

UNIVERSIDADE FUMEC
FUNDAÇÃO MINEIRA DE EDUCAÇÃO E CULTURA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU*
MESTRADO EM DIREITO

ANTONIETA CAETANO GONÇALVES

**A ANÁLISE DOS EFEITOS FINANCEIROS DOS REITERADOS
PROGRAMAS DE REFINANCIAMENTOS DE DÉBITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS SOB O ENFOQUE DO PRINCÍPIO DA
EFICIÊNCIA**

Belo Horizonte - MG

2018

ANTONIETA CAETANO GONÇALVES

**A ANÁLISE DOS EFEITOS FINANCEIROS DOS REITERADOS
PROGRAMAS DE REFINANCIAMENTOS DE DÉBITOS
TRIBUTÁRIOS FEDERAIS SOB O ENFOQUE DO PRINCÍPIO
EFICIÊNCIA**

Dissertação apresentada ao Programa de
Mestrado em Direito da FUMEC como
requisito para obtenção do título de
mestre.

Orientador: Prof. Dr. Raphael Frattari
Bonito

Co-Orientador: Prof. Dr. Carlos Victor
Muzzi Filho

Belo Horizonte - MG

2018

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

G635i Gonçalves, Antonieta Caetano, 1966-
A in(eficiência) dos reiterados programas de
refinanciamentos de débitos tributários federais (REFIS) /
Antonieta Caetano Gonçalves. – Belo Horizonte, 2018.
105 f. : il. ; 29,7 cm

Orientador: Raphael Frattari Bonito
Coorientador: Carlos Victor Muzzi Filho
Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade
FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde,
Belo Horizonte, 2018.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Sonegação fiscal - Brasil.
3. Anistia fiscal - Brasil. I. Título. II. Bonito, Raphael Frattari.
III. Muzzi Filho, Carlos Victor. IV. Universidade FUMEC,
Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 336.2

5A224917571 (B)



UNIVERSIDADE
FUMEC

PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO EM INSTITUIÇÕES SOCIAIS, DIREITO E DEMOCRACIA

AVALIAÇÃO FINAL DA DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

BANCA EXAMINADORA:

ASSINATURAS:

Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito

Prof. Dr. Carlos Victor Muzzi Filho

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

MESTRANDA: ANTONIETA CAETANO GONÇALVES

TÍTULO DA DISSERTAÇÃO:

“A IN(EFICIÊNCIA) DOS REITERADOS PROGRAMAS DE REFINANCIAMENTOS DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (REFIS)”

RESULTADO FINAL:

Data da Defesa: 23/03/2018

REITORIA

Av. Afonso Pena, 3880 - Cruzeiro
30130-009 - Belo Horizonte, MG
Tel. 0800 0300 200
www.fumec.br

CAMPUS

Rua Cobre, 200 - Cruzeiro
30310-190 - Belo Horizonte, MG
Tel. (31) 3228-3000
www.fumec.br

Para Plínio e Sofia, para que um
dia lhes sirva de inspiração.

AGRADECIMENTOS

Este estudo não teria sido concretizado sem a ajuda de muitas pessoas.

Em primeiro lugar a Deus, pois, sem Ele, nada disso seria possível.

Ao meu orientador, Professor Carlos Victor Muzzi Filho, a quem tanto admiro, pelos conhecimentos e simplicidade com que vai transmitindo aos seus alunos suas experiências e sabedoria, por ter contribuído para o aprofundamento desse trabalho.

À minha família e aos meus amigos pelo apoio constante. Ao meu marido Paulo Roberto Barros Gonçalves pelo incentivo e amor nos momentos de desafios e de alegrias que juntos compartilhamos.

Aos professores Alexandre Bueno Cateb, Flávio Couto Bernardes, Marciano Seabra de Godoi e Raphael Frattari Bonito pelas inúmeras lições compartilhadas ao longo das aulas do mestrado.

Aos meus colegas da Receita Federal, pelas discussões, sugestões e pelo apoio.

No caminho com Maiakóvski

“[...]”

*Na primeira noite eles se aproximam
e roubam uma flor
do nosso jardim.
E não dizemos nada.
Na segunda noite, já não se escondem;
pisam as flores,
matam nosso cão,
e não dizemos nada.
Até que um dia,
o mais frágil deles
entra sozinho em nossa casa,
rouba-nos a luz, e,
conhecendo nosso medo,
arranca-nos a voz da garganta.
E já não podemos dizer nada.*

“[...]”

RESUMO

O Estado Brasileiro possui como um dos seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Visando conferir efetividade a este objetivo, construiu-se um sistema tributário baseado na isonomia e capacidade tributária. Assim, um sistema de arrecadação tributária eficiente seria aquele que arrecadasse para repartir. Entretanto, as estimativas de sonegação indicam que alguns estão contribuindo ainda mais para compensar a sonegação alheia. Alargando ainda mais a sonegação, uma onda de sucessivos, amplos e vantajosos parcelamentos de débitos tributários federais, conhecidos como REFIS, oferecem facilidades que incentivam a sonegação, ao premiar os inadimplentes com privilégios em flagrante injustiça aos contribuintes adimplentes. Este trabalho pretende demonstrar um desvio de eficiência do Estado gerado pelas anistias, moratórias e remissões em virtude da percepção do risco moral e seu reflexo negativo nos contribuintes adimplentes, caracterizando também seleção adversa. Assim, esta concessão de anistia de forma reiterada, historicamente de três em três anos desde 2000, instiga um comportamento de se aguardar novo REFIS, provocando queda de arrecadação futura e incentivo de inadimplência aos contribuintes regulares. A partir de uma abordagem concreta, que considera os efeitos financeiros efetivos desses parcelamentos tributários alongados, é proposta uma análise que, tomando como eixo o princípio constitucional da eficiência, permita afirmar a incompatibilidade desses reiterados parcelamentos tributários com a ordem jurídica constitucional.

Palavras chave: REFIS. Isonomia. Ineficiência. Risco moral. Seleção adversa.

ABSTRACT

The Brazilian State has as one of its fundamental objectives the construction of a free, fair and solidary society. In order to make this objective effective, a tax system based on isonomy and tax capacity was built. Thus, an efficient tax collection system would be one that was collected to distribute. However, estimates of evasion indicate that some are contributing even more to offset the evasion of others. Further widening evasion, a wave of successive, large and profitable federal tax installments, known as REFIS, offer facilities that encourage evasion by rewarding defaulters with privileges in flagrant injustice to unimpeded taxpayers. This work intends to demonstrate a deviation of efficiency of the state generated by the amnesties, moratoria and remissions due to the perception of the moral risk and its negative reflection in the adimplentes taxpayers, characterizing also adverse selection. Thus, this grant of amnesty repeatedly, historically every three years since 2000, instigates a behavior of waiting for new REFIS, causing a fall in future collection and incentive of default to regular taxpayers. Based on a concrete approach, which considers the effective financial effects of these extended tax installments, it is proposed an analysis that, based on the constitutional principle of efficiency, makes it possible to affirm the incompatibility of these repeated tax installments with the constitutional legal order.

Keywords: REFIS. Isonomy. Inefficiency. Moral hazard. Adverse selection.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AED – Análise Econômica do Direito

CND – Certidão Negativa de Débitos

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

MP – Medida Provisória

OECD – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAES – Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684/2003

PAEX – Parcelamento Extraordinário instituído pela Medida Provisória nº 303/2006

PERT – Parcelamento Especial de Regularização Tributária instituído pela Medida Provisória nº 783/2017

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PGR – Procuradoria Geral da República

PROFUT – Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro

PRR – Programa de Regularização Rural

RE – Recurso Extraordinário

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

REsp – Recurso Especial

RFB – Receita Federal do Brasil

SELIC - Sistema Especial de Liquidação e Custódia

SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das
Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

TBU – Tributação sobre Bases Universais

TJLP – Taxa de Juros de Longo Prazo

TRF-4 - Tribunal Regional Federal da 4ª Região

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Curva de Laffer.	33
Figura 2 - Representação do Dilema do Prisioneiro.....	51
Figura 3 - Levantamento de dados tributários da empresa A Ltda.....	70
Figura 4 - Valores arrecadados via REFIS.....	78
Figura 5 - Participação proporcional na arrecadação entre optante e não optantes de parcelamento especial.	78
Figura 6 - Evolução do Passivo Tributário sob gestão da Receita Federal	81

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Situação dos parcelamentos especiais - quantidades.....	74
Tabela 2 - Situação dos parcelamentos especiais – valores.....	75
Tabela 3 - Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes	76

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
2 O ESTADO E ATIVIDADE DE TRIBUTAR.....	19
2.1 A tributação dentro do conceito de Estado.....	19
2.2 Tributação: origem e desenvolvimento.....	20
2.3 O dever fundamental de pagar impostos.....	21
3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	28
3.1 Princípios Constitucionais Administrativos e Tributários	29
3.2 O princípio da eficiência	30
3.2.1 Princípio da eficiência no Direito Tributário	32
3.3 Princípio da moralidade.....	34
3.4 O princípio da igualdade.....	38
4 ANALISE ECONOMICA DO DIREITO - RISCO MORAL E A SELEÇÃO DIVERSA	42
4.1 Risco moral e seleção adversa	43
4.2 A Teoria dos Jogos	49
4.2.1 A Teoria dos Jogos aplicada ao REFIS.....	53
5 OS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA	56
5.1 Natureza jurídica, espécies de parcelamentos e características.....	56
5.2 Histórico dos parcelamentos federais nos últimos 17 anos.....	59
5.3 Principais pontos de cada REFIS.....	62
5.3.1 REFIS I - Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000	62
5.3.2 PAES (PA-rcelamento ES-pecial) - REFIS II, Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003	64
5.3.3 PAEX (PA-rcelamento EX-traordinario) - REFIS III.....	65
5.3.4 REFIS IV (REFIS da Crise).....	66

5.3.5 REFIS V - PERT - Programa Especial de Regularização Tributária	71
6 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES POR MEIO DE DADOS DO REFIS CONSOLIDADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	74
6.1 Extinção da punibilidade.....	83
7 CONCLUSÕES	86
REFERÊNCIAS.....	88
ANEXO I – COMPARATIVO ENTRE AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DE CADA REFIS	96
ANEXO II – OUTRAS MODALIDADES DE PARCELAMENTOS ESPECIAIS	100
ANEXO III - COMPARATIVO DAS TAXAS TJLP E SELIC	103
ANEXO IV – COMPARAÇÃO DAS MODALIDADES DE PARCELAMENTO ENTRE DIVERSOS PAÍSES.....	104

1 INTRODUÇÃO

O exercício do chamado poder de tributar do Estado é um dos instrumentos que viabiliza a própria organização estatal, cumprindo diversas funções nos tempos modernos. É também importante instrumento para a concretização de direitos fundamentais, notadamente a concretização da dignidade da pessoa humana, que é um dos princípios fundamentais do ordenamento jurídico nacional (art. 1º, inciso III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CRFB/1988). A dignidade, como observa Cármen Lúcia Antunes Rocha, é construção no direito, que nasce e se afirma no sentimento de justiça que domina o pensamento e a busca de cada povo (ROCHA, 1999, p. 26).

Sob a ótica dos direitos fundamentais, então, observa Marciano Buffon, que a tributação, baseada na capacidade contributiva dos cidadãos,

viabiliza as possibilidades de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, permitindo que as desigualdades sociais sejam reduzidas e a pobreza, bem como a marginalização, sejam erradicadas ou minimizadas (BUFFON, 2009, p. 264).

Portanto, a atuação estatal, no âmbito tributário, também há de assegurar uma arrecadação eficiente, visando, no limite, 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, universalização do acesso à educação, saúde, transporte e tantos outros direitos fundamentais.

Por outro lado, em um modelo de organização jurídica que também assegura a livre iniciativa, igualmente erigida como princípio fundamental (art. 1º, inciso IV, também da CRFB/1988), a tributação não pode se transformar em entrave para essa livre iniciativa. Assim sendo, é igualmente papel do Estado garantir que os agentes econômicos atuem livremente, com eficiência e principalmente com igualdade de oportunidades, gerando condições para que o poder de tributar incida sobre estas manifestações de riquezas advindas da livre iniciativa econômica.

Nesse contexto, o presente trabalho tem como objetivo examinar a reiterada prática da União Federal de conceder parcelamentos tributários alongados, acompanhados de remissões e anistias, aqui denominados Programas de Refinanciamentos Fiscal (REFIS). A partir de uma abordagem concreta, que

considera os efeitos financeiros efetivos desses parcelamentos tributários alongados, é proposta uma análise que, tomando como eixo o princípio constitucional da eficiência, permita afirmar a incompatibilidade desses reiterados parcelamentos tributários com a ordem jurídica constitucional.

Em realidade, no modelo de Estado brasileiro, decorrente da Constituição da República, eventuais vantagens oferecidas pelo Estado deveriam ter, ainda que mediamente, a função de contribuir para a concretização de direitos fundamentais, a exemplo das políticas públicas de inclusão digital, que por meio da Lei nº 12.715/2012 concedeu diversas isenções e suspensão de tributos. Mas a hipótese aqui deduzida demonstra que, na verdade, esses reiterados parcelamentos tributários em nada contribuem para essa concretização. Ao contrário, os sucessivos REFIS vêm atuando em sentido contrário, privilegiando um grupo restrito de grandes contribuintes, que permanecem em estado constante de inadimplência. Além disso, os contribuintes adimplentes são tratados de forma menos favorável, como se implicitamente houvesse um incentivo à inadimplência tributária, tal a reiteração de parcelamentos alongados, o que será apreciado também neste trabalho.

Por outro giro, o mundo globalizado permitiu avanço em direção da maior integração econômica, mas provocou o aumento de evasão fiscal, com multiplicação de paraísos fiscais, de modo que passou a ser objeto constante da agenda política mundial a busca do combate à evasão e no aumento da transparência. Neste cenário, segundo Onofre Alves Batista Júnior: “[...] ao lado da inarredável necessidade de uma política globalizante mais justa e fraterna por parte dos países mais ricos, exige-se o mergulho no desafio de tornar o Estado mais eficiente” (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 24).

Acrescenta Onofre Alves Batista Júnior, nessa toada, que não há espaço para Estado mínimo, e sim para Estado eficiente, que exerça suas funções de forma a garantir a eficiente prestação de serviços. Frise-se que a eficiência do Estado também tem que buscar o desiderato constitucional de efetivar a dignidade da pessoa humana e alcançar a justiça social (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 24-25).

Assim, a proliferação de parcelamentos especiais será apreciada também à luz do princípio constitucional da eficiência do Estado expressamente constante do artigo 37 da Constituição de 1988.

Em termos metodológicos, trata-se de trabalho na vertente jurídico-dogmática, para se utilizar da classificação proposta por Miracy B. S. Gustin e Maria Tereza Fonseca Dias, em estudo bibliográfico (GUSTIN; DIAS, 2006, p. 21). A vertente jurídico-sociológica trata do sentido de eficácia, estudando “a realização concreta de objetivos propostos pela lei, por regulamentos de todas as ordens e de políticas públicas ou sociais” (GUSTIN; DIAS, 2006, p. 22).

Certamente o tema comporta abordagem multidisciplinar, considerando-se, especialmente, as repercussões no campo econômico, razão pela qual serão utilizados conceitos econômicos tais como o risco moral e seleção adversa, com enfoque no princípio da eficiência e a busca, também na seara tributária, pela efetiva implementação dos direitos fundamentais. A *Análise Econômica do Direito (Law and Economics)* trata da aplicação de conceitos e métodos não jurídicos com objetivo de entender o Direito e as instituições jurídicas, tais como a aplicação da teoria dos jogos e da teoria do risco moral. Esta pretende também, além de descrever o Direito com conceitos econômicos, analisar os fundamentos da eficácia jurídica, tomando como referência conceitos econômicos tais como a eficiência, com o objetivo de verificar se é necessária adaptação aos novos programas de parcelamento (AKERLOF, 1970, p. 488-500).

