidado

¹Assinaturas constam na ata oficial disponível na Coordenação de Mestrado Profissional em Desenvolvimento Regional do Centro Universitário Alves Faria.

À minha família, parentes, amigos e a todas as pessoas com os quais tive a satisfação de conviver e aprender.

Agradecimentos

Quero agradecer primeiramente à minha saudosa mãe que sempre me incentivou a prosseguir nos estudos, a quem muito devo pela minha ascensão na carreira profissional, e a todos os meus familiares e parentes, que sempre me prestigiaram com seus atos e suas palavras amigas e carinhosas.

Quero agradecer também a todos os meus amigos, colegas, professores e pessoas de todas as áreas e de todos os níveis, pela amizade, coleguismo, solidariedade, compreensão e paciência, que me dispensaram.

Sou grato também a todos os professores do Programa de Mestrado Profissional em Desenvolvimento Regional deste Centro Universitário Alves Faria (UNIFALFA), que muito me ensinaram, e a todos os alunos e colegas, que me prestigiaram com sua atenção e colaboração.

Agradeço, finalmente, ao jovem professor Doutor e Orientador, Guilherme Resende Oliveira pelos ensinamentos, orientações e correções.

“O homem só envelhece quando os lamentos substituem os seus sonhos”

“A persistência realiza o impossível”

“Só o tempo e a experiência trazem a competência”

Provérbios Chineses

RESUMO

A eficiência passou a ser vista como o principal objetivo de qualquer política pública, segundo Souza (2006). Os estudos de obras consultadas majoritariamente neste trabalho, incluindo os do próprio órgão gestor dos parcelamentos especiais federais (Refis), dentre outros, parecem indicar que esses programas caminham na direção oposta ao objetivo de eficiência. A proliferação desses amplos e vantajosos planos de parcelamento federais se afastam do modelo considerado mais eficiente que caracteriza os padrões internacionais, sem concessões de quaisquer privilégios, em decorrência de seus reflexos negativos consistentes em quedas de arrecadação tributária acompanhadas de renúncias fiscais e financeiras com o crescimento do passivo tributário. Destarte, o presente estudo tem por objetivo, sobretudo, avaliar a eficácia e eficiência desses programas e, simultaneamente, também analisar a origem das hipóteses frágeis e lacunosas desses programas, que provocam variadas distorções no ambiente econômico e tributário, porém, sob o crivo de uma metodologia que se diferencia da utilizada pelos autores das obras majoritariamente consultadas. Diante da polêmica discussão por diversos atores da sociedade com relação à elaboração legislativa dos programas de parcelamentos especiais, a presente pesquisa busca investigar se o Refis se qualifica como “política de governo” ou “política de Estado. A pesquisa por entrevistas pessoais com questionários junto ao grupo da administração tributária federal e ao grupo dos empresários (contribuintes) teve o escopo de conhecer e avaliar os argumentos favoráveis e contrários às concessões dos parcelamentos especiais, inclusive sob o ponto de vista deles quanto à eficiência desses programas. A busca de respostas a esses questionamentos é a justificativa do presente estudo. A metodologia principal empregada foi análise da matriz SWOT /Avaliação Executiva de Políticas Públicas. Os resultados observados pela matriz SWOT demonstraram que as variáveis forças e oportunidades são ainda substancialmente inferiores que as fraquezas e ameaças desses programas. Quanto à Avaliação Executiva de Políticas Públicas, esta concluiu que o desenho inadequado dessa política estava impregnado de hipóteses frágeis e lacunosas previsíveis desde a origem de sua formatação legislativa no Parlamento, cujos resultados foram pífios e ineficientes, beneficiando quantidade inexpressiva de pequenas empresas, no grande universo dos contribuintes. A análise dos resultados observados permite o enquadramento do Refis como “política de governo”, com classificação do recente parcelamento (PERT) de 2017, conforme Menezes (2017) na tipologia de Theodore Lowi, na categoria de política distributiva, cuja política tributária regressiva gerou benefícios concentrados para os grupos econômicos mais fortes e organizados e custos difusos para toda coletividade, acentuando a desigualdade. Portanto, este modelo de parcelamentos especiais apresenta sinais claros de esgotamento em razão da ineficácia e ineficiência desses programas, razão pela qual essa política reclama novos rumos ou novos caminhos alternativos, em compasso com os padrões mundiais de tributação da OCDE, considerados mais eficientes, o que significará o resgate da política de Estado.

Palavras-chaves: Política pública tributária. Parcelamentos Especiais Federais (Refis). Renúncias Fiscais. Matriz SWOT. Avaliação Executiva.

ABSTRACT

Efficiency came to be seen as the main objective of any public policy, according to Souza (2006). The studies of works consulted mainly in this work, including those of the managing body of federal special installments (Refis), among others, seem to indicate that these programs are moving in the opposite direction to the efficiency objective. The proliferation of these large and advantageous federal installment plans deviates from the more efficient model that characterizes international standards, without the granting of any privileges, as a result of its negative consequences consisting in lower tax revenues accompanied by tax waivers and with the growth of the tri-butary liabilities. Thus, the present study aims, above all, to evaluate the effectiveness and efficiency of these programs and, at the same time, also to analyze the origin of the fragile and lacquerous hypotheses of these programs, which cause various distortions in the economic and tax environment, but under the a methodology that differs from that used by the authors of the mostly consulted works. Given the controversial discussion by various actors of society regarding the legislative elaboration of special installment programs, this research seeks to investigate whether Refis qualifies as a “government policy” or “state policy. The survey for personal interviews with questionnaires with the federal tax administration group and the group of businessmen (taxpayers) had the scope to know and evaluate the arguments in favor and against the concessions of special installments, including from their point of view regarding the efficiency of these programs. The search for answers to these questions is the justification of the present study. The main methodology employed was analysis of the SWOT matrix / Executive Evaluation of Public Policies. The results observed by the SWOT matrix showed that the strengths and opportunities variables are still substantially lower than the weaknesses and threats of these programs. As for the Executive Evaluation of Public Policies, it concluded that the inadequate design of this policy was imbued with predictable fragile and lacunative assumptions from the beginning of its legislative format in Parliament, whose results were poor and inefficient, benefiting inexpressive quantity. small businesses in the large universe of taxpayers. The analysis of the observed results allows Refis to be classified as a “government policy”, with the classification of the recent installment (PERT) of 2017, according to Menezes (2017) in the typology of Theodore Lowi, in the category of distributive policy, whose Regressive tax policy has generated concentrated benefits for the strongest and most organized economic groups and diffuse costs for the whole community, accentuating inequality. Therefore, this special installment model shows clear signs of exhaustion due to the ineffectiveness and inefficiency of these programs, which is why this policy calls for new directions or alternative ways, in line with the more efficient OECD global taxation standards. which will mean the rescue of state policy.

Keywords: Tax Public Policy. Federal Special Installments (Refis). Tax Complaints. SWOT matrix. Executive Evaluation.

SUMARIO

| | |
|--|----|
| INTRODUÇÃO | 15 |
| CAPÍTULO I – OS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS) | 23 |
| 1.1 A POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA DO REFIS | 23 |
| 1.2 INCENTIVOS FISCAIS DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS) | 25 |
| 1.3 INCENTIVOS FISCAIS TRIBUTÁRIOS | 26 |
| 1.3.1 Isenções..... | 26 |
| 1.3.2 Reduções tributárias (Isenções parciais)..... | 27 |
| 1.3.3 Remissão..... | 28 |
| 1.3.4 Anistia | 29 |
| 1.3.5 Créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (PF/BCN) | 29 |
| 1.4 INCENTIVOS FISCAIS FINANCEIROS | 31 |
| 1.4.1 Subsídios..... | 31 |
| 1.4.2 Juros subsidiados | 31 |
| 1.5. PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS) | 32 |
| 1.5.1 Conceito | 32 |
| 1.5.2 Histórico | 33 |
| 1.5.3 Decreto Imperial do Brasil, de 1831 | 33 |
| 1.5.4 Decreto-Lei n. 352, de 17 de junho de 1968..... | 33 |
| 1.5.5 Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975..... | 33 |
| 1.5.6. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988..... | 34 |
| 1.5.7 Lei n.8.212, de 24 de julho de 1991 | 34 |
| 1.5.8 Classificação | 34 |
| 1.5.8.1 Classificação conforme a Secretaria da Receita Federal | 34 |
| 1.5.8.2 Programas Especiais de Parcelamento..... | 35 |
| 1.5.9 Objetivo | 36 |
| 1.5.10 Objeto..... | 36 |
| 1.5.11 Parcelamentos Especiais Federais concedidos desde o ano 2000..... | 36 |
| 1.6. REFERENCIAL TEÓRICO | 41 |
| 1.6.1 Paes (2012) | 41 |
| 1.6.2 Faber e Silva (2016)..... | 41 |
| 1.6.3 Gonçalves (2016)..... | 43 |

| | |
|---|-----------|
| 1.6.4 Araújo (2009)..... | 43 |
| 1.6.5 Muzzi Filho, Goncalves e Quadros (2017)..... | 44 |
| 1.7. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SRF)..... | 44 |
| 1.7.1 Renúncia fiscal nos últimos programas | 44 |
| 1.8. CORRENTES FAVORÁVEIS À CONCESSÃO DO PARCELAMENTO ESPECIAL (REFIS) | 45 |
| CAPITULO II – RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS..... | 47 |
| 2.1. A FUNÇÃO DE FOMENTO E INDUÇÃO DOS TRIBUTOS | 47 |
| 2.2 A EXTRAFISCALIDADE E A RENÚNCIAS DE RECEITAS..... | 49 |
| 2.3 CONTROLE FISCAL-ORÇAMENTÁRIO | 50 |
| 2.3.1 Responsabilidade da gestão fiscal..... | 51 |
| 2.4 REPARTIÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO | 53 |
| 2.5 CONTROLE DOS BENEFÍCIOS E/OU INCENTIVOS FISCAIS..... | 56 |
| 2.5.1 “ <i>Rent-Seeking</i> ” | 56 |
| 2.5.2 “ <i>Public-choice</i> ” | 57 |
| 2.6 CONTROLE JUDICIAL DOS INCENTIVOS FISCAIS E/OU DESONERAÇÕES FISCAIS..... | 61 |
| 2.7 ASPECTOS COMUNS ENTRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS E DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS (REFIS)..... | 63 |
| 2.8 O REFIS É UMA POLÍTICA DE ESTADO OU DE GOVERNO? | 66 |
| CAPITULO III – METODOLOGIA: ANÁLISE PELA MATRIZ SWOT/AVALIAÇÃO EXECUTIVA DE POLÍTICAS PÚBLICAS | 73 |
| 3.1 PESQUISA POR ENTREVISTAS PESSOAIS COM QUESTIONÁRIOS | 74 |
| 3.1.1. Grupo da administração tributária federal | 74 |
| 3.1.2 Análise do resultado das entrevistas com grupo da administração tributária federal | 77 |
| 3.1.3 Grupo de empresários (contribuintes) | 80 |
| 3.1.4 Análise do resultado das entrevistas com grupo dos empresários (contribuintes) | 81 |
| 3.2. MATRIZ SWOT | 84 |
| 3.2.1 Referencial teórico da análise pela matriz SWOT..... | 84 |
| 3.2.2 Origem e Características da análise SWOT..... | 85 |

| | |
|--|------------|
| 3.2.3 Análise SWOT dos parcelamentos especiais federais (Refis) | 87 |
| 3.2.4 Resultados da análise pela matriz SWOT | 95 |
| 3.3 AVALIAÇÃO EXECUTIVA | 95 |
| 3.3.1 Descrição da política..... | 97 |
| 3.3.2 Diagnóstico do Problema..... | 98 |
| 3.3.3 Desenho da política..... | 100 |
| 3.3.4 Implementação | 103 |
| 3.3.5 Governança | 104 |
| 3.3.6 Resultados | 105 |
| 3.3.7 Impactos..... | 106 |
| 3.3.8 Execução das despesas orçamentárias e dos subsídios da União | 107 |
| 3.3.9 <i>Insights</i> sobre eficiência e economicidade do gasto | 108 |
| 3.3.10 Recomendações | 109 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 110 |
| REFERÊNCIAS | 111 |
| ANEXOS | 122 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|---------|--|
| ACP | Ação Civil Pública |
| ADCT | Ato das Disposições Constitucionais Transitórias |
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| BCN | Base de Cálculo Negativa |
| CADIN | Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal |
| CDA | Certidão da Dívida Ativa |
| CARF | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| CRFB/88 | Constituição Federal de 1988 |
| COFINS | |
| CONFAZ | Conselho Nacional de Política Fazendária |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DAU | Dívida Ativa da União |
| DIRPF | Declaração de imposto sobre a renda de pessoas físicas |
| EC | Emenda Constitucional |
| FCO | Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste |
| FEA | Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária |
| FGTS | Fundo de garantia por tempo de serviço |
| FNE | Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste |
| FNO | Fundo Constitucional de Financiamento do Norte |
| FPE | Fundo de Participação do Estados-membros |
| FPM | Fundo de Participação dos Municípios |
| ICMS | Imposto sobre Circulações de Mercadorias e Serviços |
| IDH | Índice de Desenvolvimento Humano |
| IPCA | Índice Nacional de Preços aos Consumidor Amplo |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| IPVA | Imposto sobre a propriedade de veículos automotores |
| IR | Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza |
| IRPJ | Imposto sobre a Renda sobre a Pessoa Jurídica |
| LC | Lei Complementar |
| LRF | Lei de Responsabilidade Fiscal |

| | |
|--------|---|
| ME | Ministério da Economia |
| MF | Ministério da Fazenda |
| MP | Medida Provisória |
| MTFC | Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| OGU | Orçamento Geral da União |
| ONU | Organização das Nações Unidas |
| PAES | Programa de Parcelamento Especial |
| PAEX | Parcelamento Excepcional |
| PASEP | Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público |
| PERT | Programa Especial de Regularização Tributária |
| PF | Prejuízo Fiscal |
| PGFN | Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| PIS | Programa de Integração Social |
| PJ | Pessoa Jurídica |
| PLC | Projeto de Lei da Câmara |
| PPP | Parceria Público Privada |
| PREM | Programa de Regularização de Débitos Previdenciários dos Estados e Municípios |
| PROFUT | Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro |
| PRR | Programa de Regularização Rural |
| PRT | Programa de Regularização Tributária |
| RA | Relatório de Auditoria |
| REFIS | Programa de Recuperação Fiscalização |
| RFB | Receita Federal do Brasil |
| RMI | Renda mínima de inserção |
| SEBRAE | Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas |
| SECAT | Serviço de Arrecadação e Cobrança |
| SEORT | Serviço de Orientação e Análise Tributária |
| SELIC | Sistema Especial de Liquidação e de Custódia |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STN | Sistema Tributário Nacional |

| | |
|----------|--|
| SUDAM | Superintendência do Desenvolvimento da Amazonia |
| SUDENE | Superintendência do Desenvolvimento Do Nordeste |
| SWOT | Strengths (forças), weaknesses (fraquezas), opportunities (oportunidades), |
| TBU | Tributação sobre Bases Universais |
| TCU | Tribunal de Contas da União |
| UNAFISCO | Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil |
| USP | Universidade de São Paulo |
| ZFM | Zona Franca de Manaus |

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem o propósito de investigar a política pública tributária produzida pelos governos anteriores ao ano de 2019, representada pelos parcelamentos especiais federais (Refis), em uma época em que novos formatos foram introduzidos nas políticas públicas, conforme Souza (2006), em que a eficiência foi elevada à categoria de principal objetivo de qualquer política pública, a partir da influência do que se convencionou chamar de “novo gerencialismo público” e da política restritiva de gasto, adotada por vários governos.

Entretanto, as obras consultadas majoritariamente no presente estudo, conforme estudos desenvolvidos sobretudo por Gonçalves (2016), Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2017), Faber e Silva (2016), incluindo estudos de instituições, como a RFB (2017), a Unafisco Nacional (2017), dentre outros, observaram que a proliferação de parcelamentos especiais federais (Refis) contendo um pacote de amplos benefícios fiscais e financeiros oferecidos aos devedores de tributos se distanciam do modelo de parcelamento que caracteriza os padrões internacionais como o dos países da OCDE, que contemplam apenas os parcelamentos convencionais, sem concessão de quaisquer tipos de privilégios.

O modelo de parcelamento convencional dos países da OCDE é mais exigente, seletivo, com regras restritivas e com prazos de financiamentos mais curtos do que os parcelamentos convencionais oferecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Porém, tanto o modelo da OCDE, como modelo do Brasil, relativos aos parcelamentos convencionais podem ser considerados estáveis e eficientes, considerando que o referencial teórico consultado não menciona críticas e/ou registro de notícias quanto à existência de funcionamento precário e/ou deficiente a respeito do parcelamento convencional.

Entretanto o referencial teórico consultado, as instituições públicas responsáveis pela gestão, controle e acompanhamento dos parcelamentos especiais federais, e demais atores da sociedade localizaram muitos problemas e/ou distorções nessa política pública tributária recente, motivo pelo qual está sendo alvo de críticas e de amplos estudos, desde quando foi introduzido pela primeira vez no Brasil, a partir do ano 2000, momento em que este instrumento parecia ser a solução de grandes dificuldade na área tributária.

O desenho da política pública tributária dos Refis apresenta as mesmas relevantes hipóteses frágeis e lacunosas realçadas nas referidas obras acima consultadas majoritariamente, além de inexistências de regras seletivas e restritivas para a concessão criteriosa e segura dos parcelamentos especiais federais (Refis).

Como hipóteses frágeis do desenho da política dos Refis podem ser os citados benefícios fiscais e financeiros, inexistentes em outros países, concedidos por esses reiterados programas, de alto custo para os cofres públicos. Conforme Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2017), esses programas se caracterizaram pela concessão de anistias e remissões, com expressivas reduções nos valores das multas, dos juros e dos encargos legais, suspensão da denúncia para crimes tributários, prazos para pagamento de até 20 (vinte) anos e, em alguns casos, de até centenas de anos. Outros benefícios fiscais e financeiros não mencionados por esses autores, serão relacionados e descritos nos capítulos I e II.

Outra fragilidade relevante e destacada nos estudos do referencial teórico consultado, e que foi realçada pela Unafisco Nacional (2017) como a cereja do bolo é a possibilidade de transitar de um parcelamento a outro, sem quitação do anterior. Aduz-se pelas críticas das obras majoritariamente consultadas, que houve ausência de regras restritivas proibindo a possibilidade de migração de um parcelamento a outro, cuja prática permissiva no Brasil, no entanto, é comumente vedada pelos países da OCDE, do qual o Brasil quer fazer parte.

Essa autorização legal que permite transitar de um parcelamento a outro, sem quitação do anterior, conforme Gonçalves (2016) possibilita rolagens intermináveis de dívidas, considerando que o contribuinte pode aderir a quantos parcelamentos desejar. Ainda segundo Gonçalves, a possibilidade de rolar dívidas, já que pode transitar de um parcelamento, incentiva o agente econômico, que é um ser racional, a maximizar seus lucros pela postergação do pagamento de tributos, assumindo um comportamento de risco moral na expectativa de novos parcelamentos especiais. Segundo a Secretaria da Receita Federal (2017), os contribuintes incorporaram uma cultura de não pagamento de dívidas na expectativa de instituição iminente de um novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento.

Com fundamento alicerçado nos estudos principalmente de Gonçalves (2016), Bevilacqua (2013) e Unafisco Nacional (2017), dentre outros, pode-se inferir que as regras seletivas seriam necessárias porque tais programas teriam caráter excepcional porque oferecem benefícios fiscais e financeiros que provocam renúncias de receitas.

Foi observado a ausência de cultura, inclusive da União, para obrigar o cumprimento dos parcelamentos especiais aos prévios procedimentos de controle fiscal-orçamentário determinados pela LRF para evitar o desequilíbrio do orçamento.

Para Zanello (2010) os parcelamentos especiais só poderiam ser concedidos para preservar a atividade de empresas de qualquer porte, que estivessem passando por dificuldades financeiras transitórias por razões de mercado ou de crise econômica, após passarem por aná-

lises por critérios de avaliação de idoneidade, de merecimento de crédito, entre outras regras seletivas e de restrição.

Os estudos de Gonçalves (2016), Faber e Silva (2016), RFB (2017), Unafisco Nacional (2017), Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2017) e Cabral (2018), todos eles, guardadas as peculiaridades próprias de cada estudo, demonstraram que os parcelamentos especiais federais (Refis) beneficiaram, primordialmente, os grandes contribuintes.

Essa constatação dos autores acima encontra-se alicerçada em estudos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017) disponibilizada ao público, em que se verificou que mais de 68% dos parcelamentos são concedidos a contribuintes diferenciados, aqueles com faturamento anual acima de R\$ 150 milhões.

A partir do referencial teórico consultado, pode-se inferir que houve o desenho inadequado dessa política pública tributária recorrente dos parcelamentos especiais federais (Refis), por estar impregnado de hipóteses frágeis e lacunosas desde a origem de sua formatação legislativa no Parlamento, que geram reflexos negativos na arrecadação tributária e no comportamento dos contribuintes.

A maior parte dos estudos dos autores consultados no presente trabalho reconhecem a ausência de eficácia e eficiência desses programas, entendida a eficácia como fazer as coisas certas e a eficiência como fazer certo as coisas, conforme definidos por Peter Drucker, o pai da Administração moderna, citado por Andreasi (2018).

Portanto, essa política pública tributária, representada pelos parcelamentos especiais federais (Refis) caminham na contramão da direção ao objetivo de eficiência, que conforme dito antes, foi elevada à categoria de principal objetivo de qualquer política pública, conforme Souza (2017).

Aliás, no Brasil, o princípio constitucional da eficiência, conforme Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2017) determina que o Estado, no âmbito tributário, procure assegurar uma arrecadação tributária eficiente, pois esses recursos são importantes instrumentos para a concretização de direitos fundamentais, notadamente para garantir a efetiva dignidade da pessoa humana. Isso porque é a receita tributária que viabiliza a adoção de políticas públicas voltadas para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com redução das desigualdades sociais.

Além do fator eficiência, o presente estudo também tem por objetivo investigar a existência de demais fatores que, possivelmente, podem ter influenciado e/ou induzido os membros do Parlamento e o Poder Executivo a optarem por essa escolha pública de concessões

reiteradas de parcelamentos especiais federais (Refis), sem exigência de garantias e sem quaisquer restrições para a adesão aos sucessivos parcelamentos.

No primeiro capítulo, inicialmente, faz-se um traçado geral da política pública tributária dos parcelamentos especiais federais (Refis), com destaque para os conceitos de Secchi (2015) sobre políticas públicas e sua relevante diferenciação entre o que consiste a “política de governo” e “política de Estado”.

Os estudos de Souza (2006) revelam um novo enfoque para políticas públicas, quando o fator eficiência passou a ser visto como o principal objetivo de qualquer política pública, aliada à importância do fator credibilidade e à delegação de políticas públicas para instituições com “independência” política.

Menezes (2017), por sua vez, fornece uma importante contribuição para a melhor compreensão da má elaboração legislativa dos parcelamentos especiais federais (Refis), na medida em que após sistematizado estudo, utilizando a tipologia de Theodore Lowi, qualificou o caso PERT (Lei n. 13.496/201) (BRASIL, 2017), como uma política pública do tipo distributiva pela forma de organização dos interesses em barganha e não em partidos

Após o traçado geral da política pública tributária, de forma resumida, com suporte principalmente nos trabalhos de Secchi (2008), Souza (2006) e Menezes (2017), são apresentados os conceitos dos principais instrumentos tributários e financeiros, como por exemplo, a isenção, redução, remissão, anistia, subsídios etc., extraídos da obra de Oliveira Júnior (2016), e que são utilizados corriqueiramente como incentivos fiscais e financeiros nos parcelamentos especiais federais (Refis).

Por fim, ainda dentro do primeiro capítulo, visando obter uma compreensão geral dos programas de parcelamentos especiais em foco, também, foram apresentados os conceitos, histórico, classificação, objetivos, objeto, relação de parcelamentos Refis e outros programas de parcelamentos destinados a setores ou atividades específicas, todos editados a partir do ano de 2000.

O referencial teórico abordou os pontos mais relevantes e polêmicos destacados pelas obras majoritariamente consultadas, de Araújo (2009) Paes (2012), Faber e Silva (2016), Gonçalves (2016), dentre outros. A renúncia fiscal nos últimos programas teve alicerce nos estudos da RFB (2017), e a análise das correntes favoráveis à concessão dos parcelamentos especiais com destaque para o trabalho de Zanello (2010) que considerou os parcelamentos de débitos tributários como instrumentos indispensáveis para socorrer as empresas, em momentos de crises.

O segundo capítulo trata das receitas tributárias que decorrem dos incentivos e benefícios fiscais, muito utilizados pela União e Estados, com caráter de extrafiscalidade ou não, como instrumento de fomento da economia nacional e regional. Foca também outros aspectos relevantes relacionados com as receitas tributárias como a repartição constitucional do produto da arrecadação, de controle e judicialização dos incentivos fiscais, análise de aspectos comuns entre as desonerações fiscais do ICMS e do Refis.

A importância das receitas tributárias para o funcionamento do Estado e do bem estar da sociedade é indiscutível, tanto que segundo Oliveira Júnior (2016) considera o Estado Fiscal como condição de existência de próprio Estado, haja vista que a tributação possibilita obter recursos não apenas para custeio das atividades essenciais de interesse público, como também para investimentos públicos, que alavancam a economia do país.

Pelos estudos de Bevilacqua (2013), dentre outros aspectos, observa-se a relevância da exigência de controle fiscal-orçamentário das renúncias de receitas conforme o princípio da responsabilidade fiscal regulado pela Lei Complementar n. 101/2000 (LRF) (BRASIL, 2000), mas que é ignorada pela União e maioria dos Estados.

As referências elogiosas implicitamente contidas no estudo sistematizado desse autor a respeito da LRF permitem a suposição de que se as normas legais nela contidas tivessem sido cumpridas pela União e pelos Estados, teria havido maior equilíbrio e, portanto, maior eficiência no controle orçamentário das renúncias de receitas, permitindo maior disponibilidade de recursos para aplicação em políticas pública de diversos setores carentes.

Quanto à repartição do produto da arrecadação das receitas entre os entes da Federação, Oliveira Júnior (2016) destaca que apesar de a nossa Constituição ser descentralizadora, dando maior autonomia aos Estados, as modificações subsequentes fortaleceram a União em detrimento dos demais, pois foram atribuídas outras competências à União fragilizando indiretamente a autonomia dos entes periféricos.

Essa situação provoca desequilíbrios nas relações federativas. Além disso, o referido autor critica o fato da União ter passando a investir vertiginosamente em tributos cuja arrecadação não é compartilhada com os Estados e Municípios, e por outro lado, ter deixado de incrementar os tributos cuja divisão na arrecadação é obrigatória, como o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI).

Segundo os estudos da Unafisco Nacional (2017) o impacto negativo dos parcelamentos especiais federais (Refis) não está apenas no comportamento dos contribuintes e na queda da arrecadação da União. Afeta, também, o valor do repasse obrigatório aos Estados, Municí-

pios e Distrito Federal decorrente da previsão dos artigos 157 a 159 da CRFB/88, com redução dos valores a esses entes da Federação.

Ainda que não mencionado no estudo da Unafisco Nacional (2017) deve ser salientado também um outro efeito negativo dessas perdas de arrecadação tributária federal consistente na redução do repasse dos valores obrigatórios que são destinados aos fundos regionais de desenvolvimento (FNO, FNE e FCO), conforme previsão constitucional (art. 159, I, “c”, da CRFB/88).

Segundo Silva (2018), a corrupção no Brasil é um problema sistêmico. Na divulgação das delações dos dirigentes da empresa Odebrech na Operação Lava Jato ele percebeu a proximidade e a permissividade entre essas empresas e a classe política, onde ocorre a deturpação do processo e a leitura da possibilidade de ganhos indevidos. Maciel (2005) dizia que a corrupção é corriqueira e alta no País, Maciel (2005) e afirmou que sendo a corrupção perniciososa para o desenvolvimento de uma sociedade, o estudo do caso brasileiro é de extrema relevância,

A concessão de benefícios fiscais pelos parcelamentos especiais (Refis) não estão imunes à ação dos “rent-seekers”, que é a teoria dos “caçadores de renda”, haja vista que há grande volume de transferência de recursos que derivam das renúncias de receitas tributárias.

Por essa razão, no presente capítulo, também serão investigados a existência ou não de possíveis indícios da atuação de forças de pressões de grandes grupos de interesse que podem estar sendo guiados por um comportamento “*logrolling*”, que significa troca de favores entre políticos, ou de comportamento “*rent-seeking*”, que pode ser definido como o dispêndio de recursos escassos na captura de transferência de riquezas, o que é prejudicial ao desenvolvimento de uma sociedade e ocorre quando os recursos são alocados politicamente, o invés de pelo mercado da livre concorrência, na acepção dada por Maciel (2005).

Aliás, essa investigação sobre a ocorrência ou não de possíveis comportamento “*rent seeking*” ou “*logrolling*” tem relação com um dos eixos centrais da presente pesquisa que consiste na investigação dos fatores que, possivelmente, influenciaram e/ou induziram os membros do Parlamento e o Poder Executivo a optarem por escolha de política pública tributária de concessões reiteradas de parcelamentos especiais federais (Refis), com o objetivo de avaliar se essa política se qualifica como “política de governo” ou política de Estado.

O terceiro e último capítulo trata da metodologia que consistiu na Avaliação Executiva de Políticas Públicas, segundo os parâmetros do Guia prático de análise ex post, da Presidência da República, sob a análise da matriz SWOT que, dentre outros elementos pesquisados, também se valeu dos resultados coletados na pesquisa por entrevistas pessoais com questioná-

rios junto ao grupo da administração tributária federal e ao grupo dos empresários (contribuintes), cujo instrumento teve por finalidade de conhecer os argumentos favoráveis e contrários às concessões dos parcelamentos especiais (Refis) e a avaliação por parte desses atores a respeito da eficácia e eficiência desses programas.

Pela análise da matriz SWOT sobre os parcelamentos especiais federais (Refis) os resultados observados demonstraram que as variáveis forças e oportunidades são ainda substancialmente inferiores que as fraquezas e ameaças desses programas, cenário que caracteriza falta de eficácia e eficiência desses programas.

A Avaliação Executiva de Políticas Públicas concluiu que o desenho inadequado dessa política de reiteradas concessões de parcelamentos especiais federais (Refis) estava impregnado de hipóteses frágeis e lacunosas desde a origem de sua formatação legislativa no Parlamento.

Os demais parâmetros observados durante essa Avaliação Executiva demonstram, da mesma forma, a falta de eficácia e eficiência desses programas, haja vista que não foram atingidos os objetivos deles esperados: incrementar a arrecadação, diminuindo o passivo tributário e promover o a regularidade fiscal dos devedores.

A investigação de Menezes (2017) embasado na documentação da Câmara dos Deputados, dos documentos oficiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e por registros jornalísticos, localizou sinais de troca de favores, (*“logrolling”*), especialmente com relação à denúncia de corrupção enfrentada pelo Presidente da República e, que ao final acabou sendo arquivada, durante a tramitação da elaboração legislativa do PERT, em que ficou evidenciada a vitória da “bancada do Refis”.

Com base na sua investigação acima mencionada, Menezes (2017) classificou o mais recente parcelamento (PERT) de 2017, na tipologia de Theodore Lowi, na categoria de política distributiva, cuja política tributária regressiva gerou benefícios concentrados para os grupos econômicos mais fortes e organizados e custos difusos para toda coletividade, acentuando a desigualdade.

Cabral (2018) sustenta que os grandes contribuintes e as confederações que os representam exercem poderoso lobby junto ao Governo Federal e ao Congresso Nacional, motivo pelo qual eles foram os maiores beneficiários desses programas de parcelamentos especiais.

A Avaliação Executiva de Políticas Públicas, com substrato nos resultados observados pela análise da matriz SWOT, extrai a conclusão final de que os resultados obtidos por política pública tributária reiterada dos parcelamentos especiais federais (Refis) qualificam-se como “política de governo”, em que cada governo tem seus projetos e políticas públicas para

serem realizados dentro do espaço de tempo de seu mandatos eletivo com alternância de poder, que no caso em foco dos parcelamentos especiais federais, os resultados apresentados não podem ser qualificados como eficazes e eficientes.

Portanto, este modelo de política pública tributária apresentou sinais de esgotamento em razão da falta de eficácia e eficiência desses programas. Situação que reclama novos rumos ou novos caminhos alternativos, em compasso com os padrões de tributação dos países mais desenvolvidos, como a OCDE, considerados eficientes, significando o resgate da “política de Estado”, que na acepção de Secchi (2015) significa aquela política de longo prazo, voltada ao interesse geral da população e independente dos ciclos eleitorais.

CAPÍTULO I – OS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS)

1.1 A POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA DO REFIS

Segundo Secchi(2015), na literatura especializada não há um consenso quanto à definição do que seja uma política pública. Para este autor, uma política pública é uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público entendido como coletivamente relevante.

Para Menezes (2017), políticas públicas são as ações do estado para a consecução de suas finalidades institucionais. Segundo ele, em estados democráticos, trata-se do programa pelo qual o governo mobiliza recursos para fornecer bens da vida reputados úteis ou necessários pela sociedade, que o constituiu por meio de mandato eletivo.

Os parcelamentos especiais federais (Refis) pareciam ser a solução de grandes dificuldades na área tributária, pois de um lado representavam para os governos a oportunidade de aumentar suas receitas e diminuir o imenso estoque de dívidas tributária, mas com pouca perspectiva de recebimento num prazo razoável, e de outro regularizar a situação fiscal de empresas atoladas em dívidas tributárias com intermináveis discussões jurídicas e administrativas. (PAES, 2012).