Intentando melhor exposição sobre o presente estudo, este trabalho está organizado em 6 capítulos. Na Introdução, Capítulo 1, definem-se os objetivos do estudo e apresenta-se a eficiência como princípio a ser perseguido pelo Estado Democrático de Direito. No Capítulo 2 analisa-se a origem da tributação com o conseqüente dever fundamental de pagar impostos para garantia dos direitos igualmente fundamentais que foram consagrados pelo povo soberano. No Capítulo 3 são apresentados os princípios constitucionais da CRFB/1988, os quais são considerados violados pelo REFIS, quais sejam: eficiência, moralidade e igualdade. Já no Capítulo 4, a partir de uma abordagem interdisciplinar entre Direito e Economia, analisar-se-á os conceitos econômicos do risco moral, seleção adversa e teoria dos jogos, bem como a aplicação destes conceitos para demonstrar a (in)eficiência do Estado ao editar REFIS. No Capítulo 5 far-se-á uma exposição dos inúmeros parcelamentos especiais ocorridos desde o ano de 2000 até 2017, apresentando os requisitos e características daqueles considerados de maior abrangência. Por fim, no Capítulo 6, após se examinar os sucessivos programas de

parcelamentos tributários alongados, far-se-á exame dos seus efeitos em termos arrecadatórios, cotejando-se, finalmente, esses efeitos com os ditames do texto constitucional.

2 O ESTADO E ATIVIDADE DE TRIBUTAR

A tributação é a forma principal pela qual o Estado arrecada recursos para administrar as instituições estatais e, especialmente, efetivar os direitos fundamentais, sobretudo em um Estado Democrático de Direito no qual a solidariedade constitui objetivo fundamental.

2.1 A tributação dentro do conceito de Estado

Para que, afinal, servem os tributos? Remetendo ao conceito de sociedade pode-se dizer que o pagamento de tributos é inerente a vida em sociedade. É por meio do pagamento de tributos que se mantém o contrato social necessário para preservar a liberdade natural do homem, mas ao mesmo tempo indispensável para trazer segurança e bem-estar da vida em sociedade.

Entretanto, sabe-se que a atividade de tributação tem origem mais antiga que o dito contrato social. A história mundial mostra que as atividades dos governantes foram financiadas, de alguma forma, com tributos, ainda que não tivessem o nome e forma pelos quais atualmente são conhecidos. A atividade de tributação é tão antiga que Aliomar Baleeiro descreveu que “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos” (1999, p. 10). Continua:

Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. [...] No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sobre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática (BALEEIRO, 1999, p. 10).

O tributo caminha junto com homem e acompanha sua evolução. A noção de Estado está atrelada à noção de finanças, e esta, a de tributação. O Estado, no exercício de sua função administrativa, demanda recursos financeiros que advêm dos cidadãos que compõem uma determinada sociedade. Segundo Hugo de Brito Machado o tributo é preço da cidadania.

O dever de pagar tributo, na realidade, certamente integra o feixe de relações jurídicas que se pode denominar estatuto do cidadão. Embora nem sempre tenha sido assim, pagar tributo é atualmente um dever fundamental do cidadão. Há mesmo quem diga que o tributo é o preço da cidadania (MACHADO, 2009, p. 11).

Neste sentido, o imposto deve ser visto a partir de um enfoque diferente de sacrifício para os cidadãos, deve ser compreendido como a parcela de contribuição de cada indivíduo para um bem comum, “contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado” (NABAIS, 2015, p. 185). Assim, o dever fundamental de pagar tributos representa direito à repartição solidária dos custos assumidos por uma determinada sociedade que se deseja próspera.

2.2 Tributação: origem e desenvolvimento

Pesquisar a origem da atividade financeira e tributária da sociedade demanda um olhar para tempos remotos, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri, que aponta a existência de tributos desde tempos imemoriais. As mais primitivas formas de organização social já indicavam alguma espécie de cobrança para as despesas coletivas, como os dízimos, cobrados no século XIII a.C. sobre frutos, carnes, óleo e mel (SCHOUERI, 2012, p. 17).

Na sua vertente fiscal, o Estado Liberal arrecadava apenas para manter uma estrutura mínima destinada a desenvolver as atividades estatais que não poderiam ser delegadas à iniciativa privada, tendo em vista sua tipicidade, tais como segurança, justiça, ordem interna, dentre outras. Até o final do século XX o Estado Liberal assistia ao jogo das relações econômicas e sociais, época em que o modelo não mais se sustentava devido às consequências geradas pelas distorções do Liberalismo, apenas para exemplificar: concentração de capital, exploração da mão-de-obra assalariada, desenvolvimento tecnológico (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2014, p. 23).

Neste contexto construiu-se um novo paradigma, o Estado do Bem-Estar Social, no qual o Estado abandonava sua postura quase passiva para enfrentar o desafio de promover o bem comum por meio de políticas públicas, de modo a dar concretude aos direitos fundamentais, sem abandonar o regime de livre iniciativa (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2014, p. 24).

Assim, na sociedade atual, existe um aparato institucional que demanda o exercício concreto do poder de tributar para fazer face aos custos institucionais e sociais. Por outro lado, o Estado deve desenvolver políticas públicas efetivas de modo a garantir a redução das desigualdades sociais. Segundo Marciano Seabra de Godoi, para que o regime de livre iniciativa possa se desenvolver de forma equânime, oferecendo igualdade de oportunidades a todos, e não sendo uma “[...]simples fachada a encobrir a nua e crua lei do mais forte[...]”, para que a liberdade econômica atue a favor e não contra a dignidade da pessoa humana, se faz necessário o desenvolvimento de políticas públicas efetivas (GODOI, 2014, p. 180).

No âmbito de um Estado fiscal de regime democrático analisa-se o instituto da anistia, remissão e moratória instrumentalizados pelo Programa de Refinanciamento Fiscal (REFIS).

2.3 O dever fundamental de pagar impostos

Se os direitos fundamentais são em grande parte financiados pelos tributos, no outro lado da moeda está, por conseguinte, o dever de pagar impostos por todos que possuem capacidade para esta contribuição solidária. Nasce então o dever do cidadão de pagar os tributos, bem como o dever do Estado de gerir estas finanças para o bem comum.

O imposto é um instituto jurídico que se apresenta como um dever fundamental cujo conteúdo é desenhado “ao nível constitucional onde integra a ‘constituição do indivíduo’” (NABAIS, 2015, p. 185).

Desta forma, a compreensão dos tributos se alterou, e conforme o professor português “o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, uma simples relação de poder, em que o Estado faz exigências aos seus súbditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação” (NABAIS, 2015, p. 185). Para Nabais os atuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em Estado estão sujeitos para ter a sociedade que têm. Isto significa que para dispor de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, deve-se ter um mínimo de solidariedade, de outro (NABAIS, 2015, p. 184).

Nesta linha, pagar impostos é um dever, tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social, pois decorre da inserção do indivíduo em determinada sociedade, não havendo relação causal entre o dever fundamental de pagar impostos e um certo tipo de participação do Estado na esfera de seus cidadãos. Assim, em um estado fiscal como o Brasil, que se sustenta com os recursos oriundos da tributação, o dever de pagar impostos é um dever de cidadania que impõe a transferência de recursos para o Estado advindos daqueles que manifestam capacidade contributiva. Não é, pois, uma penalidade ou invasão indevida no patrimônio privado (ROCHA, 2017, p. 38).

Logo, há que se entender que os deveres fundamentais representam o direito à igual repartição dos custos da sociedade resultantes do funcionamento eficiente do Estado. Assim, faz-se necessário que os cidadãos tenham correto entendimento da ampla garantia de direitos fundamentais constantes da CRFB/1988 e dos custos inerentes a efetivação destas garantias (FERRARO, 2017, p. 41).

Os impostos são, então, o meio pelo qual o Estado cria condições financeiras de realizar as despesas públicas, sempre com finalidade coletiva e bem comum. Assim a CRFB/1988 elegeu, já em seu artigo 3º, os objetivos fundamentais da República Brasileira: solidariedade, justiça e promoção do bem-estar de todos.

Segundo Marciano Seabra de Godoi, a solidariedade social é o arrimo do dever fundamental de pagar impostos, que embora esteja tão presente na Constituição de 1988, está ausente da legislação tributária ordinária (GODOI, 2017, p. 187). Entretanto, segundo este mesmo autor, o dever fundamental de pagar impostos não subtrai as garantias do direito tributário e nem a tradição das limitações formais e materiais do Estado ao poder de tributar, mas explicita que no Estado contemporâneo solidário as garantias individuais devem conviver com a concepção distributiva e transformadora do direito tributário (GODOI, 2017, p. 199).

Um Estado, para cumprir as suas tarefas, tem de obter recursos ou atingir meios a exigir dos seus cidadãos, sendo certamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas do Estado. Nesta toada, a tributação não constitui, em si mesma, um objetivo do Estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir os seus objetivos que na modernidade se concretiza em prestação de serviços e bens de um Estado de Direito e tarefas de Estado Social, ou seja, em tarefas do Estado de Direito Social (NABAIS, 2015, p. 185).

Desta forma, o Estado não é um mero agente arrecadador, mas um ente que se utiliza da tributação como instrumento da efetivação dos direitos fundamentais. Assim, é preciso repartir o custo das escolhas feitas pela sociedade para consecução das políticas públicas. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p. ex., proveja a seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em “Estado Fiscal” como aquele que, para subsistir, necessita de tributos (GRECO, 2005, p. 182).

A efetivação do Estado Fiscal se materializa no dever de pagar imposto. Nabais define o imposto como "a prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida de detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas com vista à realização de fins públicos não sancionatórios" (NABAIS, 2015, p. 681).

Entretanto, o Estado possui nortes para a efetivação da cobrança do dever do cidadão de pagar impostos, dispostos em forma de princípios a direcionar o sistema tributário. Dentre vários princípios, Nabais indica o princípio da igualdade fiscal como o efetivador da igualdade material pautada pela capacidade contributiva, afirmando-se contrário aos privilégios em direção à generalidade e à universalidade, onde todos estejam sujeitos ao dever de pagar impostos aferidos pelo mesmo critério. Nesse sentido,

Efetivamente afirmado contra os privilégios próprios do estado pré liberal, o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita, sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva (NABAIS, 2015, p. 687).

Desta forma, o dever de contribuir com os gastos que a sociedade demanda está entrelaçado com o dever de solidariedade que é imposto aos cidadãos de acordo com a capacidade contributiva. “Do Estado Fiscal decorre a imprescindibilidade do tributo e, a partir dessa imprescindibilidade, delinea-se o dever fundamental de pagar impostos” (GODOI, 2005, p. 141).

O princípio da capacidade contributiva obriga que o Estado Legislador selecione os fatos geradores que revelem a real capacidade de contribuir, sob pena de se tornar Estado arbitrário. Por isto, a utilização do princípio da capacidade

contributiva afasta o legislador do arbítrio, obrigando-o a selecionar e articular os fatos tributários que revelem capacidade contributiva, ou seja,

crija em objeto ou matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto econômico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto (NABAIS, 2015, p. 689)

Entretanto, deve-se registrar que existem autores que defendem que o dever fundamental de pagar impostos possui limites, sobretudo quando analisados os conceitos ligados ao planejamento tributário. Nesta linha, Bernardes e Branco: “Considerando a relação entre autonomia pública e privada, pelo menos à primeira vista, há uma tensão entre o planejamento tributário e o dever fundamental de pagar impostos” (BERNARDES; BRANCO, 2009, p. 1). Segundo estes autores a Teoria Geral do Direito Privado explicita categoricamente os vícios do negócio jurídico, sempre destacados pelo não enquadramento do fato aos seus elementos (especialmente a causa, a finalidade e a forma) (BERNARDES; BRANCO, 2009, p. 23).

Seguindo este entendimento, Andrei Pitten Velloso argumenta que os contribuintes não estão obrigados a optar, sempre que possível, pela via mais onerosa. Este autor entende que os contribuintes podem perfeitamente evitar a ocorrência do fato gerador e, por consequência, evitar o nascimento da obrigação de pagar tributos. Por outro lado, podem praticar fato gerador que implique o nascimento de obrigação de menor valor, sendo estas práticas perfeitamente legítimas. “O obstáculo à economia tributária não é o multicitado dever fundamental de pagar tributos, senão eventual vício na própria conduta adotada, a configurar abuso de direito, fraude à lei, simulação, etc.” (VELLOSO, 2016, p. 12).

Girando para a jurisprudência brasileira, mas continuando na análise da capacidade contributiva, bem como do dever fundamental de pagar impostos, em pesquisa realizada em 2016 acerca da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que concluiu pela constitucionalidade do acesso pelo fisco às informações bancárias sem necessidade de prévia autorização judicial, Efigênio de Freitas Júnior constatou que, dos nove ministros que votaram pela inexistência de reserva de jurisdição do sigilo bancário perante o fisco, quatro invocaram o referido dever fundamental de

pagar impostos: os Ministros Edson Fachin (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 33);¹ Barroso (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 57; BRASIL, ADI 2.390, 2016o, p. 68);² Gilmar Mendes (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 139)³ e Dias Toffoli (BRASIL, ADI 2.390, 2016, p. 31)⁴ (FREITAS JÚNIOR, 2016, p. 264).

Com base na referida tese, Efigênio de Freitas Júnior conclui que o STF fez o entrelaçamento ponderado entre as necessidades do Estado Social e o suporte financeiro do Estado Fiscal, com vistas a alcançar a justiça fiscal. Segundo o pesquisador, o posicionamento do Ministro Barroso retrata bem o tema ao pontuar: “ainda que se considere o sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da Constituição Federal de 1988”, forçoso é reconhecer que se “trata de uma dimensão eminentemente patrimonial”. Nesse sentido,

Em um juízo de ponderação racional com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal em um dever de todos os contribuintes contribuírem de forma equânime para o financiamento do Estado, referido direito – o sigilo – não somente pode, como deve ceder (BRASIL, RE 601.314, 2016m, p. 64; BRASIL, ADI 2.390, 2016, p. 75 *apud* FREITAS JUNIOR, 2016, p. 265).⁵

¹ Na clássica tese de doutorado do tributarista português José Casalta Nabais expõe-se o seguinte: “Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) coletivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas [...]. Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbem-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada” (NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 186).

² Nesse ponto, algumas aproximações são inevitáveis. A primeira delas é com a definição de tributo como um dever fundamental.

³ Emprega-se a noção nos termos da conhecida definição de José Casalta Nabais: Estado Fiscal é “um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos” (NABAIS, Op. cit. p. 192.) Trata-se de atenção para a existência de um “dever fundamental de pagar impostos” a fim de demonstrar a importância e a centralidade dessa competência constitucional no Estado moderno.

⁴ “Apontadas as distintas perspectivas em que se pôs, até aqui, a discussão do tema nesta Corte, tenho por relevante, nos presentes feitos, abordar em separado dois elementos que refletem, em essência, minha compreensão quanto ao tema: (i) a inexistência, nos dispositivos combatidos, de violação a direito fundamental (notadamente de violação à intimidade), pois não há “quebra de sigilo bancário”, mas, ao contrário, a afirmação daquele direito; e (ii) a confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar), esses últimos com espeque, inclusive, nos mais recentes compromissos internacionais assumidos pelo Brasil”.

⁵ De todo modo, ainda que se considere o sigilo fiscal como uma decorrência do art. 5º, X, da CFRB/1988 e, portanto, merecedor de algum nível de proteção constitucional, é preciso reconhecer

Com efeito, ainda na análise da matéria relativa ao acesso pelo Fisco às informações bancárias, em um Estado Democrático de Direito, que possui como fundamento a igualdade, exigir da própria administração tributária procedimentos judiciais que dificultavam o alcance de determinados contribuintes feria o princípio da igualdade, criando tratamento diferenciado aos cidadãos. Além disso, iria na contramão do mundo globalizado, no qual a transparência e a troca de informações entre os fiscos se mostram inadiáveis. Pensar então, em uma limitação de informações bancárias ao próprio fisco se mostrava inaceitável.

A persistir esse tratamento diferenciado, resultaria no fenômeno do *apartheid* fiscal, que resulta em receita perdida, para a qual chama atenção José Casalta Nabais: “desonerando os ‘fugitivos’ fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros reféns ou cativos do Fisco por impostos alheios” (NABAIS, 2001, p. 20).