Nesse contexto delineado por Paes (2012), os parcelamentos especiais federais (Refis) encaixam-se nas definições de Secchi (2015) e Menezes (2017) e, dessa forma, podem ser considerados como política pública tributária, pois, havia um problema público coletivo de interesse de uma grande parcela do universo de contribuintes a ser resolvida, e para tanto o Estado mobilizou todo um complexo aparelho estatal representado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), órgão gestor do programa, com fornecimento de recursos com o objetivo de solucionar as dificuldades na área tributária.

Ocorre que, no Brasil, os parcelamentos especiais federais (Refis) romperam com a excepcionalidade que deveria uma de suas características essenciais, todavia, diante da concessão reiterada desses programas Refis, que somaram mais de quarenta (40) desde o ano 2000, transformaram-se em uma política pública tributária de uso recorrente pelos governos.

Aliás, pelas análises dos estudos constantes das obras majoritariamente consultadas, bem como dos estudos das instituições públicas como a SRF, e entidades de classe dos auditores-fiscais, como a Unafisco Nacional, a respeito do tema dos parcelamentos tributários, verifica-se que essas políticas públicas tributárias, da forma como foram desenhadas essas políticas pelo Parlamento, ainda não apresentaram soluções satisfatórias.

O que se tem sido observado é que além desses parcelamentos especiais federais (Refis) terem sua eficácia e eficiência questionada conforme o referencial teórico consultado, esses programas ao invés de serem as soluções vislumbradas inicialmente transformaram-se em fonte de novos problemas não somente para a Administração Tributária Federal, como também para a sociedade, que paga o custo desses programas, conforme estudos desenvolvidos no presente trabalho.

Com substrato nos trabalhos de Souza (2006), de Secchi (2015) e de Menezes (2017) sobre políticas públicas, pretende-se obter mais elementos para se chegar a uma caracterização mais precisa quanto à classificação do tipo de política pública que pode ser atribuído a essa política reiterada de concessão de parcelamentos especiais (Refis), ou seja, se estas políticas refletem “política de governo” ou política de Estado.

Nesse sentido, segue abaixo os conceitos abaixo de Secchi (2015) e de Politze (2019), praticamente idênticos na substância, porém, relevantes para melhor compreensão e classificação de políticas públicas, especialmente para fornecer subsídios para a avaliação da eficácia e eficiência desses programas de parcelamentos.

Secchi (2015, p. 5) entende que há distinção entre a “*política de governo*”, que recebe a conotação de política de um grupo político em mandato eletivo, e a “*política de Estado*”, que significa aquela política de longo prazo, voltada ao interesse geral da população e independente dos ciclos eleitorais.

Segundo Politze (2019): uma política de Estado é toda política que independente do governo e do governante deve ser realizada porque é amparada pela Constituição. Já uma política de governo pode depender da alternância de poder. Cada governo tem seus projetos, que por sua vez se transformam em políticas públicas.

Segundo Souza (2006), a partir da influência do que se convencionou chamar de “novo gerencialismo público” e da política fiscal restritiva de gasto, adotada por vários governos, novos formatos foram introduzidos nas políticas públicas, todos voltados para a busca da eficiência. Assim, a eficiência passou a ser vista como o principal objetivo de qualquer política pública, aliada à importância do fator credibilidade e à delegação de políticas públicas para instituições com “independência” política.

Destarte, considerando a eficiência como o principal objetivo de qualquer política pública conforme Souza (2006), o enquadramento dos parcelamentos especiais federais (Refis) em qualquer uma destas duas classificações de Secchi (2015) apresenta-se de suma importância, pois, dentre outros aspectos, contribui para sopesar e avaliar melhor os resultados desses programas de parcelamento.

Realizado o traçado geral resumido acima exposto, passa-se então a tratar, ainda que sucintamente, dos benefícios fiscais dos parcelamentos especiais federais (Refis), apresentando seus principais elementos, conceitos e distinções como isenção, redução tributária, remissão, anistia, além dos incentivos financeiros consistentes em juros subsidiados etc concedidos corriqueiramente por esses programas.

Em seguida, serão apresentados os conceitos, histórico, classificação etc a respeito dos parcelamentos especiais federais (Refis), incluindo o referencial teórico, e estudos de correntes favoráveis e contrários pertinentes a esta temática.

1.2 INCENTIVOS FISCAIS DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS)

No Brasil, em regra, segundo Oliveira Junior (2016,p.58) não se costuma fazer distinção entre as expressões “benefícios fiscais” e “incentivos fiscais”. Segundo ele, no que concerne à definição dos incentivos fiscal, esta parece ser uma tarefa árdua e complexa, já que a doutrina nacional não é uníssona acerca da matéria, e também por falta de um instrumento normativo que defina os contornos conceituais e que regule a matéria.

Segundo Correia Neto (2014, p.36), na “Constituição Federal e grosso modo, também na legislação infraconstitucional, as expressões ‘benefícios’ e ‘incentivos fiscais’ são sinônimas, perfeitamente intercambiáveis [...].

Todavia, para os fins do presente trabalho, tendo em vista que as vantagens fiscais concedidas pelos parcelamentos especiais federais assemelhem-se a benefícios fiscais sem exigência de contrapartida para a concessão dos mesmos, torna-se oportuno e interessante a distinção que em Portugal se faz entre essas duas expressões, por força de leis próprias desse País definidoras desses institutos, a saber:

“[...] o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo, estar ou não vinculada a uma contrapartida, um investimento a ser empreendido pelo sujeito passivo, nos benefícios fiscais o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo, independe de uma contraprestação” (GRUPENMACHER, 2012, p.17-18)

A definição de Elali (2007, p. 48) define incentivos fiscais como “[...] instrumentos hábeis para servir à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos”.

A Receita Federal do Brasil (SRF) enquadra todas as espécies de incentivos fiscais no conceito de gastos tributários, sem adentrar em distinções relacionados com a natureza jurídica dos institutos tributários.

De acordo com a SRF, o sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária. Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para os mais diversos fins.

1.3 INCENTIVOS FISCAIS TRIBUTÁRIOS

Oliveira Junior (2016) informa que o tema dos incentivos está repleto de divergências doutrinárias, faltando uniformidade na sua definição e complicada delimitação de sua natureza jurídica.

O incentivo fiscal tributário é aquele vinculado ao tributo, conforme afirma Carvalho (2008, p. 258). Dessa forma, atuam no âmbito da receita tributária, por meio de isenção, redução ou exclusão do crédito tributário, ou ainda por simplificação e/ou redução de suas obrigações acessórias.

São inúmeras as espécies de incentivos tributários, dentre as quais, destacam-se a isenção, a redução da base de cálculo e de alíquota, os créditos presumidos, a anistia, o parcelamento etc. conforme Oliveira Junior (2016, p. 66).

1.3.1 Isenções

Isenção, na definição do art. 175 da Lei 5.172, de 1966 (BRASIL, 1966), Código Tributário Nacional (CTN), é uma forma de exclusão do crédito tributário. É sempre decorrente de lei, seja em caráter restrito, ou geral, e aplica-se para pessoas, coisas ou atividades.

Este incentivo fiscal tributário da isenção teve utilização no parcelamento especial federal instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009), conforme artigo 1º, § 3º, abaixo transcrito, pelo qual foi concedido a redução de 100% das multas de mora e de 100% sobre o valor do encargo.

[...]

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e

do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I – pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

[...]

A lei pode transformar a isenção ou redução em incentivo fiscal para fomentar atividades econômicas que exigem investimentos que promovem o desenvolvimento regional.

Por esse motivo, Carvalho (2013, p. 604) anota que o mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções.

1.3.2 Reduções tributárias (Isenções parciais)

A isenção é o oposto de incidência, de forma que as reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma de tributação, conforme Coelho (2003, p. 237-238).

Esses incentivos tributários podem ser concedidos de forma direta, por via de redução na base de cálculo e por variação de alíquota, ou por via indireta pela concessão de créditos presumidos e de deduções tributárias.

No âmbito do último parcelamento especial instituído pela Lei n.13.496, de 24 de outubro de 2017, denominado de Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), este incentivo fiscal tributário teve larga utilização, conforme pode ser verificado, a título de exemplo, pela leitura do seu artigo 3º, II, alíneas “a” e “b” e “c”, abaixo transcritas:

II - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora, 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício

ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora, 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada.

1.3.3 Remissão

No entendimento de Oliveira Júnior (2016, p. 95) “*a remissão é incentivo de natureza tributária que reduz a carga fiscal por meio do perdão do crédito tributário devidamente constituído ou inscrito na dívida ativa, porém não recolhido.*”

De acordo com o art. 156 do CTN, a remissão é modalidade de extinção do crédito tributário devidamente constituído. Atua, portanto, após a incidência da norma tributária sobre o fato gerador do tributo ou contribuição.

A remissão é uma forma de perdão do crédito tributário, total ou parcial, nos termos estabelecidos pelo artigo 172 do CTN, que deve ser autorizado por lei.

A remissão compreende os tributos, multas e juros de mora constituídos. Percebe-se que a remissão é nitidamente um incentivo fiscal tributário e que o CTN, a considera como uma medida de caráter excepcional e transitório, que só pode ser concedida nessas situações que extrapolam a normalidade previstas nesse artigo 172, do CTN, visando a contribuir para restaurar a situação econômica do sujeito passivo.

Entretanto, neste ensejo, cumpre destacar que tanto a Lei n. 11.941/2009 (Refis da Crise), e o último parcelamento da Lei 13496/2017 – Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) e todos os parcelamentos especiais anteriores, concederam a remissão, por via da redução de juros e de multas, em caráter geral, beneficiando de forma igual, generalizada e extensiva a todos os devedores tributários, desconsiderando os requisitos específicos previstos no art. 172 do CTN concernente a este instituto.

1.3.4 Anistia

No âmbito dos parcelamentos especiais federais, a anistia sob a forma de suspensão da denúncia para os crimes tributários configura mais um incentivo fiscal em favor dos devedores de tributos, conforme estabelecido a partir do ano de 2000, pelo artigo 15º da Lei 9.964/2000 (BRASIL, 2000), abaixo transcrito:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

[...]

A anistia também é uma outra modalidade de desoneração tributária, também muito utilizada em parcelamentos especiais federais (Refis), sob a forma de concessões de isenções e/ou reduções das multas, conforme pode ser observado pela leitura do artigo 3º, II, alíneas “a” e “b” e “c”, da Lei n.13.496, de 24 de outubro de 2017 (BRASIL, 2017), denominado de Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) acima transcrita, no subitem 1.3.2 acima que trata de reduções.

A anistia é também outra forma de incentivo fiscal concedida por lei e se trata de uma figura exonerativa aplicada exclusivamente às penalidades (multas) decorrentes de infrações tributárias cometidas anteriormente pelo contribuinte e não se aplica às infrações qualificadas como crimes ou contravenções ou praticados com dolo, fraude ou simulação, conformes o artigo 175 c/c 180, do CTN.

Autores como Torres (2004, p. 90), critica o uso da anistia, em especial, no que concerne ao aspecto econômico da medida, pois os efeitos produzidos por esta figura exonerativa são o inverso dos do incentivo fiscal, já que acaba por estimular o descumprimento de obrigações tributárias.

1.3.5 Créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (PF/BCN)

Como se pode verificar pelo artigo 2º, § 2º, da Lei 13.496/2017 (BRASIL, 2017), abaixo reproduzido, este recente parcelamento especial federal (Refis), na mesma linha dos

programas Refis anteriores, também concedeu o benefício fiscal para os optantes desses programas de utilização de créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (PF/BCN)

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista;

[...]

§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º deste artigo, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apura dos até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mãe ou empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

[...]

Ressalte-se que, segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017) a permissão legal para quitação de acréscimos, quanto de parte dos tributos beneficiou empresas optantes pelo Lucro Real, acarretou para a União perda de arrecadação extra, até então nunca enfrentada, por dois motivos:

1) Os créditos oferecidos não gozam de certeza.

2) No caso dos parcelamentos do Refis da Crise e suas reaberturas, do PIS e do Cofins das Instituições Financeiras e da Tributação em Bases Universais, que permitiram a redução nos juros, multas e encargos, as leis trouxeram o seguinte benefício adicional “ *Não será computada na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.*”

1.4 INCENTIVOS FISCAIS FINANCEIROS

Há diversas espécies de incentivos financeiros que são concedidos sempre que o Estado, a fim de atender interesses públicos, empregar despesas para fomentar atividades desenvolvidas por particulares. Podem ser citados as subvenções, os subsídios, os empréstimos públicos, etc.

1.4.1 Subsídios

Pelo instrumento do subsídio, uma espécie de incentivo financeiro, o Poder Público intervém na atividade econômica, com a finalidade de equalizar preços, visando incentivar e/ou dar maior competitividade a algum setor produtivo. Segundo Pires (2007, p. 22), para “[...] corrigir distorções no mercado ou reduzir desigualdades regionais, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento.”

A legislação brasileira não regulamentou expressamente os subsídios, que assumem um aspecto extrafiscal quando visam à correção de distorções econômicas ou à redução das desigualdades sociais, conforme Oliveira Junior (2016). Nesse sentido, na visão de Carvalho (2013, p. 159-160) a decisão de manipular incentivos “[...] é tarefa sobretudo complexa e muitas vezes os resultados são nulos ou mesmo opostos ao que o legislador pretendia obter.”

De acordo com Elali (2010, p.217), “os subsídios, como quaisquer incentivos fiscais ou financeiros, acabam modificando o preço dos produtos, interferindo, evidentemente, na competitividade internacional. Quanto mais subsídios, menores os preços e maior o mercado dos agentes favorecidos.”

Tal contexto pode favorecer práticas abusivas nas relações de concorrência internacional, especialmente com relação aos subsídios nos produtos agrícolas, ou algum outro setor produtivo beneficiado, propiciando preços muito mais baixos do que os das empresas que não recebem subsídios, situação que pode levar à eliminação da concorrência e elevação dos lucros.

1.4.2 Juros subsidiados

Conforme a Secretaria da Receita Federal (2017), os contribuintes optantes pelos programas de parcelamentos especiais (Refis) são favorecidos por juros subsidiados. Aplica-se

juros simples sobre as parcelas dos parcelamentos, seguindo um regramento diferenciado dos financiamentos concedidos pela União.

Após o cálculo da parcela básica, sobre os valores das prestações seguintes incidirá juros simples calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, ou seja, soma-se os juros diferentemente da metodologia dos juros compostos aplicados rotineiramente pela União em seus empréstimos concedidos, bem como nos empréstimos concedidos na iniciativa privada.

No regime de renúncia de receita da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, (LC 101/2000 (BRASIL, 2000)), os incentivos financeiros são uma espécie de financiamento ou refinanciamento a juros abaixo de mercado (subsidiados), conforme o art. 14 § 1, da LRF, que entende como renúncia de receita outros benefícios a que correspondam tratamento diferenciado

1.5. PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS)

1.5.1 Conceito

Zanello (2010, p. 89) apresenta um conceito de parcelamento de débitos tributários como um regime de pagamento, com efeito suspensivo até a quitação do débito tributário, quando ocorre o pagamento da última parcela.

Segundo Tavares (2001, p. 35), “o REFIS nada mais é do que um sistema complexo de concessão legal de anistia tributária, cumulada com um parcelamento de dívidas (este com natureza jurídica de moratória).”

Segundo Machado (2008, p. 185), conquanto o artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN) preveja o parcelamento como hipótese de suspensão do crédito tributário, o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória.

Vieira (1997, p. 47) define moratória como “a dilação, o adiamento, a demora, a procrastinação do prazo estipulado para o pagamento do crédito ou para o implemento da prestação, convencionado pelas partes que o podem fazer para o cumprimento de uma só vez ou de maneira parcelada”

A doutrina majoritária, ainda que nem todos os autores estejam aqui relacionados, portanto, defende que o parcelamento de débitos é uma espécie de moratória, por ser este instituto a prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, com ou sem parcelamento.

Há, todavia, uma corrente minoritária, como Moraes (1997, p. 412), que afirma que a “moratória não se confunde com a concessão do parcelamento, pois a moratória não comporta encargos e o débito fiscal, no caso, ainda não se acha vencido”.

Zanello (2010, p. 78) acompanha também essa corrente minoritária ao compartilhar o mesmo entendimento de Moraes (1997) quando afirma que “a principal característica da moratória é a dilação de prazo para o pagamento de débitos tributários, concedida antes da data de vencimento para o pagamento do tributo.”

1.5.2 Histórico

Tem-se notícia da existência de parcelamentos de débitos tributários no Brasil, desde a época do Brasil Império.

1.5.3 Decreto Imperial do Brasil, de 1831

Zanello (2010) informa que no Decreto Imperial do Brasil, de 1832, a concessão do parcelamento de débitos tributários era realizado pelo Procurador da Fazenda, mediante prévia conciliação, acordo mútuo das partes, após análise individualizada da capacidade econômica do devedor. Descumprido o parcelamento, o acordo seria levado à execução.

1.5.4 Decreto-Lei n. 352, de 17 de junho de 1968

Havia apenas uma espécie de parcelamento, o convencional, com pagamento de juros normais, sem descontos de multas, limitado o prazo máximo do parcelamento em até 24 meses, e conforme o art. 11 o parcelamento de todos os débitos era concedido somente em casos excepcionais.

1.5.5 Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975

Trata-se de lei complementar que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Todavia, no artigo 10, também dispôs sobre o parcelamento de débitos tributários e moratória, entre outros benefícios fiscais.

1.5.6. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

O artigo 57 do Ato das Disposições Transitórias (ADCT) concede, pela primeira vez, um parcelamento especial, com longos prazos de pagamento (dez anos), com perdão de juros e multas, exclusivamente para Estados e Municípios, ou seja, não extensivos ao setor privado.

Diante da circunstância de que, naquela época, havia apenas o parcelamento convencional para o setor privado da economia, houve a quebra do caráter extraordinário e/ou da excepcionalidade do parcelamento especial, que favoreceu exclusivamente os Estados e Municípios mediante o artigo 57 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988 (ADCT).

Parece ter sido essa quebra da excepcionalidade que, possivelmente, foi a fonte inspiradora de outros sucessivos parcelamentos especiais federais, como a Lei 9.964/2000 (BRASIL, 2000), que estendeu os parcelamentos especiais também para empresas e pessoas físicas.

1.5.7 Lei n.8.212, de 24 de julho de 1991

Esta lei dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui plano de Custeio, e inova ao estabelecer alguns casos de proibição de parcelamentos de contribuições previdenciárias e a criminalização de atos fraudulentos relacionados com a Seguridade Social, a teor dos § 1º e § 2º do artigo 38:

Após a edição das Leis n. 8.620/93, n. 9129/95 e n. 9639/98, que trataram de parcelamento de alguns casos específicos de contribuições sociais, surgiram os sucessivos programas de recuperação fiscal, com a concessão de prazos mais longos com reduções de juros e de multas, com modificações legislativas mais amenas, permitindo a inclusão nos parcelamentos especiais de anistias de crimes tributários oriundos até de atos fraudulentos.

1.5.8 Classificação

1.5.8.1 Classificação conforme a Secretaria da Receita Federal

O parcelamento tributário de acordo com a Receita Federal é um instituto previsto no art. 151, VI, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN), como uma das hipóteses de suspensão do crédito tributário.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (RFB) em seu Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais (2017, p.1), o parcelamento é dividido em 2 grupos: o parcelamento convencional e os parcelamentos especiais.

O parcelamento convencional está disciplinado nos arts. 10 a 14 da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, (BRASIL,2000) e caracteriza-se por ser um parcelamento sem redução de juros e de multas e com prazos de parcelamento até 60 meses. Tem por finalidade atender às situações de normalidade institucional, estando sempre à disposição do contribuinte, com incidência de juros normais equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais.

O parcelamento convencional também contempla situações atípicas, como aqueles em que o contribuinte se encontra em situação de redução temporária de sua capacidade econômica e financeira como, por exemplo, estar em situação de pedido ou de deferimento de processamento da recuperação judicial, quando os seus débitos tributários poderão ser parcelados pela Fazenda Nacional em até 84 (oitenta e quatro) parcelas mensais e consecutivas.

Os parcelamentos especiais são aqueles que trazem regras excepcionais àquelas previstas para o parcelamento convencional, ou seja, seu propósito seria tratar de situações que fogem da normalidade institucional. (RECEITA FEDERAL, 2017, p.1)

1.5.8.2 Programas Especiais de Parcelamento

Para a RFB (2017), nem mesmo o alto valor das reduções concedidas pelos programas de parcelamento, que atingiram montantes expressivos, foram capazes de convencer os contribuintes a regularizarem suas dívidas para com a Fazenda Nacional. A certeza do próximo programa e a consequente possibilidade de rolar a dívida era mais atrativa do que qualquer redução oferecida.

Em que pese pressupor de excepcionalidade para sua instituição, ao longo dos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas de parcelamentos especiais, listados a seguir, todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais cobrados quando da inscrição do débito em Dívida Ativa da União, prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). São eles [...] (RECEITA FEDERAL, 2017, P.1)

A maioria dos optantes pelos parcelamentos acabava sendo excluída por inadimplência ou optar por incluir a dívida parcelada em outro programa superveniente. O grande aumento

os parcelamentos especiais nos últimos anos, fez com que os contribuintes incorporassem uma cultura de não pagamento de dívidas na expectativa de instituição iminente de um novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento.

1.5.9 Objetivo

Os objetivos esperados dos parcelamentos especiais federais, conforme a Receita Federal do Brasil (2017, p. 13) visavam, em primeiro plano, a promover o aumento da arrecadação tributária, diminuição do passivo tributário e a regularização fiscal dos devedores. Ressalte-se que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017) após avaliação de reiteradas concessões de parcelamentos especiais, concluiu que tais objetivos não foram atingidos.

Entretanto, Zanello (2010) apresenta o objetivo do parcelamento tributário sob um enfoque da ordem econômica constitucional. Para essa autora, a concessão de parcelamento tinha por finalidade socorrer empresas viáveis que enfrentam dificuldades financeiras para solver seus débitos tributários, em virtude de terem entrado temporariamente em estado de crise, em decorrência do risco inerente à atividade econômica e atende ao princípio constitucional e implícito da preservação da empresa, além de ser um dos principais fatores da existência desse instituto.

1.5.10 Objeto

Podem ser objeto de parcelamentos especiais federais na Secretaria da Receita Federal além de outras dívidas previstas em lei específica, os tributos compostos de impostos, taxas, e contribuições de melhoria (art. 5º, CTN), além de contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, de acordo com o estatuído pela CRFB de 1998 (arts.145 a 162)

Os débitos inscritos em Dívida Ativa da União (DAU), ou seja, aqueles, regularmente inscritos na repartição administrativa competente da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular (art. 201, CTN), também podem ser parcelados, nos termos da lei, na PGFN.

1.5.11 Parcelamentos Especiais Federais concedidos desde o ano 2000

Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017, p.1-4), foi quebrado pressuposto de excepcionalidade para sua instituição, porque ao longo dos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas de parcelamentos especiais, listados a seguir, todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais cobrados quando da inscrição do débito em Dívida Ativa da União (DAU), prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Com dados atualizados até 29 de dezembro de 2017 pela Secretaria da Receita Federal, são eles:

Tabela 1: Programas mais antigos

| ATO NORMATIVO | NOME DO PARCELAMENTO | DESCRIÇÃO DO PROGRAMA | QUANTIDADE DE PARCELAS | QUANTIDADE DE ADESÕES |
|---|--|--|--|--|
| Lei n. 9.964/2000 | Programa de Recuperação Fiscal (Refis) | Destinado somente a pessoas jurídicas; o valor da parcela é calculado pela aplicação de um percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%), | Com prazo ilimitado para pagamento e possibilidade de amortizar multas e juros com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL. | Neste programa, houve a adesão de 129 mil contribuintes |
| Lei n. 10.684/2003 | Parcelamento Especial (Paes) | Destinado a pessoas físicas e jurídicas | Estabeleceu o prazo de 180 meses para pagamentos das dívidas e redução de 50% das multas | Neste programa houve a adesão de 374 mil contribuintes, sendo 282 mil pessoas jurídicas e 92 mil pessoas físicas |
| Medida Provisória n. 303/2006 | Parcelamento Excepcional (Paex) | Destinado somente a pessoas jurídicas | Estabeleceu 3 (três) modalidades de parcelamento: em 6, 120 e 130 parcelas, com redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora | No Paex houve a adesão de 244.722 contribuintes. |
| Medida Provisória n. 449/2008 Lei n. 11.941, 27/2009 | Programa “Refis da Crise” | Nesse programa foram criadas 14 modalidades | Pagamento à vista e parcelamento de dívidas, com redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora, com a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para pagamento desses acréscimos (saldos após as reduções) | Este programa teve a adesão de 886.353 contribuintes, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas. |

Tabela 2: Programas criados a partir de 2013: quatro reaberturas do parcelamento denominado Refis da Crise:

| ATO NORMATIVO | NOME DO PARCELAMENTO | DESCRIÇÃO DO PROGRAMA | QUANTIDADE DE PARCELAS | QUANTIDADE DE ADESÕES |
|--|--|-----------------------------|--|---|
| Lei n. 12.865/2013 | Primeira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise | Pessoas jurídicas e físicas | Permitiu que os contribuintes pudessem, até 31 de dezembro de 2013 | Incluir no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008 |
| Lei n. 12.973/2014 Lei n. 12.865/2013 | Segunda reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise | Pessoas jurídicas e físicas | Reabrindo o prazo | Adesão ao parcelamento especial até o dia 31 de julho de 2014 |

| | | | | |
|---|--|--|---|---|
| Lei n. 12.996/2014 Lei n. 12.996/2009 | Terceira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise | Pessoas jurídicas e físicas | Exigiu pagamento inicial de percentual de 5%, 10%, 15% ou 20% do valor da dívida, dependendo do montante a ser parcelado, que poderiam ser pagos em 5 parcelas nos primeiros 5 (cinco) meses do parcelamento. | Essa reabertura possibilitou a inclusão de débitos vencidos até dezembro de 2013 |
| Lei n. 13.043/2014 Lei n. 12.996/2014 | Quarta reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise | Pessoas jurídicas e físicas | Reabrindo o prazo | Ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014 |
| Medida Provisória n. 766/2017 | Programa de Regularização Tributária (PRT): | Débitos vencidos até 30 de novembro de 2016 | i) 20% à vista e o restante com utilização de créditos de Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa da CSSL ou ainda outros créditos, ou então parcelados em 96 parcelas; ou ii) 24% em espécie, em 24 parcelas, e o restante com créditos; ou iii) 120 parcelas escalonadas. | Adesão de 100.499 contribuintes, sendo 69.697 pessoas jurídicas e 30.802 pessoas físicas. |
| Medida Provisória n. 783/2017 Lei n. 13.496/2017 | Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) | Pessoas jurídicas e físicas | | PERT teve o prazo para adesão reaberto por três vezes |
| Art. 9º da Lei Complementar n. 155/2016 | Parcelamento Especial para débitos do Simples Nacional | 6.3 Programas de parcelamentos especiais setoriais | Foi permitido em até 120 (cento e vinte) prestações de débitos parcelamento relativos às competências o até maio de 2016 apurados na forma do Simples Nacional. Aderiram 137.568 contribuintes | |
| Lei n. 12.865/2013 Lei n. 12.973/2014 | Parcelamento do PIS e da Cofins das Instituições Financeiras | Ao todo, foram registrados 41 optantes no Programa. | Reabriu o prazo para parcelamento em até 60 (sessenta) meses de débitos de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social (Cofins) devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 40% dos juros de mora | |
| Lei n. 12.865/2013 Lei n. 12.973/2014 | Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrentes da Tributação sobre Bases Universais (TBU): | Débitos de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e CSLL | Reabriu o prazo para parcelamento em até 180 meses de, decorrentes da aplicação do art. 74 da MP n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (BRASIL, 2001), vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 50%. | Adesão de 33 contribuintes |
| Lei n. 13.155/2015 | Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut) | Concedeu às entidades desportivas profissionais de futebol | 240 prestações mensais, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até publicação da lei. As reduções concedidas foram de 70% das multas e 40% dos juros. | 111 contribuintes optantes |
| Medida Provisória N. 793/2017 Lei n. 8.212/1991 | Programa de Regularização Rural (PRR) | Produtores rurais pessoas físicas | 4% da dívida, sem reduções, e o restante da dívida com reduções de 25% das | |

| | | | | |
|-------------------------------|---|---|---|--|
| | | | multas e 100% dos juros, e o restante em 176 parcelas. | |
| Medida Provisória n. 778/2017 | Programa de Regularização de Débitos Previdenciários dos Estados e Municípios (PREM) | Parcelamento de débitos previdenciários de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios | Em 200 parcelas, com entrada, sem redução de 2,4% da dívida e o restante com reduções de 40% das multas e 80% dos juros | Adesão de cerca de 2.300 municípios e estados brasileiros. |

Obs.: 1ª e 2ª Reabertura devido à similaridade e à proximidade entre essas 2 (duas) reaberturas, os programas foram unificados. No total 102.176 contribuintes aderiram ao Programa, sendo 71.435 pessoas jurídicas e 30.741 pessoas físicas.

Obs.: 3ª e 4ª Reabertura da mesma forma, como os Programas foram idênticos e em prazos muito próximos, a adesão foi unificada. Foram registrados 326.948 contribuintes optantes, sendo 222.960 pessoas jurídicas e 103.988 pessoas físicas.

Obs.: PERT ao qual aderiram de 740.311 contribuintes, sendo cerca de 443 mil pessoas jurídicas e 297 mil pessoas físicas, dívidas vencidas até 30/4/2017.

Outros programas destinados a setores ou atividades específicas, instituídos nos últimos 10 anos, que também influenciaram o comportamento dos contribuintes no recolhimento espontâneo das suas obrigações (Tabela 1):

Tabela 3: Outros parcelamentos especiais concedidos nos últimos 10 anos

| ATO NORMATIVO | NOME DO PARCELAMENTO | VENCIMENTO DOS DÉBITOS | BENEFÍCIOS | QUANTIDADE DE PARCELAS |
|--|--|---|--|---|
| Lei n. 11.348/2006 | Parcelamento Timemania e Santas Casas | Débitos administrativos pela RFB, PGFN e INSS, com vencimentos até 15 de Agosto de 2007 | Redução de 50% nas multas que incidem sobre débitos parcelados | Até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais e sucessiva |
| LC n. 123/2006 | Parcelamento para ingresso no Simples Nacional - 2007 | Débitos com o INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, de responsabilidade da MEA ou EPP e de seu titular ou sócio, com vencimento até junho de 2008 | Sem reduções | Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas |
| LC n. 128/2006 | Parcelamento do Simples Nacional | Parcelamento de débitos apurados no Simples | Sem reduções | Até 60 (sessenta) parcelas mensais |
| MP n. 457/2009 Lei n. 11.960/2009 Lei n. 15.058/2009 | Parcelamento de contribuições Previdenciárias para Órgãos do Poder Público | Débitos municipais e de suas autarquias e fundações relativas as contribuições sociais, com vencimento até 31 de janeiro de 2009 | Sem reduções | Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas |
| MP n. 470/2009 | Parcelamento da MP 470 | Débitos de aproveitamento indevidos de IPI | Redução de 100% das multas de mora e de ofício, de 90% das multas isoladas, de 90% dos juros de mora e de 100% do valor do encargo legal | Até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais e consecutivas |

| | | | | |
|--|--|---|---|---|
| Lei n. 12.202/2010 | Parcelamento Especial de Instituições de Ensino Superior | Débitos de qualquer tributos administrativos pela RFB | Sem reduções | Até 12 (doze) prestações mensais |
| MP n. 574/2012 | Parcelamento do Pasep | Débitos junto á Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativos ao PASEP, vencidos até 31 de dezembro de 2011 | Redução de 60% das multas, de 25% dos juros e de 100% dos encargos legais | Até 180 (cento e oitenta) meses |
| MP n. 589/2012 Lei n. 12.810/2013 | Parcelamento do Pasep | Débitos junto á Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e Fundações públicas, relativos ao PASEP, vencidos até 28 de fevereiro de 2013 | Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais | Até 240 (duzentos e quarenta) parcelas |
| MP n. 589/2012 Lei n. 12.810/2013 | Parcelamento de Contribuições Previdenciárias para Órgãos do Poder Público | Débitos estaduais e municipais e de suas autarquias e fundações relativos as contribuições sociais com vencimento até 28 de fevereiro de 2013 | Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 10% dos encargos legais | Até 240 (duzentos e quarenta) parcelas |
| Lei n. 12.865/2013 Lei n. 12.973/2014 | Parcelamento de PIS e CONFINS das Instituições Financeiras | Débitos de PIS e COFINS devidos por instituições financeiras e companhia seguradoras, vencidas até 31 de dezembro de 2013 | Redução de 80% das multas de mora e de ofícios, de 80% das multas isoladas, de 40% dos juros demora e de 100% dos encargos legais | Até 60 (sessenta) parcelas mensais |
| Lei n. 12.865/2013 Lei n. 12.973/2014 | Parcelamento do IRPJ e CSLL (TBU) | Débitos de IRPJ e CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2013 | Redução de 80% das multas de mora e de ofício, de 80% das multa isoladas, de 40% dos juros de mora e de 100% do encargos legais | Até 180 (cento e oitenta) prestações |
| Lei n. 13.043/2014 | Parcelamento de Recuperação Judicial | Parcelamento para o empresário ou sociedade empresaria que tiver deferido o processamento da recuperação judicial | Sem reduções | Até 84 (oitenta e quatro) prestações mensais e consecutiva |
| Lei n. 13.043/2014 Lei n. 13.097/2015 | Parcelamento de Ganho de Capital | Débitos com Fazenda Nacional relativos ao IRPJ e a CSLL decorrentes do ganho da capital ocorrido até 31 de dezembro de 2008 | Redução de 80% da multas isoladas e da multas de mora e ofício, de 40% dos juros de mora | Até 60 (sessenta) prestações |
| LC 150/2015 | Pagamento e Parcelamento de Contrib. Previdenciária dos Empregadores domésticos. | Débitos previdenciários com vencimentos até 30/04/2013 | Redução no pagamento a vista de 100% das multas e encargos e de 60% nos juros de mora | Até 120 meses |
| Lei n. 13.155/2015 | Parcelamento dos Clubes de Futebol - Profut | Débitos vencidos até julho de 2015 | Redução de 70% das multas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais | Até 240 meses, com parcelas reduzidas nos 60 primeiros meses. |

Fonte: Secretaria da Receita Federal (2017).

1.6. REFERENCIAL TEÓRICO

Além de queda na arrecadação tributária federal e renúncias de receitas, o referencial teórico consultado, que será adiante estudado, diagnosticou distorções e demais fragilidades relacionados com os parcelamentos especiais.

1.6.1 Paes (2012)

Construiu um modelo econômico dinâmico de equilíbrio parcial, com base nos quatro parcelamentos especiais federais (Refis), editado desde o ano 2000 até 2009, e concluiu que os efeitos da concessão reiterada de parcelamentos reduzem não apenas a disposição dos contribuintes para pagar tributos, mas também a arrecadação tributária.

Segundo esse autor, o pagamento espontâneo dos tributos é afetada de forma negativa com a proximidade do anúncio do parcelamento, tendo efeito direto sobre a arrecadação. Ele verificou que o hiato tributário estimado sem concessão de parcelamento é de cerca de 30%, mas que aumenta em até quatro pontos percentuais diante da oferta de programas de refinanciamento com juros subsidiados dos parcelamentos.

No lado das receitas, as simulações efetuadas por Paes (2012) sugerem que a arrecadação na presença do parcelamento tributário é sempre menor àquela que seria obtida se não houvesse parcelamento durante toda a etapa da concessão, razão pela qual o mecanismo dos Refis é inadequado como instrumento de aumentar as receitas tributárias e prover os incentivos corretos aos contribuintes.

1.6.2 Faber e Silva (2016)

Verificou a hipótese de que a expectativa de instituição de novo parcelamento especial e sua posterior concessão reduz a arrecadação induzida espontânea das empresas que aderem ao parcelamento. No modelo utilizado com levantamento de dados dos anos de 2005 a 2013 obtidos por meio dos controles internos da RFB não houve inclusão da arrecadação previdenciária, bem como foi excluída a arrecadação advinda do próprio parcelamento e de tributos e suas respectivas multas oriundas de lançamento de ofício.

Analisando 32% dos contribuintes com acompanhamento diferenciado pela RFB, que respondem em torno de 70% da arrecadação tributária federal, cuja média foi de R\$ 600 bilhões para os anos de 2008 a 2012, com o auxílio de ferramentas econométricas, que abrange-

ram o período de 2000 a 2015, estimou em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais, que deixaram de ser arrecadados de forma induzida.

Esses resultados decorrem da expectativa de abertura de novo parcelamento, em que se pode optar ou migrar de um para outro parcelamento, situação que produz uma influência negativa que reduz em 5,8% o incremento esperado da arrecadação induzida para as empresas que optam pelo parcelamento, comparando com as que não optam.

Após a opção pelo parcelamento, pelos modelos apresentados, o “efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% no incremento esperado da arrecadação induzida. Além disso, o comportamento nos lucros dos grandes contribuintes optantes por parcelamento especial indica que o aumento do lucro ocorreu simultaneamente à queda na necessidade de caixa dessas empresas, o que pode sinalizar uma consequência provável para o capital economizado com o não pagamento imediato dos créditos tributários.

Por meio do estudo desses autores, com a utilização de metodologia econométrica tradicional, verificaram-se três cenários do Refis da Crise (lei 11.941/09) e suas reaberturas (biênio 2008-2009), (biênio 2010-2011) e (biênio 2012-2013), em que se demonstrou, por meio desses modelos, que a expectativa para a abertura de um parcelamento e sua posterior adesão influenciam negativamente a arrecadação induzida.

Faber e Silva (2016) destacam que na maioria dos países que integram a OCDE, o prazo máximo de parcelamento é de 12 ou de 24 meses, alongado apenas em casos especiais, com exigência de garantia (imóveis, ativo imobilizado, por exemplo) para os valores parcelados, regra essa inexistente no caso brasileiro. Esses autores ainda frisam ainda seguinte característica dos programas Refis inexistente em outros países:

Não são conhecidos, em outras administrações tributárias, parcelamentos com prazos tão alongados quanto os parcelamentos concedidos na esfera federal brasileira, que variam de 60 meses (parcelamento ordinário) a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), podendo haver também os parcelamentos sem prazo definido, que podem durar décadas (Refis, de 2000). (FABER E SILVA, 2016).

Além disso, Faber e Silva (2008), analisando os sistemas gerenciais da Secretaria da Receita do Brasil (RFB) em relação à situação atual de cada um desses programas, questionam a eficácia do instituto parcelamento especial como instrumento de recuperação do crédito tributário e diminuição de litigância.

1.6.3 Gonçalves (2016)

Em seu estudo, de 2000 a 2016, destaca o desvio de eficiência do Estado gerado pelos parcelamentos especiais, que se caracteriza pelo surgimento de risco moral e seleção adversa. A autora observa que o comportamento de risco moral surge quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações tributárias, na expectativa de ocorrer um futuro parcelamento especial com a concessão de redução de juros, multa e pagamento em longos meses, tendo-se aí uma fonte de recursos de baixo custo, incentivando-se o diferimento deste recolhimento.

Por outro lado, a seleção adversa fica configurada quando os contribuintes adimplentes, que cumprem pontualmente suas obrigações, estarão em ampla desvantagem econômica, sofrendo uma concorrência desleal e quebra da isonomia tributária em relação aos contribuintes sonegadores que podem utilizar das vantagens obtidas pelos parcelamentos especiais para reduzir seus preços. Tais contribuintes adimplentes tenderão a mudar seus comportamentos diante destas informações, tornando-se igualmente postergadores de recolhimento de tributos, no aguardo de novos Refis.

1.6.4 Araújo (2009)

Em sua dissertação de mestrado em economia, sob o título de “Programa de Recuperação Fiscal: uma análise sob a ótica da teoria dos Jogos”, apontou desvirtuamentos e imperfeições na legislação dos parcelamentos especiais, em que não se notou nenhum ponto discordante em relação às teses defendidas por outros autores retromencionados.

O autor analisa os desvirtuamentos e fragilidades da legislação de parcelamentos especiais, sob uma análise econômica da teoria dos jogos e inclui nessa análise a teoria do “*public choice*” de James Buchanan, acima referido.

Analisando fatores políticos e econômicos, sob a perspectiva da teoria dos jogos, conclui que não há vantagens nessa política para o Estado fazer concessões de parcelamentos especiais, em que pese tenha sido uma boa escolha para os empresários que optaram por esses parcelamentos, sob uma perspectiva de ganhos.

Para o Estado que concedeu os parcelamentos especiais com benefícios fiscais, não se verificou aumento da arrecadação tributária, nem a diminuição do estoque da dívida, objetivos estes essenciais para fazer face aos gastos governamentais crescentes, que atendem aos interesses gerais da sociedade, e não de grupos econômicos ou políticos específicos.

Araújo (2009), com efeito, questiona a eficiência dos parcelamentos especiais federais (Refis) e, portanto, entre as considerações finais de seu estudo, sugere que os Programas de Recuperação Fiscal, nos moldes dos que são editados pelos governos atualmente, sejam vetados através de emenda constitucional.

1.6.5 Muzzi Filho, Goncalves e Quadros (2017),

De forma semelhante aos estudos dos autores acima citados, os estudos de Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2018) convergem no mesmo sentido de que as hipóteses frágeis e lacunosas presentes nos parcelamentos especiais trazem consequências negativas na arrecadação tributária, no incentivo ao não pagamento dos tributos, na concorrência desleal, na inadimplência etc, refletindo a falta de eficácia e eficiência desses programas.

O princípio constitucional da eficiência, conforme Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2017) determina que o Estado, no âmbito tributário, procure assegurar uma arrecadação tributária eficiente, pois esses recursos são importantes instrumentos para a concretização de direitos fundamentais, notadamente para garantir a efetiva dignidade da pessoa humana. Isso porque, é a receita tributária que viabiliza a adoção de políticas públicas voltadas para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com redução das desigualdades sociais.

Segundo os três autores acima, o princípio da eficiência é um mecanismo jurídico necessário para corrigir as distorções geradas pelos reiterados programas de parcelamentos tributários, que exige também do legislador a opção por instrumentos mais eficientes de regularização tributária, que não provoquem distorções no comportamento dos contribuintes, como risco moral e seleção adversa, conforme estudos desenvolvidos por Gonçalves (2016).

1.7. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SRF)

1.7.1 Renúncia fiscal nos últimos programas

Conforme a Secretaria da Receita Federal (2017), o quadro da Tabela 2 abaixo demonstra a renúncia fiscal decorrentes dos últimos programas especiais de regularização fiscal e destaca que os impactos negativos provocados por essas renúncias são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, reduzindo os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança e até a previdência social.

Tabela 4: Renúncias fiscais dos maiores programas de pagamento á vista e parcelamento especiais concedidos a partir de 2008.

| | | | | R\$ milhões |
|---|------------------|--------------------|-----------------------|---------------------------------------|
| PROGRAMA | PAG. Á VISTA (*) | PARC. PREVID. (**) | PARC. NÃO PREVID (**) | TOTAL |
| Refis Crise I – MP nº 449/08 e Lei 11.941/09 | 3.080,54 | 12.993,02 | 44.824,46 | 60.898,02 |
| Refis Crise II – Lei nº 12.865/13 e Lei nº 12.973/14 | 151,15 | 637,50 | 2.199,29 | 2.987,93 |
| Refis III – MP nº 12.996/14 e Lei nº 11.941/09 | 604,58 | 2.549,98 | 8.797,16 | 11.951,72 |
| PIS/Confins Inst. Financeiras – Lei nº 12.865/13 | 8.030,13 | * | 24,12 | 8.054,25 |
| Tributação Bases Universais – Lei nº 12.865/13 | 5.691,64 | * | 11.248,42 | 16.940,05 |
| PERT – Programa Especial de Regularização Tributaria (***) | * | 7.700,65 | 30.802,60 | 38.503,25 |
| PREM – Progr. Regularização dos Estados e Municípios (***) | * | 12.661,42 | * | 12.661,42 |
| PRR – Programa de Regularização Rural (***) | * | 7.603,30 | * | 7.603,30 |
| Simples Nacional Especial – PLP Dezembro/17 (****) | * | * | 16.400,00 | 16.400,00 |
| Totais: | 17.558,03 | 44.145,86 | 114.296,04 | 175.999,94 |
| Observações: | | | | Fonte: Sistema de cobrança RFB e PGFN |
| (*) Renúncia efetivamente incorrida por conta do pagamento á vista no respectivo prazo do Programa. | | | | |
| (**) Renúncia no momento da consolidação do parcelamento especial. | | | | |
| (***) Parcelamento especial ainda não consolidado – estimativa com base optantes. | | | | |
| (****) Parcelamento em discussão legislativa – renúncia projetada | | | | |

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017).

Segundo a RFB (2017), os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal, evidenciam que os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial.

1.8. CORRENTES FAVORÁVEIS À CONCESSÃO DO PARCELAMENTO ESPECIAL (REFIS)

Conforme Zanello (2010), os parcelamentos de débitos tributários são instrumentos indispensáveis para socorrer as empresas, em momentos de crises econômicas transitórias e/ou de redução da capacidade econômica do próprio sujeito passivo. É uma forma de intervenção indireta do Estado na seara econômica e social, porque viabiliza a preservação de empresas idôneas em cumprimento dos princípios constitucionais da Ordem Econômica (CRFB/88, art. 170)

Siqueira (2009), defende a permanência de concessões reiteradas de parcelamentos especiais (Refis), ainda que aponte diversas incongruências de ordem jurídicas que desfavorecem os beneficiários desses programas, e considera que a raiz do surgimento dos parcelamentos especiais é a situação de crise ou de falta de crescimento econômico, que é a conse-

quência da complexidade do Sistema Tributário Nacional (CTN) e da exigência antecipada de impostos que acabam por inibir o investimento em face do alto custo burocrático.

Zanello (2010, p. 83), afirma que o parcelamento de débitos tributários não implica em renúncia ou desoneração fiscal, argumentando que o parcelamento não faz parte do âmbito do planejamento orçamentário, mas sim da gestão da arrecadação do Estado que procura arrecadar a prazo os valores considerados já perdidos em razão da inadimplência do sujeito passivo da obrigação tributária que pode ter origem na sonegação ou nos reflexos dos diversos tipos de crise.

Com o devido respeito, discorda-se do posicionamento de Zanello (2010), que deve ser considerada como uma interpretação extensiva que colide com o disposto no artigo 111, do Código Tributário Nacional (CTN) que determina a interpretação restritiva ou literal para parcelamentos especiais que ofereçam benefícios fiscais (isenção, suspensão ou exclusão do crédito e dispensa de obrigações acessórias).

Além disso, encontra-se ainda na contramão do que dispõe o art. 14, § 1º, da lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n. 101/2000 (BRASIL, 2000), acima citada, que não deixa nenhuma dúvida quanto ao enquadramento de qualquer espécie de desoneração tributária como renúncia de receita, submetidas ao controle fiscal-orçamentário dessa Lei Complementar.

CAPITULO II – RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS

2.1. A FUNÇÃO DE FOMENTO E INDUÇÃO DOS TRIBUTOS

A importância da tributação como instrumento de fomento e de indução da atividade econômica e do desenvolvimento regional, decorre, dentre outros fatores, do seu relevante papel no sistema produtivo de bens e serviços, mormente na formação dos seus preços, influenciando diretamente no cenário de distribuição e competitividade dos mesmos, tanto no cenário nacional, como no internacional.

Essa importância da tributação também pode ser medida pela estimativa da carga tributária bruta no Brasil, considerada alta e complexa pelos empresários brasileiros de praticamente todos os setores da economia.

De acordo com o Tesouro Nacional (2019, p. 1), a carga tributária alcançou 33,58% do PIB no ano de 2018, englobando a União, Estados e Municípios. Esse percentual apresentou um aumento de 0,97 pontos percentuais do PIB em relação a 2017.

No âmbito dos incentivos fiscais do ICMS, sem dúvida, o fomento constitui um de seus maiores objetivos, senão o maior, diante de suas repercussões positivas no desenvolvimento social e econômico da região beneficiada, ainda que à custa de guerra fiscal entre os Estados da Federação para atração de investimentos produtivos em seus territórios, e polêmicas renúncias fiscais que diminuem a arrecadação tributária do Estado concedente.

Aliás, o conceito predominante da doutrina vai na mesma linha de entendimento de Oliveira Júnior (2016), no sentido de que ocorre a guerra fiscal quando diferentes unidades administrativas brigam entre si para atrair indústrias aos seus territórios, ou seja, a existência de litígio entre as unidades de uma federação consistente na concessão, de forma unilateral, de benefícios fiscais.

Para Souza (2018), os Estados da Federação digladiam-se para atrair o maior número possível de empresas através dos incentivos fiscais e para ter uma maior arrecadação.

Nesse cenário, a sociedade acaba sendo a maior prejudicada no fim das contas, quando há a fuga de empresas de um Estado para outro. De acordo com Souza (2018), com a arrecadação comprometida, o Estado endivida-se e repassa a conta para a sociedade para manter o funcionamento dos seus serviços essenciais. Nesse sentido, cita o conceito de guerra fiscal de Varsano (1996, p. 2) para quem:

Guerra fiscal como uma situação de conflito na Federação em que ao arripio da Lei Complementar n.º 24/75, os Estados utilizam-se das isenções e outros incentivos relacionados ao ICMS (seu principal tributo e atualmente o maior tributo consolidado no Brasil) como instrumentos ativos de suas políticas de atração de indústrias.

Certamente não é por outra razão, que Cunha (2009, p. 97) em seu trabalho, concluiu que no caso específico do estudo de caso da instalação da Mitsubishi Motors em Catalão-Go, a concessão de benefícios e incentivos fiscais proporcionou efetividade no alcance dos objetivos estatais de melhoria na qualidade de vida da maioria da população localizada na região.

Assim, Bevilacqua (2013, p. 45), a despeito do efeito das renúncias de receitas tributárias, também salienta que os incentivos fiscais do ICMS fomentam o desenvolvimento regional, com fundamento constitucional, e representam uma forma de intervenção do Estado na atividade econômica, como agente promotor do desenvolvimento, dentre outras funções do Estado, como a função alocativa, função distributiva e função estabilizadora.

Essa concessão de incentivos fiscais pelos Estados e Distrito Federal destinados a fomentar a industrialização, que promove o desenvolvimento regional tem respaldo no art. 155, XII, “g”, da CRFB/88, que estabeleceu competência para lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados

Por outro lado, o artigo 151, I, *in fine*, da CRFB/88, no âmbito da União, também contempla a concessão de incentivos fiscais para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, como ocorre com a Zona Franca de Manaus (ZFM) pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e o desenvolvimento do Nordeste pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), e assim por diante.

Segundo Bevilacqua (2013), o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto de competência tributária dos Estados, porém com característica eminentemente nacional, e “*é utilizada de modo questionável pelos governantes estaduais ansiosos*”, quando visam promover o desenvolvimento regional de seus territórios.

A concessão de qualquer benefício fiscal ocasiona a distribuição da carga tributária que deixou de ser recolhida para outros contribuintes, inclusive para contribuintes de menor capacidade econômica. Vale dizer, a fruição dos benefícios fiscais por alguns traz efeitos para outros que não foram beneficiados.

A Receita Federal do Brasil (RFB) também considera como renúncia de receita, todas as desonerações tributárias e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isen-

ções, anistias, reduções de alíquotas, deduções, abatimentos e diferimentos de obrigações de natureza tributária.

2.2 A EXTRAFISCALIDADE E A RENÚNCIAS DE RECEITAS

Os incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS possuem substancial carga de extrafiscalidade, quando há uso do tributo sem finalidade arrecadatória, objetivando atender interesses públicos protegidos pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB), como a redução das desigualdades regionais e sociais. (art. 170, VI, CRFB), mediante a promoção do desenvolvimento regional.

Esse aspecto tributário da extrafiscalidade do tributo é utilizado como instrumento de alavancagem da economia regional, na medida em que isenções e/ou reduções do ICMS são concedidos pelos Estados, para atração de investimentos empresariais para incrementar o desenvolvimento regional em seus territórios, ainda que em detrimento de outro, na forma preconizada no art. 155, inciso XII, “g”, da CRFB/88.

Destarte, segundo Schoueri (2005, p. 19-20), o tributo, ou mais especificamente a norma tributária assume um relevante papel na indução da economia. Atuação positiva segundo este autor tributarista, no sentido de “[...] *analisar as normas tributárias a partir da ideia de que, afastado o dogma da neutralidade da tributação, passam elas a servir de instrumento do Estado na intervenção sobre o Domínio Econômico.*”

De acordo com Biasoto Júnior (1993), o sistema tributário, pode se tornar um elemento condicionador da evolução da estrutura industrial. Ao afetar o sistema de preços, o sistema tributário transforma-se em um forte determinante da alocação de recursos da economia.

A utilização dos incentivos fiscais do ICMS para atração de indústrias não pode afrontar a livre concorrência e o princípio da neutralidade fiscal:

Não se pode reconhecer a constitucionalidade de uma política econômica indutora, mesmo que se respeitem os princípios da legalidade e da anterioridade, por exemplo, quando promover grande desequilíbrio no mercado nacional, afrontando a livre concorrência e o princípio da neutralidade fiscal, ou quando acentue as desigualdades regionais e sociais. (OLIVEIRA JÚNIOR, 2016, p. 52)

Ressalte-se abaixo o conceito de princípio da neutralidade fiscal de Silveira (2009) destacando a sua importância no comportamento da economia e na livre concorrência:

o “princípio da neutralidade fiscal estabelece um valor ou um fim, qual seja, diminuir legitimamente os efeitos da tributação sobre a decisão dos agentes econômicos, evitando distorções e consequências de ineficiências no sistema econômico.” (SILVEIRA, 2009, p.113-114)

A extrafiscalidade é uma criação doutrinária que reconhece a existência de interesses públicos constitucionalmente protegidos, seja no âmbito da ordem econômica seja no da ordem social, para atingir metas não arrecadatórias. Assim ressalta Carvalho (2013):

“[...] ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro de parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos.” (CARVALHO, 2013, p. 234)

2.3 CONTROLE FISCAL-ORÇAMENTÁRIO

O exercício do poder de tributar e/ou de isentar, na forma republicana de governo, encontra-se balizado por regras de responsabilidade a contemplar a gestão financeira responsável. Aliado a isso, tem-se uma série de outros dispositivos constitucionais já transcritos a evidenciar regras de controle dos gastos tributários que permitem a dedução do princípio da responsabilidade fiscal como limitação constitucional ao poder de tributar. (BEVILACQUA, 2013, p.172).

Com vistas a conferir responsabilidade na gestão financeira de prática de incentivos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar n. 101/2000 (Brasil, 2000) traz importante instrumento de controle de renúncia de receitas tributárias, através da exigência de estudos de prévio impacto financeiro-orçamentário, e adoção de medidas de compensação quando da afetação do equilíbrio orçamentário.

De forma a cumprir o objetivo de equilíbrio entre despesas e receitas, a LRF instaura um regime de austeridade fiscal, evitando-se que renúncia de receitas destituídas de compensação impliquem mera perda de arrecadação.

Nesse sentido, prevê o art. 14 da LRF que as renúncias fiscais devem estar acompanhadas de demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receitas da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Afetando, porventura, o equilíbrio orçamentário, a concessão de incentivo fiscal deverá estar acompanhada de medidas de compensação, no triênio, por meio de aumento de receita,

proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (art. 14, II, da LRF).

2.3.1 Responsabilidade da gestão fiscal.

Conforme o art. 165, § 6º da CRFB/88 o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O princípio da transparência sinaliza o controle dos incentivos fiscais e das renúncias de receitas. A transparência fiscal, considerada inclusive como princípio constitucional, encontra aplicação não só nas despesas públicas, mas também na atividade financeira de arrecadação de receitas.

Segundo Bevilacqua (2013, p. 182), independentemente da técnica utilizada para concessão do incentivo fiscal de ICMS, estudos sobre o ICMS apontam inúmeras e complexas distorções no âmbito do direito constitucional, direito financeiro, direito econômico, direito tributário etc. relacionadas com os incentivos fiscais do ICMS. Todavia, a pesquisa do presente capítulo, conforme dito, restringirá à análise da renúncia de receitas desse imposto especialmente nos pontos que tiverem correlação com o objeto principal do presente trabalho, os parcelamentos especiais federais (Refis).

Cunha (2009, p. 48), no âmbito dos incentivos fiscais do ICMS, faz distinção entre benefícios e incentivos fiscais, apesar de terem finalidades comuns, diante de suas bases de concessão distintas. Segundo ele, no incentivo fiscal o contribuinte não deixa de recolher o tributo, mas recebe alternativas flexíveis para seu pagamento, como financiamento diferido para recolhimento de tributos; cessão de quotas ao Estado, em compensação ao pagamento do imposto.

O benefício fiscal, por sua vez, representa, efetivamente, uma renúncia fiscal. O Estado deixa de tributar uma determinada operação, denominada isenção fiscal, ou a tributa em percentuais inferiores ao definido pela legislação anterior. Nesse caso, como o Estado deixa de arrecadar o crédito que lhe era devido, discussões várias surgem acerca da responsabilidade fiscal do gestor público quando de tais concessões. (CUNHA, 2009, p. 49)

Todavia, sob o olhar crítico de Bevilacqua (2013, p. 249) as concessões de incentivos fiscais merecem submeter-se a efetivo controle para avaliar a eficácia da adequação do incen-

tivo fiscal do ICMS, por meio da intervenção do Estado, tanto do ponto de vista de possíveis distorções da concorrência, quanto da gestão das finanças públicas.

Além de não agredirem a autonomia dos Estados e Municípios, as normas prescritas pela LRF fortalecem o pacto federativo, posto que alicerçadas nos fundamentos do Estado Democrático de Direito, conforme Grupenmacher (2012, p. 99-115); ainda assim, há muita resistência dos Estados quanto à aplicação da LRF para concessão ou ampliação dos incentivos fiscais do ICMS.

Essa resistência foi constatada por Bevilacqua (2013, p. 169), segundo o qual “[...] muitos dos Estados da Federação até realizam demonstrativo de renúncia de receitas, nos termos do art. 4º, § 2º, da LRF. Todavia, deixam de prever os incentivos fiscais concedidos no âmbito de seus programas estaduais de atração de investimentos via ICMS”.

O princípio da responsabilidade fiscal, regulado por meio da Lei Complementar n. 101/2000 (Brasil, 2000), nos termos do art. 146, II, da CRFB/88 para Bevilacqua (2013, p.172) é um princípio constitucional implícito, pois está balizado por limitações constitucionais ao poder de tributar e do princípio fundamental republicano contido no art. 1º, *caput*, CRFB/88, que implicam em responsabilidade, controle e transparência dos gastos tributários.

Pela transcrição do art. 14 da Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), verifica-se que se trata de relevante instrumento de controle de renúncias de receitas, que faz exigências de estudos de prévio impacto - orçamentário, e adoção de medidas de compensação quando afetar o equilíbrio orçamentário.

Para Bevilacqua (2013), a previsão de um regime austero de controle e transparência, como a prevista no art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) para os incentivos fiscais, visa a garantir-se uma gestão fiscal responsável, junto com a necessidade de compatibilização da concessão dos benefícios fiscais com o rol dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, para que não constituam “privilégios odiosos”.

A CRFB/88, em seu art. 165, § 6º, determina que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

O art. 70 da CRFB/88, por sua vez, complementa o referido art. 165, § 6º, os seguintes termos:

Art.70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicações das subvenções e renúncias de re-

ceitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A despeito da própria CRFB/88 ter determinado a elaboração do demonstrativo regionalizado do efeito de quaisquer desonerações tributárias, com a necessidade de fiscalização pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder, ainda assim Bevilacqua (2013, p.182) afirma que isso é ignorado pela maioria dos Estados em suas legislações orçamentárias.

De acordo com estudo realizado por Maciel (2008, p. 127), os incentivos fiscais cresceram 529% em 10 (dez) anos. Para o autor do estudo, “*são benefícios que fogem do Orçamento, estão cada vez mais sob controle do Executivo e sobre os quais há pouca exigência de transferência.*”

Observação perspicaz a afirmação de Costa (2005) de que ante a ausência de uma verdadeira reforma tributária, o setor público utiliza-se de incentivos fiscais com vistas a reduzir a carga tributária, pressionado por diferentes setores econômicos.

Dados do Demonstrativo de Evolução dos Gastos Tributários da Secretaria da Receita Federal (2019, p. 22) indicam que os incentivos fiscais evoluíram em 2009 do patamar de 116 bilhões para 292 bilhões em 2018, equivalente a um crescimento de mais de 151% nos últimos 10 (dez) anos.

No âmbito dos Estados, a prática indiscriminada de incentivos fiscais não é diversa, segundo Bevilacqua (2013, p. 155). Conforme este autor, levantamento realizado no Estado do Rio de Grande do Sul, no ano de 2010, indica que a receita efetiva de ICMS foi de R\$ 17.893.312.783,71 e as desonerações fiscais de ICMS alcançaram R\$ 9.484.125.010,00, o que equivale a 53% do que foi arrecadado.

O valor elevado dessas renúncias de receitas, no âmbito dos incentivos fiscais do ICMS, justifica o controle fiscal - orçamentário previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n. 101/2000 (BRASIL,2000) ignorado pela maioria dos Estados.

2.4 REPARTIÇÃO DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO

Na Constituição Federal de 1988, nos arts. 157 a 162, constam as regras da Repartição das Receitas Tributárias, que fixam e distribuem as receitas arrecadadas por um ente a outros entes da Federação. Trata-se da repartição pelo produto da arrecadação. Segundo Correia Neto (2009, p. 209-211), a divisão pelo produto, em verdade, compensa a desvantagem do sistema de atribuição de competências tributárias, já que este apresenta desequilíbrios na re-

distribuição de recursos nos casos em que falta substrato econômico para tributação nas regiões mais pobres.

Consoante as regras prescritas nos arts. 158, IV, parágrafo único, I e II, da CRFB/88, dentre outros tributos, como o IPVA referente aos veículos automotores licenciados nos municípios, os Estados-membros são obrigados a transferir para os Municípios, 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação do ICMS. De sorte que as renúncias de receitas, por via dos incentivos fiscais do ICMS, afetam o valor repassado aos municípios e Distrito Federal, o que pode impactar negativamente no orçamento dos recursos municipais. Nesse sentido, Bevilacqua (2013, p. 251-252) expressa o seguinte entendimento:

Se, na incidência da norma jurídica tributária, os Estados, no exercício de suas competências tributárias, isentam parcela do ICMS ou estabelecem seu recolhimento em momento diferido, não há arrecadação dessa parcela incentivada; logo a participação dos Municípios (art.158, IV, CF) limita-se ao resultado da operação, isto é, o efetivamente arrecadado. (BEVILACQUA, 2013,p. 252-252).

Oliveira Júnior (2016, p. 191) destaca que apesar de a nossa Constituição ser descentralizadora, dando maior autonomia aos Estados, as modificações subsequentes fortaleceram a União em detrimento dos demais, pois foram atribuídas outras competências à União, fragilizando indiretamente a autonomia dos entes periféricos.

No federalismo fiscal brasileiro, portanto, segundo o referido autor, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão cada vez mais subjugados às decisões do poder central, já que estes detém grande parte da arrecadação tributária, passando a investir vertiginosamente em tributos cuja arrecadação não é compartilhada com os Estados e Municípios.

Nesse sentido, Oliveira Júnior (2016, p.191) observa que a União deixou de incrementar os tributos cuja divisão na arrecadação é obrigatória, como o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI), relacionados no inciso I do art. 159, da CRFB/88, cujo produto da arrecadação são destinados ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento), e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM) (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), e o restante para outros fundos constitucionais.

Por outro lado, os estudos da UNAFISCO Brasil (2017) estimam que a perda anual de arrecadação com a queda na arrecadação espontânea direta e indireta ocasionada pelos parcelamentos especiais supera os 50 bilhões anuais, e que o impacto negativo dos parcelamentos

especiais não está apenas no comportamento dos contribuintes e na arrecadação da União, pois afeta, também, o valor repassado aos Estados, Municípios e Distrito Federal decorrente da previsão dos artigos 157 a 159 da CRFB/88.

Levando-se em conta os dados da arrecadação do ano de 2015, conforme Unafisco Nacional (2017), em decorrência da perda da arrecadação corrente, devido à instituição de programas de parcelamentos especiais (Refis), estima-se que Municípios perdem R\$ 13,45 bilhões de arrecadação, sendo R\$ 3,84 bilhões de repasses federais, R\$ 4,69 bilhões de repasses dos Estados e R\$ 4,92 bilhões de tributos municipais. Os Estados, por sua vez, perdem R\$ 18,22 bilhões, sendo R\$ 3,35 bilhões de repasses federais e R\$ 14,87 bilhões de tributos estaduais. Cabe observar que esta é uma perda que se repete anualmente, mesmo em anos que os parcelamentos não são concedidos.

A perda da arrecadação decorrente dos reiterados parcelamentos especiais diminui inclusive o valor repassado aos Fundos Constitucional de Financiamento do Norte, Nordeste Centro-Oeste, diante da previsão constitucional constante do artigo 159, inciso I, alínea “c”, que determina que do total da arrecadação tributária da União proveniente dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI), três por cento são destinados aos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO).

Há necessidade crescente de aumentar os valores para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo nessas regiões, pois, segundo estudos de Oliveira (2016), os Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO) são mecanismos importantes para promover e financiar atividades econômicas nessas regiões menos desenvolvidas, de modo a dinamizar suas economias locais, contribuindo assim para o objetivo maior de redução das desigualdades regionais e sociais.

Na dicção do art. 2 da Lei n. 7.827, de 27.09.1989 (BRASIL, 1989), que regulamentou o art. 159, inc. I, “c” da CRFB/88 os referidos os Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste têm por objetivo contribuir para o desenvolvimento econômico e social das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através das instituições financeiras federais de caráter regional, mediante a execução de programas de financiamentos aos setores produtivos, em consonância com os respectivos planos regionais de desenvolvimento.

2.5 CONTROLE DOS BENEFÍCIOS E/OU INCENTIVOS FISCAIS

2.5.1 “Rent-Seeking”

A quantidade de notícias de irregularidades no trato da coisa pública no Brasil, envolvendo políticos e empresários, antes ou depois do início da Operação Lava Jato, sugere que a corrupção é corriqueira e alta no País.