Como será visto ao longo deste trabalho, o REFIS tem provocado o mesmo *apartheid* fiscal, já que parte significativa e crescente de contribuintes tem aderido a ele, postergado dívidas tributárias, fugindo de forma legal e com grande êxito, do pagamento de multas, juros, inclusive com extinção da punibilidade penal.

Analisando as situações de evasão fiscal, Nabais questiona se não estariam a regressar ao passado, quando clero e nobreza estavam excluídos da tributação, sobrecarregando os membros do terceiro estado. Segundo o professor português é insustentável que parcela significativa e crescente de contribuintes consiga alcançar um lugar privilegiado fugindo “descadaramente” e com êxito ao pagamento de impostos (NABAIS, 2001, p. 20).

Em situação análoga, o REFIS provoca perda de receita, uma vez que concede anistia e remissões de forma reiterada e sucessiva, há mais de 17 anos, e, como se verá adiante, vem privilegiando, especialmente, um grupo restrito de grandes contribuintes, que permanecem em estado constante de inadimplência.

que se trata de uma dimensão eminentemente patrimonial desse direito, que, além de não ser absoluto, comporta um nível ainda maior de compressão. Assim, em um juízo de ponderação racional com o dever fundamental de pagar tributos e com o princípio da isonomia, materializado na esfera fiscal como dever de todos os contribuintes de contribuírem de forma equânime para o financiamento do Estado, tal direito pode e deve ceder.

É preciso reverter este quadro de sonegação instalado pelos sucessivos e reiterados REFIS, encontrando o termo intermediário entre os extremos em direção ao justo equilíbrio da tributação, no qual todos contribuam sem privilégios de qualquer espécie. Neste sentido:

Há, assim, que enfrentar este desafio com coragem e sem maniqueísmos. Pois entre o segredo absoluto, que tudo sacrifica nos altares da arcana práxis, e a devassa, própria do mais descarado voyeurismo, há uma infinidade de oportunidades de realização do justo equilíbrio. Ou por outras palavras entre o oito e o oitenta há, afinal de contas, setenta hipóteses concretizáveis. Ousemos, pois, enfrentar os extremos e buscar o *juste milieu*, onde, segundo um aforismo conhecido, afinal reside a virtude (NABAIS, 2001, p. 20).

Os princípios constitucionais norteiam o sistema jurídico e, por meio deles, encontrar-se-á soluções para a reversão do quadro acima mencionado.

3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Antes de se examinar os princípios constitucionais, há que se fazer breve anotação sobre os princípios, adotando neste trabalho a compreensão de Humberto Ávila de que princípios são normas norteadoras dos sistemas jurídicos, implícitas ou explícitas, e vinculam o entendimento e aplicação das regras. Assim, princípios são normas que estabelecem um fim a ser seguido para promoção de um estado ideal de coisas:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção (ÁVILA, 2016, p. 102).

As regras, por sua vez, para Ávila, são normas que descrevem um comportamento:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos (ÁVILA, 2016, p. 102).

Apenas para registrar, cita-se os conceitos de regras e princípios de outros dois autores, dada a relevância das suas construções para o estado atual da compreensão de princípios no ordenamento jurídico. Segundo Alexy, as regras são comandos normativos, determinações que são sempre atendidas ou não atendidas. Não há meio-termo, ou se cumpriu a regra ou se descumpriu:

As regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, se deve fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível (ALEXY, 2015, p. 52).

Ronald Dworkin, por sua vez, ensina que regras devem ser atendidas e são mandamentos que visam uma conduta, em um jogo do tudo ou nada.

São aplicáveis à maneira do tudo ou nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. Esse tudo-ou-nada fica mais evidente se examinarmos o modo de funcionamento das regras, não no direito, mas em algum empreendimento que elas regem – um jogo, por exemplo (DWORKIN, 2002, p. 35).

Para Dworkin os princípios, ao contrário das regras, possuem uma dimensão que se exterioriza na hipótese de colisão, caso em que os princípios com peso relativo maior se sobrepõem ao outros, sem que estes percam sua validade.

Desta forma, de acordo com a moderna doutrina, os princípios espalham entendimento sobre todo o ordenamento jurídico que deve ser analisado e interpretado sob a luz dos princípios. São pilares, norte e centro do sistema jurídico. Entendendo os princípios como Humberto Ávila propôs, será visto como a Constituição da República Federativa do Brasil do 1988 dispôs os princípios.

3.1 Princípios Constitucionais Administrativos e Tributários

Antes da abordagem ao princípio da eficiência, ponto para o qual converge o objeto deste trabalho, de suma relevância para a Administração Pública, são necessárias algumas considerações sobre os princípios gerais do direito público, e em especial, os princípios específicos da Administração Pública, expressos na CRFB/ 1988, em seu art. 37: A administração pública direta e indireta de qualquer um dos poderes da união, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Cabe à Constituição Federal fornecer as linhas delimitadoras essenciais do Estado e das funções em que é dividido o Poder Estatal, dentre elas a Administrativa. A CRFB/1988 estabeleceu princípios expressos, os quais organizam toda a estrutura e revela os requisitos básicos para uma “boa administração”, a qual deve redirecionar a escolha pública no sentido de atender a prioridade constitucional, estando tal escolha sujeita a controles de forma a perquirir a avaliação de seus efeitos. Nesse sentido:

O direito fundamental à boa administração pública tem o condão de reorientar a liberdade de escolha administrativa e de determinar a observância mandatória de prioridades constitucionais. Nessa medida, as políticas públicas precisam ser escrutinadas como autênticas políticas constitucionalizadas, desde que seja adotada uma nova e que seja ampliada a avaliação de impactos que contemple custos e benefícios diretos e indiretos (externalidades) (FREITAS, 2015, p. 1).

As normas constitucionais devem ser interpretadas de maneira a fornecer os limites à Administração Pública, bem como seus âmbitos de atuação, permitidos ou

vedados. Assim o *caput* do artigo 37 trouxe expressamente cinco princípios que devem nortear a atividade estatal, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Contudo para esse trabalho serão analisados com maior profundidade os princípios da eficiência, moralidade e igualdade, tendo em vista que estes estão diretamente ligados aos questionamentos que se propõe responder acerca do REFIS.

3.2 O princípio da eficiência

O princípio da eficiência foi expressamente inserido na Constituição da República por meio da Emenda Constitucional de nº 19, de 1998, ampliando-se, assim, a lista de princípios da Administração Pública que já constava do *caput* do artigo 37.

Celso Antônio Bandeira de Mello, sobre o princípio da eficiência, afirma que este não deve ser imaginado: “senão na intimidade do princípio da legalidade”, sendo, ainda, “uma faceta de um princípio mais amplo, já superiormente tratado, há muito, no Direito italiano: o princípio da ‘boa administração’” (BANDEIRA DE MELLO, 2015, p. 17).

Onofre Alves Batista Júnior correlaciona o princípio da eficiência com a busca pelo atendimento ao bem comum, evitando-se a concessão de favores fiscais injustificados. O bem comum deve ser continuamente perseguido em um Estado Democrático de Direito que se pretenda ser eficiente (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 59).

Para alcançar esta eficiência é forçoso afastar subsídios desnecessários, desoneração tributárias socialmente injustificáveis, corrupção, nepotismo, favoritismo e tantos outros desvios. O patrimônio público deve ser diariamente protegido com vistas a garantir os direitos individuais e sociais tão caros para a CRFB/1988. Nesta linha, Onofre Alves Batista Júnior ensina:

Um Estado Democrático de Direito que pretenda ser eficiente deve pautar sua atuação pela contínua prossecução do bem comum, e, para tanto, torna-se vital afastar desvios decorrentes de resquícios patrimonialistas, em especial em países mais pobres, onde a corrupção e o nepotismo convivem, lado a lado, com o favoritismo, com sangrias vultosas de recursos públicos, como na obtenção de subsídios desnecessários, desonerações tributárias socialmente injustificadas, utilização de dinheiro público para atendimento

de necessidades privadas, por vezes, até, mal disfarçadas de interesse público (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 59).

Ives Gandra da Silva Martins, por sua vez, sustenta ser um contrassenso afirmar que a eficiência é obrigatória apenas para o Executivo, caso contrário os outros poderes poderiam ser ineficientes, sendo esta ideia absolutamente inaceitável. Segundo o citado autor:

Seria, de resto, um contrassenso afirmar que o princípio da eficiência deveria ser apenas de obrigatória observância pelo Poder Executivo, podendo ser os demais poderes ineficientes! Como homenagem à inteligência dos constituintes, tal conclusão seria acintosa, razão pela qual absolutamente inaceitável. O princípio da eficiência deve, portanto, informar aos três Poderes e ser de observância obrigatória, inclusive pelo Ministério Público (MARTINS, 2006, p. 33).

Também Carlos Henrique Abrão estende o alcance do princípio da eficiência para todos os Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário, até porque, de forma mais ampla, eficiente deve ser o Estado em todas as suas funções (poderes):

Efetivamente, a premissa da eficiência se dirige aos três Poderes indistintamente partindo da clássica separação célebre de Montesquieu, no fundo todos participam dos serviços públicos ou atividades econômicas concorrenciais ou monopolísticas, as quais se voltam para as diretrizes do desenvolvimento e justiça social, impregnados na Constituição Federal em vigor (ABRÃO, 2006, p. 85).

Ainda nessa mesma linha argumentativa, Marilene Talarico Martins Rodrigues também entende que o princípio da eficiência é de observância obrigatória pelos três Poderes: “o Estado deve ser visto como um todo para efeitos do princípio da eficiência”. E continua: “Cumpra ao poder de tributar dos entes federativos a adoção de políticas tributárias que resultem em desenvolvimento do país e justiça fiscal” (RODRIGUES, 2006, p. 107).

Segundo o princípio da eficiência, a gestão dos interesses deve ser direcionada diretamente para os interesses públicos, atendendo de forma econômica célere a satisfação da sociedade, conforme Hely Lopes Meirelles, “exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional” (MEIRELLES, 2009, p. 64).

Fundamentando na teoria da máxima eficiência da Constituição, Vittorio Cassone escreve que o princípio da eficiência é de “observância obrigatória pelos três Poderes da República, dando-se à Constituição a máxima eficácia, na moderna

teoria constitucional” (CASSONE, 2006, p. 129). Portanto, também o Poder Legislativo e o Poder Judiciário devem pautar suas ações pela eficiência.

3.2.1 Princípio da eficiência no Direito Tributário

Noutro passo, sob o ângulo tributário, a eficiência não deve perder de vista a busca pela justiça fiscal, prestigiando, ainda, o desenvolvimento econômico. O Estado, então, deve ser eficiente na arrecadação de recursos para prestação dos serviços à sociedade, atendendo, todavia, ao princípio da isonomia tributária. Daí a observação de Ives Gandra da Silva Martins:

A adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo (MARTINS, 2006, p. 31).

O Estado é instrumento de realização do bem comum, objetivo de qualquer sociedade. O Direito, por seu turno, o meio pelo qual se busca o bem comum, tendo o Estado papel central na construção e na preservação do Direito. Sendo assim, de acordo com Hugo de Brito Machado: “[...] a realização do princípio da eficiência, em matéria tributária, depende da observância dos demais princípios consagrados pela ordem jurídica com o objetivo de viabilizar o bem comum” (MACHADO, 2006, p. 54).

O Estado Fiscal, por sua vez, precisa de recursos para desempenhar a prestação de serviços a sociedade, devendo empreender um conjunto de procedimentos denominado política de arrecadação.

Entretanto, ser agente arrecadador não é o único papel do Estado Fiscal, ele também tem uma função extrafiscal, exercida por meio da política tributária. Nessa função extrafiscal do tributo ele deveria influenciar a conduta dos agentes econômicos, servindo como meio de interferência nas relações sociais.

Escrevendo sobre a distinção, pelo prisma da eficiência, da autêntica política tributária de uma singela política da arrecadação, Hugo de Brito Machado ensina que “mesmo em uma singela política de arrecadação é imprescindível a observância de todos os princípios jurídicos” (MACHADO, 2006, p. 57).

O citado autor adverte ainda que a diferença está no objetivo. Enquanto o objetivo da política de arrecadação é simplesmente aumentar a arrecadação, em

uma política tributária “o objetivo visado é a mudança de determinado comportamento, ou de determinada situação na economia, e a eficiência é medida pelo grau de realização desse objetivo” (MACHADO, 2006, p. 57).

Em um Estado Fiscal, que tem como principal fonte de financiamento as receitas tributárias, é inegável que também a política de arrecadação tributária deve ser orientada pela busca da eficiência, que se estendeu para além do âmbito da Economia e, como visto, se positivou no âmbito jurídico. No plano econômico, sempre houve preocupação com a eficiência no domínio da tributação.

Poder-se-ia recuar até Adam Smith, com as suas quatro máximas sobre impostos (igualdade, certeza, comodidade e economia na cobrança), mas, nos limites deste trabalho, é suficiente invocar, por meio de Ricardo Lobo Torres, a proposta do ótimo de Pareto: “a eficiência consiste na situação em que é impossível a melhora da utilidade de uma das pessoas sem reduzir a de outra” (TORRES, 2006, p. 70).

Na tributação, este “ótimo” é melhor visualizado pela chamada “Curva de Laffer” (Figura 1, abaixo), do economista americano Arthur Laffer, a qual permite demonstrar que uma carga tributária zero conduz a uma arrecadação igualmente zerada, ao passo que uma tributação de 100% também leva à arrecadação de zero, pois ninguém tem ânimo para produzir nada.

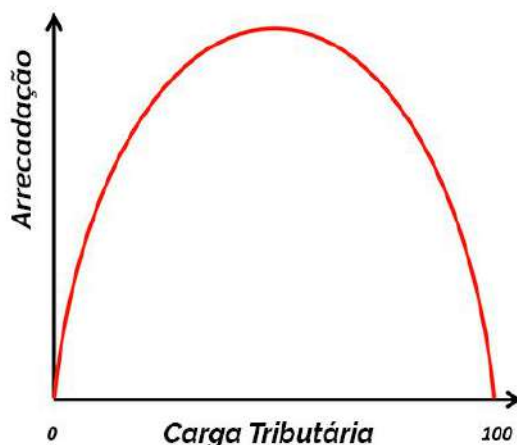


Figura 1 - Curva de Laffer.

Fonte: TORRES, 2006, p. 73.

Desta forma, a arrecadação tem um ponto ótimo, a partir do qual aumentar a tributação diminui a arrecadação, além de ferir a capacidade contributiva, sendo que,

sob a perspectiva da política tributária, a eficiência deve conviver com os demais princípios de legitimação, sem os quais é impensável a ordem tributária livre, justa e segura. “Sem igualdade é impossível a eficiência, que exige a igual distribuição de bens” (TORRES, 2006, p. 73).

Cabe pontuar, nesta quadra, que o Estado, exercendo o chamado “poder de tributar”, atua também de modo extrafiscal, sendo agente externo que influencia os agentes econômicos. Essa influência pode ocorrer por meio da regulação estatal, da tributação em sentido estrito, da concessão de incentivos financeiros-fiscais, da concessão de anistias, ou por meio de gastos públicos, dentre outras ações, sendo certo que estas ações estatais, em maior ou menor grau, sempre são determinantes na tomada de decisões dos agentes econômicos.

No que interessa ao objeto deste trabalho, essa influência decorre dos impactos que os programas de parcelamentos de débitos tributários possam gerar nas futuras decisões econômicas dos agentes. A hipótese é a de que a reiteração de programas de parcelamento induz prática da “inadimplência contumaz”, por meio da qual contribuintes inadimplentes contumazes se utilizam das vantagens oferecidas pelos REFIS para obter vantagem concorrencial (reduzindo, por exemplo, seus preços), provocando, então, concorrência desleal em relação àqueles que cumprem suas obrigações tributárias.

Nesse cenário, a decisão de deixar de recolher os tributos devidos, isto é, de violar a lei, ante a proliferação de parcelamentos especiais, acaba por se inserir em mera análise de custo de oportunidade, que, como se verá mais à frente, nos casos dos parcelamentos especiais é altamente favorável à inadimplência.