Maciel (2005, p. 34), já afirmava, em seu trabalho que analisa a corrupção sob a ótica da teoria econômica, o seguinte: “[...] *sendo a corrupção perniciosa para o desenvolvimento de uma sociedade, o estudo do caso brasileiro é de extrema relevância.*”

Maciel (2005, p. 2) analisa a corrupção como um fenômeno de “*rent-seeking*”, tanto do ponto de vista teórico como empírico. Para ele, o comportamento “*rent-seeking*”, que pode ser definido como o dispêndio de recursos escassos na captura de transferências de riqueza, é prejudicial ao desenvolvimento de uma sociedade e ocorre quando os recursos são alocados politicamente, ao invés de pelo mercado.

A concessão de incentivos fiscais de ICMS e a concessão de benefícios fiscais pelos parcelamentos especiais (Refis) não estão imunes à ação dos “*rent-seekers*”, haja vista que envolve transferência de recursos. Nesse sentido, oportuna a colocação de Bevilacqua (2013, 184) associando a concessão de incentivos fiscais de ICMS com a teoria dos “caçadores de renda” (“*rent seeking*”):

Entre as visões tradicionais em economia sobre as causas e consequências da corrupção, a que melhor reporta a concessão de incentivos fiscais de ICMS é a teoria dos “caçadores de renda” (*rent seeking*).

A teoria do “*rent seeking*” parte da premissa de que os agentes econômicos possuem uma motivação básica: o lucro, cujo alcance pode ocorrer dentro de um conjunto determinado de regras, servindo-se, não raro de imperfeições institucionais, bem como de expedientes out of law, em que vige a corrupção. (BEVILACQUA, 2013, p. 184).

De acordo com Silva (2004, p. 128) “a rigor, todos os agentes, se puderem, caçam renda dentro e fora da lei, caso não haja nenhuma consideração de restrição moral e legal que imponha algum custo à ação.”

Oliveira Júnior (2016, p. 94) ressalta que a concessão de subsídios deve sempre visar o interesse público maior de toda sociedade, e não os dos grupos econômicos nacionais ou internacionais, já que o subsídio, segundo ele “*pode provocar efeitos nocivos na economia, pelo*

abuso do poder econômico, de forma a proporcionar dominação de mercado, limitação da concorrência e prática de lucros abusivos”.

Diante da importância desse incentivo fiscal – financeiro, o autor manifesta sua preocupação com eventual desvio de finalidade desse instrumento, ao afirmar “ *que o subsídio pode possibilitar práticas que são expressamente vedadas pelos arts. 170, IV c/c 173, § 4º do texto constitucional*” , com espede no alerta de Carvalho (2013, p. 164), segundo o qual “[...] *não deveria levar em conta interesses de grupos de pressão, os chamados “rent-seekers,” mas sim o interesse de toda a sociedade.*

2.5.2 “Public-choice”

De acordo com Maciel (2005), a teoria do comportamento “*rent-seeking*” está inserida na escola da “*public choice*”, localizada na intersecção entre economia e política e que procura entender e predizer o comportamento de mercados políticos mediante o uso de técnicas de análise da economia (postulado da escolha racional).

Na ciência política a “*public choice*”, ou a escolha pública ou teoria da escolha pública, critica a visão de que os políticos são servidores altruístas do interesse público em geral, substituindo-a por uma visão mais realista do comportamento humano, tratando-os como meros agentes que priorizam a satisfação do seu autointeresse.

A origem da escola da “*Public choice*”, conforme Dias (2010), remonta no conjunto de reflexões de alguns autores, entre os quais se destaca a figura de James Buchanan, com vistas à análise dos fenômenos políticos sob uma perspectiva econômica.

Dessa forma, o prêmio Nobel James McGill Buchan Jr. foi um dos pensadores de maior destaque da escolha pública, que examinou o fenômeno da troca de favores, e identificou as “falhas de governo,” além das falhas de mercado, e segundo Dias (2010) propôs ao que se chama de “revolução constitucional”, isto é, reformas das instituições e dos órgãos decisores no sentido de estabelecer novos procedimentos segundo as quais as decisões serão tomadas.

Dias (2010) inicia a introdução de seu estudo, com uma frase curta atribuída a James Buchanan (Prêmio Nobel de Economia), no sentido de que o político é aquele indivíduo com dupla face, na medida em pede dinheiro aos ricos e voto aos pobres, e prometendo, se eleito, defender um dos outros, situação que sugere o papel preponderante do autointeresse no comportamento dos políticos e dos eleitores:

Dias (2010), da mesma forma que Araújo (2009), citam a observação de Buchanan, quando este afirma que o economista e político trabalham com vetores distintos, onde o pri-

meiro tem por parâmetro fundamental em suas tomadas de decisão a eficiência, procurando sempre a alocação ótima dos recursos escassos; enquanto o segundo tem por parâmetro a conquista e a manutenção do poder, o que só pode ser alcançado, no regime democrático, através do voto.

Nessa caça aos votos, principalmente em períodos eleitorais, conforme Dias (2010), o político tem o costume de prometer mundos e fundos para conquistar os votos dos eleitores, sem levar em consideração, muitas vezes, a escassez e até mesmo a inexistência de recursos para tanto, o que pode levá-lo a cair em duas letais armadilhas:

- a) O Estado entra em todas as áreas da sociedade, tornando-se uma espécie de Leviatã e sufocando as liberdades individuais, numa referência à obra clássica de Thomas Hobbes;
- a) Os políticos utilizarem os bens públicos para atingir seus fins privados: a corrupção.

Ainda segundo Dias (2010), dentre as diversas ideias enfatizadas pela “Escola da *Public Choice*” destacam-se:

- I. *Logrolling* – é o termo usado para denotar a troca de apoio entre políticos; quando os partidos são baseados em princípios de lealdade e disciplina partidária, a maior parte da atividade de *logrolling* é desenvolvida no interior dos partidos na formulação de seus programas; quando, ao contrário, os partidos são fracos e seus membros indisciplinados, as atividades de “*logrolling*” tendem a ser intensas e muitas vezes sem princípios. (DIAS, 2010)
- I. grupos de interesse –muitos grupos sociais organizados têm intenso interesse em influenciar o governo pelos grandes ganhos que estão em jogo. Estes grupos são constituídos por empresas, associações empresariais, grupos específicos de funcionários do governo etc. (DIAS, 2010)

Para o autor, os grupos de interesse são organizados, têm recursos, e podem financiar lobistas de modo a exercer pressão sobre os legisladores e membros dos poderes executivo e judiciário de modo que seus discursos ideológicos se pareçam com as reivindicações do interesse público. Os favores que eles almejam são obtidos à custa dos contribuintes, que por não

estarem organizados, não tem condições de resistir – a pressão concentrada ultrapassa a resistência difusa.

Armiliato (2015) já demonstrava em seu estudo de caso que o governo, apesar das razões do veto presidencial contida na Mensagem 190, de 16 de maio de 2013, abaixo transcrita, não tendo nem seis meses após esse veto, “razões políticas, e principalmente econômicas” prevaleceram e, após a primeira reabertura do parcelamento especial (Refis) em 2013, vieram mais três em 2014:

A reabertura do prazo do Refis privilegiaria a inadimplência e implicaria em iniquidade com aqueles que aderiram ao Programa e mantiveram-se regulares em relação ao montante parcelado e ao pagamento dos débitos correntes. Além disso, a medida cria a expectativa de que haja periodicamente a instituição de parcelamento especial, estimulando o inadimplemento de obrigações tributárias. (CASA CIVIL, 2013).

Desnecessário dizer que esses quatro parcelamentos especiais a que Armiliato (2015) se refere como “razões política e principalmente econômicas” foram, possivelmente, resultado de ações e pressões desses grupos de interesses organizados com intenso interesse em influenciar os legisladores e membros do poder executivo, diante provavelmente dos altos ganhos que estavam em jogo, até porque revelações nessa órbita político - empresarial, àquela época, foram objeto de delação premiada na operação Lava Jato, por um dos maiores empreiteiros de obras públicas do país, cujas notícias foram disponibilizadas ao público.

Por outro lado, verifica-se que os maiores usuários e beneficiários desses parcelamentos não eram as pequenas empresas idôneas e viáveis que, como regra, só recorrem a esse instrumento em situações de dificuldades financeiras por razões de mercado ou de crise econômica, fazendo jus ao favor fiscal do parcelamento. Aliás, as pessoas físicas e pequenas empresas respondem por um pequeno percentual do universo total dos parcelamentos especiais, mormente em se tratando de dívida ativa da União, conforme exposto no Relatório de Diretoria do Tribunal de Contas da União (TCU).

Com efeito, conforme estudos da Secretaria da Receita Federal (2017), reforçado pelos estudos de Faber e Silva (2016) e complementado pelas análises da Unafisco Nacional (2017) etc, levam a crer que os reais beneficiários são as grandes empresas contribuintes que respondem por quase 70% da arrecadação federal, diante da frequência dos grandes contribuintes nos programas de parcelamentos especiais, em que se verifica que mais de 48 mil contribuintes, pessoas jurídicas, aderiram a três ou mais parcelamentos especiais, somando uma dívida de, aproximadamente, R\$ 160 bilhões, conforme mencionado anteriormente.

Assim sendo, Bevilacqua (2013) propõe o controle dos incentivos fiscais, mediante as seguintes medidas:

- a) a implementação de um sistema em que se incremente a sanção da ação corrupta;
- b) Paralelamente, deve-se estabelecer um sistema de incentivos e uma cultura organizacional dentro da administração tributária para desvalorizar a corrupção e a sonegação fiscal;
- c) Privilegiar a ética do mérito e da correção, a exemplo da concessão de incentivos fiscais exclusivamente aos contribuintes com regularidade.

Aliás, essas medidas de controle propostas por Bevilacqua (2013), no âmbito dos incentivos fiscais do ICMS, também ainda inexistem na seara dos parcelamentos especiais federais (Refis)

Todavia, há avanços nesse sentido, visto que o Tribunal de Contas da União (TCU), após conclusão do seu Relatório de Auditoria, conforme Acórdão n. 2497/2018 Plenário, processo 016.332/2017-2, de 31/10/2018, da interessada, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), sobre os parcelamentos especiais de dívida ativa da União, de competência deste órgão, destacou a necessidade de controle por meio de alteração de lei Complementar.

Por conseguinte, o Tribunal de Contas da União (TCU) sugeriu aos órgãos competentes a imprescindível edição de uma Lei Complementar que estabeleça regras gerais sobre parcelamentos especiais de forma a estabelecer critérios para utilização mais racional do instituto, em decorrência do cenário apresentado em seu Relatório de Auditoria, conforme referido no parágrafo anterior,

Dessa forma, no entendimento do Tribunal de Contas da União – TCU, todos os programas de parcelamentos especiais passariam a ser instituídos com observância de critérios mínimos previstos em lei complementar, o que promoveria a edição de parcelamentos com contornos mais homogêneos, facilitando a operacionalização pelos órgãos da administração tributária, além de evitar distorções que podem causar desequilíbrios concorrenciais e afetar o sentimento de justiça fiscal.

Há muitas definições de justiça. Todavia, o conceito abaixo escolhido por ser conceito objetivo, claro e simples, resume o real significado desse princípio:

Justiça fiscal é o princípio que orienta o sistema tributário de um país para que o recolhimento de impostos ocorra em equilíbrio e atinja de forma igualitária todas as camadas da sociedade, proporcionalmente à capacidade contributiva de cada segmento da população e de cada setor produtivo.(E-GESTÃO PÚBLICA, 2019)

Há também as iniciativas da entidade, Unafisco Nacional para aperfeiçoamento da legislação dos parcelamentos especiais, como o projeto de lei da Unafisco denominado Projeto de Lei do Senado n. 425, de 2017 (BRASIL, 2017), que foi endossado pela comissão parlamentar de inquérito da previdência.

O texto sugerido pela Unafisco Nacional altera o Código Tributário Nacional (CTN), para estabelecer normas gerais sobre programas especiais de regularização tributária, fixando restrições para os futuros Refis, mediante o estabelecimento de regras de anistia, remissão, transação e parcelamento dos créditos tributários, ora em tramitação no Poder Legislativo competente.

Cumprе mencionar, incidentalmente, que Zanello (2010), já defendia um controle seletivo, privilegiando a ética do mérito e da correção, na mesma direção proposta por Bevilacqua (2013), pois sustentava a hipótese de que a autoridade fiscal deveria negar o parcelamento de débitos tributários, quando provada a conduta criminosa do devedor, respeitado o contraditório, na linha de que a concessão do favor fiscal do parcelamento não deve ser feita de maneira geral, mas sim, de forma a contemplar apenas empresas viáveis e idôneas.

2.6 CONTROLE JUDICIAL DOS INCENTIVOS FISCAIS E/OU DESONERAÇÕES FISCAIS

Segundo Oliveira Junior (2016), a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS é questão problemática e a guerra fiscal é uma das graves consequências da desvirtuação do pacto federativo e decorre, dentre outras falhas jurídico-legislativas dos Estados e do Distrito Federal concederem incentivos unilateralmente, sem observar a exigência de deliberação conjunta, conforme prescreve a CRFB/88 e a Lei Complementar n. 24/75 (BRASIL, 1975).

Na tentativa de atrair novos investimentos e fortalecer a economia local, o ICMS é utilizado, mormente, como instrumento de barganha; muitas vezes, causando prejuízo às finanças do Estado e/ou do País. Esse tipo de política fiscal arbitrária, sem cooperação e coordena-

ção, é que tem consequências negativas porquanto desequilibra a concorrência, promove insegurança jurídica e desarmonia na Federação.

A Unafisco Nacional (2018) ingressou, com data de 26 de setembro de 2018, com Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), n. 6.027, no Supremo Tribunal Federal (STF), com o objetivo de impugnar os artigos 1º ao 11 da Lei N. 13.496/2017 (BRASIL, 2017), que institui o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) na Secretaria da Receita Federal (RFB) e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

A ADI ainda objetiva a impugnação dos artigos 1 ao 13 e do artigo 39 da Lei n. 13.606/2018 (BRASIL, 2018), que institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) nos dois órgãos supracitados.

A medida questiona junto ao Tribunal Constitucional se a concessão desmedida em que já foram criados pelo menos 40 parcelamentos especiais, somando renúncia fiscal que ultrapassa R\$ 175 bilhões, conforme estudo da própria Receita Federal do Brasil (RFB), está de acordo com a Lei Maior do país, já que mesmo diante desses efeitos comprovadamente negativos, os Poderes Executivo e Legislativo se mostram recalcitrantes em abrir mão dos parcelamentos especiais.

Segundo a Unafisco Nacional (2018), os referidos dispositivos legais, presentes nas duas leis, apresentam inconstitucionalidades porque ferem os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da livre concorrência, além de ferir o Novo Regime Fiscal, instituído pela Emenda Constitucional (EC) n. 95/2016 (BRASIL, 2016), que no artigo 113 do Ato das Disposições Transitória (ADCT) estabelece o seguinte: “*A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.*”

Os dados da administração tributária comprovam que justamente os contribuintes com maior capacidade econômica são os que se aproveitam dos parcelamentos especiais, concedidos reiteradamente pelo Poder Executivo, especialmente por serem um meio mais vantajoso para financiamento dos negócios, quando comparado com os empréstimos bancários. Ressalta-se que as próprias companhias admitem a utilização dos parcelamentos especiais como forma de rentabilidade, conforme Boletim de resultado divulgado aos acionistas por um grande contribuinte, segunda maior empresa de carne do mundo, e anexado aos autos da ADI.

A principal constatação acerca do PERT e do PRR com relação ao princípio da capacidade contributiva é que os benefícios, concedidos sem qualquer requisito, acabam criando situação de desigualdade entre contribuintes com idêntica capacidade contributiva, sem que

exista qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional que possa justificar tratamento desigual.

Ao possibilitar um parcelamento especial, com grandes descontos para estes contribuintes – os quais demonstram a capacidade econômica pelo lucro que obtiveram em seus negócios – aniquila-se o princípio da capacidade contributiva, uma vez que não se está protegendo o interesse do Estado de tributar as manifestações de riqueza, além de ferir a isonomia tributária e a solidariedade social.

A concessão desordenada e imoderada de benefícios fiscais afeta a neutralidade tributária e, conseqüentemente, a livre concorrência. A edição reiterada de novos programas de parcelamentos especiais traz a mesma consequência. Muitos agentes econômicos que aderem aos parcelamentos especiais e seus benefícios enxergam uma oportunidade de se desviarem do pagamento de tributos, tendo tal conduta relevante reflexo no preço de suas mercadorias e serviços.

2.7 ASPECTOS COMUNS ENTRE OS BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS E DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS (REFIS)

O ICMS é um imposto de perfil nacional, que apresenta alguns aspectos de desonerações tributárias semelhantes e comuns com os parcelamentos especiais federais, motivo pelo qual a presente pesquisa objetiva fazer uma possível correlação entre estes dois institutos tributários distintos, respeitadas evidentemente as peculiaridades próprias de cada instituto.

Em paralelo, far-se-á uma análise do descumprimento da aplicação das normas orçamentárias e financeiras da Lei Complementar n. 101/2000 (BRASIL, 2000) com referência às renúncias de receitas que decorrem da prática da concessão de benefícios e incentivos fiscais, no âmbito do ICMS e dos parcelamentos especiais federais (Refis).

Evidentemente, que os parcelamentos especiais não se confundem, nem possuem a dimensão dos incentivos fiscais de ICMS que assumiram a proporção de guerra fiscal porque, conforme Oliveira Junior (2016, p. 194), no exercício da competência exonerativa entre Estados da Federação na tentativa de atrair novos investimentos ou de fortalecer os que já existem em seus territórios, buscam nos incentivos fiscais, especialmente nas isenções, nas reduções tributárias, nas remissões e anistias, uma forma de incrementar sua arrecadação e desenvolver, isoladamente, a economia local.

Neste capítulo, os termos benefícios fiscais serão usados como sinônimos de incentivos fiscais, até porque a CRFB/88 e a legislação infraconstitucional, como dito alhures, con-

sideram como expressões sinônimas, perfeitamente intercambiáveis, e são formas de desonerações tributárias, conforme a Receita Federal do Brasil (RFB).

Conquanto os incentivos fiscais, no âmbito do ICMS, são outorgados pelo Estados para as empresas com o objetivo de obter efeitos indutores no desenvolvimento regional de seus territórios, mediante atração de investimentos empresariais, os benefícios fiscais dos parcelamentos especiais federais, por outro lado, têm finalidade essencialmente arrecadatória para aplicação nos mais diversos fins de interesses do Estado, ainda que esses programas não tenham atingido as metas de aumento da arrecadação e diminuição do estoque da dívida tributária, conforme têm sustentado a doutrina majoritária e estudos institucionais dos órgãos da administração tributária federal.

Diferentemente do caráter de extrafiscalidade dos incentivos fiscais do ICMS, a rigor, os benefícios fiscais dos parcelamentos especiais não possuem essa característica extrafiscal em face de sua finalidade essencialmente arrecadatória, diante de seus objetivos, e que são a própria razão de ser desses programas, e que visam, sobretudo, aumentar a arrecadação federal, diminuir o passivo tributário e promover a regularidade fiscal dos contribuintes em débito com o Fisco.

Entretanto, como dito alhures, os benefícios fiscais dos parcelamentos especiais foram concedidos de forma indiscriminada, sem critérios mínimos de seleção das empresas interessadas, com possibilidade de migrar de um parcelamento a outro, sem prévia quitação do anterior, com redução de juros e de multas que podiam chegar a 100%, amortização e/ou compensação de débitos fiscais com prejuízos fiscais e/ou base negativa de CSLL, com longos prazos de financiamento a juros reduzidos, que configuram incentivos fiscais-financeiros, além de anistia por crimes tributários.

Considerando todas essas vantagens fiscais e financeiras ao contribuinte, pode-se inferir que esses benefícios fiscais apresentam algum grau de extrafiscalidade, ainda que seja questionável a atribuição de qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento regional ou nacional que possa justificar tratamento desigual, até porque não há nenhuma menção dos estudos das obras majoritariamente consultadas e também porque, segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), renúncias fiscais e/ou perdas de arrecadação com os programas Refis são absorvidos diretamente pelo orçamento da União

Todas as formas de desonerações tributárias que representam renúncias de receitas, como os incentivos fiscais no âmbito do ICMS, assim como os benefícios fiscais dos parcelamentos especiais devem ser submetidas aos austeros procedimentos de controle fiscal-orçamentário previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n.

101/2000 (BRASIL, 2000), a fim de cumprir o objetivo de equilíbrio entre despesas e receitas, que não permitem perda de arrecadação tributária. Com esse controle, a LRF procura evitar que renúncia de receitas destituídas de compensação impliquem mera perda de arrecadação.

Nesse sentido, prevê o art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000 (BRASIL, 2000), que as renúncias fiscais devem estar acompanhadas de demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receitas da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Se houver afetação do equilíbrio orçamentário, a concessão de incentivo fiscal deverá estar acompanhada de medidas de compensação, no triênio, por meio de aumento de receita, proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (art. 14, II, LRF).

É fato notório que esse controle fiscal orçamentário determinado pela LRF não somente é ignorado pelos Estados que concedem os incentivos fiscais de ICMS, mas também foi vista como “letra morta” no âmbito da União, tanto pelo Poder Legislativo quanto pela chefia do Poder Executivo, situação que foi percebida até por funcionários integrantes do corpo legislativo do Senado Federal, por ocasião da elaboração legislativa do PERT, e que foi mencionada na petição inicial da ADI n. 6.027/2018 no STF impetrada pela Unafisco Nacional.

Nesse sentido, essa situação em que a maioria dos Estados ignoram as normas prescritas na LRF, e que se repete também no âmbito dos parcelamentos especiais federais (Refis), conforme alertava a Unafisco Nacional (2017) para quem a concessão de parcelamentos especiais com altos descontos de juros, multas e encargos legais configura :

“benefícios que acarretam renúncia de receita, e instituídos sem os necessários estudos sobre o impacto orçamentário-financeiro, desrespeitam o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar n. (101/2000). (UNAFISCO NACIONAL, 2017)”

Em razão das hipóteses frágeis e lacunosas proporcionadas pelo desenho inadequado desses programas de parcelamentos especiais (Refis), que afrontam os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da livre concorrência, como dito antes no subitem 2.6, a Unafisco Nacional (2018) tomou a iniciativa impetrar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), sob o numero 6027/2018, por ser entidade legitimada para tanto junto ao Supremo Tribunal Federal (STF).

Por meio dessa ADI. 6027/2018, portanto, a referida entidade associativa de âmbito nacional está questionando a violação das leis instituidoras dos parcelamentos especiais fede-

rais (Refis) ao Novo Regime Fiscal, instituído pela Emenda Constitucional (EC) n. 95/2016 (BRASIL, 2016), que no artigo 113 do Ato das Disposições Transitória (ADCT) determina que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

2.8 O REFIS É UMA POLÍTICA DE ESTADO OU DE GOVERNO?

Com base na análise retrospectiva dos reiterados programas de parcelamentos especiais editados pelo governo federal, mais conhecidos popularmente como Refis, desde o ano 2000, quando foi instituído o primeiro Programa de Recuperação Fiscal (Refis) pela Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000 (BRASIL, 2000) faz-se o seguinte questionamento: os Refis têm-se caracterizado pela predominância da “*política de governo*”, ou de uma “*política de Estado*” com relação a essa temática?

Uma política pública é uma diretriz para enfrentar um problema público e possui dois elementos fundamentais: intencionalidade pública e resposta a um problema público; em outras palavras, a razão para o estabelecimento de uma política pública é o tratamento ou resolução de um problema entendido como coletivamente relevante. (SECCHI, 2015, p. 2).

Nesse sentido, o presente estudo refere-se à política pública do último parcelamento especial (Refis) na gestão do Presidente Michel Temer, que pode ser classificada preliminarmente como regulatória, pois tinha por objetivo previsto a promoção da regularidade fiscal dos devedores em situação de inadimplência perante a Fazenda Nacional e, simultaneamente, incrementar a arrecadação federal.

É sabido que a dinâmica política – assim como a dinâmica de construção de políticas públicas varia substancialmente nos diferentes lugares que se desenvolve. Deve-se distinguir em que esfera de poder a política pública foi formulada: Executivo, Legislativo, Judiciário ou não governamental. Mas, especificamente, a dimensão espacial pode ser visualizada em níveis mais detalhados, por exemplo, no plenário da Câmara, no plenário do Senado, em determinada comissão legislativa ou em um fórum legislativo consultivo com a participação da sociedade civil. Em suma, conhecer o contexto onde a política acontece é muito importante para entender a dinâmica política, os comportamentos dos atores e os efeitos das políticas públicas. (SECCHI, 2015, p. 81).

Diante dessas considerações, será analisado o percurso da tramitação do Novo Refis na Câmara Federal e no Senado (Congresso Nacional), onde o Refis ganhou notoriedade e relevância na agenda da mídia em face da desfiguração do projeto inicial do Refis anterior

MP n. 766, de 04 de janeiro de 2017 (BRASIL, 2017), por parte da ação comunidade política e dos grupos de pressão, e que culminou com aprovação da Lei n. 13.496, de 24/10/2017 (BRASIL, 2017), com a frustração de objetivos, já que a arrecadação tributária projetada pela área econômica do governo ficou bem abaixo do pretendido pela Administração Tributária.

Neste novo Refis, portanto, ficou nitidamente configurada a existência de um problema público coletivamente relevante: Um problema existe quando o *status quo* é considerado inadequado e quando existe a expectativa do alcance de uma situação melhor. Tomando esse entendimento, o problema público é a diferença entre a situação atual e uma situação ideal possível para a realidade pública. (SECCHI, 2015, p. 10).

Nesse sentido, segue abaixo um pequeno trecho da notícia de 18/10/2018 publicada no site da UNAFISCO NACIONAL (2018):

A questão dos parcelamentos especiais possui tantas estranhezas que facilmente ganha páginas e mais páginas na imprensa. Uma das facetas apontadas pela mídia foi a utilização dos parcelamentos como moeda de troca. Com o título **‘Bancada do Refis’ condiciona apoio a Temer a afrouxamento de programa** a *Folha de S.Paulo* escancarou o assunto. Outra manchete explicitou o tema da seguinte forma, no jornal *Gazeta do Povo*: **O Refis virou moeda de troca.** [...] (UNAFISCO NACIONAL, 2018). Destaques.

Esse pequeno trecho, com efeito, ressalta a intervenção de diferentes atores (pessoas físicas, grupos de interesse, a mídia, as empresas, os políticos, associações, etc que atuaram na instituição do Refis com concessão de grandes vantagens e benefícios fiscais e que, em última análise, e ainda que não haja provas jurídicas robustas confirmando este fato, sugerem claramente que na formatação legislativa dos parcelamentos especiais (Refis), possivelmente pode ter havido a ação planejada e organizada dos grupos de pressão (*os rent-seekers*) e/ou (*logrolling*) junto ao Poder Executivo e Legislativo, já que a medida foi transformada na Lei 13.496/2017 (BRASIL, 2017), que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

Reforça ainda mais a possibilidade ou probabilidade de ter havido a ação dos grupos de pressão organizados (*rent-seekers*) e/ou “(*logrolling*)”, considerando que o jornalismo investigativo da imprensa, à época da discussão da medida legislativa no parlamento brasileiro, para instituição de parcelamentos especiais com grandes descontos e longos prazos de pagamento, circulavam manchetes de jornais com os títulos escancarados de “Parlamentares que vão votar perdão de dívidas devem R\$ 533 milhões,” Relator do Refis é sócio de empre-

sas que devem R\$ 51 milhões”, e assim por diante, sugerindo a possível existência de irregularidades na concessão desses parcelamentos.

Por oportuno, as desonerações fiscais acompanhadas de taxas de juros muito baixas, inferiores às praticadas pelo mercado financeiro e propiciadas pelo parcelamento especial do PERT acima tratado assemelham-se com o subsídio, incentivo extrafiscal de caráter financeiro, não contemplada expressamente na legislação brasileira. À sua época, já alertava Carvalho Filho (2008, p. 816), que por ser o subsídio um benefício, a sua concessão deveria ser guiada por uma decisão ponderada e racional, “[...] não deveria levar em conta interesses de grupos de pressão, os chamados” *rent-seekers*”, mas sim os interesses de toda a coletividade.” Alerta cabível também nas decisões de concessão dos parcelamentos especiais, diante dessas semelhanças existentes entre essas duas espécies de incentivos.

Verifica-se, assim, que no processo de discussão e estabelecimento da política pública do Refis, houve a participação de uma miríade de atores e variados grupos de interesse: deputados, senadores, membros do alto escalão do Poder Executivo, empresários e organizações da sociedade. Vale dizer, uma política pública recebe influências de diversos atores ao longo do *policy cycle*. (ciclo de política pública). (SECCHI, 2015, p. 99).

Os deputados da chamada “bancada do Refis” pressionaram o Palácio do Planalto a sancionar a lei (lei 13.496, de 24 de outubro de 2017) antes da votação da denúncia da Procuradoria-Geral da República na Câmara dos Deputados (25/10/2017) em troca de votos favoráveis ao presidente. Os técnicos da área econômica consideraram que a lei permanece com “aberrações” tributárias e riscos para arrecadação no futuro. Segundo eles, a receita com o Refis este ano ficará entre R\$ 6 bilhões e R\$ 7 bilhões. A previsão inicial era de 13 bilhões. (ARAÚJO; FERNANDES; GADELHA, 2017).

Essa vitória da chamada “bancada do Refis” sobre os demais atores participantes dessa arena política, pela instituição do parcelamento especial, Lei n. 13.496 de 24/10/2017 (BRASIL, 2017), confirma a tese levantada por Secchi (2015, p. 99) de que os atores relevantes em um processo de política pública são aqueles que têm capacidade de influenciar, direta ou indiretamente, o conteúdo e os resultados da política pública.

A força dessa “bancada do Refis” veio do desgaste e do enfraquecimento político do governo do Presidente Michel Temer, acusado de receber propinas dos donos da JBS, conforme delação premiada dos irmãos Joesley e Wesley Batista na Procuradoria – Geral da República. Essas notícias podem ser classificados como fatos notórios, diante da ampla repercussão e divulgação feita pela mídia, e que foram observados pela ampla maioria dos atores da sociedade.

Políticas públicas, portanto, que sofrem influência direta de” *logrolling*” e “*rent-seekers*”, segundo a tipologia de Theodore J. Lowi, enquadra-se como uma política distributiva: gera benefícios concentrados para alguns grupos de atores e custos difusos para toda a coletividade/contribuintes. Esse tipo de política se desenvolve em uma arena política menos conflituosa, considerando que quem paga o “preço” é a coletividade. De acordo com Lowi (1964), esse tipo de política se desenvolve em arenas onde predomina o “toma lá dá cá” (*logrolling*), ou seja, o troca-troca de apoios de forma pragmática. (SECCHI, 2015, p. 25). (grifo nosso).

Cabral (2018), observou que as decisões econômicas tomadas pelo governo brasileiro sobre os parcelamentos tributários especiais, os Refis, ao permitirem que grandes corporações, altamente lucrativas, parcelassem seus débitos com a Receita Federal em condições supervantajosas, sem que precisassem desse benefício fiscal, representam a tradição de usar as dívidas tributárias como fonte de lucro, situação que retrata como os grandes contribuintes e as confederações empresariais que os representam exercem poderoso lobby junto ao Governo Federal e ao Congresso Nacional

Além disso, Cabral (2018) exteriorizou críticas quanto aos reiterados programas de parcelamentos especiais, os Refis, aos quais aderiram essas gigantescas empresas, todas elas possuidoras de excelente saúde financeira e folgada capacidade contributiva, não tiveram o propósito de auxiliá-las em agudo momento de dificuldade financeira resultante de hipotética crise macroeconômica, mas sim, permitir a formação de sobras de capital provenientes desse programas, fazendo esses grandes contribuintes deixarem de cumprir com seus deveres fiscais e com o país, e dessa forma possibilitar a monetização de seus créditos.

Ademais, ainda segundo Cabral (2018), o depauperado Caixa da União sofreu os impactos da renúncia de receita dos últimos três programas de parcelamentos especiais (Refis) e conforme estudos da autoridade tributária foi de 175 bilhões. As grandes vantagens e benefícios fiscais oferecidos por esses programas, não apenas aniquilaram o fundamento de isonomia tributária, violando os interesses do Estado de tributar as manifestações de riqueza, como provocou um desequilíbrio entre os agentes econômicos, colocando em situação de vantagem concorrencial somente as empresas que rentabilizam seus débitos tributários, pelo fenômeno da monetização do Refis.

Silva (2018), por outro lado, baseia seus estudos e observações com foco na corrupção no Brasil, que segundo seu entendimento, trata-se de um problema sistêmico. Na divulgação das delações dos dirigentes da empresa Odebrecht na Operação Lava Jato, percebe-se a proximidade e permissividade entre essas empresas e a classe política, onde ocorre a deturpação

do processo e a leitura de possibilidade de ganhos indevidos, que segundo ele, evidencia outro alvo das propinas, com maior potencial de sangria do dinheiro público: a compra de medidas provisórias ou leis que concedem os parcelamentos especiais, os Refis, e também de benefícios fiscais.

Pode-se inferir que ele, Silva (2018), sugere claramente a possível existência de “*lo-grolling*” e “*rent-seeking*”, ambas oriundas, como dito, da teoria da “*public choice*”, já que ele associa a degradação do sistema político à má elaboração legislativa dos parcelamentos especiais (Refis), aduzindo que os prejuízos vão além dos diretamente envolvidos, vez que interferem em sistemas, como o tributário, o da livre concorrência, licitações públicas além de transferir riquezas das classes sociais mais baixas para empresários corruptos ou influentes.

Os males dessas contrapartidas, entretanto, ainda segundo Silva (2018), vão além dos valores das renúncias de receitas, já que provocam sérias distorções à economia de mercado e às licitações públicas. A banalização dos Refis deseduca o contribuinte (mais de 40 só no âmbito federal), com perdões de crimes, multas e até de tributos.