Se o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações tributárias, acreditando na ocorrência de um futuro parcelamento, no qual haverá redução de juros, multa e possibilidade de pagamentos em longos meses, tem-se aí uma fonte de recursos financeiros de baixo custo.

3.3 Princípio da moralidade

A moralidade passou a ter um realce maior na doutrina brasileira depois de sua inserção dentre os princípios constitucionais da Administração Pública constantes expressamente do artigo 37 da CRFB/1988.

Antônio José Brandão cita Maurice Hauriou como introdutor do conceito de moralidade administrativa, no início do século XX, no sentido da “boa administração”. Segundo Antônio José Brandão foi Hauriou quem pela vez primeira falou em moralidade administrativa em um de seus acórdãos do Conselho de Estado Francês, mais precisamente no caso Gommel, Sirey, em 1917, no qual desenvolveu a seguinte tese:

A legalidade dos atos jurídicos administrativos é fiscalizada pelo recurso baseado na violação da lei; mas a conformidade desses atos aos princípios basilares da "boa administração", determinante necessária de qualquer decisão administrativa, é fiscalizada por outro recurso, fundado no desvio de poder, cuja zona de policiamento é a zona da "moralidade administrativa" (BRANDÃO, 1951, p. 457).

A boa administração modernamente vincula o agente público às consequências das suas opções, conforme ensina Juarez Freitas:

O direito à boa administração vincula racionalmente o gestor público e o força a medir consequências sistêmicas de suas opções, pois terá de justificá-las coerentemente, sobretudo em seu custo-efetividade (FREITAS, 2015, p. 1).

Vê-se que a moralidade administrativa está vinculada ao princípio da eficiência, característica fundamental da boa administração, a qual exige que a atividade desenvolvida pelo Estado persiga sempre o interesse público a um menor sacrifício imposto a coletividade, observando a relação custo *versus* efetividade, além de obedecer aos outros princípios que norteiam a Administração e todas as demais funções públicas.

Por certo, a concessão reiterada de anistia sem fundamento jurídico para os sucessivos benefícios fere o princípio da moralidade, uma vez que provoca comportamentos imorais nos contribuintes que passam a protelar dívidas na expectativa de novas anistias.

A doutrina brasileira também se debruça no estudo do princípio da moralidade. Maria Sylvia Zanella Di Pietro escreve que a moralidade exige que se observe a proporcionalidade entre os meios e os fins, entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos; a razoabilidade é essencial na análise da moralidade administrativa. A honestidade, retidão, justiça, respeito à dignidade do ser humano e a boa-fé são componentes de atos que prezam pela moralidade:

[...] quando o conteúdo de determinado ato contrariar o senso comum de honestidade, retidão, equilíbrio, justiça, respeito à dignidade do ser humano,

à boa-fé, ao trabalho, à ética das instituições. A moralidade exige proporcionalidade entre os meios e os fins a atingir; entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos; entre as vantagens usufruídas pelas autoridades públicas e os encargos impostos à maioria dos cidadãos. Por isso mesmo, a imoralidade salta aos olhos, quando a Administração Pública é pródiga em despesas legais, porém inúteis, como propaganda ou mordomia, quando a população precisa de assistência médica, alimentação, moradia, segurança, educação, isso sem falar no mínimo indispensável à existência digna. Não é preciso, para invalidar despesas desse tipo, entrar na difícil análise dos fins que inspiram a autoridade; o ato em si, o seu objetivo, o seu conteúdo, contraria a ética da instituição, afronta a norma de conduta aceita como legítima pela coletividade administrada. Na aferição da imoralidade administrativa, é essencial o princípio da razoabilidade [...] (DI PIETRO, 2012, p. 111).

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o princípio da moralidade impõe à atividade administrativa o dever de lealdade e da boa-fé. Os cânones da lealdade e da boa-fé estão contidos na moralidade administrativa. Senão veja-se:

Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos (BANDEIRA DE MELLO, 2015, p. 119).

A jurisprudência também reconhece a importância do princípio da moralidade no exercício das atividades estatais. Segundo o ministro Celso de Mello, o princípio da moralidade subordina a atividade à observância de parâmetros ético-jurídicos que regem a atuação do Poder Público.

A atividade estatal está necessariamente subordinada à observância de parâmetros ético-jurídicos que se refletem na consagração constitucional do princípio da moralidade. Esse postulado fundamental, que rege a atuação do Poder Público, confere substância e dá expressão a uma pauta de valores éticos em que se funda a ordem positiva do Estado (BRASIL, 2002)⁶

Nessa linha, o princípio da moralidade impõe a todos os agentes de estados o dever de seguir comportamentos de lealdade e boa-fé, ambos positivados no ordenamento jurídico brasileiro.

Noutro giro, trazendo o princípio da moralidade para o campo tributário, utilizando a obra de Klaus Tipke é possível concluir que os preceitos morais devem ser observados pelo legislador, pelo juiz e também pelo próprio contribuinte. Neste sentido Klaus Tipke dispõe: “A Ética Tributária é, por conseguinte, a Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos – o Legislativo, o Executivo e o Judiciário –

⁶ Supremo Tribunal Federal. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 05 de junho de 2002, DJ 23-08-2002 PP-00070 EMENT VOL-02079-01 PP-00091.

assim como do agir moral-tributário do Contribuinte” (TIPKE, 2012, p. 7). Desta forma, o agir moral é conduta que se impõe ao Estado ao exigir tributos, quanto ao contribuinte em relação ao cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

A despeito da obrigação da observação da moralidade pelos legisladores observa-se que em certas situações este princípio não rege as decisões dos parlamentares, conforme ressalta Tipke:

Os conhecedores do Direito Tributário constataam unanimemente que predominam nessa matéria o crescimento desordenado e a arbitrariedade, a hipertrofia normativa, a mudança frenética sem sentido concebido, ocupação disparatada com finalidades estranhas ao direito Tributário [...] (TIPKE, 2012, p. 75).

Analisando a escassez da moral legislativa observa Tipke que:

[...] também os políticos que colaboram com a legislação ou sobre ela são influentes, reconhecem em qualquer oportunidade a justiça tributária e o princípio da capacidade contributiva (TIPKE, 2012, p. 72).

Para o mesmo autor, o comportamento meramente arrecadatário do Estado ofende à moralidade pública em matéria tributária, uma vez que fere a igualdade tributária entre os contribuintes. A carga de imposição total da tributação deve, especialmente em um Estado de Direito, ser dividida entre os cidadãos com justiça.

Visando apenas arrecadar, o Estado não atinge os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Essa atuação do Estado passa distante da moralidade, induzindo o contribuinte a comportamentos igualmente imorais. Neste sentido:

O mesmo ocorre com a sequência quase que anual de anistias tributárias, prestigiando o contribuinte mal-intencionado e especialmente aquelas que são a prova das condutas mal-intencionadas justamente em tempos de eleições (SILVA; KAUFMANN, 2015, p. 12).

O agir moral-tributário deficiente por parte do contribuinte é repercussão da deficiente moral-fiscal do Estado, uma vez que o comportamento do Estado influencia o comportamento do contribuinte (TIPKE, 2012, p. 7). Veja que a questão não é justificar uma conduta imoral do contribuinte em virtude da conduta incorreta do Estado, mas sim uma constatação da influência desta conduta naquela.

Assim, a conduta imoral do Estado não pode justificar a mesma atitude dos contribuintes que devem recolher os tributos no viés da solidariedade conforme preceitua a CRFB/1988, mas é preciso salientar que as atitudes imorais do Estado influenciam os contribuintes. Neste sentido, reforça Antônio Carlos Diniz Murta:

Logo, as atitudes imorais do Estado não podem servir de justificativa para que o contribuinte não haja eticamente recolhendo os tributos devidos para os cofres públicos; todavia, o que ocorre é que a ineficiência do Estado, desvios do dinheiro público, falta de comprometimento de agentes políticos, favores fiscais concedidos a determinada classe de contribuintes por meio de regimes fiscais, muitas vezes acobertados por agentes públicos, tendem a influenciar outros contribuintes a se furtarem do pagamento dos tributos (MACEI; MURTA, 2015, p. 16).

Verifica-se neste trabalho que o REFIS fere o princípio da moralidade, uma vez que concede privilégio aos contribuintes inadimplentes, sendo destituído de razoabilidade e de lealdade com os contribuintes adimplentes, permitindo a alguns que deixe de pagar os tributos que incidem sobre todos os contribuintes, concedendo àqueles prêmios na forma de anistia e remissão. Por outro lado, incentiva os contribuintes a um comportamento destituído de moralidade, uma vez que no Estado Democrático de Direito idealizado na Constituição de 1988 deveria ser a solidariedade um princípio a nortear as ações de todos que querem viver em sociedade de cooperação.

3.4 O princípio da igualdade

Os valores fundamentais do indivíduo no Estado Democrático de Direito do Brasil como quer a CRFB/1988 tem como sustentação a igualdade, liberdade e solidariedade.

Estes valores perpassam e iluminam as normas constantes da Constituição. Não sem motivo estes princípios norteiam toda aplicação e interpretação dos direitos fundamentais e estão estampados no art. 5º da CRFB/1988:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...] (BRASIL, 1988).

A igualdade fundamenta o Regime Republicano, onde o povo tem o poder soberano. “Ela é como que a pedra de toque do regime republicano” (ATALIBA, 1985, p. 133). Os cidadãos se reúnem em República para a repartição dos poderes que se traduzem em benefícios e encargos iguais para todos. A coisa pública é de todos para todos. São estas as palavras de Geraldo Ataliba, para quem não faz sentido construir uma República onde se permitisse de forma direta ou indireta a violação da igualdade fundamental, que se permitisse a criação de privilégios,

desigualdades, favorecimentos de grupos ou pessoas em detrimento de quem quer seja:

Não teria sentido que os cidadãos se reunissem em república, erigissem um estado, outorgassem a si mesmos uma constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional da ereção do regime. Que desse ao estado – que criaram em rigorosa isonomia cidadã – poderes para serem usados criando privilégios, engendrando desigualdades, favorecendo grupos ou pessoas, ou atuando em detrimento de quem quer que seja. A “res pública” é de todos e para todos. Os poderes que todos recebem devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade se não fosse marcada pela igualdade (ATALIBA, 1985, p. 133).

Trazendo para matéria tributária, o princípio da igualdade ou isonomia tributária está novamente expresso na CRFB/1988 e, em síntese, vem determinar a vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, conforme dispõe artigo 150 em seu inciso II.

A isonomia imposta pelo artigo 150, II, da CRFB/1988 impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, veda a discriminação arbitrária. Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quaisquer contribuintes (PAULSEN, 2015, p. 10).

O conceito de igualdade tributária de Humberto Ávila, em sua Teoria da Igualdade Tributária, indica quatro elementos estruturais deste importante princípio: “a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de determinada finalidade” (ÁVILA, 2015, p. 45).

Existe, portanto, uma presunção de igualdade que só pode ser afastada de maneira justificada. A presunção estabelece que os contribuintes devem ser tratados igualmente, a não ser que existem razões para tratá-los diferentemente. Nesta linha, Humberto Ávila explica que se há presunção de igualdade, se torna decisivo saber em que consiste a “razão” para tratamento desigual. É preciso não apenas, explicar, mas justificar com fundamentos jurídicos suficientes para o tratamento desigual. “Justificar é atribuir uma avaliação moral ou jurídica para uma ação” (ÁVILA, 2015, p. 156-157).

A Constituição demonstra sua preferência pela igualdade quando proíbe expressamente a utilização de medidas de comparação ou quando impõe o seu uso.

No primeiro caso ela própria menciona as medidas de comparação proibidas, tais como: origem, raça, sexo, cor, idade, estado civil, deficiência física, qualidade do trabalho, caráter do vínculo empregatício, nacionalidade. No segundo caso, quando impõe a medida, obrigando o seu uso, como, por exemplo, a obrigação da utilização da capacidade contributiva no caso dos impostos pessoais (ÁVILA, 2015, p. 176).

A vedação ou imposição expressa de medidas de comparação é feita levando-se em conta elementos ligados diretamente à dignidade da pessoa humana ou elementos que foram historicamente estigmatizados. A conjugação desses elementos conduz a um menor poder do legislador para distinguir, condicionando a diferenciação a um potencializado ônus de justificação. Neste sentido, não bastam quaisquer razões para instituir uma diferença que repercuta em qualquer desses elementos. São necessárias razões com alto poder de convencimento para evitar o risco de uma discriminação que alcance bens jurídicos prevalentes no ordenamento jurídico (ÁVILA, 2015, p. 177).

Nesta linha de raciocínio, surge o princípio da capacidade contributiva ou da personalização tributária e está expresso no art. 145, §1º, da Constituição:

Art. 145. [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

Interpretando este princípio é possível justificar, por exemplo, a isenção de certas taxas aos hipossuficientes, ante sua evidente falta de capacidade contributiva, a progressividade das alíquotas de imposto de renda conforme a faixa de remuneração e o tratamento favorecido das micro e pequenas empresas. Nota-se nos exemplos dados que houve a promoção da igualdade material, tributando mais quem mais tem, concretizando o princípio da isonomia e promovendo um tratamento desigual de forma justificada.

Raphael Frattari e Renê Moraes da Costa Braga, analisando o princípio da isonomia tributária e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro, concluíram que os motivos de diferenciação da lei brasileira nem sempre estão evidentes, isto porque simplesmente não há motivo para a distinção, mas sim apoio de setores mais organizados da sociedade civil para a aprovação da legislação.

Note-se, portanto, que a lei nem sempre torna evidente quais são os motivos de diferenciar determinado grupo. Não raro, isso ocorre porque de fato não há motivo plausível para a distinção. Trata-se, simplesmente, de norma antiisonômica, em geral, colocada com apoio de setores mais organizados da sociedade civil (FRATTARI; BRAGA, 2010, p. 4429).

Assim, para garantir a efetividade dos direitos e garantias fundamentais de os contribuintes é preciso observar o princípio da isonomia tributária, estabelecendo políticas públicas que promovam a igualdade e distribuição de renda.

4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO - RISCO MORAL E A SELEÇÃO DIVERSA

O surgimento da Análise Econômica do Direito (AED) como método se deu em um contexto no qual era necessária a noção interdisciplinar do conhecimento para a solução dos problemas da sociedade, que se tornava cada vez mais complexa no século XX.

A Análise Econômica do Direito (*Law and Economics*) trata da aplicação de conceitos e métodos não jurídicos com objetivo de entender o Direito e as instituições jurídicas, tais como a aplicação da teoria dos jogos e da teoria do risco moral. Mas não é só isso, além de descrever o Direito com conceitos econômicos, a Análise Econômica do Direito também analisa os fundamentos da eficácia jurídica tomando como referência conceitos econômicos tais como a eficiência (SILVEIRA, 2009, p. 15).

Segundo Ivo Gico existe amplo espaço dentro da metodologia jurídica atual para técnicas que auxiliem o jurista a melhor identificar, prever e explicar as consequências sociais de escolhas políticas imbuídas em legislações (*ex ante*) e decisões judiciais (*ex post*). Gico entende que a AED é atualmente a alternativa mais promissora a cumprir este papel, desde que se compreenda adequadamente sua metodologia e limitações (GICO, 2010, p. 32).

A AED aplicada no campo tributário pode ajudar a responder questões tais como: em que medida as normas tributárias influenciam o comportamento dos agentes econômicos? Quais os reflexos de normas econômicas sobre a decisão dos agentes econômicos a respeito de investimentos e gastos? De que modo a ordem econômica pode auxiliar na produção da riqueza? (SILVEIRA, 2009, p. 14).

Também pela interferência da Economia no Direito segue Alexandre Bueno Cateb:

Para o advogado, conhecer temas e meandros da economia trarão o estudo do direito para o lado prático, deixando de ser apenas um instrumento de justiça. Conhecendo as ferramentas econômicas, o advogado poderá melhor pensar o Direito como instrumento de distribuição e eficiência na realização de objetivos (CATEB, 2009, p. 2).