Outro efeito dos Refis e benefícios fiscais é uma expressiva transferência de riqueza das classes mais baixas para as elites empresariais, conforme Silva (2018), isso ocorre principalmente em razão do modelo tributário brasileiro, com forte concentração nos tributos indiretos, repassados para o preço do produto e cobrados do comprador, para serem recolhidos pelo vendedor. Os Refis, no entanto, por serem renúncias pós venda, acabam transferindo ao empresário tributos já pagos pelo cidadão. Alguns benefícios fiscais, como os créditos presumidos ou outorgados, têm também o mesmo efeito. Esse é um dos motivos pelos quais no Brasil os ricos ficam cada vez mais ricos.

Face ao acima exposto, pode-se aduzir que a elaboração legislativa do último parcelamento especial convertida na atual Lei n. 13.496/2017 (BRASIL, 2017), (PERT), que seguiu um padrão semelhantes aos anteriores, com efeito, acabou-se transformando em uma “política de governo”, que na acepção de Secchi (2013, p. 5), conforme dito antes, significa aquela política de um grupo político em mandato eletivo.

Os estudos de Menezes (2017) sobre o PERT de 2017 caminham na direção do mesmo entendimento. Para esse autor, o PERT representa uma política tributária regressiva, que favorece os grupos econômicos mais fortes e organizados e acentua a desigualdade, conforme estudos da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que apontam que os maiores beneficiários destes programas são também grandes empresas que dispõem de capacidade financeira e jurídica para incluir essa política em seu planejamento tributário, diferindo o pagamento de tributos e realizando arbitragem entre as taxas de juros oficiais e os encargos reduzidos da mora.

Os referidos estudos realizados por Menezes (2017) confirmam os estudos feitos no subitem 2.5 sobre a necessidade de controle dos benefícios fiscais, que por serem políticas públicas que envolvem grande volume de transferência de recursos podem sofrer influência direta de grupos de interesse e de pressão por via de “logrolling” e “rent-seekers” pelos grandes ganhos que estão em jogo, conforme fora observado antes pelos estudos de Dias (2010).

Nesse sentido, Menezes (2017) observou que o modelo de negociação travado na arena política da elaboração legislativa do PERT acabou sendo de troca de favores entre os participantes, especialmente com relação à denúncia de corrupção enfrentada pelo Presidente da República, em um ambiente em que muitos parlamentares que compunham a comissão especial, inclusive o relator eram devedores de tributos ou haviam tido suas campanhas financiadas por grandes devedores.

Ao final de sua investigação, embasado na documentação da Câmara dos Deputados, dos documentos oficiais da Procuradoria da Fazenda Nacional e por registros jornalísticos contemporâneos, Menezes (2017) classificou o PERT de 2017, na tipologia de Theodore Lowi, na categoria de política distributiva, cuja política tributária regressiva gerou benefícios concentrados para os grupos econômicos mais fortes e organizados e custos difusos para toda coletividade.

Aliás, os estudos de Menezes (2017), ressalvadas a metodologia e objetivos visados em sua obra, aproximam-se dos estudos acima citados de Cabral (2018) sobre a monetização do Refis por parte dos grandes contribuintes que apoiados pelas confederações que os representam exercem poderoso lobby junto ao Governo Federal e ao Congresso Nacional, e de Silva (2018) que na esteira das delações dos dirigentes da empresa Odebrecht percebeu a proximidade e a permissividade entre empresas e a classe política onde ocorre a deturpação do processo e leitura de ganhos indevidos, resultando na má elaboração legislativa dos parcelamentos especiais federais (Refis).

Situações como as retratadas pelo cenário acima demonstrado, especialmente com instituição da Lei n.13.596, de 2017 (BRASIL, 2017), Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), além de configurarem “política de governo”, fortalecem a convicção de que o desenho dos parcelamentos especiais federais (Refis), por ocasião de sua elaboração legislativa e discussão no Parlamento, com a vitória da “bancada do Refis”, conforme acima relatado, sofreu um formato mais político do que técnico, até porque as recomendações da Nota Executiva, conforme Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), não foram acatadas pelo Congresso Nacional.

Os retromencionados estudos das obras majoritariamente consultadas de Araújo (2009), Paes (2012), Faber e Silva (2016), Gonçalves (2016), Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2017), Menezes (2017) Unafisco Nacional (2017) e da própria EFB (2017), dentre outros, quando não afirmam categoricamente pelo menos sinalizam de forma consistente a existência de falta de eficácia e eficiência dos parcelamentos especiais federais (Refis).

Aliás, tal cenário de falta de eficácia e eficiência dos programas de parcelamentos ganha contornos mais robustos e firmes com o ingresso em 26 de setembro de 2018 da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 6.027, no Supremo Tribunal Federal (STF), movida pela Unfisco Nacional (2018) questionando as diversas inconstitucionalidades desses programas, conforme estudo realizado no anterior subitem 2.6.

Verifica-se, portanto, que a causa e/ou origem da falta de eficácia e eficiência dos parcelamentos especiais federais (Refis), com fundamento nos estudos de Menezes (2017), (Cabras (2018) e Silva (2018) etc se localizam justamente no seu nascedouro, ou seja, na elaboração legislativa, onde a palavra final sobre o desenho dessa política é dado pelo Parlamento, com a sanção posterior do Presidente da República, e não no órgão gestor, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF), cuja eficiência com referência à gestão, controle e acompanhamento desses programas, jamais foi contestada.

CAPITULO III – METODOLOGIA: ANÁLISE PELA MATRIZ SWOT/AVALIAÇÃO EXECUTIVA DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Pode-se dizer que a metodologia empregada no presente estudo, denominada de análise pela matriz SWOT/Avaliação Executiva de Políticas Públicas, como dito alhures, adiante elaborada, com o objetivo de avaliar a eficácia e eficiência dos parcelamentos especiais federais (Refis), e com análise de seus resultados para enquadramento desses programas na classificação de “política de governo” ou “política de Estado”, diferencia-se das metodologias utilizadas pelos estudos das obras majoritariamente consultadas no presente trabalho.

A referida metodologia tem também substrato nas entrevistas pessoais, com uso de questionário, realizadas com membros integrantes de dois grupos distintos: a) o grupo da administração tributária federal, b) o grupo de empresários (contribuintes), assim como nas análises dos estudos de obras majoritariamente consultadas do referencial teórico, conforme realizados nos precedentes capítulos I e II.

Partiu-se do geral, ou seja, do estudo das leis instituidoras dos parcelamentos especiais federais (Refis), para uma perspectiva particular de análise das peculiaridades dos benefícios fiscais e financeiros concedidos aos optantes por esses parcelamentos especiais, com foco na investigação individualizada de cada uma das hipótese frágeis e lacunosas contidas nesses programas, além dos seus efeitos específicos sobre o comportamento dos contribuintes, na livre concorrência e na arrecadação tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Nesse sentido, foi desenvolvida uma pesquisa teórico–bibliográfica para servir de referencial teórico, com destaque para autores, como Souza (2006), Dias (2010), Araújo (2009), Zanello (2010), Secchi (2015), Bevilacqua (2013), Faber e Silva (2016), Gonçalves, Oliveira Júnior (2016), Menezes (2017) etc, além de contribuições fornecidas por estudos institucionais da RFB, TCU e Unafisco Nacional e mencionadas nos respectivos Capítulos I e II.

Todos os estudos e contribuições acima citados, além de outros, serviram de fonte e de subsídio para conhecer o campo conceitual de políticas públicas, dos benefícios fiscais e financeiros dos parcelamentos especiais federais (Refis) e do ICMS, do controle executivo e judicial dos incentivos fiscais e, por fim, do ambiente político e econômico que circundou a elaboração legislativa dos parcelamentos federais (Refis) no Parlamento, com destaque para recente PERT, de 2017.

Procedeu-se, assim, a uma investigação descritiva que visa à identificação, registro e análise interpretativa dos diversos fatores que se relacionam com o fenômeno dos parcelamentos especiais federais, e a respectiva estrutura e funcionamento, sem a interferência do pesquisador.

Após esse breve relato geral e panorâmico dos assuntos tratados nos anteriores Capítulos I e II, inicia-se o presente Capítulo III, a partir da pesquisa por entrevistas pessoais com questionários, cujos resultados colhidos nessa pesquisa, a título complementar, serão utilizados na metodologia da análise SWOT/Avaliação Executiva de Políticas Públicas, com o objetivo de assegurar maior consistência e robustez na análise da eficácia e eficiência dos programas de parcelamentos especiais federais (Refis).

3.1 PESQUISA POR ENTREVISTAS PESSOAIS COM QUESTIONÁRIOS

Procedeu-se a uma coleta de dados com entrevistas pessoais, mediante questionários, em duas etapas.

Primeiro, foram entrevistados os agentes da administração tributária federal que administram, arrecadam e controlam esses programas no âmbito da arrecadação fiscal, a fim de conhecer suas opiniões contrárias ou favoráveis a respeito desses programas.

Na segunda etapa foram entrevistados os atores envolvidos diretamente na execução e recebimento dos benefícios fiscais dos parcelamentos especiais federais (Refis), quais sejam, os empresários contribuintes dos mais diversos segmentos econômicos.

3.1.1. Grupo da administração tributária federal

Nessa pesquisa de campo foi utilizado o formulário de questionário, ANEXO 1, do apêndice. Por ser uma análise qualitativa, os métodos estatísticos são dispensados nesse modelo, visto que a pesquisa foca elementos não-quantificáveis, procura-se obter dados menos rígidos e objetivos como as opiniões flexíveis e subjetivas dos entrevistados, com referência aos parcelamentos especiais federais (Refis), e por essa razão, da mesma forma que mencionado no tópico correspondente ao grupo dos empresários, os questionários foram feitos para um número pequeno de entrevistados.

Diferentemente do grupo dos empresários, os funcionários de carreira da Secretaria da Receita Federal Brasil formam um grupo mais homogêneo, em muitos aspectos, tais como

ganhos equivalentes em nível salarial, nível de escolaridade superior, trabalhos administrativos e de fiscalização com padronização dos aspectos legais e tributários que regem suas atividades.

Por esse motivo, o teor do questionário do ANEXO 1 (grupo da administração tributária) é diferente do modelo adotado no ANEXO 2 (o grupo de empresários), com referência aos parcelamentos especiais federais (Refis), pois levou em consideração as diferenças entre esses dois grupos, que compõem o universo da pesquisa.

Os questionamentos foram direcionados visando descobrir junto aos agentes da administração tributária as suas percepções, pontos de vista, e sentimentos principalmente quanto aos seguintes pontos de interesse:

- a) Quais são os desvirtuamentos e fragilidades que caracterizam os reiterados parcelamentos especiais federais (Refis)?
- b) Efeitos dos Refis no comportamento dos contribuintes, na concorrência, na inadimplência, na queda da arrecadação, e seus efeitos na economia e na sociedade.
- c) Efeitos dos Refis na concentração de renda e suas consequências entre as camadas mais pobres da população.
- d) Se o Refis contribuiu ao menos para a preservação dos empregos das empresas que se utilizaram desses programas.
- e) Quais são as mudanças que os agentes da administração sugerem para a legislação do Refis ?

Praticamente todas as entrevistas foram realizadas, de forma pessoal, no mês de outubro de 2018 com membros da administração tributária dos setores de arrecadação e cobrança no próprio ambiente de trabalho, durante o expediente, desta Delegacia da Receita Federal Brasil em Goiânia, cujos cargos serão adiante expostos.

Deve ser destacado que naquele mês de outubro de 2018 não foi possível agendar uma entrevista pessoal com o Coordenador-Geral de Arrecadação e Cobrança, da Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento, da Secretaria da Receita Federal sediada em Brasília. Entretanto, essa pessoa integrante do mais alto escalão da Secretaria da Receita Federal gentilmente concedeu uma entrevista por telefone.

Durante essa entrevista com o então Coordenador-Geral de Arrecadação e Cobrança daquela época, verificou-se que suas respostas ao questionário apresentavam muitas coincidências com os principais desvirtuamentos e fragilidades já expressos pelos estudos das obras

majoritariamente consultadas e pelos próprios estudos institucionais do próprio órgão de Estado, Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) em que ele trabalhava.

Aliás, não somente ele, como também praticamente todos os demais entrevistados e membros integrantes deste órgão da Delegacia da Receita Federal em Goiânia, durante as entrevistas pessoais realizadas durante o mês de setembro de 2018, da mesma forma, retornaram respostas semelhantes com identidade e comunhão de idéias. Abaixo segue a relação completa das pessoas entrevistadas:

1. Coordenador-Geral de Arrecadação e Cobrança, Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento, da Secretaria da Receita Federal, Brasília-DF;
2. Chefe do Serviço de Arrecadação e Cobranças (Secat) da Delegacia da Receita Federal de Goiânia (GO);
3. Supervisor de Parcelamentos do Secat - Serviço de Arrecadação e Cobrança da Delegacia da Receita Federal de Goiânia (GO);
4. Ex-Supervisor de Parcelamentos Especiais – Refis da Delegacia da Receita Federal de Goiânia, período de 2003 a 2010, lotado no Serviço de Orientação Tributária/Equipe de Atendimento ao Contribuinte (SEORT/EAC-7 Ressarcimento Pis-Cofins) ;
5. Presidente da Delegacia Sindical de Goiânia (GO) do Sindifisco Nacional – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal e assistente técnico do Gabinete da Delegacia da Receita Federal de Goiânia(GO) , período de 2014/2018;
6. Presidente da Delegacia Sindical de Goiânia (GO) do Sindifisco Nacional – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, membro da EQMAC - Equipe de Acompanhamento dos Maiores Contribuintes da Delegacia da Receita Federal de Goiânia (GO);
7. Diretor-Secretário do Sindifisco Nacional – Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal no biênio 2007/2009 lotado no Serviço de Orientação Tributária como Chefe de Equipe de Atendimento ao Contribuinte (SEORT/EAC-7 da Delegacia da Receita Federal de Goiânia (GO);
8. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, lotado no Serviço de Setor de Orientação Tributária/Equipe de Atendimento ao Contribuinte SEORT/EAC-7 Ações Judiciais) da Delegacia da Receita Federal de Goiânia (GO);

9. Auditor-Fiscal da Receita Federal lotado no Serviço de Orientação Tributária/ Setor de Atendimento ao Contribuinte (SEORT/EAC-7, Restituição e Compensação PJ) da Delegacia da Receita Federal de Goiânia (GO);
10. Auditor-Fiscal da Receita Federal lotado no Serviço de Orientação Tributária/ Setor de Atendimento ao Contribuinte (SEORT/EAC-7, Restituição e Compensação PJ) da Delegacia da Receita Federal de Goiânia (GO).

3.1.2 Análise do resultado das entrevistas com grupo da administração tributária federal

Com efeito, a lista acima dos entrevistados confirma que são heterogêneos o universo dos cargos ocupados pelo grupo da administração tributária federal.

Entretanto, deve ser destacado que não houve análise detalhada e/ou individualizada das falas de cada um dos entrevistados, porque foi observado que os pensamentos exteriorizados por esse grupo a respeito da temática dos parcelamentos especiais federais (Refis) eram praticamente homogêneos e muito semelhantes, razão pela qual ficou inviabilizada a análise individualizada para evitar ser cansativo na repetição constante e similar de cada entrevista.

Uma das frases mais ouvidas durante as entrevistas pessoais com os entrevistados, membros do grupo da administração tributária federal desta Delegacia da Receita Federal em (Goiânia GO), foi também no mesmo sentido de que os programas Refis deseducam os contribuintes, como consequência de seus efeitos negativos na arrecadação tributária, no incentivo à postergação de pagamento de tributos e inadimplência, na concorrência desleal etc.

Frise-se, ainda, que um aspecto dos incentivos fiscais concedidos no âmbito dos parcelamentos especiais federais (Refis) que causou maior rejeição e perplexidade perante esse grupo de entrevistados da administração tributária federal foi a permissão legal desses programas Refis de utilização de créditos de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL (PF/BCN) para quitação de acréscimos e parte de tributo, porque não gozam de certeza, além de possibilitar possíveis fraudes e/ou planejamentos tributários indevidos.

Como dito antes, essas entrevistas pessoais realizadas durante o mês de setembro de 2018 com esses agentes da Administração Tributária retornaram respostas praticamente homogêneas, semelhantes e coincidentes com os posicionamentos dos estudos majoritários e de estudos institucionais de órgão de Estado, como a Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), e de associações de classe dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, como a Unafisco Nacional (2017).

A maior parte das respostas ao questionário durante as entrevistas aos integrantes desse grupo foram no mesmo sentido defendido por Gonçalves (2016) mencionado anteriormente no subitem 1.6.3, do Capítulo I, no sentido de rejeição das hipóteses frágeis e lacunosas desses programas de parcelamentos especiais que provocam desvio de eficiência do Estado em face de seus inúmeros efeitos negativos.

Esse grupo de entrevistados tem a percepção majoritária de que a utilização dos programas Refis como instrumento de lucro, por via da postergação do pagamento dos tributos, beneficiam primordialmente as grandes corporações que, em regra, salvo raras exceções, sempre estão com boa saúde financeira e, por essa razão, não necessitam dos benefícios fiscais ofertados pelos programas Refis.

Observe-se que, em nenhum momento das entrevistas, quaisquer dos integrantes do grupo da administração federal arriscaram defender a afirmação e/ou indagação de que tais programas contribuíram para manter e/ou até mesmo aumentar a quantidade de empregos nas empresas beneficiadas com a concessão desses parcelamentos especiais federais (Refis).

Entretanto, eles destacaram o desvio de finalidade desses programas como forma de aumentar os lucros que, por via de consequência, aumenta a concentração de renda nas mãos de poucos, em prejuízo da população que paga a conta deficitária desses programas Refis, que se manifestam pela renúncia de receitas tributárias e que são absorvidas pelo orçamento da União.

Aliás, outro ponto relevante que se conseguiu extrair dessas entrevistas pessoais é que a maioria dos integrantes desse grupo da administração tributária federal, em sintonia com os trabalhos especialmente de autoria de Menezes (2017), Cabral (2018) e de Silva (2018), não ignoram que a má elaboração legislativa dos programas Refis, cujas distorções e fragilidades foram apontadas pelos estudos majoritários consultados no presente trabalho foram, segundo a opinião deles, resultado de interesses de grupos de pressão organizados junto à classe política, como os grandes contribuintes e as confederações empresariais que os representam e que exerceram muita pressão junto ao Governo Federal e ao Congresso Nacional,

Foi percebido durante as entrevistas pessoais com o grupo da administração tributária federal que eles são contrários ao desenho dessa política de parcelamentos que embute muitas hipóteses frágeis e lacunosas que impossibilitam a colheita de resultados positivos em grau e volume que possam ser considerados eficientes; por isso, são favoráveis a uma mudança de rumo nessa política que possibilite novos caminhos ou novas alternativas em direção a uma maior eficácia e eficiência desses programas.

Assim sendo, em conformidade com as respostas colhidas, por meio de questionário padrão, durante as entrevistas pessoais com cada um dos integrantes desse grupo, cujas opiniões exteriorizadas revelaram homogeneidade e identidade de pensamentos em sua maioria quase unânimes, pode-se qualificar tais respostas como de caráter técnico e que podem ser resumidas em 10 (dez) pontos, conforme abaixo relacionados:

1. Aniquila o princípio da capacidade contributiva quando os benefícios dos programas Refis, concedidos sem qualquer requisito, acabam criando situação de desigualdade entre contribuintes com idêntica capacidade contributiva, sem que exista qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional que possa justificar tratamento desigual. (ADI n. 6.027/18 da Unafisco Nacional).
2. Parcelamentos especiais são instrumentos inadequados e ineficientes para aumentar as receitas tributárias, cujos ganhos são em geral temporários, e os danos à boa cultura de pagamento de tributos podem ser permanentes, porque a proximidade ou anúncio de qualquer parcelamento com oferta de benefícios fiscais afetam a disposição para pagar tributos no Brasil, contribuindo para aumentar a evasão fiscal (PAES, 2010).
3. Os parcelamentos especiais são utilizados como parte das estratégias de financiamento e investimentos. Os programas possuem custos inferiores aos dos recursos obtidos no mercado privado, além de promoverem dilatação nos prazos de pagamentos com o perdão dos juros e multas. (TCU, 2018)
4. [...] infere-se que médias e grandes entidades empresariais podem estar utilizando os parcelamentos especiais como mecanismo de rolagem de dívidas, devido às recorrentes leis de parcelamentos especiais[...]. (TCU, 2018)
5. Para mais, registra-se que não há restrição a que um contribuinte excluído de um parcelamento por não pagamento ingresse em outro programa. Na França, ao contrário, não há possibilidade de negociação caso o contribuinte seja um devedor habitual.
6. Segundo o estudo da RFB, em virtude das regras oferecidas por esses programas, torna-se muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro, já que no futuro poderá parcelar os débitos com elevados descontos, ou até mesmo liquidá-los integralmente com prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. (RFB, 2017).

7. Em outros países e nos países que compõem a OCDE, conforme Faber e Silva (2016), as condições de parcelamentos oferecidas na maioria dos 26 países o período máximo de parcelamento é de 12 ou 24 meses. Não são conhecidos nesses países, a existência de Parcelamentos Especiais-Refis com as características brasileiras de benesses retromencionadas, e com prazos tão longos, que variam de 180 a 240 meses, em média.
8. Conforme Gonçalves (2016), os parcelamentos especiais geram o comportamento de risco moral. Os agentes econômicos, sendo seres racionais, postergam o pagamento de suas dívidas tributárias, maximizando seus lucros, na expectativa de novos parcelamentos especiais e diante da possibilidade de rolagens intermináveis de dívidas, já que podem transitar de um parcelamento para outro, sem qualquer restrição, além de promoverem a concorrência desleal, quebrarem isonomia tributária, e incentivarem a inadimplência e a possível sonegação.
9. Conforme a Unafisco (2017) a concessão de parcelamentos especiais com altos descontos de juros, multas e encargos legais configura benefícios que acarretam renúncia de receita, e instituídos sem os necessários estudos sobre os impactos orçamentário-financeiros, desrespeitam o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar n. 101/2000 (BRASIL, 2000).
10. A Unafisco Nacional (2017) estima perda anual de arrecadação com a queda na arrecadação espontânea ocasionada pelos parcelamentos especiais supera os 50 bilhões anuais, e que o impacto negativo dos parcelamentos especiais não está apenas no comportamento dos contribuintes e na arrecadação da União, pois afeta, também, o valor repassado aos Estados, Municípios e Distrito Federal decorrente da previsão dos artigos 157 a 159 da CRFB/88.

3.1.3 Grupo de empresários (contribuintes)

As entrevistas pessoais, por meio de questionário, destinavam-se a coletar dados junto aos empresários dos mais diversos ramos com vistas a captar os argumentos favoráveis e contrários às concessões dos parcelamentos especiais federais (Refis), visando à compreensão do tema proposto, com maior amplitude, e assim, acrescentar mais elementos para subsidiar a avaliação desta política pública tributária com mais segurança e eficiência.

As entrevistas pessoais com o grupo de empresários (contribuintes) foram realizadas no mês de setembro de 2019, com o uso do modelo de questionário ANEXO I, limitados também a até 10 pessoas por grupo.

Como se pode verificar pelo teor subjetivo das perguntas do questionário dirigido aos empresários, trata-se de uma pesquisa qualitativa com o objetivo de captar as experiências individuais e o comportamento dos empresários com relação aos parcelamentos especiais federais (Refis), e por essa razão, os questionários foram feitos para um número pequeno de entrevistados, considerando a necessidade de trabalhos prévios de agendamento de entrevistas, os espaços de tempo reservados para a entrevista, e os necessários consumos de tempo destinados para ida e volta do domicílio e/ou residência dos empresários etc.

Pretendeu-se com o questionário captar o diagnóstico não só daqueles que se utilizaram dos programas Refis, bem como daqueles que não precisaram se utilizar desses parcelamentos especiais federais (Refis) os quais foram disponibilizados de forma geral, sem exigência de qualquer requisito, para todos os empresários e demais interessados.

O diagnóstico tinha por objetivo levantar as opiniões pessoais dos empresários a respeito dos seguintes pontos principais sobre os parcelamentos especiais federais (Refis):

- a) Os problemas e/ou distorções que os empresários enxergam nos Refis.
- b) Os benefícios fiscais proporcionados (isenção e/ou redução de multas e juros, prazos de financiamento e taxas de juros, pagamento com créditos de prejuízo fiscal ou BCN da CSLL, etc).
- c) A opinião e/ou ponto de vista do contribuinte quanto aos efeitos e/ou reflexos desses programas na sua atividade empresária e na concorrência;
- d) Se houve ou não atuação de grupos de interesse (comportamento “*rent-seeking*” ou “*logrolling*” na elaboração legislativa dos Refis ?
- e) Como deveria ser o Refis como instrumento para atender simultaneamente tanto os interesses legítimos dos empresários como os interesses gerais do País?

3.1.4 Análise do resultado das entrevistas com grupo dos empresários (contribuintes)

Foram entrevistados pessoalmente 10 (dez) empresários com tempo de exercício de superior a 15/20 anos em seu ramo de atividade, durante o mês de setembro de 2019, dos setores de supermercados, de loteamentos, de distribuição de medicamentos, de prestação de serviços, fabricantes de chopps para festas, de comércio de móveis e eletrodomésticos, ex-

fabricantes de vestuário, e de comércio de vestuário, residentes nos municípios de Aparecida de Goiânia-GO, Goiânia-GO e Mozarlândia-GO.

Os empresários domiciliados em Goiânia foram entrevistados dentro de suas próprias residências, e os residentes em outros municípios foram entrevistados por telefone, durante os dias de semana, inclusive aos sábados.

Conquanto a maioria dos empresários fossem titulares de pequenas empresas e o restante, sendo algumas de médio porte, as respostas ao questionário eram, invariavelmente, quase as mesmas, e do total dos empresários entrevistados, a metade dos empresários disseram que já se utilizaram dos parcelamentos especiais, e a outra metade, não.

Para todos os empresários entrevistados, sendo a maioria proprietários de pequenas empresas, a concessão dos parcelamentos é ainda necessária porque diante da alta carga tributária do país, da complexidade e da excessiva quantidade de tributos, das condições do mercado e da situação de crise econômica do Brasil, em que ainda não se nota a retomada definitiva do crescimento da economia, os parcelamentos aparecem no momento em que estão passando por dificuldades econômicas e esse instrumento é aliviador diante das facilidades apresentadas por esses programas do governo federal.

Pelas respostas desses empresários de pequenas empresas, que se utilizaram dos programas de parcelamentos especiais (Refis), não se observou contumácia na utilização dos parcelamentos especiais federais (Refis), porque quase todos esses pequenos empresários utilizaram tais programas Refis uma ou duas vezes no máximo no espaço de 10 (dez) ou 12 (doze) anos de experiência no seu ramo de atividade, e exclusivamente para solver suas dificuldades financeiras transitórias, sem desvio de finalidade, ou seja, sem fins especulativos ou de lucro.

A Receita Federal do Brasil (RFB) considera como contumácia a frequência excessiva e sucessiva de quem utiliza 3 (três) ou mais parcelamentos especiais federais (Refis) no espaço de 9 (nove) ou 10 (dez) anos com fins especulativos ou de lucro, característica esta que não foi observada nessas pequenas empresas entrevistadas, já que a utilização máxima foi de até duas vezes no espaço de até doze (12) anos no mesmo ramo de utilizada por uma minoria do grupo de empresários optantes desses parcelamentos, destacando-se, como dito anteriormente, que a outra metade do grupo de entrevistados nunca se utilizou do programa Refis.

Aliás, os estudos de Faber e Silva (2016), de Gonçalves (2016), de Menezes (2017), de Cabral (2018), incluídos os estudos da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), dentre outros, nada mencionaram a respeito da prática de contumácia por pequenos contribuintes. Todavia, todos os estudos desses autores retromencionados nos subitens dos capítulos I e II revelaram a existência de contumácia na utilização de parcelamentos especi-

ais federais (Refis) somente em grandes corporações de poderio econômico e financeiro e que respondem por cerca de 68% da arrecadação federal.

Cabral (2018), como dito anteriormente no subitem 2.8, do Capítulo II, ressalta de forma taxativa que gigantescas corporações, altamente lucrativas, não precisam dos benefícios fiscais e demais facilidades concedidas por esses programas Refis que geram vultosas renúncias fiscais, mas como a norma legal não estabeleceu regras seletivas e/ou restritivas para proibir o ingresso dessas empresas, elas sempre foram as maiores beneficiadas pela forma contumaz com que aderiam a esses programas.

Os pequenos empresários entrevistados, que recorreram aos programas de parcelamentos Refis para preservar a própria atividade em situação transitória de dificuldade econômica ou financeira, sem qualquer finalidade de lucro, reclamaram que a corrupção política no País é alta e compromete a boa gestão da coisa pública no Brasil com baixo retorno de serviços públicos e poucos investimentos em infraestrutura, a despeito da carga tributária ser alta.

Esses pequenos empresários também observaram que há muitas grandes empresas, que estão se aproveitando das brechas e/ou falhas legais dos parcelamentos especiais para auferirem questionáveis vantagens, sob a forma de não pagamento de tributos, rolagens de dívidas, etc, e que isso afeta negativamente o sistema de livre concorrência, com prejuízos para os bons pagadores de tributos que não se utilizam desses programas.

A maioria dos pequenos empresários entrevistados que optaram pelos parcelamento especiais federais (Refis) beneficiaram-se da redução dos juros e das multas, o que para eles foi muito aliviador. Disseram, ainda, que o prazo máximo utilizado foi em torno de 36 meses, e que honraram o parcelamento até a liquidação e encerramento. Todavia, houve um empresário de médio porte do ramo de atividade de confecções que utilizou prazos de financiamento maiores de 36 meses, porque que estava atravessando por sérias dificuldades econômicas por questões de mercado

De uma forma geral, foi notado que o grupo de empresários entrevistados demonstrou comprometimento com os parcelamentos concedidos, e que eles são contrários a essa fragilidade da norma legal do parcelamento especial que permite a migração de um parcelamento a outro, sem quitação do parcelamento anterior. Na França, um país integrante da OCDE, ao contrário, não permite sequer a negociação de parcelamento, caso o contribuinte seja um devedor habitual.

Pelas entrevistas realizadas, foi possível perceber que eles sabem perfeitamente que os maiores beneficiários desses parcelamentos especiais federais (Refis) são os grandes empresários, e não eles pequenos empresários que lutam com dificuldades para manterem-se ativos no

mercado. Segundo o relato desses pequenos empresários, foram os grandes empresários que fizeram grupos de pressão organizados para conseguirem as vantagens fiscais em benefício deles mesmos, e não visando os interesses maiores do País, ou para proteger e salvar as pequenas empresas.

Para os pequenos empresários consultados, é preciso corrigir as fragilidades e as falhas lacunosas desses parcelamentos especiais para resgatar a isonomia e a concorrência leal, ainda que eles sejam beneficiários em menor escala que as grandes empresas.

Ressalte-se que a maior parte dos pequenos empresários consultados defende a permanência dos parcelamentos especiais federais (Refis) com a manutenção das isenções e/ou reduções de juros e multas, porque são mais vulneráveis que as grandes empresas e são as que mais sofrem em situações de crise econômica ou de mercado, ainda que sejam empresas viáveis e idôneas.

Segundo o grupo de empresários entrevistados, quer titulares de pequenas ou de médias empresas, é necessário simplificar a complexa legislação tributária, unificando os tributos e diminuir a alta carga tributária. Todos eles estão conscientes de que é um dever pagar tributos, mas reconhecem também que, se a sobrevivência da empresa estiver ameaçada com muitas contas a pagar, a última conta que eles vão pagar são os tributos impostos pelo Estado.

3.2. MATRIZ SWOT

3.2.1 Referencial teórico da análise pela matriz SWOT

Pesquisas sobre a matriz SWOT como ferramenta de avaliação de políticas públicas retornaram apenas estudos e trabalhos com utilização restrita para políticas públicas de cunho local, sem qualquer relação com política pública tributária, como os estudo de Santos; Monteiro e Bezerra (2017) relacionado com a despoluição da baía de Guanabara-RJ, e de Melo (2011) sobre a aplicação da análise SWOT no planejamento turístico de uma localidade: o caso de Araxá, MG.

Malgrado essas temáticas de políticas públicas de cunho local e com objetivos que não se conformem e/ou se identifiquem com o caráter abstrato e geral de uma política pública tributária, como a norma legal da União sobre parcelamentos especiais federais (Refis), com abrangência de âmbito nacional para todos os contribuintes brasileiros optantes ou não desses programas Refis, ainda assim os referidos estudos de âmbito local fornecem alguns subsídios complementares para o presente estudo.

Há diversos estudos que usam a matriz SWOT como planejamento estratégico de empresas privadas como instrumento em busca do lucro, como os trabalhos consultados de Soares (2006), e de Silva *et al.* (2008). Entretanto, a rigor, tais estudos não se identificam com as leis que instituíram os parcelamentos especiais federais (Refis), porque empresas e leis são categorias completamente distintas.

Por outro lado, pesquisa efetuada no Google Acadêmico não localizou a existência de nenhum estudo e/ou trabalho anterior de análise de matriz SWOT e/ou avaliação executiva, quer sobre parcelamentos convencionais que existem no Brasil desde a época imperial, quer sobre parcelamentos especiais federais (Refis) aplicáveis às empresas privadas que surgiram a partir do ano 2000.

Por isso mesmo, a tarefa de elaborar uma matriz SWOT e Avaliação e Executiva sobre a presente temática dos parcelamentos especiais federais (Refis) tornou-se árdua e desafiante, por se tratar de uma iniciativa praticamente pioneira, mas necessária diante da importância da análise SWOT para identificar os pontos fortes e fracos e as oportunidades e ameaças existentes nos programas Refis, complementada com uma Avaliação Executiva para avaliar a eficácia e eficiência da política pública tributária dos parcelamentos especiais federais (Refis).

Calauto, Mecca e Lezana (2007) consideram a análise pela matriz SWOT como de fundamental importância para a elaboração de planejamento e orçamentos públicos, atividades de gestão que afetam diretamente o instituto dos parcelamentos especiais federais (Refis). Saliente-se também que, no planejamento de turismo na cidade de Araxá-MG, esta ferramenta também foi essencial, conforme Melo (2011).

3.2.2 Origem e Características da análise SWOT

A análise SWOT surgiu na década de 60, proposta pelos professores Kenneth Andrews e Roland Christensen da *Harvard Business School*, segundo Calauto (2007), e desde então tem sido empregada por empresas para fins de planejamento estratégico.

A análise SWOT tem por objetivo examinar a organização na perspectiva de quatro variáveis: *strengths* (forças), *weaknesses* (fraquezas), *opportunities* (oportunidades) e *threats* (ameaças).

As duas primeiras variáveis, forças e fraquezas, conforme Calauto; Mecca e Lezana (2007) são características internas da organização (microambiente), enquanto as oportunidades e ameaças dizem respeito ao ambiente externo (macroambiente), onde as empresas possuem menor capacidade de intervenção. Na tabela 3 apresenta-se uma Matriz da Análise SWOT:

| ANÁLISE SWOT | | | |
|----------------------------------|-----------------------------------|----------------------|------------------|
| Definições de Estratégias | | | |
| | | Auxilia | Atrapalha |
| Origem das variáveis | Interna (microambiente) | Forças | Fraquezas |
| | Externa (macroambiente) | Oportunidades | Ameaças |

Fonte: Autores

Tabela 3: Matriz da Análise SWOT

A utilização da análise SWOT inicia-se pela identificação das forças e fraquezas (pontos fortes e fracos) da organização, ou seja, de seu microambiente. Pontos fortes devem ser trabalhados de maneira a atingir o ótimo, da mesma forma deve-se trabalhar para diminuir e sanar as fraquezas. Como a organização raramente pode investir em todas as áreas ao mesmo tempo, os itens fraquezas e forças de grande importância devem ser priorizados ao se traçar estratégias.

Em outro extremo a análise SWOT cuida das oportunidades e ameaças, que é o estudo do ambiente externo da organização, ou seja, trata-se da análise desses fatores que estão fora do controle das empresas, variáveis importantes que devem ser conhecidas e monitoradas. Fatores como economia, política etc. Organizações que percebem as mudanças e têm agilidade para se adaptarem, são normalmente as que melhor proveito terão das oportunidades e são menos atingidas pelas ameaças.

No Brasil, não se percebe a preocupação dos órgãos públicos em realizar um planejamento adequado, com a preocupação de utilizar os recursos governamentais de forma racional e objetiva. Isso ocorre, principalmente, devido à consolidação, na década de 60 de um modelo chamado “administração para o desenvolvimento”, voltado fundamentalmente para a expansão da intervenção do Estado na vida econômica e social, por meio da criação de entidades da administração descentralizada, gerando um modelo organizacional no país que se caracterizou pela centralização de um complexo aparelho burocrático (PIRES e MACÊDO, 2006).

3.2.3 Análise SWOT dos parcelamentos especiais federais (Refis)

Assim sendo, far-se-á mais adiante uma análise “SWOT” sobre os parcelamentos especiais federais (Refis) buscando avaliar as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças desses programas, com substrato parcial no estudo de caso relacionado com organizações públicas de autoria conjunta de Colauto, Mecca e Lezana (2007) que focaram suas análises SWOT no específico setor público na cidade de Belo Horizonte (MG).

Para a coleta de dados, essa análise SWOT de Colauto, Mecca e Lezana (2007) utilizou *brainstorming e focus groups* em 42 alunos de pós-graduação matriculados no curso de Especialização em Gestão Governamental da Universidade Federal de Minas Gerais realizado em maio de 2007.

Como ponto de partida da análise “SWOT” sobre os parcelamentos especiais, decidiu-se que os pontos fracos e os pontos fortes dos programas Refis, a título de exemplo, seriam os mesmos elementos comuns já catalogados e destacados, por consenso, pelos seguintes estudos abaixo relacionados:

- Estudos de obras majoritariamente consultadas, conforme relacionados no subitem 1.6;
- Estudo institucional da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), conforme destacado no subitem 1.7;
- Estudos e ações da Unafisco Nacional (2017) citados esparsamente entre os subitens que formam o Capítulo II;
- Resultados de análises de entrevistas pessoais com questionário junto ao grupo da administração tributária federal e do grupo de empresários (contribuintes), conforme relacionados no subitem 3.1.

Alguns dos problemas e fragilidades dos programas Refis como renúncias fiscais, a possibilidade de migrar de um parcelamento a outro sem qualquer restrição, perda de arrecadação etc por serem elementos do microambiente foram classificadas como fraquezas e passíveis de serem eliminados e/ou aperfeiçoados por iniciativa dos próprios agentes da administração tributária, mediante proposição de alteração legislativa.

Forças seriam a eliminação e/ou redução substancial das diversas hipóteses frágeis e lacunosas existentes nas próprias leis instituidoras das reiteradas concessões de parcelamentos

especiais federais (Refis), consideradas como variáveis do ambiente interno, porque podem ser modificadas mediante simples alterações legislativas, desde que haja vontade política para tanto.

As forças derivadas desta mudança de rumo ou com novos e mais eficientes caminhos alternativos seriam a solução para adequação desses programas Refis aos melhores padrões mundiais de parcelamento como o adotado pelos países integrantes da OCDE, com o objetivo de gerar aumento de arrecadação, diminuição do passivo tributário e regularização fiscal do devedor.

As fraquezas, ao contrário, conforme identificadas no quadro próprio abaixo, são a existência das hipóteses frágeis e lacunosas existentes nesses programas, cujo desenho da política estão em inadequação com os padrões de parcelamento de outros países mais desenvolvidos como a OCDE, e são consideradas como variáveis do ambiente interno, porque podem ser transformadas em forças por meio de alterações legislativas.

As oportunidades conforme relacionadas igualmente no quadro respectivo abaixo são elementos externos do macroambiente, incontroláveis pela administração tributária, já que dependem da conjuntura política e econômica do país. As proposições de alterações legislativas por entidades de classe como a Unafisco Nacional (2017) e do Tribunal de Contas da União (TCU), relacionadas no quadro abaixo, dependem da disposição e da vontade política do Parlamento e do Poder Executivo.

As ameaças como concorrência desleal, sonegação, inadimplência, são elementos econômicos, incontroláveis por serem do macroambiente e que podem aparecer novamente com novos contornos, se houver a possibilidade de persistência das mesmas interferências e pressões do poder político e empresarial na elaboração legislativa dos parcelamentos especiais federais (Refis).

Passa-se a fazer, então, a análise SWOT dos Refis, conforme 4 (quatro) quadros abaixo elaborados, contendo cada quadro a relação das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças observadas nos parcelamentos especiais federais (Refis), cuja metodologia aplicada está suscetível de receber contribuições adicionais e/ou aperfeiçoamentos em posteriores estudos, até porque, conforme dito anteriormente, trata-se de um trabalho árduo e pioneiro porque a pesquisa efetuada no Google Acadêmico não retornou estudo com as características de utilização da metodologia da análise SWOT/Avaliação Executiva sobre este mesmo tema.

Análise SWOT. Parcelamentos Especiais Federais (Refis)

| PONTOS FORTES |
|--|
| <p>ADEQUAÇÃO DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS) EM CONSONÂNCIA COM OS MELHORES PADRÕES MUNDIAIS DE PARCELAMENTO (OCDE)</p> |
| <p>Encolher as vantagens e benefícios fiscais, com equalização das taxas de juros aos níveis praticados pelo mercado, e redução dos prazos de parcelamentos, adequando os parcelamentos nacionais com os padrões de parcelamentos utilizados pelos países desenvolvidos integrantes da OCDE, do qual o Brasil deseja ser membro.</p> <p>Essas novas regras impossibilitarão a redução das dívidas tributárias em níveis que premiem devedores inadimplentes e/ou grandes empresas com privilégios injustificados em flagrante injustiça aos contribuintes adimplentes, gerando concorrência desleal e outros reflexos negativos, mediante renúncias fiscais suportadas pela população, conforme Gonçalves (2016) citado no subitem 1.6.3.</p> <p>Fazer valer o Novo Regime Fiscal instituído pela Emenda Constitucional (EC n. 95/2016 (BRASIL, 2016) conforme artigo 113 da ADCT, ignorada pela União para que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, para cumprir o objetivo de equilíbrio entre receitas e despesas, que não permitem perda de arrecadação tributária.</p> <p>Proibição de grandes empresas com maior poder econômico e financeiro, que não estejam passando por dificuldades econômicas e financeiras e, por isso mesmo, não necessitam desses parcelamentos, de aderirem a esses parcelamentos especiais com finalidades especulativas e/ou em busca de maiores lucros.</p> <p>Proibição expressa e taxativa de migração de um parcelamento a outro, sem quitação do anterior, a fim evitar o ingresso de devedores habituais ou contumazes, medida necessária para não incentivar postergação de pagamento de tributos e previsíveis rolagens de dívidas.</p> <p>Estabelecer regras seletivas e restritivas nos parcelamentos tributários para contemplar apenas contribuintes idôneos e viáveis, quer sejam grandes, médias ou pequenas empresas que, por estarem realmente passando por dificuldades financeiras transitórias necessitam desses parcelamentos com o objetivo de preservar essas empresas para manutenção dos empregos e de renda.</p> |

Criação de regras que privilegiem a ética do mérito e da correção, além de outros tipos de restrições, tais como análise mínima quanto à capacidade de pagamento dos contribuintes optantes, além de exigência de garantias (como imóveis, ativo imobilizado, etc) para garantia do recebimento dos parcelamentos com prazos alongados.

PONTOS FRACOS

INADEQUAÇÃO DOS PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS) COM OS PADRÕES DE PARCELAMENTO DE OUTROS PAÍSES MAIS DESENVOLVIDOS (OCDE)

Uma dívida tributária com valor original de R\$ 100,00 (cem reais) do contribuinte vencida a menos de 5 anos fica reduzida para R\$ 40,00 (quarenta reais), após dedução da estimativa do valor total das renúncias que gira em torno de 60%, considerando as reduções, a possibilidade de utilização de PF/BCN e benefícios fiscais adicionais. (RFB, 2017).

Ainda nesse aspecto, convém frisar que no PRT e no PERT instituídos em 2017 foi permitida a quitação de 80% da dívida principal e dos encargos (multas e juros) com esses créditos, situação até então nunca ocorrida. Frise-se ainda que até mesmo os débitos cuja arrecadação é destinada a Previdência Social puderam ser quitados com tais débitos. (RFB, 2017).

Estima-se perdas de arrecadação com redução da arrecadação espontânea em valores estimados de aprox. R\$ 50 bilhões anuais e em decorrência da perda da arrecadação corrente, devido à instituição de programas de parcelamentos especiais. Estima-se que os Municípios perdem por ano R\$ 13,45 bilhões de arrecadação e que a perda dos Estados pode chegar a R\$ 18,22 bilhões, entre repasses federais e tributos próprios. (UNAFISCO NACIONAL, 2017).

Isenções e/ou reduções de juros multas que podiam chegar a até 100% (Refis da Crise) e quitação por créditos de prejuízo fiscal (PF/BCN com taxas de juros de financiamento mais baixas que o mercado. Os estudos da Unafisco Nacional (2017) destaca que os benefícios concedidos nos parcelamentos especiais no Brasil não se assemelham a nenhum outro no mundo. Cabral (2018) citado no subitem 2.8 também compartilha do mesmo entendimento, chegando a dizer que se trata de uma criação exclusivamente brasileira.

Nem mesmo o alto valor das reduções concedidas pelos reiterados programas especi-

ais de parcelamento foram capazes de convencer os contribuintes a regularizarem suas dívidas para com a Fazenda Nacional. Alto índice de exclusão dos contribuintes desses programas por inadimplência. A certeza do próximo programa e a consequente possibilidade de rolar a dívida é mais atrativa do que qualquer redução oferecida. (RFB, 2017)

Conforme estudo de Faber e Silva (2016) no subitem 1.6.2, não são conhecidos em países parcelamentos com prazos tão longos quanto os parcelamentos especiais concedidos na esfera federal brasileira que variam de 60 a 180 meses

A reiteração de parcelamentos especiais com periodicidade de 3 em 3 anos, com permissão legal dos contribuintes migrarem de um parcelamento para outro, sem quitação do anterior, associados com os privilégios acima mencionados, estimula rolagens constantes de dívidas, aumento da inadimplência, sonegação e concorrência desleal, conforme estudo de Gonçalves (2016) citado no subitem 1.6.3.

Ausência de regras de restrições para impedir o acesso dos contribuintes com maior poder financeiro que não precisam desses vantajosos parcelamentos propiciaram aumento de lucros ou sobras de caixas pelo fenômeno da monetização do Refis, conforme Cabral (2018). Para Silva (2008), os Refis proporcionaram transferência de renda das classes mais baixas para as elites empresariais por serem renúncias pós-venda, e fomentaram a concentração de renda e desigualdade social.

Ausência de regras de seleção de contribuintes idôneos e viáveis que necessitam desses parcelamentos, tais como análise mínima quanto à capacidade de pagamento dos contribuintes optantes, além de exigência de garantias para parcelamentos com prazos alongados.

OPORTUNIDADES

PROPOSIÇÕES DE ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS PARA OS PARCELAMENTOS TRIBUTARIOS

Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF)

De acordo com estudo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017) deve ser rejeitada qualquer medida proposta no sentido de instituir novos programas de parcelamento com as mesmas características dos parcelamentos especiais anteriores que não atingiram os objetivos deles esperados:

Unafisco Nacional (2017) – Projeto de Lei do Senado n.425, de 2017

Lei Complementar para estabelecer normas gerais para os parcelamentos especiais (Refis) para o Poder Legislativo para discussão e aprovação de propostas de edição de Lei Complementar referente ao projeto de lei da Unafisco denominado Projeto de Lei do Senado n. 425, de 2017, para alterar o CTN com normas gerais fixando restrições, mediante o estabelecimento de regras de anistia, remissão, transação e parcelamento dos créditos tributários.

TCU (2018) - Relatório de Auditoria, Acórdão n. 2497/2018, processo 016.332/2017-2, de 31/10/2018

TCU (2018) sugere a edição de outra Lei Complementar que estabeleça normas gerais a respeito de parcelamentos especiais, a fim de eliminar ou mitigar as distorções deles decorrentes, exigindo como condição para a instituição de novos programas, por exemplo: a obrigatoriedade de edição de Lei, em sentido estrito, para a instituição de parcelamentos especiais; a realização previamente à adesão aos parcelamentos, de análise mínima quanto à capacidade de pagamento dos contribuintes optantes; a definição de prazos máximos de parcelamento, utilizando como referência padrões internacionais; a impossibilidade de contribuintes inadimplentes em parcelamentos anteriores aderirem a novos programas, e a definição de percentuais máximos de redução de juros, multas e encargos legais.

Possibilidade de discussão da reforma tributária em 2019

Espera-se que venha na sequência da Reforma da Previdência e da Reforma Administrativa, como tem sido anunciado pelo novo governo, trazendo a esperança de um novo sistema tributário mais eficiente com reflexos positivos para uma mudança de rumos ou novos caminhos para o parcelamento tributário .

Os empresários e os contribuintes, de uma forma geral, clamam por uma reforma tributária que simplifique a complexa legislação tributária, com unificação de tributos e diminuição da carga tributária. Vale dizer, um sistema tributário mais eficiente, em compasso com os melhores padrões mundiais de tributação, capaz de alavancar a economia com desenvolvimento sustentável e de forma estável.

Se esta reforma vier a ser concretizada com a realização desses objetivos, há a espe-

rança de que será um sinal de que novos rumos poderão ser tomados em direção a uma “*política de Estado*”, que significa aquela política de longo prazo, voltada ao interesse geral da população e independente dos ciclos eleitorais, conforme Secchi (2015).

AMEAÇAS

A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E A ELABORAÇÃO LEGISLATIVA DE PARCELAMENTOS ESPECIAIS FEDERAIS (REFIS) SÃO MUITO VULNERÁVEIS À INTERFERÊNCIA E PRESSÕES DO PODER POLÍTICO.

Possibilidade de persistência das mesmas interferências e pressões do poder político

Pode haver a persistência do mesmo quadro político e econômico que permeou os governos federais anteriores, como aquele que favoreceu a notória “bancada do Refis” no Congresso Nacional, vitoriosa na aprovação do PERT de 2017, conforme exposto no subitem 2.8 pelos estudos de Menezes (2017).

Portanto, nesse cenário de ausência de perspectivas de mudança de rumo por falta de interesse político, é grande a possibilidade de os Refis continuarem sendo instituídos pelo Governo com a manutenção das mesmas hipóteses frágeis e lacunosas, geradoras de distorções de vários tipos que caracterizaram todos os parcelamentos especiais federais anteriores, e que se afastam dos padrões de parcelamentos tributários dos países mais desenvolvidos, como a OCDE.

Descontrole das renúncias fiscais podem aumentar ainda mais o passivo tributário, agravando ainda mais o déficit das contas públicas.

Criações sucessivas de novos Refis sem controle pela Lei de Responsabilidade fiscal (LRF) com violação do Novo Regime Fiscal instituído pelo Art.113 da ADCT ” maculam de inconstitucionalidades os parcelamentos especiais e as respectivas renúncias de receitas podem reduzir ainda mais os valores disponíveis para custeio e investimentos, além de provocar impactos negativos na arrecadação federal espontânea e no comportamento tributário dos contribuintes (ADI nº 6.027/2018, no STF, impetrada pela Unafisco Nacional).

A renúncia fiscal nos últimos programas que alcançou o montante de R\$ 176 bilhões, sem contar a renúncia derivada dos juros subsidiados (incentivos financeiros), de cerca de R\$ 200 bilhões, que somados representam a economia de meia reforma da Previdência (R\$

400 bilhões), conforme informação de membro do mais alto escalão da SRF prestado na reunião deliberativa da Comissão da Câmara dos Deputados de 08/10/2019 sobre PL 1646/19 a respeito do devedor contumaz.

A edição de novos parcelamentos especiais, com a manutenção das mesmas características atuais, poderá continuar aumentando ainda mais o passivo tributário que evoluiu do patamar de R\$ 1,1 trilhão em janeiro de 2013 para aproximadamente R\$ 1,6 trilhão em dezembro de 2016. (RFB, 2017).

Incentivo à inadimplência e eventual sonegação.

Aumento da evasão fiscal, com queda da arrecadação tributária espontânea. Os ganhos com os parcelamentos especiais são em geral temporários, e os danos à boa cultura de pagamento de tributos podem ser permanentes (PAES, 2010).

Concorrência desleal e quebra da isonomia tributaria entre contribuintes

Conforme Gonçalves (2016), a concessão reiterada de programas Refis provoca distorções na livre concorrência. Caracteriza a seleção adversa os contribuintes adimplentes, que cumprem pontualmente suas obrigações, estarão em ampla desvantagem econômica, sofrendo uma concorrência desleal e quebra da isonomia tributária em relação aos contribuintes sonegadores que podem utilizar das vantagens obtidas pelos parcelamentos especiais para reduzir seus preços. Tais contribuintes adimplentes tenderão a mudar seus comportamentos diante destas informações, tornando-se igualmente postergadores de recolhimento de tributos, no aguardo de novos Refis.

Cenário político e econômico atual e futuro

No presente momento, não há como inferir se haverá perspectivas de mudanças positivas no cenário político, jurídico e/ou econômico, cujas decisões das autoridades máximas de cada feixe de poder poderão impactar de forma positiva ou não na formulação de novas políticas públicas, que dependendo de seu desenho normativo, poderão assumir as conotações de “política de governo” ou política de Estado, conforme as definições de Secchi (2015).

3.2.4 Resultados da análise pela matriz SWOT

A análise SWOT detalhada sobre os parcelamentos especiais federais (Refis), conforme os quadros acima, apontam de maneira clara que as fraquezas, representadas pelas hipóteses frágeis e lacunosas, que caracterizaram os reiterados parcelamentos especiais decorrentes, derivadas do desenho inadequado dessa política pelo Parlamento, com a sanção do Chefe do Poder Executivo, foram maiores que as forças (ausência de hipóteses frágeis e lacunosas) desses programas, que seriam representadas pelo aumento da arrecadação, diminuição do passivo tributário e regularização fiscal do devedor, dentre outros fatores.

A análise SWOT ainda descreve um cenário de ameaças maior que o de oportunidades para esses programas, considerando que a administração pública e a elaboração legislativa de parcelamentos especiais federais (Refis) são muito vulneráveis à interferências e pressões do poder político e empresarial, conforme verificado pelo estudo de Menezes (2017) e análises de Cabral (2018) e de Silva (2018) retromencionados no subitem 2.8.

3.3 AVALIAÇÃO EXECUTIVA

Passa-se a fazer a avaliação executiva buscando avaliar os programas de parcelamentos especiais federais (Refis), conforme os procedimentos metodológicos constantes do guia prático de análise *ex post* de Avaliação de Políticas Públicas, fruto de trabalho conjunto de Ministérios da Economia e do Planejamento, do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), e da Controladoria-Geral da União (CGU).

A análise da matriz SWOT resumiu, de forma sintética, os principais pontos das forças e fraquezas desses programas de parcelamentos especiais (Refis), bem como as oportunidades e ameaças que podem resultar em um novo modelo de política tributária e/ou apontar novos caminhos ou alternativas.

A Avaliação Executiva de Políticas Públicas, considerando que foi feita com substrato na análise da matriz SWOT, repete e amplifica, em grande parte, os estudos já considerados nessa análise, dando maior dimensão e compreensão ao estudo, como resultado de seus procedimentos metodológicos exigidos pelo referido guia prático de análise *ex post*.

De forma análoga à matriz SWOT, por meio deste instrumento, busca-se também alcançar uma avaliação qualificada que possibilite o aprimoramento dessa política pública

tributária dos parcelamentos especiais federais (Refis) visando maior eficácia ou eficiência desses programas com economia de recursos.

A estrutura geral da avaliação executiva abrange, essencialmente, os seguintes elementos: descrição da política, diagnóstico, desenho, gestão e resultados.

Todavia, visando sobretudo uma melhor compreensão dos estudos do elementos que compõem a estrutura geral da avaliação executiva, em caráter preliminar, serão conceituados alguns termos que foram utilizados neste estudo da avaliação executiva.

Segundo Andreasi (2018), Peter Drucker, o pai da Administração moderna, define os termos da seguinte forma:

“A eficiência consiste em fazer certo as coisas: geralmente está ligada ao nível operacional, como realizar as operações com menos recursos – menos tempo, menor orçamento, menos pessoas, menos matéria-prima, etc. Já a eficácia consiste em fazer as coisas certas geralmente está relacionada ao nível gerencial”

Governança pública: Conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade, conforme conceituação do Decreto n.9.203/2017 (BRASIL, 2017).

Economicidade: Na acepção da economia trata-se de relação entre o custo (gastos, despesas e desembolsos) e o benefício (vantagens, lucros) de um empreendimento, projeto, serviço, atividade pública, entre outros: será necessário calcular a economicidade antes de fazer a obra. (DICIO,2019).

Liderança: que compreende conjunto de práticas de natureza humana ou comportamental exercida nos principais cargos das organizações, para assegurar a existência das condições mínimas para o exercício da boa governança, quais sejam: a) integridade, b) competência, c) responsabilidade, d) motivação, conforme Decreto n. 9.203/2017 (BRASIL, 2017).

Estratégia: que compreende a definição de diretrizes, objetivos, planos e ações, além de critérios de priorização e alinhamento entre organizações e partes interessadas, para que os serviços e produtos de responsabilidade da organização alcancem o resultado pretendido, conforme Decreto n. 9.203/2017 (BRASIL, 2017).

Controle: que compreende processos estruturados para mitigar os possíveis riscos com vistas ao alcance dos objetivos institucionais e para garantir a execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das atividades da organização, com preservação da legalidade e da

economicidade no dispêndio de recursos públicos, conforme Decreto n. 9.203/2017 (BRASIL, 2017).

3.3.1 Descrição da política

Diante da necessidade do governo federal aumentar suas receitas e diminuir o imenso estoque de dívidas tributárias acumulado, mas com pouca perspectiva de recebimento num prazo razoável em um cenário de firmas atoladas em dívidas tributárias com intermináveis discussões jurídicas e administrativas, conforme descrição feita por Paes (2010) retomado anteriormente no subitem 1.6.1 do Capítulo I, o governo federal arquitetou a política pública dos parcelamentos especiais iniciada pela Lei n. 9964/2000 (BRASIL, 2000), pois parecia ser a solução para essas grandes dificuldades na área tributária.

Assim, ainda segundo Paes (2010), os parcelamentos foram ofertados em condições bastante favoráveis aos devedores, com parcelas a perder de vista, descontos e juros muitas vezes bem abaixo dos praticados pelo mercado, objetivando de um lado para o Governo aumento de receitas, e de outro, incentivar a regularização fiscal dos débitos tributários das empresas, mediante o parcelamento, o que lhes permitiria tocar seus negócios mediante a obtenção de uma Certidão Negativa de Débito.

A Medida Provisória n. 783, de 31 de maio de 2017 (BRASIL, 2017), que instituiu o mais recente parcelamento especial denominado de Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), cuja justificativa da proposta era a necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual porque passava o Brasil, e voltarem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos.

Segundo a Exposição de Motivos do PERT, este programa, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) tinha como objetivos a prevenção e a redução de litígios administrativos ou judiciais relacionados com créditos tributários e não tributários, como a regularização de dívidas tributárias exigíveis, parceladas ou com exigibilidade suspensa

Não houve critérios de seleção e/ou restrição para os contribuintes e a extensão dos benefícios fiscais contemplou de forma geral todos os devedores, independentemente de exigência de qualquer requisito. As facilidades ofertadas neste programa podem ser melhor avaliadas a partir da leitura do artigo 2º, Capítulo I, da Lei 13.496/2017 (PERT) (BRASIL, 2017), que seguiu padrões semelhantes aos parcelamentos anteriores conforme trecho do seu artigo 2º abaixo reproduzido parcialmente:

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades :

[...]

II - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte prestações mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor da dívida consolidada:

a) da primeira à décima segunda prestação - 0,4% (quatro décimos por cento);

b) da décima terceira à vigésima quarta prestação - 0,5% (cinco décimos por cento);

c) da vigésima quinta à trigésima sexta prestação - 0,6% (seis décimos por cento); e

d) da trigésima sétima prestação em diante - percentual correspondente ao saldo remanescente, em até oitenta e quatro prestações mensais e sucessivas;

III - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora e 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas;

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora e 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada; ou

IV - pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

3.3.2 Diagnóstico do Problema

Pela referencial teórico exposto no subitem 1.6, do Capítulo I, observa-se que quanto os autores pesquisados tenham utilizado metodologias distintas, seus estudos guardam muitas semelhanças e até mesmo afinidades entre si, sem que tenham sido detectadas diferenças significativas quanto às falhas identificadas por eles na elaboração legislativa dos parcelamentos especiais federais (Refis), cujos efeitos negativos acarretaram, principalmente, que-

da de arrecadação tributária, concorrência desleal, e reflexos negativos no comportamento dos contribuintes, em afronta ao princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Extraí-se do estudo não somente da maioria dos autores pesquisados no subitem 1.6 como de estudos institucionais da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017) e da Unafisco Nacional (2017), que os benefícios fiscais concedidos por esses programas Refis aos devedores de tributos federais de forma geral, com ausência de critérios seletivos e/ou exigência de contrapartidas configuraram privilégios em flagrante injustiça aos contribuintes adimplentes, na dicção de Gonçalves (2016) citado no subitem 1.6.3 e que beneficiaram principalmente os grandes contribuintes, que segundo Cabral (2018) conforme exposto no subitem 2.8, são possuidoras de excelente saúde financeira e folgada capacidade contributiva.

Conforme retromencionado no subitem 2.4 Repartição da Arrecadação, do Capítulo II, os estudos da UNAFISCO Brasil (2017) estimam que o impacto negativo dos parcelamentos especiais não está apenas no comportamento dos contribuintes e na arrecadação da União, pois afeta, também, o valor repassado aos Estados, Municípios e Distrito Federal decorrente da previsão dos artigos 157 a 159 da CRFB/88.

Saliente-se, ainda, que a perda da arrecadação decorrente dos reiterados parcelamentos especiais federais (Refis) diminui inclusive o valor repassado aos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte, Nordeste Centro-Oeste, diante da previsão constitucional constante do artigo 159, inciso I, alínea “c”, que determina que do total da arrecadação tributária da União proveniente dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI), três por cento são destinados aos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO).

As renúncias fiscais e perdas de arrecadação derivadas desses programas Refis destituídas de compensação, conforme as normas da Lei Complementar n. 101/2000, cujas exigências de estudos prévios de impacto-orçamentário, e adoção de medidas de compensação quando afetassem ao equilíbrio orçamentário, foram ignoradas e desrespeitadas pela União, conforme Unafisco Nacional (2017).

Conforme a Secretaria da Receita Federal (2017), os impactos negativos provocados pelas renúncias fiscais decorrentes dos últimos programas especiais de regularização fiscal são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, reduzindo os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança e até a previdência social.

Além disso, segundo a Secretaria da Receita Federal (2017), os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal evidenciam que os parcelamentos não são ins-

trumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial.

3.3.3 Desenho da política

Não foram encontrados registros públicos a respeito da criação do modelo lógico quando da formulação. Assim, o presente modelo lógico da política foi elaborado com base na leitura da legislação federal que rege os programas Refis, no referencial teórico, e nos estudos institucionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017) e da Unafisco Nacional (2017), além de outros estudiosos do tema em questão.

Modelo lógico dos Parcelamentos Especiais Federais (Refis):

Insumos: Renúncias de receitas (isenções e/ou reduções de juros e multas, financiamento a juros subsidiados e demais facilidades fiscais como quitações de débitos tributários com créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL (PF/BCN) etc, para incentivar empresas pagarem seus débitos à União.

Processos: Prevenção e redução de litígios administrativos ou judiciais relacionados a créditos tributários e não tributários, bem como a regularização de dívidas tributárias exigíveis, parceladas ou com exigibilidade suspensa

Produtos: proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos.

Resultados: Incremento da arrecadação, reduzir o estoque das dívidas tributárias (diminuição do passivo tributário), e promover a regularidade fiscal dos devedores.

Impactos: preservar atividade econômica das empresas em situação de estado temporário de crise, por razões de mercado ou de conjuntura econômica.

A hipótese principal desse modelo lógico era no sentido de que ao ofertar parcelamentos em condições bastante favoráveis aos devedores com prazos longos de financiamento e com descontos e juros bem abaixo dos praticados pelo mercado, havia a possibilidade do governo aumentar suas receitas e reduzir o estoque das dívidas tributárias; por outro lado, eram uma forma de incentivar os contribuintes a acertarem suas contas, conforme Paes (2012) e Unafisco Nacional (2017).

As hipóteses frágeis do modelo lógico extraídas após análises dos estudos das obras consultadas majoritariamente e elencadas no referencial teórico, dos estudos da Secretaria da Receita Federal (2017) e da Unafisco Nacional (2017) e demais estudiosos do tema demonstram que houve má elaboração legislativa, conforme resultados de estudos desenvolvidos nos seguintes subitens, do Capítulo II:

- 2.5 Controle dos benefícios e/ou incentivos Fiscais,
- 2.6 Controle Judicial dos Incentivos Fiscais e/ou Desonerações fiscais,
- 2.8 O Refis é uma política de Estado ou de Governo?
- 3.1 Pesquisa por Entrevistas pessoais com questionários.

Passa-se, então, em seguida a fazer uma breve síntese resumida das hipóteses frágeis levantadas no desenho dessa política.

Se o parcelamento especial tem natureza excepcional, com concessão de regras excepcionais e, por isso mesmo, com oferta de muitos privilégios e vantagens para os contribuintes quitarem seus débitos tributários em atraso, não extensivos aos parcelamentos convencionais que estão sempre à disposição do contribuinte, pode-se aduzir que essa excepcionalidade, salvo por motivo comprovado de relevante interesse público, não poderia ser rompida com a criação reiterada de mais quarenta (40) parcelamentos sem essa justificativa, e sim mantida para garantir a seriedade, a credibilidade, e o comprometimento, que um programa dessa natureza exige para a obtenção de resultados eficientes em benefício de toda a sociedade.

Considerando que a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), citado no subitem 2.3, instaura um regime de austeridade fiscal, com exigência de medidas de compensação para quaisquer incentivos fiscais expressivos que envolvem renúncias de receitas e que afetem o equilíbrio orçamentário, aduz-se que houve uma hipótese de falha legislativa na elaboração da lei a ausência de regras de restrição para concessão de programas Refis com incentivos fiscais para grandes empresas, que não tem necessidade nenhuma desse tipo de parcelamento, se gozam de boa saúde financeira e tem alta lucratividade. Conforme consta da ADI 6.027/2018 da Unafisco Nacional e dos estudos de Cabral (2018) sobre a monetização do Refis, citados respectivamente nos subitens 2.6 e 2.8 são situações como essa que configuram afrontas aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da livre concorrência.