Considerando que o Estado deve implementar suas políticas públicas tributárias com o máximo de eficiência, ou seja, com o menor sacrifício para a sociedade – entretanto com o maior benefício na aplicação dos recursos

arrecadados e igualmente não deve incentivar comportamentos imorais –, entende-se que a AED pode analisar os efeitos das políticas públicas e auxiliar na descoberta do que se está ganhando para alcançar aquele resultado (custo de oportunidade).

Assim, é preciso uma análise de custo-benefício de uma determinada política pública, que deverá ser direcionada ao incentivo de comportamentos socialmente desejáveis para que os objetivos fundamentais do Estado Democrático sejam concretizados.

Ressalte-se que a intervenção estatal na economia deve ser direcionada a promover o equilíbrio concorrencial, tentando corrigir as falhas de mercado que a “mão invisível” não alcançou. Tal intervenção tornou-se tão necessária que em 2003 a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu na CRFB/1988 o art. 146-A, o qual possibilitou que a lei complementar estabeleça critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, muito embora esta lei ainda não tenha sido editada.

Ocorre que o REFIS promove exatamente o contrário, auxiliando justamente os infratores, que se aproveitam do parcelamento para reduzir custos em afronta à livre concorrência. Além disto, incentiva-se um comportamento imoral de inadimplência conforme será demonstrado neste estudo.

4.1 Risco moral e seleção adversa

A relação entre Estado e contribuintes pode ser enxergada como uma relação contratual. Em termos econômicos, a dificuldade de se fazer cumprir contratos decorre, dentre outros fatores, da falta de informações relevantes, originando a informação assimétrica, situação na qual uma parte conhece algo que a outra desconhece. Nesta relação contratual o Estado não pode observar todas as variáveis que compõe a base de cálculo dos tributos. Desta informação assimétrica surge dois problemas: o risco moral e a seleção adversa (MATTOS, 2017, p. 16).

A ocorrência do risco moral não é estranha à doutrina, sendo reconhecido que o comportamento do agente econômico pode alterar após a contratação. Na teoria do risco moral, trabalha-se com a hipótese de que alguns agentes detêm informações que são desconhecidas pela outra parte, conferindo-lhes uma posição

vantajosa no mercado. A seleção adversa na teoria é considerada um comportamento oportunista que tem seu início antes da adesão ao contrato (*ex ante*), pois mesmo sabendo não possuir os requisitos necessários para usufruir daquele benefício, todavia, pelo fornecimento inadequado das informações, induz a outra parte a celebrar um contrato que não se efetivaria caso as informações fossem plenamente disponibilizadas. Já o risco moral decorre de um comportamento oportunista iniciado posteriormente a celebração contratual (*ex post*), em virtude da adoção de um comportamento que não estava previsto nos termos constitutivos do acordo (AKERLOF, 1970, p. 488-500).

Examinado também por Robert Pindyck e Daniel Rubinfeld, esse risco, “*moral hazard*”, refere-se à possibilidade de alteração no comportamento individual do contratante após a celebração do contrato. O exemplo clássico do risco moral é a mudança de comportamento do proprietário após a contratação do seguro do automóvel, que deixa de ser tão cuidadoso quanto era antes da contratação do seguro. Outro exemplo citado por Robert Pindyck e Daniel Rubinfeld é a contratação de seguro saúde. Segundo estes autores, quando um indivíduo possui um seguro saúde com cobertura total, poderá passar a visitar médicos com maior frequência do que visitaria caso sua cobertura fosse limitada. Se a companhia seguradora pudesse monitorar o comportamento de seus segurados, ela poderia cobrar prêmios mais elevados dos segurados que demandam um atendimento mais vasto. O risco moral altera a capacidade de os mercados alocarem seus recursos eficientemente (PINDYCK; RUBINFELD, 1999, p. 680).

O risco moral trata-se do comportamento pós-contratual de uma das partes que possui uma informação desconhecida da outra e dela se aproveita em prejuízo da outra parte. A análise deste tipo de problema é importante, já que, se o comportamento não é observado direta ou indiretamente, o contrato deixa de ser hábil para orientar um padrão mutuamente desejado de comportamento (MATTOS, 2017, p. 16).

No caso objeto de estudo deste trabalho, os contribuintes inadimplentes contumazes podem se utilizar das vantagens obtidas por meio do REFIS para reduzir seus preços, levando-se, assim, à uma concorrência desleal em relação àqueles que cumprem suas obrigações tributárias. Por consequência, reduzem a concorrência, quebrando o princípio da isonomia tributária. Contudo, esta decisão de

deixar de recolher os tributos devidos, passa por uma análise de custo de oportunidade, que nos casos dos parcelamentos especiais é altamente recomendável.

Nesta corrente, se o agente econômico deixa de cumprir suas obrigações tributárias, acreditando na ocorrência de um futuro parcelamento, no qual haverá redução de juros, multa e possibilidade de pagamentos em longos meses, tem-se aí uma fonte de recursos de baixo custo, incentivando-se o diferimento destes recolhimentos.

Além do risco moral, reconhece-se ainda, teoricamente, o efeito da seleção adversa, sendo ambos os fenômenos relacionados com informações assimétricas dos agentes econômicos, gerando uma falha de mercado. No risco moral, como visto, o agente muda seu comportamento após a contratação, ao passo que, na seleção adversa, o desvio ocorre antes mesmo da ação (contratação), adotando o agente um comportamento oportunista. Ambos os comportamentos, claro, implicam, sob o ângulo econômico, perda de eficiência, eis que uma das partes assumirá comportamentos que prejudicam o equilíbrio do mercado.

Analisando o impacto dos incentivos fiscais no fomento do valor agregado das empresas, Lauro Vinicius de Almeida Lima conclui que, no caso dos incentivos fiscais, considerando a falta de informação do Estado acerca do negócio proposto, é perceptível o risco de seleção adversa que o Poder Público pode incorrer ao conceder os incentivos fiscais às empresas que não irão gerar e distribuir riqueza para a economia. O risco moral, por sua vez, incorre nas empresas que receberam o incentivo, ao se comportarem de forma diversa do esperado, no pacto de incentivos fiscais, podendo gerar conflitos, como exemplo, se as empresas não realizarem todos os investimentos propostos para a obtenção dos incentivos fiscais (LIMA, 2017, p. 27).

No caso sob análise, a reiteração de parcelamentos, em vez de contribuir para a regularização de contribuintes inadimplentes, pode resultar em seleção adversa, incentivando os contribuintes adimplentes a não mais recolherem os tributos devidos, em uma espécie de “contaminação” provocada pelos contribuintes reiteradamente inadimplentes. A política tributária, ou mais especificamente, a política arrecadatória, induz a um comportamento indesejado dos contribuintes, sempre na expectativa de novos parcelamentos especiais, com a possibilidade de

rolagens intermináveis de dívidas tributárias, já que, constantemente, se permite transitar de um parcelamento para outro.

O risco moral e a seleção adversa relacionam-se com informações assimétricas dos agentes econômicos gerando uma falha de mercado. A reiteração de oferta de REFIS acaba por fornecer informações contraditórias ao contribuinte em relação aos riscos tributários. Embora a legislação tributária seja clara em relação às consequências, inclusive penais, da inadimplência ao contribuinte que deixa de pagar tributos, os reiterados REFIS sinalizam para facilidades que compensam a inadimplência, já que estes planos diminuem o custo do inadimplemento que outrora vigoraria. Além disto, a reiteração da oferta destes planos com regularidade cada vez maior cria uma perspectiva de que no futuro eles voltarão a ser oferecidos.

O agente econômico contribuinte tende a maximizar seus lucros, assumindo um comportamento de risco moral na expectativa de novos parcelamentos especiais e diante da possibilidade de postergação de dívidas, já que pode transitar de um parcelamento para outro, além de obter outras vantagens como anistias e remissões concedidas.

Lado outro, os contribuintes até então adimplentes, que vinham cumprindo suas obrigações a tempo e modo, conforme prescrito na legislação, estarão em ampla desvantagem econômica se não aderirem ao REFIS. Portanto, tais contribuintes tenderão a mudar seus comportamentos diante destas informações, se tornando igualmente postergadores de recolhimento de tributos, no aguardo de novos REFIS.

Seguindo esta linha, Fábio Ulhoa Coelho define o risco moral como um risco “novo” no capitalismo, mas segundo Coelho, pouco discutido, apesar dos efeitos deletérios, e normalmente desconsiderado, num conveniente “pacto de silêncio”, porque ninguém ainda sabe o fazer com o *moral hazard* (COELHO, 2007, p. 44).

Nas palavras de Coelho o risco moral decorre do estímulo ao erro embutido em toda medida de saneamento de situações caóticas. Exemplificando o risco moral, Coelho cita a anistia fiscal, que de tempos em tempos perdoa quem não paga seus impostos e tem como principal objetivo a normalização da situação econômica dos contribuintes alcançados por dificuldades. A medida, no entanto, acaba estimulando a inadimplência de pessoas desprovidas de adequada formação moral.

Trata-se de subproduto indesejado das medidas saneadoras, que não preocupa enquanto efeito marginal. Entretanto, este subproduto representa risco sério quando passa a ser visto como atraente alternativa de ganho por agentes de grande importância na economia (COELHO, 2007, p. 44).

Por fim, Fábio Ulhoa Coelho considera que as medidas saneadoras da crise invertem a ordem do capitalismo, modelo baseado na competição, no qual os que acertam persistem e os fracassados sucumbem (COELHO, 2007, p. 44).

Nesta mesma toada, segue o contribuinte sonegador adotando uma conduta desprovida de moral, depois de avaliar cuidadosamente os custos e benefícios da sonegação adotando um comportamento indesejável para o Estado Fiscal diante da pouco provável possibilidade de seleção pelo órgão fiscalizador e da pequena ou nenhuma punição. No caso do REFIS ocorre, ainda, a suspensão da punibilidade penal. De acordo Marcelo Lettieri Siqueira e outros:

Em termos econômicos, os problemas de sonegação originam-se do fato de que as variáveis que definem a base tributária (rendas, vendas, rendimentos, riqueza, entre outras) não são frequentemente observáveis. Isto é, um ente externo não pode observar o valor real da base tributária de um indivíduo, e daí não pode saber a sua verdadeira responsabilidade tributária. Assim, os contribuintes podem levar vantagem da informação imperfeita que a administração tributária tem sobre sua responsabilidade e iludir a tributação (SIQUEIRA, 2005, p. 555).

Analisando a economia da sonegação, Siqueira avalia que o Brasil confia em um sistema tributário fulcrado na espontaneidade do contribuinte, no qual se espera que as obrigações tributárias sejam cumpridas independentemente da atuação do fisco. Entretanto alguns contribuintes evadem-se do pagamento dos tributos voluntariamente, entregando declarações de imposto de renda falsas. Outros podem evadir-se da tributação de forma involuntária porque não compreendem suas obrigações (SIQUEIRA, 2005, p. 575).

Salienta Siqueira que atuar no limite entre a voluntariedade de sonegação do contribuinte e sua incompreensão do sistema, de forma a mitigar a ocorrência da evasão e, ao mesmo tempo, não punir excessivamente este último tipo de contribuinte, não é uma tarefa fácil. Entretanto esta dificuldade não pode ser utilizada para justificar um sistema tributário que beneficie aquele que deliberadamente sonega (SIQUEIRA, 2005, p. 576).

Segundo Siqueira a sonegação é resultado de um conjunto de comportamentos bastante complexos, sendo que a ameaça de detecção e sua punição são certamente os principais fatores que influenciam o desejo de sonegar e, como já constatado pela teoria e algumas evidências empíricas, o aumento da probabilidade de seleção pelo Fisco tende a diminuir a sonegação. No entanto, aumentar a probabilidade de detecção implica aumentar os custos da arrecadação. Logo, como é impossível, em termos de custos, auditar 100% (cem por cento) dos contribuintes, sempre uma certa sonegação é admitida sob o enfoque econômico. Mas a questão principal é definir a margem de tolerância. Os fatores sociológicos e éticos certamente desempenham um papel demasiadamente importante, embora seu efeito seja mais sutil e mais difícil de ser avaliado. Isto sugere que a imposição-padrão baseada na punição não deve ser abandonada. Ela pode ser suplementada por abordagens alternativas, em que se pode apelar à consciência moral dos contribuintes ou à necessidade de se reforçar a coesão social (SIQUEIRA, 2005, p. 576).

Trazendo os estudos de Siqueira para o exame do REFIS, enfoque deste trabalho, estes apontam para o mesmo resultado, ou seja, o contribuinte tende a sonegar diante da possibilidade da edição de um novo REFIS, uma vez que será anistiado e, tendo em vista que esta possibilidade se apresenta alta, já que desde o ano de 2000 os refinanciamentos de dívidas tributárias se repetem evidenciando a ineficiência provocada pelo próprio Estado. Novamente o comportamento do contribuinte se apresenta imoral, desta vez influenciado pela própria legislação, que conseqüentemente afeta a concorrência.

A concorrência desleal se apresenta no REFIS de forma tão afrontosa que deveria causar indignação ao contribuinte adimplente, o qual é diretamente afetado na concorrência desleal, conforme conclui Leandro Paulo Cypriani em trabalho intitulado “O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS (o bolsa família dos endinheirados), a livre concorrência (desleal) e a (não) indignação de Ostários Brasileiro Júnior”:

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS é um desvalor legal e moral, porque desonesto e ilegal, implicando uma concorrência desleal, em virtude das vultosas vantagens que advêm àqueles que a ele aderem em detrimento dos seus concorrentes que dele não são beneficiários, como se pôde extrair do caso adotado como referência, constatação que causa (ou ao menos deveria causar) indignação a quem – que não o usufrui – dele e

de suas implicações tem ou deveria ter conhecimento na luta da concorrência (CYPRIANI, 2015, p. 11).

A onda sucessiva de REFIS provoca este comportamento indesejado do contribuinte inadimplente, que, considerando ser bastante provável a edição de novo refinanciamento, prefere aguardar anistia e remissões do que se tornar adimplente com o Fisco. Dessa forma o contribuinte destinará para outros interesses os valores que deveriam ser pagos em tributos e convertidos em prestações a sociedade.

Por todo o dito até então, é necessário conhecer melhor os Parcelamentos Especiais editados sob a ótica do controle de sua eficiência na arrecadação e na capacidade de alterar o comportamento do contribuinte de forma desfavorável ao Estado Fiscal. Verificam-se outros instrumentos possíveis de avaliar este comportamento, tal como a teoria dos jogos a ser explanada a seguir.

4.2 A Teoria dos Jogos

A Teoria dos Jogos pode ser entendida como uma ferramenta que analisa situações estratégicas em que participantes, almejando otimizar suas vantagens em situações em que existe um conflito, tomam decisões observando o comportamento da outra parte. Note-se que a previsibilidade do comportamento do outro agente é elemento central da teoria. Esclarece Ronaldo Fiani que “situações que envolvam interações entre agentes racionais que se comportam estrategicamente podem ser analisadas formalmente como um jogo” (FIANI, 2004, p. 12).

Os primeiros registros que retratam a teoria dos jogos remontam ao século XVIII. Em correspondência dirigida a Nicolas Bernoulli, James Waldegrave teria analisado um jogo de cartas chamado “*le Her*” e fornecido uma solução que é um equilíbrio de estratégia mista. Posteriormente, já no início do século XIX, o trabalho de Augustin Cournot sobre duopólio expandiu ainda mais os conhecimentos sobre a teoria dos jogos. Em 1913, Ernst Zermelo publicou o primeiro teorema matemático da teoria dos jogos, segundo o qual se afirma que o jogo de xadrez é estritamente determinado, tendo a estratégia como elemento central que levará à vitória ou ao empate. Outro grande matemático que se interessou em jogos foi Emile Borel, que publicou quatro artigos sobre jogos estratégicos. Ele achava que a guerra e a economia podiam ser estudadas de uma maneira semelhante (SARTINI, 2004, p. 2).

Até 1928, a teoria dos jogos tinha pouca expressão, mas John von Neumann mudou esta situação. John von Neumann, estudioso de muitas áreas da ciência, mostrou interesse em economia e, junto com o economista Oskar Morgenstern publicou o clássico “*The Theory of Games and Economic Behaviour*” em 1944, dando início da aplicação da teoria na economia e a matemática aplicada (SARTINI, 2004, p. 2).