O estudo de Faber e Silva (2016) referido no subitem 1.6.2 observou que o comportamento nos lucros dos grandes contribuintes optantes por parcelamento especial indica que o

aumento de lucro ocorreu simultaneamente à queda na necessidade de caixa dessas empresas, o que pode sinalizar uma consequência provável para o capital economizado com o não pagamento dos créditos tributários.

Saliente-se que o aumento de lucros das grandes empresas, fruto de monetização do Refis conforme Cabral (2018) citado no subitem 2.8, não significa que elas investiram essas sobras de capital, na expansão de seus empreendimentos produtivos, com geração de empregos e aumento de renda da população, ou seja, com efeito indutor positivo na economia, até porque nem Cabral (2018) e nenhuma das obras consultadas majoritariamente a respeito dos parcelamentos especiais confirmou essa hipótese.

Aliás, pelos estudos de Silva (2018) citados no subitem 2.8, os Refis por serem renúncias pós venda acabam transferindo ao empresário tributos já pagos pelo cidadão, gerando maior concentração de riqueza nas mãos de poucos, haja vista que pelo modelo tributário brasileiro os parcelamentos já embutem os tributos indiretos, repassados para o preço do produto e cobrados do comprador, para serem recolhidos pelo vendedor.

Segue abaixo uma lista exemplificativa não exauriente das hipóteses frágeis e/ou falhas previsíveis, porém, ignoradas no desenho da política da legislação que rege os parcelamentos especiais federais (Refis), extraídas das análises dos estudos das obras consultadas no presente trabalho:

- 1) Ausência de regras seletivas que privilegiassem a ética do mérito e da correção, para concessão de parcelamentos especiais para empresas idôneas e viáveis realmente necessitadas desses programas.
- 2) Ausência de definição de percentuais mínimos e máximos de redução de juros, multas e encargos legais na concessão de benefícios fiscais concedidos aos contribuintes. Essas regras evitariam a dosagem desproporcional de redução de juros e multas, que podiam chegar a até 100% de desconto, como no caso do Refis da Crise, instituído em 2009 e reaberto quatro vezes nos anos de 2013 e 2014,
- 3) Ausência de estabelecimento de prazos mínimos e máximos de parcelamento, utilizando como referência padrões internacionais. Como estudo comparativo Gonçalves (2016) cita a OCDE, em que a maioria dos países integrantes desse bloco utiliza o período máximo de parcelamento de 24 meses. Segundo essa autora, apenas em casos especiais esse prazo é alongado, e nesses casos é exigida garantia real do pagamento dos valores parcelados.

- 4) Permissão legal dos contribuintes migrarem de um parcelamento a outro, sem quitação do anterior, hipótese previsível de efeitos de postergação de obrigações tributárias, que gerou comportamento de risco moral e seleção adversa nos contribuintes, por meio de rolagens de dívidas pelos contribuintes contumazes a custos subsidiados e inferiores aos do mercado, diante da concessão reiterada desses parcelamentos editados em média de 3 em 3 anos, conforme estudos de Gonçalves (2016) no subitem 1.6.3.
- 5) Ausência de regras seletivas que analisassem a real necessidade desses programas para os contribuintes optantes, com exigência de apresentação de garantias reais para os valores parcelados e/ou outros tipos de contrapartidas, como é praxe adotada nos parcelamentos convencionais de países desenvolvidos componentes da OCDE segundo estudos de Faber e Silva (2016) do subitem 1.6.2, e com prévia análise de sua idoneidade e capacidade de pagamento, regras essas que evitariam que contribuintes inadimplentes em parcelamentos anteriores aderissem a novos programas.

3.3.4 Implementação

Com referência aos programas de parcelamentos federais especiais (Refis), a cobertura estendeu-se por todo o território nacional, devido à abrangência nacional dessa política que, como dito alhures, não tinha qualquer restrição de acesso, devido à ausência de regras de seletividade e/ou exigência de qualquer requisito para participação nesses programas.

A implementação ocorreu em conformidade com a legislação de regência da época em que foram instituídos, com formato simples para acesso das empresas e demais interessados à política, mediante preenchimento dos formulários solicitados. Não se pode afirmar, e nem sequer há registros que existiram problemas na implementação dos benefícios fiscais concedidos por esses programas.

Segundo análise de Gonçalves (2016), com base em dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil consolidados em abril de 2016, mais de 90% dos contribuintes que aderiram o Refis do ano de 2000 foram excluídos, seja por inadimplência, seja por migração para um programa superveniente, sendo que apenas 6,81% liquidaram os parcelamentos. Os mesmos altos índices de exclusão e baixos índices de liquidação se repetiram nos três maiores programas de parcelamentos subsequentes (Paes, Paex e Refis da Crise).

A etapa de consolidação de um parcelamento especial federal (Refis), em âmbito nacional, absorve um tempo considerável dos sistemas da administração tributária federal. No caso do parcelamento especial federal que foi conhecido como Refis da crise, sua etapa de consolidação dos débitos consumiu um lapso temporal do período de 2009 a 2011. Nesse período, conforme a Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), os optantes ficaram pagando uma parcela mínima de R\$ 100,00 por mais de 2 (dois) anos e tiveram, nesse período, direito à Certidão Positiva com efeitos de Negativa.

Entretanto, segundo a Secretaria da Receita Federal (2017), até a ocorrência da finalização em julho de 2011 da etapa de consolidação dos débitos que durou mais de 2 (dois) anos, metade das opções de parcelamento especial do Refis da Crise foram canceladas por irregularidade desses pagamentos mínimos, evidenciando que o parcelamento, além de ineficaz, ainda trouxe como consequência concorrência desleal e efeitos contrários ao interesse público, uma vez que grandes devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos.

3.3.5 Governança

No caso do último e mais recente parcelamento especial federal (Refis), instituído pela Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, a gestão da política, no âmbito da Secretaria da Receita Federal (RFB), foi instituída pela Instrução Normativa RFB n. 1855, de 07 de dezembro de 2018, para a habilitação da empresa na RFB.

No que concerne à governança, não foram identificados registros públicos atinentes a liderança, a estratégia e ao controle dos parcelamentos especiais federais pelo governo federal.

Segundo o artigo 3º do Decreto nº 9.203/2017 (BRASIL, 2017), são princípios da governança pública, dentre outros, a melhoria regulatória, a prestação de contas e responsabilidade e transparência.

A inexistência de melhoria regulatória da política relacionada com os parcelamentos especiais federais (Refis) ficou constatada na manutenção das mesmas falhas que caracterizaram a elaboração legislativa desses reiterados programas, conforme se extrai dos estudos da Secretaria da Receita Federal (2017), da Unafisco Nacional (2017) e nos estudos de autores consultados conforme referencial teórico exposto no subitem 1.6, do Capítulo I.

O relatório de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU), conforme Acórdão 2497/2018, também diagnosticou deficiências no desenho da norma legal dos parcelamentos

especiais federais relativos aos débitos tributários inscritos em dívida ativa da União, no âmbito da competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que resultou na apresentação de sugestão de proposta de edição de Lei em sentido estrito que estabeleça normas gerais para novos programas para eliminar ou mitigar as distorções decorrentes dos parcelamentos especiais.

3.3.6 Resultados

Entre os autores consultados no referencial teórico tratado no subitem 1.6, do Capítulo I, como dito antes, não se observou grandes variações quanto aos resultados colhidos na investigação dos parcelamentos especiais federais (Refis), e sim, muitas semelhanças e/ou identidade de conclusões entre eles.

Os estudos de Gonçalves (2016), abaixo resumidos, sintetizam bem os resultados observados pela estudos majoritários consultados quanto ao desvio de eficiência do Estado gerado pelos programas especiais de parcelamento (Refis), a saber:

- a) Verificação de contumácia, especialmente, entre os maiores contribuintes, na adesão aos programas Refis desde 2000 a 2016, evidenciando uma rolagem reiterada da dívida tributária, diante da oferta periódica de Refis, uma vez que desde o ano 2000, vem sendo concedidos em média de 3 em 3 anos. Até mesmo os contribuintes em litigância possuem uma alta margem de segurança para decidir pela adesão ao Refis em qualquer momento, caso julgue que suas chances de êxito são baixas.
- b) Comportamento de risco moral que o custo de oportunidade recomenda, pois os agentes percebem os programas Refis como um incentivo para a postergação do pagamento de suas obrigações tributárias, diante do cenário de muitas vantagens proporcionadas por esses programas como: redução de juros e multas, parcelamento em longo prazo, desobrigação de prestação de garantia, suspensão da pena nos crimes contra a ordem tributária, juros em condições muito mais atraentes que as taxas de mercado, dentre outras.
- c) Dessa forma, cria-se um ambiente econômico em condições de concorrência desleal entre os contribuintes inadimplentes e os adimplentes, contribuindo, assim, para que o comportamento dos contribuintes adimplentes tenda a se alterar evidenciando a escolha adversa.

- d) Aliás, esses mesmos resultados obtidos pela análise de Gonçalves (2016) também foram a opinião manifestada, de forma praticamente homogênea e/ou com características semelhantes pelos integrantes do grupo da administração federal durante as entrevistas pessoais, mediante questionários, conforme análises mencionadas nos subitens 3.1.1 e 3.1.2, do Capítulo III.
- e) O grupo de empresários (contribuintes) entrevistados, sejam optantes pelos parcelamentos especiais federais (Refis), ou não optantes, conforme relacionados nos subitens 3.1.3 e 3.1.4, do presente Capítulo III, também revelou que as falhas dos programas Refis criam situações de concorrência desleal, e outras brechas como a utilização de prejuízos fiscais (PF) e base de cálculo negativa de CSLL (BCN), cujos incentivos beneficiam primordialmente os grandes contribuintes tributadas pelo regime do Lucro Real,
- f) Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), o passivo tributário administrado pela RFB tem crescido fortemente nos últimos 4 anos, evoluindo do patamar de R\$ 1,1 trilhão em janeiro de 2013 para aproximadamente R\$ 1,6 trilhão em dezembro de 2016, período em que foram editados vários parcelamentos especiais.
- g) Ainda conforme a Secretaria da Receita Federal (2017), os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal evidenciam que os parcelamentos não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela os recolhimentos dos tributos na espera de um novo parcelamento especial. Dessa forma, a RFB conclui que a instituição de parcelamentos especiais não tem atingido os objetivos deles esperados: incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário) e promover a regularidade fiscal dos devedores, devendo qualquer proposta nesse sentido ser rejeitada.

3.3.7 Impactos

Conforme se pode verificar na Tabela 4, exposto no subitem 1.7.1 Renúncia fiscal nos últimos programas, do Capítulo, as renúncias fiscais dos maiores programas de pagamento à vista e parcelamentos especiais concedidos a partir de 2.008, extraído do estudo da Secretaria

da Receita Federal (2017), o montante de renúncias estimado atingiu o montante de R\$ 176 bilhões, cujos impactos negativos são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, reduzindo os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança e até a previdência social.

A queda da arrecadação tributária repercute na redução do repasse obrigatório dos valores destinados ao Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal (FPE) e ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM), e aos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), Nordeste (FNE) e Centro-Oeste (FCO), conforme art.159, I, da CRFB/88.

3.3.8 Execução das despesas orçamentárias e dos subsídios da União

Reproduz-se novamente abaixo a tabela de renúncias fiscais do subitem 1.6.1 extraída de dados da Secretaria da Receita Federal (2017):

Tabela 5: Renúncia fiscais dos maiores programas de pagamento á vista e parcelamento especiais concedidos a partir de 2008.

| PROGRAMA | R\$ milhões | | | TOTAL |
|--|------------------|--------------------|-----------------------|-------------------|
| | PAG. Á VISTA (*) | PARC. PREVID. (**) | PARC. NÃO PREVID (**) | |
| Refis Crise I – MP nº 449/08 e Lei 11.941/09 | 3.080,54 | 12.993,02 | 44.824,46 | 60.898,02 |
| Refis Crise II – Lei nº 12.865/13 e Lei nº 12.973/14 | 151,15 | 637,50 | 2.199,29 | 2.987,93 |
| Refis III – MP nº 12.996/14 e Lei nº 11.941/09 | 604,58 | 2.549,98 | 8.797,16 | 11.951,72 |
| PIS/Confins Inst. Financeiras – Lei nº 12.865/13 | 8.030,13 | * | 24,12 | 8.054,25 |
| Tributação Bases Universais – Lei nº 12.865/13 | 5.691,64 | * | 11.248,42 | 16.940,05 |
| PERT – Programa Especial de Regularização Tributária (***) | * | 7.700,65 | 30.802,60 | 38.503,25 |
| PREM – Progr. Regularização dos Estados e Municípios (***) | * | 12.661,42 | * | 12.661,42 |
| PRR – Programa de Regularização Rural (***) | * | 7.603,30 | * | 7.603,30 |
| Simples Nacional Especial – PLP Dezembro/17 (****) | * | * | 16.400,00 | 16.400,00 |
| Totais: | 17.558,03 | 44.145,86 | 114.296,04 | 175.999,94 |
| Observações: Fonte: Sistema de cobrança RFB e PGFN (*) Renúncia efetivamente incorrida por conta do pagamento á vista no respectivo prazo do Programa. (**) Renúncia no momento da consolidação do parcelamento especial. (***) Parcelamento especial ainda não consolidado – estimativa com base optantes. (****) Parcelamento em discussão legislativa – renúncia projetada | | | | |

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017).

Conforme já referido anteriormente no subitem 2.5. Controle fiscal – orçamentário, do Capítulo II acima, a prestação de contas, responsabilidade e transparência referentes às reduções de multas, juros e encargos e demais facilidades oferecidas pelos programas especiais de parcelamentos especiais (Refis), e que configuram renúncias de receitas, não foram observadas diante do descumprimento do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei complementar n. 101/2000, (BRASIL, 2000), que dispõe que tais renúncias deverão estar acompanhadas de estimativa do seu impacto-orçamentário .

3.3.9 *Insights* sobre eficiência e economicidade do gasto

As entrevistas pessoais, mediante questionário, com o grupo de empresários (contribuintes), tema tratado nos subitens 3.1.1 a 3.1.4, não mencionaram nenhuma eficiência e/ou economicidade de gasto com referência aos parcelamentos especiais federais (Refis), quer tenham sido optantes ou não por esses programas Refis

Mesmo o grupo dos empresários optantes e que foram socorridos por esses parcelamentos, a maioria titulares de empresas pequenas viáveis e idôneas, quando se encontravam em situação de dificuldades financeiras provisórias, reconheceram a existência de falhas que comprometiam a eficiência desses programas na medida em causavam concorrência desleal, afronta ao princípio da isonomia tributária, e uso desses programas com desvio de finalidade para aumento de lucros.

Aliás, analisando a forma, prazo e finalidade que o grupo dos empresários, de pequeno porte sua maioria, utilizaram os parcelamentos especiais federais (Refis), verifica-se que a rigor, não havia necessidade desse grupo utilizar esta modalidade excepcional de parcelamento, que poderia ser substituído perfeitamente pelo parcelamento convencional conforme mencionado alhures.

O resultado das entrevistas com o grupo da administração tributária federal conforme visto no subitem 3.1 foi praticamente unânime no sentido de que os parcelamentos especiais federais (Refis) são instrumentos inadequados e ineficientes quer para o objetivo de aumentar a arrecadação tributária, quer para promover a regularização fiscal do devedor de tributos.

Para esse grupo de entrevistados da administração tributária federal, em decorrência de sua má elaboração legislativa, os programas Refis são instrumentos ineficientes e inadequados, pois, além de deseducar os contribuintes a cumprir suas obrigações tributárias de forma espontânea, ainda trazem como consequência perdas de arrecadação e renúncias fiscais, cuja conta é paga de forma difusa por toda a sociedade.

Os estudos realizados com os autores elencados no referencial teórico do subitem 1.6, do Capítulo I, somados com os estudos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (2017), da Unafisco Nacional (2017), sem grandes variações, não reconhecem eficiência ou economicidade nos parcelamentos especiais federais (Refis) nos moldes reiterados em que foram instituídos a partir do ano de 2000 a 2017.

3.3.10 Recomendações

O estudo da Secretaria da Receita Federal (2017), como principal órgão gestor desta política, de forma objetiva e consistente, demonstrou as falhas de eficiência desses programas, e que tem sido referência e citação em muitos estudos de obras realizados por diferentes autores mencionados no subitem 1.6, do Capítulo I.

Em que pese esses programas de parcelamento especiais não terem apresentados resultados eficazes e eficientes de acordo com os autores de obras e de estudos de instituições, avalia-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) tem exercido o mecanismo da liderança com boa governança, dentro dos padrões de integridade, responsabilidade e motivação, como órgão gestor dos parcelamentos especiais federais.

Para futuras concessões de parcelamentos, recomenda-se uma melhor análise de custo-benefício da política, e a instrumentalização de mecanismo de estratégia de longo prazo e de controle, que não houve nos anteriores programas Refis, para que fossem alcançados os resultados pretendidos, nos termos preconizados no artigo 5º, II e III, do Decreto n. 9.203/2017 (BRASIL, 2017).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não se pode deixar de reconhecer que a atuação independente, competente e transparente da RFB na condução da administração tributária federal como órgão gestor dos parcelamentos especiais federais (Refis) ficou manifestada no seu “Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais” atualizado até 29 de dezembro de 2017, cuja contribuição para fins de avaliação desta política pública serviu de fonte e referência também para inúmeros estudos de outros autores e instituições a respeito da temática dos parcelamento tributários.

O presente ensejo é conveniente e oportuno para destacar uma frase dita pelo tributarista e ex-secretário da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel (1995 a 2002), em entrevista concedida à revista *Crusoé*, conforme Alves (2019), quando declarou que “A Receita deveria ser órgão de Estado”, sem nenhuma interferência política, frase que encontra sólido alicerce nos estudos de Souza (2006), que salientou a importância da delegação de políticas públicas para instituições com “independência” política.

Com substrato nos elementos analisados pela matriz SWOT, e dos resultados extraídos pela Avaliação Executiva, portanto, infere-se que o desenho inadequado das leis instituidoras dos parcelamentos especiais (Refis), formatado em sua origem legislativa no Parlamento, proporcionaram a formação das hipóteses frágeis e lacunosas que, por seu turno, provocaram a falta de eficácia e eficiência desses programas de parcelamentos especiais.

Os resultados apresentados pela análise da matriz SWOT e da Avaliação Executiva, acima mencionados, somados com os desdobramentos observados na tramitação legislativa do parcelamento do PERT, de 2017, conforme os estudos de Menezes (2017), permitem qualificar a política pública tributária dos parcelamentos especiais como “*política de governo*”, elaborada para satisfazer a política transitória, com alternância de poder, de um grupo político em mandato eletivo.

Essa situação, que reclama novos rumos, pode ser revertida no futuro mediante alterações legislativas com a colaboração de sugestões de instituições como a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Tribunal de Contas da União (TCU), Unafisco Nacional, de especialistas tributários etc e demais estudiosos dessa temática dos parcelamentos especiais.

A concretização dessas medidas legislativas certamente poderá contribuir para dar maiores avanços nessa política pública em consonância com os melhores padrões mundiais de tributação, especialmente o da OCDE, do qual o Brasil quer fazer parte, significando o resgate da política de Estado, que significa aquela política de longo prazo, voltada ao interesse geral da população e independente dos ciclos eleitorais, na acepção de Secchi (2015).

REFERÊNCIAS

ALVES, Renato. : '**Receita tem de ser órgão de estado**'. 11/10/2019. Disponível em <<https://crusoe.com.br/edicoes/76/receita-tem-de-ser-orgao-de-estado/>>. Acesso em: 05. set. 2019.

ANDREASI, Diego. **Entenda a diferença entre Eficiência e Eficácia de uma vez por todas**. 14/04/2018. Disponível em: <<https://administradores.com.br/artigos/entenda-a-diferenca-entre-eficiencia-e-eficacia-de-uma-vez-por-todas>>. Acesso em 06. ago.2019

APPY, Bernard. O Estado de São Paulo. 24/07/2018. **A política da reforma tributária**. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-politica-da-reforma-tributaria,70002412447>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

ARAÚJO, Carla; FERNANDES, Adriana; GADELHA, Igor. **Sob pressão, Temer sanciona Refis na véspera da votação da denúncia na Câmara**.O Estado de São Paulo. 25 out.2017

ARAÚJO, Francisco Angelo. **Programas de Recuperação Fiscal –REFIS Uma análise sob ótica da teoria dos jogos**. 2009. 64 fl.Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2009.

ARMILIATO, Paulo Eduardo. **Estudo de caso sobre o efeito provocado na arrecadação tributária federal em decorrência dos benefícios para pagamento e parcelamento instituídos pela lei 11.941, de 2009**. 2015, 25 fl. Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário) - Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2015.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Diretoria de Defesa profissional e Assuntos Técnicos. Gestão 2016-2019. **Nota Técnica Unafisco nº 03/2017 Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios**. Disponível em:http://unafiskonacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tcnica_Unafisco_no_03_2017.pdf> Acesso em 16 nov. 2017

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.**Refis não atende aos interesses públicos e contém dispositivos imorais. Notícias – 28/09/2017**. Disponível em:<http://www.unafiskonacional.org.br/default.aspx?section=8&articleId=6471>> Acesso em 15 nov./2017

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças.** (Direito Financeiro e Tributário) São Paulo: Ed. RT : 1969.

BENVENISTE, Guy, **Seis Tendências Modeladoras da Organização do Século XXI.** In: Benveniste Guy. *The Twenty-First Century Organization.* San Francisco, Josey-Bass, 1994.

BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série Doutrina Tributária.** Vol.IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. **Tributação: princípios, evolução e tendências recentes. Textos para Discussão.** Instituto de Economia, Unicamp, n. 31, novembro de 1993,p.03

BRASIL Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. Conversão da Medida Provisória nº 783, de 2017. **Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert)** na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, DF, 25 mai.2017.

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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,** Poder Executivo, Brasília, DF,27 out.1966 e retificado em 31.10.1966.

BRASIL Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. **Institui o Programa de Regularização Tributária** junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm. >. Acesso em 21. Jul. 2019

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex ante,** volume 1. Brasília: IPEA, 2018.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 jul.2019

BRASIL. Decreto n. 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9203.htm.>. Acesso em 05 set. 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 352, de 17 de junho de 1968.** Dispõe sobre o pagamento de débitos fiscais e dá outras providências.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 04 ago.2019

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016.** Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir Novo Regime Fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Instrução Normativa RFB n. 1687, de 31 de janeiro de 2017. **Regulamenta o Programa de Regularização Tributária (PRT)**, instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017.

BRASIL. Lei n. [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.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, DF, 22 jul.2002.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17.03.1964. Estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acesso em 04 ago.2019.

BRASIL. Lei n. 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.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em 06 nov. 2019

BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212rep.htm>. Acesso em: 22 jul.2019.

BRASIL. **Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências,** e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994...Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF. 11 abr. 2000.

BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.>.** Acesso em: 05 ago.2019

BRASIL. Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. **Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.** Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm . Acesso em 22 ju.2019.

BRASIL. Lei n. 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.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 22 jul.2002. p.3.

BRASIL. Lei n. 13.496, de 24 de outubro de 2017. **Institui o Programa Especial de de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;** e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

BRASIL. **Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 783, de 31 de maio de 2017.** Institui o Programa Especial de Regularização Tributária na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2017/medidaprovisoria-783-31-maio-2017-784999-exposicaodemotivos-152944-pe.html>>. Acesso em 06 ago. 2019

BRASIL. **Medida Provisória n. 766, de 4 de janeiro de 2017.** Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm>. Acesso em 06 set .2019

BRASIL. **Medida Provisória nº 783,** de 31 de maio de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm>. Acesso em: 06 ju.2019

BRASIL. **Medida Provisória n. 807, de 31 de outubro de 2017.** Altera a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, que institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv807.htm>. Acesso em: 06 set. 2019

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais.** Atualizado em 29/12/2017. Disponível em: idg.receita.fazenda.gov.s/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 15. Jul.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Nota Executiva**. 2017. Disponível em: < <https://static.poder360.com.br/2019/01/Nota-Executiva-Resultado-PERT-2017.pdf>. >. Acesso em 20 set. 2019

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Análise e Acompanhamento de Políticas Governamentais. **Avaliação de Políticas Públicas. Guia prático de análise ex post Volume 2**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181218_avaliacao_de_politicas_publicas_vol2_guiá_expost.pdf>. Acesso em 30 ago.2019.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 7.827, de 27.09.1989. Regulamenta o art. 159, inciso I, alínea c, da Constituição Federal. **institui o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte - FNO, o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste - FNE e o Fundo Constitucional de Financiamento do Centro-Oeste - FCO**, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7827.htm>. Acesso em 07.ago.2019.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2018**. Disponível em: <https://cdn.tesouro.gov.br/sistemas-inter-nos/apex/producao/sistemas/thot/arquivos/publicacoes/29472_989033/Boletim_CTB_2018.pdf?v=4013>. Acesso em: 03 ago.2019.

BRASIL. **Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/inicio/>>. Acesso em: 24.set.2019.

CABRAL, Kleber. **A monetização do Refis**. Publicação: Blog Fausto Macedo/Estadão. Data: 17/09/2018. Disponível em: <<http://unafiskonacional.org.br/default.aspx?section=13&articleId=7259>>. Acesso em 19 Set.2018.

CABRAL, Kleber. **Como o Refis engorda o lucro das grandes empresas e piora a crise fiscal da União**. Disponível em: < <https://www.facebook.com/UnafiscoNacional/videos/971678866334093/>>. Acesso em 13 jun.2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 19.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributaria**. São Paulo: Saraiva, 2013,

CARVALHO, Oswaldo Santos de. **“Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS**. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). **ICMS: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P.258

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTEL, Robert. **A dinâmica dos processos de marginalização: da vulnerabilidade à “desfiliação”**. CADERNO CRH, Salvador, n. 26/27, p. 19-40, jan./dez. 1997.

CAVALCANTE, R. **Estudo Exploratório Acerca da Influência do Parcelamento de Débitos sobre a Arrecadação Tributária da União**. Monografia Especialização em orçamento Público do Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, 2010. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2293025.PDF>.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COLAUTO, Romualdo Douglas; MECCA, Marlei Salete; LEZANA, Álvaro Guilherme Rojas. **Gestão Governamental: Análise SWOT em estudo situacional de um município de Minas Gerais**. Área temática: Gestão de custos no setor governamental. Maio de 2007. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1504/1504>> . Acesso em 11 ago.2019.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Repartição de receitas tributárias e transferência intergovernamentais**. In: CONTI, José Maurício. SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo (Coord.). **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo**. São Paulo: Almedina, 2014,

COSTA, Acides Jorge. História da Tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin,2005.

CUNHA, João Paulo Brzezinski da. **Os incentivos fiscais como forma de desenvolvimento regional no Estado de Goiás**. 2009. 104 fl. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Regional) – Faculdades Alves Faria, Goiânia, 2009.

DIAS, Marco Antonio. **James Buchanan e a “política” na escolha pública**. Estratégica, vol. 9 (08), junho. 2010. Disponível em:<. <http://blogsertaopotiguar.blogspot.com/2012/01/james-buchanan-e-politica-na-escolha.html>>. Acesso em: 06 ago.2019.

DICIO - DICIONARIO ON LINE DE PORTUGUES. Significado de economicidade. Disponível em: <. <https://www.dicio.com.br/economicidade/>>. Acesso em: 05. Ago.2019

E-GESTÃO PÚBLICA. **O que é Justiça Fiscal e qual a sua relação com o InnovaCity Inteligência Fiscal ?** 12/08/2019. Disponível em: < <https://www.e-gestaopublica.com.br/justica-fiscal/1?>>. Acesso em: 18 set.2019

ELALI, André. **Incentivos fiscais internacionais** : concorrência fiscal, mobilidade financeira e crise do Estado. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico**: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 48.

FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da . **Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto. Revista da Receita Federal. Estudos Tributários e Aduaneiros.** Brasília: V-3, N.1-2, Jan./Dez.2016 Disponível em:<<https://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revistarfbv3.pdf#page=161> >. Acesso em: 15 Jul.2018.

GONÇALVES, Antonieta Caetano. **Comportamento de risco moral e seleção adversa oriundo dos programas de refinanciamento de débitos Tributários federais reiterados.** VIII Congresso Anual da AMDE. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: < http://www.congresso.amde.org.br/index.php/CONGRESSO/VIII_AMDE/paper/viewFile/128/92 >. Acesso em: 15 jul. 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Das exonerações tributárias: incentivos e benefícios fiscais.** In: GRUPENMACHER, Betina Treiger et al. **Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro.** Lisboa: Aldmedina, 2012, p.17-18.

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

MACIEL, Felipe Guatimosim. **O controle da corrupção no Brasil.** 3^o Lugar. Tema: O Combate à Corrupção no Brasil: Desafios e Perspectivas. I Concurso de Monografias e Redações da Controladoria-Geral da União – CGU. 2005. Disponível em >https://www.researchgate.net/publication/236848633_O_Controlo_da_Corrupcao_no_Brasil. >. Acesso em 13 jul. /2019.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Dependência da trajetória dos incentivos fiscais**: fragmentação do empresariado na Reforma Tributária. 2008. 127f. Dissertação (Mestrado) – Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados (CEFOP), Brasília – DF.

MARQUES, Marcos Silva Moreira. **A eficiência da arrecadação tributária ante os parcelamentos especiais, a cobrança e a fiscalização: uma abordagem com o uso de fronteiras estocásticas**. Brasília, 2008. Disponível em: . Acesso em 25 out. 2016. lata-pressao-por-mp-e-negociacoes-com-governos-ha-30-anos.htm>acesso em 14 abr. 2017.

MELO, N.R. **A aplicação da análise SWOT no planejamento turístico de uma localidade: o caso de Araxá, MG**. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/pdf/1154/115421320001.pdf>>. Acesso em 17 ago.2019

MENDES, Gilmar. **Lei de Responsabilidade Fiscal, Correlação entre Metas e Riscos fiscais e o impacto dos déficits públicos para as gerações futuras**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador: CAJ-Centro de Atualização Jurídica, n.14, jun-ago. 2002. Disponível em: <http://direitopublico.com.br>. Acesso em : 12 dez.2018

MENEZES, Daniel Telles de. **Política tributária como política pública. Análise do sistema tributário pela tipologia de Theodore Low**. Outubro 2017. Disponível em: <pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-vii-numero-10-2017/10politica.pdf>. Acesso em: 10 set. 2019

MORAES, Bernardo Ribeiro de.. **Compêndio de Direito Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.v.2.

MORAIS, C.; MACEDO L.; BORGES R. **O Resultado Arrecadatário do REFIS, do PAES e do PAEX e seu Impacto na Sensação de Risco Subjetivo pelos Devedores**. Monografia do Curso de Administração Tributária da Escola de Administração Fazendária – ESAF, 2011. Disponível em <http://www.jfce.jus.br/internet/sites/site2011/modelos/esmafe/material_Didati_co/documentos/cursoExecucaoFiscal/cobrancaExecutivaParcelamentos.pdf>. Acesso em: 14 set.2019

MUZZI FILHO, Carlos Victor; GONÇALVES, Antonieta Caetano; QUADRO, Aparecida Dutra de Barros. **O princípio da (in)eficiênciano controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais (“Refis”)**. 2017. Revista da Faculdade Sul de Minas. Disponível em: <https://www.fdsu.edu.br/mestrado/revista_artigo.php?artigo=312&volume=>. Acesso em 1º jul. 2019

OLIVEIRA JUNIOR, Afranio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal**. Curitiba: Juruá: 2016.

OLIVEIRA, Guilherme Resende. **Três ensaios sobre avaliação de políticas públicas**. 2016. 105 fl. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/20812>>. Acesso em 01/10/2018.

PAES, Nelson Leitão. **Os efeitos dos parcelamentos tributários sobre a arrecadação tributária**. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/ee/article/view/47002/85395>> acesso em 13/02/2018.

PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP, 2007. P.22.

PIRES, J.C. de S; MACEDO, K.B. Cultura Organizacional em organizações públicas no Brasil. **Rev. Administração Pública. Rio de Janeiro, v.40, n.1, 2006. Disponível em:** <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6805>>. Acesso em 13 ago.2

POLITIZE. Políticas públicas: o que são e para que existem. 2019. Disponível em: <<https://www.politize.com.br/politicas-publicas/>>. Acesso em: 10 set..2019

SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos; MONTEIRO, Yasmin da Costa; BEZERRA, Sérgio Luis de Argolo. **Matriz Swot como ferramenta de avaliação das políticas públicas ambientais: Estudo de caso sobre o plano de saneamento ambiental da Baía de Guanabara..** Disponível em: <el.br/eventos/orcamentopublico/pages/arquivos/III%20SIMPOSIO/MATRIZ%20SWOT%20CO-MO%20FERRAMENTA%20DE%20AVALIACAO%20DAS%20POLITICAS%20PUBLICAS%20AMBIENTAIS.pdf>. Acesso em 22/09/2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributarias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SECCHI, Leonardo. **POLÍTICAS PÚBLICAS**. Conceitos, esquemas de análises, casos práticos. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2015.

SILVA, José Carlos da. **Fonte de propina**. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/noticia.php?id_noticia=21755>. Acesso em: 11/07/2018.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da, In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SILVA, Monteiro Diene da *et al.* **Plano estratégico de marketing Goiaspel Embalagens**.2008. 52 f. Trabalho de Conclusão de Concurso. (Graduação em Administração em Marketing). Faculdade Alves Faria, Goiânia. 2008.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIQUEIRA, Edison Freitas de. **Refis da Crise**. Comentários sobre os artigos da Lei 11.941/09. Porto Alegre: Imprensa Livre , 2009.