Os estudos de Neumann e Morgenstern pautavam-se na simulação de várias situações possíveis em que dois ou mais agentes estivessem submetidos às consequências, não só de suas próprias ações, como também das ações dos demais agentes. Propuseram, com base em suas análises, que a vida em sociedade é um grande jogo estratégico, ou uma série simultânea deles, que poderia ser modelado matematicamente por meio das ferramentas: conceito, metodologia e a matemática (MELO JÚNIOR, 2010, p. 12).

Depois de John von Neumann, o norte-americano John Forbes Nash, complementou a teoria dos jogos com novos conceitos, sobretudo com o conhecido “Equilíbrio de Nash”. Na Economia provocou alterações substanciais, rompendo com um paradigma econômico que era pressuposto básico da teoria de Neumann e da própria Economia, desde Adam Smith, que acreditava que a competição era a regra básica das relações, remontando a Darwin com a “seleção natural”. A regra básica das relações, para Adam Smith, seria a competição. Se cada um lutar para garantir uma melhor parte para si, os competidores mais qualificados ganhariam um maior quinhão. Tratava-se de uma concepção bastante assemelhada à concepção prescrita na obra: *A Origem das Espécies*, de Charles Darwin, na medida em que inseria nas relações econômico-sociais a “seleção natural” dos melhores competidores (AZEVEDO, 2013, p. 50).

Por outro lado, John Nash trouxe novas ideias oriundas de outro pressuposto, qual seja a cooperação. Se para Neumann a competição era elemento central do jogo, para Nash a cooperação predominava na teoria dos jogos. Neste novo paradigma, a cooperação se compatibilizaria com o ganho individual, uma vez que, segundo Nash, a cooperação, considerada no conceito econômico, traz a maximização dos ganhos individuais, inclusive do outro participante, pois o olhar estratégico repousará sobre dois ângulos o individual e o coletivo. “Se todos fizerem

o melhor para si e para os outros, todos ganham. Assim a estratégia ótima do jogo é aquela em que todos os participantes ganham” (AZEVEDO, 2013, p. 50).

O Dilema do Prisioneiro, uma das mais famosas alegorias que facilita a compreensão do problema e das possíveis soluções, demonstra com cálculos matemáticos, ao final, que a cooperação leva vantagem para todos. Imagine uma situação hipotética de dois homens, suspeitos de terem violado conjuntamente a lei, que são interrogados simultaneamente e em salas diferentes, pelo Estado. A polícia não tem evidências para que ambos sejam condenados pela autoria do crime, e planeja recomendar a sentença de um ano de prisão a ambos, se eles não aceitarem o acordo. De outro lado, oferece a cada um dos suspeitos um acordo: se ele testemunhar contra o outro suspeito, ficará livre da prisão, enquanto o outro deverá cumprir a pena de 10 anos. Ainda há uma terceira opção: se os dois aceitarem o acordo e testemunharem contra o companheiro, serão sentenciados a 5 anos de prisão (AZEVEDO, 2013, p. 51).

		Prisioneiro A	
		Colaborar (silêncio)	Trair (confessar)
Prisioneiro B	Colaborar (silêncio)	1 ano 1 ano	Livre 10 anos
	Trair (confessar)	10 anos Livre	5 anos 5 anos

Figura 2 - Representação do Dilema do Prisioneiro.

Fonte: BRASIL, CNJ, 2016.

Como se pode observar na Figura 2 a solução mais vantajosa para ambos seria a da cooperação.

Desta forma, a racionalidade é o elemento central da teoria dos jogos, onde cada jogador possui estratégias para tomada de decisões de modo a otimizar o resultado a ser alcançado. Nas palavras de Brígida Sartini:

A teoria dos jogos pode ser definida como a teoria dos modelos matemáticos que estuda a escolha de decisões ótimas sob condições de conflito. O elemento básico em um jogo é o conjunto de jogadores que dele participam. Cada jogador tem um conjunto de estratégias. Quando cada jogador escolhe sua estratégia, tem-se, então, uma situação ou perfil no espaço de todas as situações (perfis) possíveis. Cada jogador tem interesse ou preferências para cada situação no jogo (SARTINI, 2004, p. 4).

Como se pode ver John Nash trouxe um novo conceito: o equilíbrio de Nash, que consiste em estratégias escolhidas em resposta ao comportamento do outro.

A teoria dos Jogos tem sido utilizada nas Ciências Sociais, e como exemplo cita o seu manuseio como uma das ferramentas recomendadas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) para a mediação com vistas a autocomposição, tendo sido esta solução conceitual utilizada como forma de se prever um resultado. Por esta razão a teoria dos jogos é objeto de mais de 20 (vinte) páginas no Manual de Mediação editado pelo CNJ em 2016.

Reconhece-se o aumento da importância da Teoria dos Jogos, indicando que a pressuposição da ação estratégica dos atores, com a qual uma determinada situação pode ser compreendida como resultante da cooperação ou da interação racional entre indivíduos, é o grande diferencial empírico desta ferramenta. Nas Ciências Políticas é objeto de disciplina em curso de pós-graduação na Universidade de São Paulo, a qual, em sua ementa, justifica a apresentação da disciplina pela sua ampla utilização em pesquisas empíricas, além de reconhecer o avanço desta área do conhecimento nas Ciências Sociais. Naquela Universidade, o objetivo da disciplina é de instrumentalizar os alunos a utilizar esta ferramenta de análise, a partir: a) da compreensão dos modelos teóricos; b) da discussão em torno de exemplos aplicados à Ciência Política; e c) do treino da elaboração teórica dos modelos matemáticos que suportam o uso empírico dos modelos. Assim é descrita a disciplina:

A Teoria dos Jogos tem como premissa a ação estratégica racional dos atores. Na Ciência Política, as possibilidades de aplicação são inúmeras: Estados, partidos, políticos, eleitores, lideranças... As ações destes atores podem ser tratadas a partir da aplicação da Teoria dos Jogos. Desde os trabalhos seminiais de Von Neumann e Morgenstern, passando por Nash, o avanço obtido nesta área do conhecimento nas ciências sociais de maneira geral é inegável. Atualmente, em nossa disciplina, sua aplicação ganha

bastante importância com as aplicações de experimento. Justificativa: esta disciplina se justifica pela ampla utilização da Teoria dos Jogos nas pesquisas empíricas em Ciência Política. A pressuposição da ação estratégica dos atores, com a qual uma determinada situação pode ser compreendida como resultante da cooperação ou da interação racional entre indivíduos, é o grande diferencial empírico desta ferramenta. Ao mesmo tempo, os estudos experimentais dependem em boa medida da aplicação da teoria dos jogos. Neste sentido, esta disciplina pode ser entendida como uma disciplina introdutória para a prática de experimentos, tão difundidos em nosso campo de pesquisa atualmente (UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, 2016).

A teoria dos jogos aplicada ao REFIS demonstra que a estratégia do Estado de conceder reiteradas anistias é muito desfavorável para o governo e, conseqüentemente, para a sociedade.

4.2.1 A Teoria dos Jogos aplicada ao REFIS

O REFIS pode ser analisado quanto ao seu enquadramento dentro da Teoria dos Jogos, sendo entendido como uma escolha do governo, cujos objetivos seriam o aumento da arrecadação bem como uma intervenção no sistema econômico de modo a viabilizar a continuidade empresarial de contribuintes infortunados por uma eventual instabilidade financeira. Deste modo, o estado fiscal tem a opção de editar ou de não editar o REFIS.

Por seu turno, o contribuinte comparece neste jogo decidindo se vai recolher ou não os tributos tempestivamente. Por fim, tem-se o jogo entre governo e contribuinte, onde se evidenciam as decisões destes, respectivamente em: editar ou não editar o REFIS; pagar ou não pagar o imposto.

Visando analisar os impactos que os parcelamentos podem vir a gerar nas decisões econômicas dos agentes, é necessário compreender que o Estado é um agente externo que influencia no modelo de equilíbrio da oferta e da demanda. Esta influência pode ocorrer por meio de regulação, tributação, concessão de incentivos, anistias, gastos públicos, dentre outras ações, sendo certo que sempre é determinante na tomada de decisões dos agentes econômicos. No caso analisado, esta influência ocorre por meio da tributação e presume-se que haveria neutralidade da tributação sobre o equilíbrio de mercado se todos os agentes econômicos cumprissem suas obrigações tributárias.

Analisando o REFIS sob a ótica da Teoria dos Jogos, Francisco Ângelo de Araújo conclui que a melhor estratégia para o governo é não editar o REFIS. Segundo o autor, considerando as escolhas dos agentes, neste caso, contribuintes e governo, em cuja análise definem-se os parâmetros e as recompensas por cada decisão dos agentes, tem-se como resultado desse jogo de interação o que se segue: O resultado do jogo evidencia que o melhor para o contribuinte é que este recolha no prazo, o que traz também para o governo o melhor resultado: dispor do valor no momento oportuno. Entretanto, se o governo edita o REFIS, a preferência do contribuinte é de recolher o tributo com o benefício, evitando arcar com os encargos de multas, juros e execução fiscal. No entanto, verifica-se, de forma periódica a reedição, “o que leva a crer que os governos agem, movidos pela sua racionalidade, motivado por outros interesses, diferentes daqueles que levam ao bem-estar do Estado, ou pelo equívoco de crer em sua eficácia” (ARAÚJO, 2009, p. 62).

Em sua pesquisa, Francisco Ângelo de Araújo conclui que a dívida ativa tem um crescimento em todos os períodos analisados e que ainda assim o governo federal editou REFIS. Nesses períodos foi percebido o crescimento do estoque da dívida, o que demonstra que o REFIS não produz o efeito naquilo que o governo alega perseguir, que é a recuperação de débitos. A existência da dívida se revela em uma anomalia que reflete a ineficiência do governo em administrar, tendo como consequência o não cumprimento, em parte, e proporcional ao tamanho dessa dívida, da realização de suas políticas públicas de justiça social e distributiva, deixando, assim, de cumprir os objetivos que a dimensão democrática lhe impõe. Desta forma, este tratamento que o governo dispensa à dívida é um equívoco ao oferecer tratamento diferenciado a um determinado grupo, que se reveste em incentivo a desestimular a eficiência econômica, uma vez que uma fuga da tributação implica uma diminuição de custos e conseqüentemente de preços, deixando a concorrência por um melhor nível de qualidade de produtos e serviços em um plano inferior (ARAÚJO, 2009, p. 62).

Por fim, Araújo conclui que o REFIS pode, ainda, ter a sua eficiência questionada pelo fato de ser um procrastinador de arrecadação, a qual pode se elevar momentaneamente por ocasião do REFIS, no entanto potencializando o tamanho da dívida a longo prazo. Recorrendo a abordagem normativa da Teoria das

Escolhas Públicas, Araújo defende que o REFIS nos moldes atuais seja vetado por Emenda Constitucional, o que surtiria dois efeitos: a) impediria o abuso por parte do governo de interesses próprios e b) anularia qualquer expectativa de futuros programas, restando a alternativa da adimplência ou da cobrança por meio da execução fiscal.

Quando compara-se o comportamento dos burocratas e políticos com o dos empresários e consumidores, em que tanto uns como outros são atores racionais motivados por interesses próprios, não parece existir mistério em perceber que o governo age em busca do poder e de sua manutenção. Resta, assim, uma análise sobre o elemento citado acima, que é o conjunto de regras e instituições políticas, que permitem que o governante possa dispor em seu portfólio de decisões a edição de Programas de Recuperação Fiscal. Recorrendo a abordagem normativa da Teoria das Escolhas Públicas, conhecida também como teoria constitucionalista, por recomendar que os limites devam ser votados e inseridos na constituição, sugere-se que os Programas de Recuperação Fiscal, nos moldes dos que são editados pelos governos atualmente sejam vetados por meio de emenda constitucional. A medida acima teria dois efeitos imediatos: o primeiro seria o de impedir que os governos abusassem de suas motivações movidas pelo interesse próprio. Para os contribuintes o efeito seria o de anular quaisquer expectativas de futuros programas o que pode ser o fomentador do crescimento da dívida, bem como sedimentar a certeza de que, caso venha a ficar inadimplente, dificilmente terá outra consequência que não seja a execução fiscal, o que por certo, o motivaria a permanecer em dias com suas obrigações tributárias (ARAÚJO, 2009, p. 62).

Por todo o dito até então, é necessário conhecer melhor todo o histórico das legislações voltadas ao REFIS, também os resultados obtidos com os programas em anos anteriores, analisar em bases numéricas o que a teoria tem dito e, por fim, avaliar a adesão dos contribuintes nos últimos anos para concluir pela inadequação do REFIS sob a ótica do controle de sua eficiência na arrecadação, bem como na capacidade de alterar o comportamento do contribuinte de forma desfavorável ao Estado Fiscal.

5 OS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA

REFIS - Recuperação Fiscal, essa sigla foi empregada para a denominação de um programa de parcelamento federal de tributos oferecido aos contribuintes inadimplentes, instituído pelo Governo Federal com a finalidade de recuperação dos tributos e/ou multas devidas e não pagas pelos contribuintes.

5.1 Natureza jurídica, espécies de parcelamentos e características

A doutrina e a jurisprudência discutem rotineiramente se o parcelamento seria uma espécie de moratória, sobretudo antes da Lei Complementar nº104/2001. Após a edição desta lei complementar foi inserido o inciso VI ao artigo 151 do Código Tributário Nacional, que enumera as seis hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: a) - moratória; b) o depósito do seu montante integral; c) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; d) a concessão de medida liminar em mandado de segurança; e) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; f) o parcelamento (alíneas “e” e “f” incluídas pela LC nº 104, de 2001).

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é possível verificar a instituição de duas espécies de parcelamentos: uma espécie geral, disponível a qualquer tempo para o contribuinte e outra denominada de parcelamentos especiais, na qual o REFIS se enquadra.

A espécie geral, disciplinada nos artigos 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, disponibiliza a todos os contribuintes, de forma permanente, a opção de parcelar seus débitos em até 60 (sessenta) parcelas, ou seja, no prazo máximo de 5 anos, sem redução de multas e juros e com correção pela taxa SELIC ao longo do parcelamento.

Por outro lado, ocorreram diversas edições da legislação que abrangem os parcelamentos especiais, tendo sido inaugurado com o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Da análise dos inúmeros REFIS, conforme Anexo I deste trabalho, constatam-se diferentes condições, como por exemplo o desconto de juros, desconto de multas, quantidade

de parcelas, garantias, início do pagamento, parcela inicial, carência para pagamento, dentre outras.

De fato, tendo em vista a variedade de REFIS concedidos nos últimos anos, com requisitos variáveis, a grande maioria dos parcelamentos especiais concedeu anistia, parcial ou total, remissão, moratória e o parcelamento propriamente dito dos débitos.

A anistia está regulamentada nos artigos 180 a 182 do Código Tributário Nacional como sendo o perdão ao contribuinte da penalidade que lhe foi imputada pelas infrações cometidas, ou seja, o contribuinte é perdoado da multa que seria aplicada pela inadimplência.

Segundo André Ramos Tavares o Refis é anistia cumulada com parcelamento:

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). Como norma geral do sistema tributário, não há, como se sabe, a possibilidade de oferecer ou impor ao contribuinte qualquer situação que não esteja prevista em lei (TAVARES, 2001, p. 35).

Christine Mendonça classifica o REFIS como parcelamento *stricto sensu*, uma vez que a previsão de juros sobre o valor a ser parcelado o diferencia da moratória (MENDONÇA, 2001, p. 102).

Sendo anistia, remissão, parcelamento, moratória ou transação, estudos demonstram que o REFIS é uma opção de financiamento vantajosa para o contribuinte. Bruno Rodrigues Teixeira realizou um estudo teórico que objetivou perquirir se a utilização dos tributos federais como forma de financiamento indireto das atividades operacionais da empresa, lançando-se mão do parcelamento ordinário, é mais vantajosa em relação à captação de recursos de terceiros, em regra, instituições financeiras. Objetivou também aferir qual o impacto do REFIS na estrutura de capital da entidade, por meio dos aspectos da liquidez, do desempenho econômico e da dinâmica do capital de giro. Este estudo levou à conclusão de que é mais vantajoso parcelar. Ainda neste estudo comparou-se o custo do capital das instituições financeiras, em curto e longo prazo, com o custo dos parcelamentos fiscais federais, tendo-se concluído que o parcelamento geral é uma solução mais vantajosa para empresas:

O estudo revelou que o custo dos parcelamentos tributários federais é menor do que o custo do capital das instituições financeiras. Demonstrou ainda que o parcelamento de tributos, embora importe em uma redução tímida do capital circulante líquido, despontou-se como melhor opção em relação à liquidez seca e corrente. Quanto à dinâmica do capital de giro, o financiamento bancário de longo prazo é delicadamente melhor do que o parcelamento de tributos. Por fim, no que diz respeito ao desempenho econômico, o parcelamento de tributos apresentou os melhores indicadores, sendo uma solução superior (LIMA, 2015, p. 1).

Frise-se que os parcelamentos especiais são aqueles que deveriam ser instituídos de forma excepcional, em situações particulares de cada agente, por exemplo, o contribuinte que sofreu um infortúnio negocial justificável, um desastre ecológico, caso fortuito, força maior. Entretanto, como se verifica neste trabalho, a concessão dos parcelamentos especiais é recorrente, a cada dois anos ou menos nos últimos 17 anos.

Analisando os efeitos dos parcelamentos tributários especiais no comportamento do contribuinte e sobre a arrecadação tributária, Nelson Paes afirma que as condições ofertadas pela Administração Tributária têm papel decisivo na redução da disposição de pagar tributos espontaneamente. Por meio de ferramentas econômicas, utilizando os prazos e juros ofertados pelos REFIS, Nelson Paes conclui que a mera expectativa da criação de parcelamentos tributários já tende a diminuir a arrecadação atual e que quanto mais favoráveis forem as condições oferecidas menor tendem a ser as receitas presentes. Neste sentido, observa o pesquisador, “a boa cultura tributária, demarcada pelo correto recolhimento espontâneo dos contribuintes, se enfraquece e pode ser afetada de forma permanente, reduzindo a arrecadação” (PAES, 2014, p. 338).

Por outro lado, a tendência de redução da arrecadação espontânea não é de fácil constatação pelo fisco federal, ao contrário da fácil observação dos recolhimentos relativos aos parcelamentos, os quais possuem códigos específicos de arrecadação. “Assim, cria-se a falsa impressão de que a oferta de parcelamentos não traz custo algum para as Administrações Tributárias” (PAES, 2012, p. 360). Conclui Paes que os efeitos sobre o recolhimento espontâneo do contribuinte são sempre negativos e se mantem por longo tempo enquanto houver expectativas de novos refinanciamentos. Quanto às receitas, a arrecadação durante os parcelamentos é sempre menor do que seria se não houvesse refinanciamento. Por fim, Paes sintetiza: “o mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado para

aumentar as receitas e incentivar corretamente os contribuintes” (PAES, 2012, p. 360). O autor ainda explica:

Os efeitos sobre a espontaneidade são sempre negativos e perduram por longo tempo, enquanto os contribuintes nutrirem expectativas sobre novos parcelamentos futuros. No lado das receitas, as simulações sugerem que a arrecadação na presença do parcelamento tributário é sempre inferior àquela que seria obtida se não houvesse parcelamento durante toda a etapa de concessão. Os ganhos de arrecadação posteriores, quando as parcelas são pagas, dependem da inadimplência e da expectativa de novos parcelamentos pelos contribuintes. Conclui-se que o mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar as receitas e prover os incentivos corretos aos contribuintes (PAES, 2012, p. 360).

Mesmo diante da constatação da inadequação apresentada em alguns estudos, desde o ano 2000, foram criados aproximadamente 30 programas de parcelamentos especiais, demonstrando a pouca excepcionalidade do instituto, com expressivas reduções nos valores das multas, dos juros e dos encargos legais, chegando a redução de até 100% da multa, suspensão da denúncia para os crimes tributários, prazos para pagamento de até 20 anos e, dependendo da espécie, até centenas de anos.

Além disto, em alguns desses casos, o contribuinte não precisaria sequer apresentar alguma forma de garantia, que resguardasse o interesse do credor tributário, não havendo, no mais das vezes, limitações para a adesão aos sucessivos parcelamentos.

Ao revés, em alguns parcelamentos o contribuinte poderia obter Certidão Negativa de Débitos (CND) com o pagamento mensal de apenas cem reais (R\$ 100,00), continuando suas transações comerciais normalmente, inclusive com direito a contratar com o poder público. Estas e outras características dos parcelamentos poderão ser vistas a seguir.

5.2 Histórico dos parcelamentos federais nos últimos 17 anos

Desde o ano 2000, os programas de refinanciamento fiscal têm se repetido em intervalos curtos e regulares, aproximadamente de três anos em três anos, como se observa abaixo:

- a) Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, destinado às pessoas jurídicas, com redução

de multas e juros, sendo a parcela calculada em percentual incidente sobre a receita bruta mensal (0,3% a 1,5%), com prazo ilimitado para pagamento;

- b) Parcelamento Especial (PAES), instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, destinado a pessoas físicas e jurídicas, com estabelecimento do prazo de cento e oitenta meses para pagamentos das dívidas e redução de até 50% das multas;
- c) Parcelamento Excepcional (PAEX), instituído pela Medida Provisória (MP) nº 303, de 29 de junho de 2006, destinado a pessoas jurídicas, estabeleceu três modalidades de parcelamento (em 6, 120 e 130 parcelas), com redução de 50% a 80% das multas, além de redução de 30% dos juros de mora;
- d) Programa “REFIS da Crise”, instituído pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009, com cerca de quatorze modalidades entre pagamento à vista e parcelamento de dívidas, com redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora.

A partir de 2013, ainda foram criados programas que permitiram a reabertura de programas anteriores, a saber:

- a) A Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, permitiu que os contribuintes pudessem aderir ao “REFIS da Crise”, até 31 de dezembro de 2013, incluindo no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008;
- b) A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou o art. 17 da Lei nº 12.865, de 2013, reabrindo uma vez mais o prazo para adesão ao parcelamento especial (“REFIS da Crise”), até o dia 31 de julho de 2014;
- c) A Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, permitiu, mais uma vez, a adesão ou recuperação dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009 (“REFIS da Crise”), possibilitando a inclusão de débitos tributários vencidos até dezembro de 2013, com exigência de pagamento inicial de percentual de 5%, 10%, 15% ou 20% do valor consolidado da dívida

(dependendo do montante a ser parcelado), embora este pagamento pudesse também ser parcelado em até 5 (cinco) vezes; e

- d) A Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterou o art. 2º da Lei nº 12.996, de 2014, reabrindo, novamente, o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014.

Além destes citados acima, foram lançados vários outros programas de parcelamentos especiais setoriais, como por exemplo:

- a) Parcelamento de contribuições do PIS (Programa de Inclusão Social) e do COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) das instituições Financeiras (Lei nº 12.865, de 2013, e Lei nº 12.973, de 2014);
- b) Parcelamento de débitos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), decorrentes da Tributação sobre Bases Universais (TBU) (Lei nº 12.865, de 2013 e Lei nº 12.973, de 2014);
- c) PROFUT - Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015).

Em maio de 2017 foi editada a Medida Provisória (MP) nº 783, publicada no Diário Oficial da União, edição extra, de 31 de maio de 2017, que trata do “novo REFIS”, conhecido como Programa Especial de Regularização Tributária (PERT). Neste novo programa poderiam aderir pessoas físicas e jurídicas que possuíam débitos vencidos até 30 de abril de 2017. O prazo para a adesão a este REFIS foi até 29 de setembro de 2017, com débitos vencidos até 30 de abril de 2017.

A contento, estão listadas no Anexo II, ao fim deste trabalho, outras modalidades de parcelamentos especiais conforme dados da Receita Federal do Brasil (2016). Vê-se, assim, a profusão de parcelamentos alongados, o que por si só já denota inegável distorção no sistema tributário, como se houvesse um estado permanente de crise econômica, a justificar a implantação dessas regras excepcionais.

5.3 Principais pontos de cada REFIS

Diante do vasto histórico de edições da legislação que abrange os parcelamentos especiais, faz-se necessário o estudo aprofundado das principais mudanças entre cada edição, com vistas a entender seus efeitos sobre a ação do contribuinte.

5.3.1 REFIS I - Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000

O REFIS de 2000, instituído pela Medida Provisória nº 2004, de 10 de março de 2000, foi destinado a promover a regularização de débitos de responsabilidade de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional de Seguro Social, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 1999, 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.

Ainda na análise do mérito da Medida Provisória que lançou o REFIS, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou ilações de inconstitucionalidade presente no texto do projeto da MP, inclusive quebra de isonomia. Por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 1394,⁷ aquela Procuradoria, em resumo, já indicava indícios de inconstitucionalidades do REFIS em pelos menos dois aspectos: a possibilidade de inclusão no programa de créditos de valores de terceiros, o que caracteriza inclusive apropriação indébita e que já era expressamente vedado pelo artigo 14 da MP nº 1.863/1999 e a adoção da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) substituindo a SELIC que era utilizada para

⁷ 5.1. A inclusão dos créditos decorrentes da falta de recolhimento de valores retidos (art. 1º, *caput*), cria uma situação diferente da estabelecida pelo art. 14 da MP nº 1.863-53, de 24 de setembro de 1999, que veda, expressamente, o parcelamento de valores recebidos pelos agentes arrecadadores e não recolhidos aos cofres públicos. É imperioso alertar que tal conduta se caracteriza como uma apropriação indébita, sendo razoável, portanto, examinar-se plausibilidade da medida, especialmente sob a ótica dos princípios fundamentais da administração pública, insculpidos no art. 37 da Constituição Federal.

5.3. O parcelamento com juros correspondentes à TJLP cria uma situação diferenciada em relação aos parcelamentos concedidos com fulcro na retrocitada MP nº 1863-53/1999, que prevê a incidência da taxa SELIC. Esse tratamento não isonômico também pode se converter em uma fonte de problemas, pois inúmeros contribuintes poderão questioná-lo judicialmente. (BRASIL, PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2012).

atualização dos créditos tributários, a qual apresenta taxas em média maiores que a TJLP. No Anexo III, ao final deste trabalho, pode ser observado um demonstrativo comparativo das Taxas TJLP e SELIC. O Parecer, entretanto, não foi observado na conversão da MP na Lei nº 9.964/2000.

Atente-se para a Exposição de Motivos nº 821 de 06 de outubro de 1999 que indicava dois motivos para a edição do REFIS: a) o elevado montante de débitos fiscais pendentes das pessoas jurídicas e b) o resgate da cidadania do contribuinte com pagamento amortizado por parcelas proporcionais à receita comprovada com sua capacidade econômica.

Ressalte-se que o segundo motivo, acima indicado, poderia levar à amortização por dezenas de anos, quiçá décadas, ao se considerar, por exemplo, a situação de um contribuinte que tivesse um montante expressivo de débitos e passasse a ter, após a adesão ao REFIS, receitas tributárias não tão expressivas. Isso poderia desencadear um processo de reorganização empresarial com o “abandono” de empresas endividadas, as quais fariam pagamentos mínimos, e em ato subsequente obteriam a regularidade fiscal, possibilitando a posterior constituição de novas empresas, com os mesmos sócios, mas desta vez totalmente saneadas, já que recém constituídas.

Verifica-se que a referida parcela seria calculada em percentual incidente sobre a receita bruta mensal (0,3% a 1,5%), com prazo ilimitado para pagamento, ou seja, interminável, se considerarmos o exemplo acima.

Já no Legislativo, o texto da MP recebeu 225 propostas de emendas de diversos conteúdos. Segundo Mario Jorge Philocreon de Castro Lima, o relato das disposições das emendas se prestava apenas para aumentar os benefícios dos aderentes e a diminuição das garantias vinculadas, sem apresentar interesse pelos contribuintes adimplentes que em nada se beneficiaram com o Programa, exceto o duvidoso e abstrato incremento das atividades econômicas vislumbrados na exposição de motivos (LIMA, 2005, p. 41).

Registre-se que neste programa houve a adesão de 129 mil contribuintes, estando em 2016 ativos menos de 3 mil contribuintes, conforme dados da Secretaria da Receita Federal (SRFB) de 2016.

5.3.2 PAES (Parcelamento Especial) - REFIS II, Lei nº. 10.684, de 30 de maio de 2003

O Parcelamento Especial (PAES) foi destinado a pessoas físicas e jurídicas, com estabelecimento do prazo de 180 (cento e oitenta) meses para pagamentos de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e no Instituto Nacional do Seguro Social.

Ressalte-se que neste novo parcelamento ampliaram-se as vantagens para os contribuintes inadimplentes aderirem ao refinanciamento tributário, como a inclusão dos débitos inscritos na Dívida Ativa da União, bem como a possibilidade de adesão das pessoas físicas.

Concedeu-se também anistia com a redução das multas em até 50% (cinquenta por cento). Além disto, para os débitos incluídos nesta nova modalidade de parcelamento, não haveria necessidade de prestação de garantias, permanecendo apenas aquelas já existentes.

A grande novidade surge na seara penal, artigo 9º da Lei Federal nº 10.684/2003, que suspendeu, inclusive para situações já denunciadas, a pretensão punitiva até o integral pagamento dos débitos, ocasião em que seria decretada extinta a punibilidade. Entretanto, a Procuradoria Geral da República (PGR) questionou no STF a lei sobre benefício fiscal concedidos a autores de crimes tributários.

O Procurador-Geral da República Cláudio Fonteles, ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3002) com pedido de concessão de medida cautelar no Supremo Tribunal Federal, questionando o artigo 9º da Lei Federal nº 10.684/2003. A lei estendeu o benefício do parcelamento (benefício fiscal) a pessoas que cometerem crimes de natureza tributária (previstos nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137/1990, e nos artigos 168A e 337B, do Decreto-Lei nº 2.848/1940, do Código Penal Brasileiro). Segundo o Procurador-Geral o dispositivo legal impugnado “concede o parcelamento a quem não só deixou de cumprir com suas obrigações fiscais, mas tentou ludibriar, enganar, falsificando ou omitindo declarações, tudo com o dolo de não recolher o tributo devido ao Estado-cobrador”. Assim, a norma estaria ferindo frontalmente “o princípio republicano (artigos 1º e 3º da CRFB/1988), bem

como seus subprincípios concretizadores, como a igualdade (artigo 5º, *caput*), a cidadania (artigo 1º, II e parágrafo único) e a moralidade (artigo 37, *caput*)”.

Dentre outras inconstitucionalidades apontadas pelo Procurador-Geral, o artigo 9º da Lei Federal nº 10.684/2003 tem ainda vícios formais. Entre eles está o de ter vigorado, originalmente, por intermédio da Medida Provisória nº 107/2003. O fato constitui vício formal de origem, pois nos termos da Constituição (artigo 62, § 1º, I, b) é vedada a edição de medidas provisórias que disponham sobre direito penal e processual penal, como é o caso da Medida em questão, posteriormente convertida em lei.

5.3.3 PAEX (PA-rcelamento EX-traordinario) - REFIS III

Instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, destinado somente a pessoas jurídicas, estabeleceu 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.

A medida provisória permitiu a reabertura do prazo para adesão ao PAES, válido somente para os débitos vencidos até 28 de fevereiro de 2003, bem como o parcelamento com prazo diferenciados para os débitos vencidos entre 1º de março de 2003 e dezembro de 2005. Ademais, admitiu-se que os débitos incluídos em outros financiamentos pudessem ser parcelados nas condições previstas no novo regime, “admitida a transferência dos débitos remanescentes dos impostos, contribuições e outras exações”.

Assim, puderam ser incluídos no PAEX e parcelados em até 130 (cento e trinta) prestações mensais e sucessivas a totalidade dos débitos da pessoa jurídica junto à SRFB, PGFN e ao INSS, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, incluídos os débitos objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, e ainda que cancelado por falta de pagamento.

Além destes débitos, puderam ser incluídos os decorrentes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), constituídos ou não, mediante a lavratura de autos de infração; inscritos ou não em Dívida Ativa da União e do INSS;

discutidos judicialmente em ação proposta pelo contribuinte ou em fase de execução fiscal ajuizada.