SOUZA, Celina. **Políticas públicas: uma revisão da literatura**. Sociologias, Porto Alegre. Ano 8, n. 16, jul/dez 2006, p.20-45. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/soc/n16/a03n16>>. Acesso em: 10 ago. 2019

SOARES, Fernando da Mota. **Elaboração do planejamento mercadológico da empresa Consultibrasil**. 2006. 39 f. Trabalho de conclusão de curso. (Graduação em Administração da Produção). Faculdade Alves Faria, Goiânia. 2006.

SOUZA, Anderson Batista. **A Guerra fiscal no atual cenário constitucional**. Publicado em 12/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/70636/a-guerra-fiscal-no-atual-cenario-constitucional>>. Acesso em 31. ago.2019.

STEINER, Sylvia Helena F. Crimes Tributários e Normas Penais no Regime do Refis. *In* VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa, Coord. **REFIS: aspectos jurídicos relevantes**.Bauru-SP: Edipro, 2001.

TAVARES, André Ramos. A natureza do Refis e a consequente inexistência de liberdade contratual quanto às clausulas pactuadas. *In*: VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa (Coord.). **REFIS: aspectos jurídicos relevantes**. Bauru: Edipro, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. **Tratado de Direito Constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**. Vol III. 3.ed. Renovar, Rio de Janeiro: 2005.,

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado Democrático de Direito. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneo**. São Paulo: Manole, 2005

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. v. I Rio de Janeiro: Renovar: 2009,

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v.I. p.522.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas & guerra fiscal**. Curitiba: Juruá, 2008.

UNAFISCO-ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nota técnica Unafisco nº 03/2017 Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios**. Diretoria de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos. Gestão 2016-2019. Disponível em: < http://unafiskonacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tecnica_Unafisco_no_03_2017.pdf >. Acesso em: 15/07/2018.

UNAFISCO-ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Notícias. 18/10/2018. **Unafisco ingressa com ADI 6.027 no STF contra concessão reiterada de parcelamentos especiais de débitos tributários**. Disponível em: <<http://www.unafiskonacional.org.br/default.aspx?section=8&articleId=7321>>. Acesso em : 09.ago.2019.

UNAFISCO-ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Pena de prisão para crimes tributários: Na BandNews, Kleber Cabral dá entrevista e PLS 423 da Unafisco é destaque**. 14/09/2018, Disponível em: <<http://unafiskonacional.org.br/default.aspx?section=13&articleId=7270>>. Acesso em 27/09/2018

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de débitos tributários das Empresas**. Curitiba: Juruá, 2010. 288p.

ZILVETTI, Fernando. **A conjuntura econômica e tributação**. In: II Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2005, São Paulo. Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. V. 1. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. – IBET, 2005, p.345

ANEXOS

ANEXO I**QUESTIONÁRIO – REFIS****AGENTES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA****CARGO DO ENTREVISTADO:** _____**DATA:** _____

1) Quais são os desvirtuamentos e fragilidades que caracterizam os reiterados parcelamentos especiais federais (Refis)?

Resposta: _____

2) Efeitos dos Refis no comportamento dos contribuintes, na concorrência, na inadimplência, na queda da arrecadação, e seus efeitos na economia e na sociedade.

Resposta: _____

3) Efeitos dos Refis na concentração de renda e suas consequências entre as camadas mais pobres da população.

Resposta: _____

4) Quais são as mudanças que os agentes da administração sugerem para a legislação do Refis ?

Resposta: _____

5) Há provas, avaliações adequadas ou evidências, com referência às empresas que foram beneficiadas pelos parcelamentos especiais -REFIS, que em decorrência de perdão de juros e multas, prazos longos de pagamento e demais facilidades, concedidos por esses programas, tenham expandido as suas atividades e gerado mais renda e empregos ?

Resposta: _____

6) O Refis contribuiu efetivamente pelo menos para a preservação dos empregos existentes nas empresas que foram beneficiadas por esses parcelamentos especiais, evitando agravar ainda mais o quadro de alto nível de desemprego pela ausência de crescimento da economia ?

Resposta: _____

7) Com base nessa premissa, não teria sido o rompimento da excepcionalidade dos Parcelamentos Especiais – Refis, uma mescla dos institutos da moratória, anistia e remissão tributárias (os quais se justificam apenas em situações excepcionais de calamidades, desastres naturais, imprevisível crise econômica grave), a causa maior da banalização e ineficiência desse instituto ? Ou teria havido outros fatores não republicanos por parte da classe política e dos empresários que concorreram para a existência de tantos Refis ? Na sua opinião, qual deveria ser a solução para esta última hipótese ?

Resposta: _____

8) A UNAFISCO NACIONAL defende que todas as emendas que pretendam instituir parcelamentos com perdão de multas e juros sejam vigorosamente rejeitadas. Vale dizer, há necessidade de regras duradouras. Na sua opinião, além destas regras duradouras, quais outros limites, restrições, ou mudanças de critérios deveriam ser nela estabelecidas ?

Resposta: _____

ANEXO II**QUESTIONÁRIO DIRIGIDO PARA EMPRESÁRIOS – REFIS**

ENTREVISTADO: _____

DATA: _____

1) Sua empresa já utilizou alguma vez os parcelamentos especiais federais – Refis ?

Resp. _____

2) Em caso afirmativo, e se já utilizou mais de uma única vez, poderia informar em quais épocas isso ocorreu ?

Resp. _____

3) Qual a opinião e/ou pensamento do(a) Senhor (a) e/ou de sua empresa a respeito do Refis ?

Resp. _____

4) O que o (a) senhor (a) acha dessa política do governo de concessão reiterada de Refis, em curtos espaços de tempo, com perdão de juros e multas, prazos longos de pagamento e demais facilidades para os devedores tributários em atraso ?

Resp. _____

5) Quais os problemas e/ou distorções que o (a) Senhor(a) acha que existem no Refis ?

Resp. _____

6) Quais foram os ganhos e/ou vantagens auferidos pelos que pelos se utilizaram do Refis ? O Refis contribuiu, pelo menos, para a manutenção dos empregos em sua empresa, (caso tiver utilizado) ?

Resp. _____

7) Quais foram as consequências para as empresas que não se utilizaram do Refis ?

Resp. _____

8) Quem o(a) Senhor(a) acha que mais ganhou ou perdeu com as instituições dos Refis?

Resp. _____

9) Os estudos majoritários sobre os parcelamentos especiais – REFIS e a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil confirmam que este instituto provoca perdas de arrecadação. Nesse sentido, o senhor acha que houve ou não um comportamento “*rent seeking*” ou “*logrolling*” dos parlamentares e dos grandes empresários (grupos de interesse) no sentido de manipulação e/ou mudança de regras na instituição das Leis do Refis para fornecer isenções e incentivos fiscais ou outros subsídios a indivíduos ou empresas em troca de apoio ou propina ?

Resp. _____

10) Na sua opinião, o Refis deveria ser extinto ? Ou Alternativamente, como deveria ser o Refis para ser um instrumento efetivo de arrecadação eficaz e eficiente para servir aos interesses gerais do País ?

Resp. _____

ANEXO III
Presidência da República
Casa Civil
Subchefia para Assuntos Jurídicos
LEI Nº 9.964, DE 10 DE ABRIL DE 2000.

Conversão da MPv nº 2.004-6, de 2000

Vide Lei nº 10.002, de 2000

Vide Decreto nº 3.342, de 2000

Vide Decreto nº 3.431, de 2000

Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos. (Vide Lei nº 10.189, de 2001).

§ 1º O Refis será administrado por um Comitê Gestor, com competência para implementar os procedimentos necessários à execução do Programa, observado o disposto no regulamento.

§ 2º O Comitê Gestor será integrado por um representante de cada órgão a seguir indicado, designados por seus respectivos titulares:

I – Ministério da Fazenda:

a) Secretaria da Receita Federal, que o presidirá;

b) Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

~~II – Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

§ 3º O Refis não alcança débitos:

- I. de órgãos da administração pública direta, das fundações instituídas e mantidas pelo poder público e das autarquias;

- I. relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;
- I. relativos a pessoa jurídica cindida a partir de 1º de outubro de 1999.

Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º.

§ 1º A opção poderá ser formalizada até o último dia útil do mês de abril de 2000.

§ 2º Os débitos existentes em nome da optante serão consolidados tendo por base a data da formalização do pedido de ingresso no Refis.

§ 3º A consolidação abrangerá todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, a juros moratórios e demais encargos, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

§ 4º O débito consolidado na forma deste artigo:

~~I – sujeitar-se-á, a partir da data da consolidação, a juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, vedada a imposição de qualquer outro acréscimo; (Vide Medida Provisória nº 2.061, de 2000)~~

I - independentemente da data de formalização da opção, sujeitar-se-á, a partir de 1º de março de 2000, a juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, vedada a imposição de qualquer outro acréscimo; (Redação dada pela Lei nº 10.189, de 2001)

II – será pago em parcelas mensais e sucessivas, vencíveis no último dia útil de cada mês, sendo o valor de cada parcela determinado em função de percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior, apurada na forma do art. 31 e parágrafo único da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não inferior a:

- a) 0,3% (três décimos por cento), no caso de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples e de entidade imune ou isenta por finalidade ou objeto;
- a) 0,6% (seis décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido;

1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, relativamente às receitas decorrentes das atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil; 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), nos demais casos.

§ 5º No caso de sociedade em conta de participação, os débitos e as receitas brutas serão considerados individualizadamente, por sociedade.

§ 6º Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a inclusão, no Refis, dos respectivos débitos, implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação.

§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

- I. compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;
- I. a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros, estes declarados à Secretaria da Receita Federal até 31 de outubro de 1999.

§ 8º Na hipótese do inciso II do § 7º, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de 15% (quinze por cento) e de 8% (oito por cento), respectivamente.

§ 9º Ao disposto neste artigo aplica-se a redução de multa a que se refere o art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 10. A multa de mora incidente sobre os débitos relativos às contribuições administradas pelo INSS, incluídas no Refis em virtude de confissão espontânea, sujeita-se ao limite estabelecido no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 3º A opção pelo Refis sujeita a pessoa jurídica a:

- I. confissão irrevogável e irretroatável dos débitos referidos no art. 2º;

- I. autorização de acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data de opção pelo Refis;

acompanhamento fiscal específico, com fornecimento periódico, em meio magnético, de dados, inclusive os indiciários de receitas;

aceitação plena e irrevogável de todas as condições estabelecidas;

cumprimento regular das obrigações para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e para com o ITR;

pagamento regular das parcelas do débito consolidado, bem assim dos tributos e das contribuições com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000.

§ 1º A opção pelo Refis exclui qualquer outra forma de parcelamento de débitos relativos aos tributos e às contribuições referidos no art. 1º. (Vide Lei nº 12.688, de 2012) (Vide Lei nº 13.043, de 2014) (Vide Medida Provisória nº 766, de 2017) (Vide Lei nº 13.496, de 2017)

§ 2º O disposto nos incisos II e III do caput aplica-se, exclusivamente, ao período em que a pessoa jurídica permanecer no Refis.

§ 3º A opção implica manutenção automática dos gravames decorrentes de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas nas ações de execução fiscal.

§ 4º Ressalvado o disposto no § 3º, a homologação da opção pelo Refis é condicionada à prestação de garantia ou, a critério da pessoa jurídica, ao arrolamento dos bens integrantes do seu patrimônio, na forma do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

§ 5º São dispensadas das exigências referidas no § 4º as pessoas jurídicas optantes pelo Simples e aquelas cujo débito consolidado seja inferior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

§ 6º Não poderão optar pelo Refis as pessoas jurídicas de que tratam os incisos II e VI do art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 4º As pessoas jurídicas de que tratam os incisos I e III a V do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, poderão optar, durante o período em que submetidas ao Refis, pelo regime de tributação com base no lucro presumido

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, as pessoas jurídicas referidas no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, deverão adicionar os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior ao lucro presumido e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 5º A pessoa jurídica optante pelo Refis será dele excluída nas seguintes hipóteses, mediante ato do Comitê Gestor:

- I. inobservância de qualquer das exigências estabelecidas nos incisos I a V do caput do art. 3º;
- I. inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições abrangidos pelo Refis, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;

constatação, caracterizada por lançamento de ofício, de débito correspondente a tributo ou contribuição abrangidos pelo Refis e não incluídos na confissão a que se refere o inciso I do caput do art. 3º, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial;

compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa referidos nos §§ 7º e 8º do art. 2º;

decretação de falência, extinção, pela liquidação, ou cisão da pessoa jurídica;

concessão de medida cautelar fiscal, nos termos da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992;

prática de qualquer procedimento tendente a subtrair receita da optante, mediante simulação de ato;

declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, nos termos dos arts. 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 1996;

decisão definitiva, na esfera judicial, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa ao débito referido no § 6º do art. 2º e não incluído no Refis, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência da referida decisão;

arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do imposto de renda por critério diferente do da receita bruta;

suspensão de suas atividades relativas a seu objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.

§ 1º A exclusão da pessoa jurídica do Refis implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

§ 2º A exclusão, nas hipóteses dos incisos I, II e III deste artigo, produzirá efeitos a partir do mês subsequente àquele em que for cientificado o contribuinte.

§ 3º Na hipótese do inciso III, e observado o disposto no § 2º, a exclusão dar-se-á, na data da decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, quando houver sido contestado o lançamento.

Art. 6º O art. 22 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 22. O empregador que não realizar os depósitos previstos nesta Lei, no prazo fixado no art. 15, responderá pela incidência da Taxa Referencial – TR sobre a importância correspondente." (NR)

"§1º Sobre o valor dos depósitos, acrescido da TR, incidirão, ainda, juros de mora de 0,5% a.m. (cinco décimos por cento ao mês) ou fração e multa, sujeitando-se, também, às obrigações e sanções previstas no Decreto-Lei nº 368, de 19 de dezembro de 1968." (NR)

"§ 2º A incidência da TR de que trata o caput deste artigo será cobrada por dia de atraso, tomando-se por base o índice de atualização das contas vinculadas do FGTS." (NR)

"§ 2º-A. A multa referida no § 1º deste artigo será cobrada nas condições que se seguem:" (AC)*

"I – 5% (cinco por cento) no mês de vencimento da obrigação;" (AC)

"II – 10% (dez por cento) a partir do mês seguinte ao do vencimento da obrigação." (AC)

"§ 3º Para efeito de levantamento de débito para com o FGTS, o percentual de 8% (oito por cento) incidirá sobre o valor acrescido da TR até a data da respectiva operação." (NR)

Art. 7º Na hipótese de quitação integral dos débitos para com o FGTS, referente a competências anteriores a janeiro de 2000, incidirá, sobre o valor acrescido da TR, o percentual de multa de 5% (cinco por cento) e de juros de mora de 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês de atraso, desde que o pagamento seja efetuado até 30 de junho de 2000.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos débitos em cobrança administrativa ou judicial, notificados ou não, ainda que amparados por acordo de parcelamento.

Art. 8º O § 4º do art. 2º da Lei nº 8.844, de 20 de janeiro de 1994, alterada pela Lei nº 9.467, de 10 de julho de 1997, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 4º Na cobrança judicial dos créditos do FGTS, incidirá encargo de 10% (dez por cento), que reverterá para o Fundo, para ressarcimento dos custos por ele incorridos, o qual será reduzido para 5% (cinco por cento), se o pagamento se der antes do ajuizamento da cobrança." (NR)

Art. 9º O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à execução do Refis, especialmente em relação:

- I. às modalidades de garantia passíveis de aceitação;
- I. à fixação do percentual da receita bruta a ser utilizado para determinação das parcelas mensais, que poderá ser diferenciado em função da atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica;

às formas de homologação da opção e de exclusão da pessoa jurídica do Refis, bem assim às suas consequências;

à forma de realização do acompanhamento fiscal específico;

às exigências para fins de liquidação na forma prevista nos §§ 7º e 8º do art. 2º.

Art. 10. O tratamento tributário simplificado e favorecido das microempresas e das empresas de pequeno porte é o estabelecido pela Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e alterações posteriores, não se aplicando, para esse efeito, as normas constantes da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.

Art. 11. Os pagamentos efetuados no âmbito do Refis serão alocados proporcionalmente, para fins de amortização do débito consolidado, tendo por base a relação existente, na data-base da consolidação, entre o valor consolidado de cada tributo e contribuição, incluído no Programa, e o valor total parcelado.

Art. 12. Alternativamente ao ingresso no Refis, a pessoa jurídica poderá optar pelo parcelamento, em até sessenta parcelas mensais, iguais e sucessivas, dos débitos referidos no art. 1º, observadas todas as demais regras aplicáveis àquele Programa.

§ 1º O valor de cada parcela não poderá ser inferior a:

- I. R\$ 300,00 (trezentos reais), no caso de pessoa jurídica optante pelo Simples;
- I. R\$ 1.000,00 (um mil reais), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido;
- I. R\$ 3.000,00 (três mil reais), nos demais casos.

§ 2º Ao disposto neste artigo não se aplica a restrição de que trata o inciso II do § 3º do art. 1º.

Art. 13. Os débitos não tributários inscritos em dívida ativa, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, iguais e sucessivas.

vas, perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observadas as demais regras aplicáveis ao parcelamento de que trata o art. 12.

§ 1º Para débitos não tributários inscritos, sujeitos ao parcelamento simplificado ou para os quais não se exige garantia no parcelamento ordinário, não se aplica a vedação de novos parcelamentos.

§ 2º Para os débitos não tributários inscritos, não alcançados pelo disposto no § 1º, admitir-se-á o reparcelamento, desde que requerido até o último dia útil do mês de abril de 2000.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se à verba de sucumbência devida por desistência de ação judicial para fins de inclusão dos respectivos débitos, inclusive no âmbito do INSS, no Refis ou no parcelamento alternativo a que se refere o art. 2º.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o parcelamento deverá ser solicitado pela pessoa jurídica no prazo de trinta dias, contado da data em que efetivada a desistência, na forma e condições a serem estabelecidas pelos órgãos competentes.

Art. 14. As obrigações decorrentes dos débitos incluídos no Refis ou nos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13 não serão consideradas para fins de determinação de índices econômicos vinculados a licitações promovidas pela administração pública direta ou indireta, bem assim a operações de financiamentos realizadas por instituições financeiras oficiais federais.

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

- I. a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;
- I. aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Art. 16. Na hipótese de novação ou repactuação de débitos de responsabilidade de pessoas jurídicas optantes pelo Refis ou pelo parcelamento alternativo a que se refere o art. 12, a recuperação de créditos anteriormente deduzidos como perda, até 31 de dezembro de 1999, será, para fins do disposto no art. 12 da Lei nº 9.430, de 1996, computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, pelas pessoas jurídicas de que trata o inciso II do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, à medida do efetivo recebimento, na forma a ser estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos débitos vinculados ao Programa de Revitalização de Cooperativas de Produção Agropecuária – Recoop, instituído pela Medida Provisória nº 1.961-20, de 2 de março de 2000, ainda que a pessoa jurídica devedora não seja optante por qualquer das formas de parcelamento referida no caput.

Art. 17. São convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000.

Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 10 de abril de 2000; 179º da Independência e 112º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Pedro Malan

Marcus Vinicius Pratini de Moraes

Francisco Dornelles

Waldeck Ornelas

Alcides Lopes Tápias

ANEXO IV

Presidência da República
Secretaria-Geral
Subchefia para Assuntos Jurídicos

LEI Nº 13.496, DE 24 DE OUTUBRO DE 2017.

[Mensagem de veto](#)

[Conversão da Medida Provisória nº 783, de 2017](#)

Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 .

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I
DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Lei.

§ 1º Poderão aderir ao Pert pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial e aquelas submetidas ao regime especial de tributação a que se refere a [Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004](#).

§ 2º O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo.

~~§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável.~~

~~§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 14 de~~

novembro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, sendo que, para os requerimentos realizados no mês de novembro de 2017, os contribuintes recolherão, em 2017: [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

I — na hipótese de adesão às modalidades dos incisos I ou III do **caput** do art. 2.º ou do inciso II do **caput** do art. 3.º : [\(Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 12% (doze por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente às parcelas de agosto, setembro e outubro de 2017; [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 4% (quatro por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

e) até o até o último dia útil de dezembro de 2017, o valor equivalente a 4% (quatro por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de dezembro de 2017; [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

II — na hipótese de adesão às modalidades do inciso III do **caput** do art. 2.º, quando o devedor fizer jus ao disposto no inciso I do § 1.º do art. 2.º, ou às modalidades do inciso II do **caput** do art. 3.º, quando o devedor fizer jus ao disposto no inciso I do parágrafo único do art. 3.º : [\(Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 3% (três por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente às parcelas de agosto, setembro e outubro de 2017; [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

e) até o último dia útil de dezembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de dezembro de 2017; [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

III — na hipótese de adesão às modalidades do inciso II do **caput** do art. 2.º ou do

inciso I do **caput** do art. 3º : [\(Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\)](#)

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente às parcelas de agosto, setembro e outubro de 2017; [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 0,4% (quatro décimos por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

e) a partir de 1º de dezembro de 2017, o percentual da dívida calculado de acordo os percentuais previstos nas alíneas “a” do inciso II do **caput** do art. 2º ou “d” do inciso I do **caput** do art. 3º ; e [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

IV — na hipótese de adesão à modalidade do inciso IV do **caput** do art. 2º : [\(Incluído pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

a) até 14 de novembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de outubro de 2017; [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

b) até o último dia útil de novembro de 2017, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções, referente à parcela de novembro de 2017; e [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

e) a partir de 1º de dezembro de 2017 e até completar, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida, o valor equivalente a 1% (um por cento) da dívida consolidada sem reduções. [\(Incluída pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)

§ 3º A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável. [\(Vide Medida Provisória nº 804, de 2017\)](#)

§ 4º A adesão ao Pert implica:

I - a confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, e por ele indicados para compor o Pert, nos termos dos [arts. 389 e 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 \(Código de Processo Civil\)](#) ;

II - a aceitação plena e irretratável pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, das condições estabelecidas nesta Lei;

III - o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no Pert e dos débitos vencidos após 30 de abril de 2017, inscritos ou não em dívida ativa da União;

IV - a vedação da inclusão dos débitos que compõem o Pert em qualquer outra forma de parcelamento posterior, ressalvado o parcelamento de que trata o [art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#); e

V - o cumprimento regular das obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

§ 5º Fica resguardado o direito do contribuinte à quitação, nas mesmas condições de sua adesão original, dos débitos apontados para o parcelamento, em caso de atraso na consolidação dos débitos indicados pelo contribuinte ou não disponibilização de débitos no sistema para inclusão no programa.

§ 6º Não serão objeto de parcelamento no Pert débitos fundados em lei ou ato normativo considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou fundados em aplicação ou interpretação da lei ou de ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, ou ainda referentes a tributos cuja cobrança foi declarada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça ou reconhecida como inconstitucional ou ilegal por ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

CAPÍTULO II

DO PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento em espécie de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista;

II - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte prestações mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor da dívida consolidada:

- a) da primeira à décima segunda prestação - 0,4% (quatro décimos por cento);
- b) da décima terceira à vigésima quarta prestação - 0,5% (cinco décimos por cento);
- c) da vigésima quinta à trigésima sexta prestação - 0,6% (seis décimos por cento); e
- d) da trigésima sétima prestação em diante - percentual correspondente ao saldo remanescente, em até oitenta e quatro prestações mensais e sucessivas;

III - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora e 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas;

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora e 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora e 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada; ou

IV - pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 1º Na hipótese de adesão a uma das modalidades previstas no inciso III do caput deste artigo, ficam assegurados aos devedores com dívida total, sem reduções, igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

I - a redução do pagamento à vista e em espécie para, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017; e

II - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a liquidação do saldo remanescente, em espécie, pelo número de parcelas previstas para a modalidade.

§ 2º Na liquidação dos débitos na forma prevista no inciso I do caput e no § 1º deste artigo, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

§ 3º Para fins do disposto no § 2º deste artigo, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que exista acordo de acionistas que assegure, de modo permanente, a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais e o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

§ 4º Na hipótese de utilização dos créditos de que tratam os §§ 2º e 3º deste artigo, os créditos próprios deverão ser utilizados primeiro.

§ 5º O valor do crédito decorrente de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL será determinado por meio da aplicação das seguintes alíquotas:

I - 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal;

II - 20% (vinte por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das pessoas jurídicas de capitalização e das pessoas jurídicas referidas nos [incisos I, II, III, IV, V, VI, VII e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001](#) ;

III - 17% (dezessete por cento), no caso das pessoas jurídicas referidas no [inciso IX do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001](#) ; e

IV - 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas.

§ 6º Na hipótese de indeferimento dos créditos a que se referem o inciso I do caput e o inciso II do § 1º deste artigo, no todo ou em parte, será concedido o prazo de trinta dias para que o sujeito passivo efetue o pagamento em espécie dos débitos amortizados indevidamente

com créditos não reconhecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive aqueles decorrentes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

§ 7º A falta do pagamento de que trata o § 6º deste artigo implicará a exclusão do devedor do Pert e o restabelecimento da cobrança dos débitos remanescentes.

§ 8º A utilização dos créditos na forma disciplinada no inciso I do caput e no inciso II do § 1º deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 9º A Secretaria da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de cinco anos para a análise dos créditos utilizados na forma prevista nos incisos I e IV do caput e no inciso II do § 1º deste artigo.

§ 10. (VETADO).

Art. 3º No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei, inscritos em dívida ativa da União, da seguinte forma:

I - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte parcelas mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor consolidado:

- a) da primeira à décima segunda prestação - 0,4% (quatro décimos por cento);
- b) da décima terceira à vigésima quarta prestação - 0,5% (cinco décimos por cento);
- c) da vigésima quinta à trigésima sexta prestação - 0,6% (seis décimos por cento); e
- d) da trigésima sétima prestação em diante - percentual correspondente ao saldo remanescente, em até oitenta e quatro prestações mensais e sucessivas; ou

II - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora, 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora, 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento)

dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada.

Parágrafo único. Na hipótese de adesão a uma das modalidades previstas no inciso II do caput deste artigo, ficam assegurados aos devedores com dívida total, sem reduções, igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

I - a redução do pagamento à vista e em espécie para, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017;

II - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a liquidação do saldo remanescente, em espécie, pelo número de parcelas previstas para a modalidade; e

III - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de oferecimento de dação em pagamento de bens imóveis, desde que previamente aceita pela União, para quitação do saldo remanescente, observado o disposto no [art. 4º da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016](#).

Art. 4º O valor mínimo de cada prestação mensal dos parcelamentos previstos nos arts. 2º e 3º desta Lei será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), quando o devedor for pessoa física;

II - (VETADO); e

III - R\$ 1.000,00 (mil reais), quando o devedor for pessoa jurídica não optante do Simples Nacional.

Art. 5º Para incluir no Pert débitos que se encontrem em discussão administrativa ou judicial, o sujeito passivo deverá desistir previamente das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações judiciais, e protocolar, no caso de ações judiciais, requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos a [alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 \(Código de Processo Civil\)](#).

§ 1º Somente será considerada a desistência parcial de impugnação e de recurso administrativo interposto ou de ação judicial proposta se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos no processo administrativo ou na ação judicial.

§ 2º A comprovação do pedido de desistência e da renúncia de ações judiciais deverá ser apresentada na unidade de atendimento integrado do domicílio fiscal do sujeito passivo até o último dia do prazo estabelecido para a adesão ao Pert.

§ 3º A desistência e a renúncia de que trata o caput eximem o autor da ação do pagamento dos honorários.

Art. 6º Os depósitos vinculados aos débitos a serem pagos ou parcelados serão automaticamente transformados em pagamento definitivo ou convertidos em renda da União.

§ 1º Após o procedimento previsto no caput deste artigo, se restarem débitos não liquidados, o débito poderá ser quitado na forma prevista nos arts. 2º ou 3º desta Lei.

§ 2º Depois da conversão em renda ou da transformação em pagamento definitivo, poderá o sujeito passivo requerer o levantamento do saldo remanescente, se houver, desde que não haja outro débito exigível.

§ 3º Na hipótese prevista no § 2º deste artigo, o saldo remanescente de depósitos na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional somente poderá ser levantado pelo sujeito passivo após a confirmação dos montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos de tributos utilizados para quitação da dívida, conforme o caso.

§ 4º Na hipótese de depósito judicial, o disposto no caput deste artigo somente se aplica aos casos em que tenha ocorrido desistência da ação ou do recurso e renúncia a qualquer alegação de direito sobre o qual se funda a ação.

§ 5º O disposto no caput deste artigo aplica-se aos valores oriundos de constrição judicial depositados na conta única do Tesouro Nacional até a data de publicação desta Lei.

Art. 7º Os créditos indicados para quitação na forma do Pert deverão quitar primeiro os débitos não garantidos pelos depósitos judiciais que serão transformados em pagamento definitivo ou convertidos em renda da União.

Art. 8º A dívida objeto do parcelamento será consolidada na data do requerimento de adesão ao Pert e será dividida pelo número de prestações indicadas.

§ 1º Enquanto a dívida não for consolidada, o sujeito passivo deverá calcular e recolher o valor à vista ou o valor equivalente ao montante dos débitos objeto do parcelamento dividido pelo número de prestações pretendidas, observado o disposto nos arts. 2º e 3º desta Lei.

~~§ 2º O deferimento do pedido de adesão ao Pert fica condicionado ao pagamento do valor à vista ou da primeira prestação, que deverá ocorrer até o último dia útil do mês do requerimento.~~

~~§ 2º O deferimento do pedido de adesão ao Pert fica condicionado ao pagamento do valor à vista ou das prestações devidas nos termos do disposto no § 3º do art. 1º. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 807, de 2017\) \(Produção de efeito\) Vigência encerrada](#)~~

§ 2º O deferimento do pedido de adesão ao Pert fica condicionado ao pagamento do valor à vista ou da primeira prestação, que deverá ocorrer até o último dia útil do mês do requerimento.

§ 3º O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento for efetuado.

Art. 9º Observado o direito de defesa do contribuinte, nos termos do [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), implicará exclusão do devedor do Pert e a exigibilidade imediata da totalidade do débito confessado e ainda não pago:

- I - a falta de pagamento de três parcelas consecutivas ou de seis alternadas;
- II - a falta de pagamento de uma parcela, se todas as demais estiverem pagas;
- III - a constatação, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de qualquer ato tendente ao esvaziamento patrimonial do sujeito passivo como forma de fraudar o cumprimento do parcelamento;
- IV - a decretação de falência ou extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica optante;
- V - a concessão de medida cautelar fiscal, em desfavor da pessoa optante, nos termos da [Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992](#);
- VI - a declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nos termos dos [arts. 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#).; ou
- VII - a inobservância do disposto nos incisos III e V do § 4º do art. 1º desta Lei por três meses consecutivos ou seis alternados.

§ 1º Na hipótese de exclusão do devedor do Pert, os valores liquidados com os créditos de que trata os arts. 2º e 3º desta Lei serão restabelecidos em cobrança e:

- I - será efetuada a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão; e

II - serão deduzidas do valor referido no inciso I deste parágrafo as parcelas pagas em espécie, com acréscimos legais até a data da rescisão.

§ 2º As parcelas pagas com até trinta dias de atraso não configurarão inadimplência para os fins dos incisos I e II do caput deste artigo.

Art. 10. A opção pelo Pert implica manutenção automática dos gravames decorrentes de arrolamento de bens, de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas administrativamente, nas ações de execução fiscal ou qualquer outra ação judicial, salvo no caso de imóvel penhorado ou oferecido em garantia de execução, na qual o sujeito passivo poderá requerer a alienação por iniciativa particular, nos termos do [art. 880 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015](#) (Código de Processo Civil).

Art. 11. Aplicam-se aos parcelamentos de que trata esta Lei o disposto no caput e nos [§§ 2º e 3º do art. 11](#), no [art. 12](#) e no caput e no [inciso IX do art. 14 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#).

§ 1º Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no:

I - [art. 15 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996](#);

II - [§ 1º do art. 3º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000](#);

III - [§ 10 do art. 1º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003](#); e

IV - [inciso III do § 3º do art. 1º da Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017](#).

§ 2º (VETADO).

CAPÍTULO III DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 12. (VETADO).

Art. 13. O art. 65 da [Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010](#), passa a vigorar acrescido do seguinte § 36:

“Art. 65.

.....

[§ 36](#). Interpreta-se, para fins da correção monetária prevista no § 4º deste artigo, a atualização ou correção monetária única e exclusivamente pelos índices oficiais previstos em Lei, reconhecidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vedada a inclusão de qualquer montante a título de complemento incidente sobre os planos econômicos referidos nos [Decretos-Lei nº 2.283, de 27 de fevereiro de 1986](#), e [2.335, de 12 de junho de 1987](#), e

das [Leis n ° 7.730, de 31 de janeiro de 1989](#), [8.024, de 12 de abril de 1990](#), e [8.177, de 1º de março de 1991](#).” (NR)

Art. 14. O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 5º e no art. 14 da Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estimará o montante da renúncia fiscal decorrente do disposto nesta Lei e os incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual e fará constar das propostas orçamentárias subsequentes os valores relativos à renúncia.

Art. 15. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos previstos no prazo de trinta dias, contado da data de publicação desta Lei.

Art. 16. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de outubro de 2017; 196^o da Independência e 129^o da República.

MICHEL TEMER

Henrique Meirelles

Dyogo Henrique de Oliveira

Este texto não substitui o publicado no DOU de 25.10.2017

*