No PAEX houve a adesão de 244.722 contribuintes.

5.3.4 REFIS IV (REFIS da Crise)

O REFIS da crise foi instituído pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, com cerca de 14 (quatorze) modalidades entre pagamento à vista e parcelamento de dívidas, com redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora.

A Lei nº 11.941/2009 ficou conhecida como REFIS da Crise, uma vez que a MP original (MP nº 449/2008) foi editada durante a crise financeira mundial de 2008, após a bolha imobiliária e a bancarrota de grandes bancos e seguradoras americanas.

Registre-se que na exposição de motivos da MP nº 449/2008 foi alegado a urgência de adoção de medidas que reduzissem a litigância tributária no âmbito administrativo e judicial. Justificou-se também que as medidas mereciam agilidade de tramitação perante o Congresso Nacional, pois favoreciam o contribuinte, a sociedade e o Tesouro Nacional.

Foram elegíveis para adesão ao Programa de Recuperação Fiscal os débitos de qualquer natureza, tributária ou não, vencidos até 30 de novembro de 2008, desde que administrados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou pela Receita Federal do Brasil (RFB). Os débitos poderiam ser pagos ou parcelados em até 180 (cento e oitenta) meses, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados nos Programa de Recuperação Fiscal anteriores, REFIS (Lei nº 9.964/2000), PAES (Lei nº 10.684/2003), PAEX (MP nº 303/2006), no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212/1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522/2002 mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) . Em outras palavras, todos os débitos de outros REFIS poderiam ser transferidos para o novo refinanciamento.

O REFIS da Crise se aplicava aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os que foram indevidamente aproveitados na apuração do IPI. Quaisquer créditos poderiam ser incluídos, inclusive os que já estivessem sendo executados, ou mesmo os créditos que estivessem sob análise de procedimento fiscal.

O REFIS da Crise trouxe as mesmas vantagens dos parcelamentos anteriores, mas também inovações próprias. Cabe destacar a possibilidade de anistia integral das multas, ou seja 100% (cem por cento) das multas poderia deixar de ser pagas.

Além disto, havia a possibilidade de inclusão dos débitos tributários retidos na fonte, mas não recolhidos, que caracteriza apropriação indébita. Assim a adesão ao REFIS garantia a suspensão da persecução penal.

Este programa de refinanciamento denominado REFIS da Crise teve a adesão de 886.353 contribuintes, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas.

Ressalte-se que, a partir de 2013, ainda foram criados diversos programas que permitiram a reabertura de programas anteriores, a saber:

- a) Primeira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, permitiu que os contribuintes pudessem aderir ao REFIS da Crise, até 31 de dezembro de 2013, incluindo no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008;
- b) Segunda reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou o art. 17 da Lei nº 12.865, de 2013, reabrindo uma vez mais o prazo para adesão ao parcelamento especial, REFIS da Crise, até o dia 31 de julho de 2014.
- c) Terceira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, permitiu, mais uma vez, a adesão ou recuperação dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009, REFIS da Crise, possibilitando a inclusão de débitos tributários vencidos até dezembro de 2013, com exigência de pagamento inicial de percentual de 5%, 10%, 15% ou 20% do valor consolidado da dívida (dependendo

do montante a ser parcelado), embora este pagamento pudesse também ser parcelado em até 5 (cinco) vezes; e

- d) Quarta reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise: a Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterou o art. 2º da Lei nº 12.996, de 2014, reabrindo, novamente, o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014. 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.

Devido à similaridade e à proximidade entre essas 2 (duas) primeiras reaberturas, os programas foram unificados. No total 102.176 contribuintes aderiram ao Programa, sendo 71.435 pessoas jurídicas e 30.741 pessoas físicas.

Da mesma forma, com a terceira e quarta reabertura do Refis da Crise foram programas idênticos e em prazos muito próximos, a adesão foi unificada. Registrou-se 326.948 contribuintes optantes, sendo 222.960 pessoas jurídicas e 103.988 pessoas físicas.

5.3.4.1 Estudo de Caso

Em trabalho apresentado ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, Roberto Alexandre Amaral fez um estudo de caso com dados concretos de uma empresa que possuía cerca de 30 milhões em débitos tributários em 31 de dezembro de 2014, tendo concluído que o contribuinte alcançou uma economia de mais de sete milhões somente em benefícios oferecidos pelo REFIS. No trabalho, o pesquisador concluiu que a empresa A “fez um excelente negócio ao deixar de pagar os tributos e aguardar por um financiamento”.

Lado outro, chegou-se à conclusão que para o Estado houve uma falsa impressão que foi um “bom negócio”, pois houve a entrada de recursos no caixa, com o valor dado em entrada pelo parcelamento, além das primeiras parcelas que foram recebidas. Entretanto, em médio e longo prazo, concluiu-se que não se pode entender com um “bom negócio”, uma vez que historicamente se percebe que

apenas uma minoria dos contribuintes se mantém adimplente no REFIS, optando por aguardar um novo financiamento, onde poderão ser novamente renegociadas as já parceladas dívidas anteriores, além de incluírem os novos débitos acumulados entre um REFIS e outro.

Por considerar elucidativa e por conter dados reais, reproduz-se na íntegra o estudo feito por Amaral:

Uma empresa foi selecionada para demonstrar como os programas de parcelamentos têm sido utilizados no planejamento tributário das empresas. Dessa forma, os dados apresentados na figura 3 abaixo são reais, entretanto, a fim de preservar o sigilo, a empresa em questão será denominada Empresa A Ltda. Vale ressaltar que todos os saldos de tributos, saldo de processos e até mesmo outros parcelamentos foram devidamente apurados de forma correta, todos os débitos declarados nas respectivas declarações em tempo oportuno, todas as informações apresentadas em Balanço e Demonstrações e ainda relatadas em notas explicativas. A data do levantamento dos débitos tributários federais foi 31 de dezembro de 2014.

A empresa A Ltda. possuía, em 31 de dezembro de 2014, um montante de R\$ 18.857.078,32 relacionado em seu Passivo referente ao total de tributos federais, possuía ainda um prejuízo fiscal no valor de R\$ 8.748.544,20, apurado em 31 de dezembro de 2013, declarado em Balanço e devidamente registrado. Essa empresa almejava ter esses passivos parcelados em um programa de financiamento, no caso o REFIS IV. A atualização desses tributos de forma normal (acrescidos de multa, juros e encargos) totalizaria R\$ 30.031.560,13, ou seja, um aumento bem expressivo. Após proceder todas as simulações com relação ao número de parcelas, e com relação ao valor das parcelas, optou-se por efetuar o parcelamento em 180 parcelas e oferecer uma entrada de 20%. O REFIS permite abater até 25% do prejuízo fiscal existente até o ano anterior no valor dos juros, no caso 2013. Sendo assim, este desconto foi aplicado na simulação, havendo um abatimento de R\$ 2.187.136,05 no valor dos juros que seriam cobrados da Empresa A. Dos iniciais R\$ 18.857.078,32, foram abatidos R\$ 4.598.674,87 referente à entrada dos 20%, acrescido de multa no valor de R\$ 1.791.616,86, acrescido também dos juros no valor de R\$ 2.344.679,15 (já deduzido dos 25% do prejuízo fiscal declarado até 2013), chegando-se a uma parcela no valor de R\$ 127.740,97. Ao término dessa simulação, pode-se concluir que a Empresa A teve uma economia de R\$ 9.225.321,85, sendo R\$ 7.038.185,80 referentes aos benefícios oferecidos pelo REFIS (como redução de juros) e R\$ 2.187.136,05 referentes ao aproveitamento do prejuízo fiscal. Esse “lucro” é o que podemos apurar considerando apenas o parcelamento, sendo que ainda teria o “lucro” com a aplicação do dinheiro que deixou de ser desembolsado, seja revertido em estoques ou até mesmo em alguma aplicação financeira. Independente da aplicação, conclui-se que a Empresa A fez um excelente negócio ao deixar de pagar os tributos e aguardar por um financiamento. Do ponto de vista do governo, pode-se pensar que foi um bom negócio a curto prazo, pois houve a entrada de recursos no caixa, com o valor dado em entrada pelo parcelamento, além das primeiras parcelas que foram recebidas. Entretanto, em médio e longo prazo, não se pode entender com um bom negócio, uma vez que a continuidade dos pagamentos das parcelas, historicamente, ocorre apenas com minoria dos contribuintes, uma vez que os contribuintes inadimplentes já aguardam para um novo financiamento, onde poderão ser re-parceladas as parcelas em atraso e os impostos não pagos nos períodos entre um REFIS e outro (AMARAL, 2016, p. 32-34).

EMPRESA A LTDA
CNPJ: XX.XXX.XXX0001-XX

LEVANTAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS					
Tributo	Principal	Multa	Juros	Encargos	Total
DÉBITOS RFB	2.481.116,82	493.206,19	525.016,57	4.908,63	3.504.248,21
DÉBITOS RFB-PGFN	3.589.029,88	717.805,43	1.229.497,57	553.633,16	6.089.966,04
DEBITO PROCESSO	1.293.701,25	970.275,97	2.029.173,01		4.293.150,23
DÉBITOS INSS	11.006.097,51	2.200.328,01	2.108.338,50	-	15.314.764,02
DÉBITOS INSS-PGFN	487.132,86	97.426,55	150.394,62	94.477,60	829.431,63
TOTAL	18.857.078,32	4.479.042,15	6.042.420,27	653.019,39	30.031.560,13
(=) Saldo Remanescente	18.857.078,32	4.479.042,15	6.042.420,27	653.019,39	30.031.560,13

DEDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL NOS JUROS							
OPÇÃO	Principal	Multa	Multa Isolada	Juros	Encargo Legal	Total	Vr.da Parcela
A Vista	18.857.078,32	-	-	1.136.195,10	-	19.993.273,42	19.993.273,42
30 vezes	18.857.078,32	447.904,22	-	1.438.316,11	-	20.743.298,65	691.443,29
60 vezes	18.857.078,32	895.808,43	-	1.740.437,13	-	21.493.323,88	358.222,06
120 vezes	18.857.078,32	1.343.712,65	-	2.042.558,14	-	22.243.349,11	185.361,24
180 vezes	18.857.078,32	1.791.616,86	-	2.344.679,15	-	22.993.374,33	127.740,97

SIMULAÇÃO PARCELAMENTO						
	Principal	Multa	Juros	Enc. Legais	Total	Vr. da Parcela
Saldo a Parcelar	18.857.078,32	1.791.616,86	2.344.679,15	-	22.993.374,33	de Entrada
Entrada 5%	-	-	-	-	-	-
Entrada 10%	-	-	-	-	-	-
Entrada 15%	-	-	-	-	-	-
Entrada 20%	3.771.415,66	358.323,37	468.935,83	-	4.598.674,87	919.734,97
Saldo a Parcelar	15.085.662,66	1.433.293,49	1.875.743,32	-	18.394.699,47	

OPÇÃO	Principal	Multa	Multa Isolada	Juros	Encargo Legal	Total	Vr.da Parcela
A Vista	15.085.662,66	-	-	908.956,08	-	15.994.618,74	15.994.618,74
30 vezes	15.085.662,66	358.323,37	-	1.150.652,89	-	16.594.638,92	553.154,63
60 vezes	15.085.662,66	716.646,74	-	1.392.349,70	-	17.194.659,10	286.577,65
120 vezes	15.085.662,66	1.074.970,12	-	1.634.046,51	-	17.794.679,28	148.288,99
180 vezes	15.085.662,66	1.433.293,49	-	1.875.743,32	-	18.394.699,47	102.192,77

GANHO	-	2.687.425,29	3.697.741,12	2.840.155,44	9.225.321,85	
--------------	---	--------------	--------------	--------------	--------------	--

PREJUÍZO FISCAL EXISTENTE 12/2013 8.748.544,20
UTILIZAÇÃO 25% 2.187.136,05

Figura 3 - Levantamento de dados tributários da empresa A Ltda.

Fonte: AMARAL, 2016.

Conclui-se, então, que para o contribuinte foi muito vantajoso financeiramente deixar de recolher os tributos e aguardar um novo REFIS.

5.3.5 REFIS V - PERT - Programa Especial de Regularização Tributária

A Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), concedeu prazo para adesão até 31 de agosto de 2017. Posteriormente este prazo foi estendido com a publicação da Medida Provisória nº 798, de 30 de agosto de 2017, para 29 de setembro de 2017 e novamente prorrogado para o dia 31 de outubro de 2017 pela Medida Provisória nº 803 de 2017. Esse programa foi regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 16 de junho de 2017.

Segundo a exposição de motivos da MP o PERT visou, além de redução dos processos em litígios tributários, proporcionar às empresas e aos cidadãos condições especiais para a negociação de suas dívidas. Outra justificativa, constante da referida exposição de motivo, quanto à regularização de dívidas exigíveis, a proposta respaldou-se na necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual pela qual passava o país, permitindo que voltassem a gerar renda e empregos, bem como a arrecadar tributos.

Os contribuintes que aderissem ao PERT poderiam liquidar dívidas perante RFB e a PGFN vencidas até o dia 30 de abril de 2017. A adesão ao PERT poderia ser feita mediante requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017 e abrangeria os débitos indicados pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, mesmo que se encontrassem em discussão administrativa ou judicial, desde que o contribuinte previamente desistisse do contencioso. Da mesma forma, o contribuinte poderia incluir neste programa as dívidas que já tivessem sido incluídas em outros parcelamentos.

Veja que novamente, o contribuinte pôde transferir débitos de outros parcelamentos e incluir débitos objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, no PERT, conforme §2 do artigo 1º da MP 783 de 31 de maio de 2017.⁸

⁸ Art 1º - Fica instituído o Programa Especial de Regularização Tributária - PERT junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Medida Provisória. [...]

§ 2º - O PERT abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aquele objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Medida Provisória, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º.

O PERT possibilitou ainda, ao contribuinte, a liquidação de 80% da dívida com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

Caso o contribuinte quisesse pagar em janeiro de 2018 a integralidade da dívida receberia o desconto de 90% dos juros de mora e 50% das multas de mora, de ofício ou isoladas. Poderia também parcelar em até 175 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% dos juros de mora e de 25% das multas de mora, de ofício ou isoladas, sendo cada parcela calculada com base no valor correspondente a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, não podendo ser inferior a 1/175 (um cento e setenta e cinco avos) do total da dívida consolidada.

Além disso, quem possuísse dívida total igual ou inferior a R\$ 15 milhões, ao optar pela terceira modalidade teria a benesse de redução do valor do pagamento à vista em espécie para, no mínimo, 7,5% do valor da dívida consolidada, sem reduções, que deveria ser pago em 5 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, bem como 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 RFB.

Nas modalidades em que permitidas, admitiam-se 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:

- a) Próprios, do responsável tributário ou corresponsável pelo débito;
- b) De empresas controladoras e controladas, de forma direta ou indireta, ou;
- c) De empresas que fossem controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantivessem nesta condição até a data da opção pela quitação.

Destaca-se que o PERT trouxe como novidade a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL com a dívida tributária consolidada, do próprio contribuinte, do responsável tributário e até das controladas.

Outra modalidade de parcelamento foi o Programa de Regularização Rural (PRR), instituído pela MP nº 793 de 31 de julho de 2017. Inicialmente tinha como objetivo a regularização de dívidas tributárias, apenas rurais, relativas à contribuição de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, devidas por produtores rurais pessoas físicas e por adquirentes de produção rural, exigíveis ou com exigibilidade suspensa, desde que indicadas pelo sujeito passivo.

Na exposição de motivos da referida MP, consta que a proposição do Programa de Regularização Tributária Rural se justificava pelo recente reconhecimento pelo STF quanto à constitucionalidade da exigência da contribuição. A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 718.874, com repercussão geral reconhecida, ajuizado pela União contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), que afastara a incidência da contribuição.

De forma a consolidar o prescrito nas seções 5.3.1 a 5.3.5, apresenta-se no Anexo I as principais características de cada REFIS.

6 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES POR MEIO DE DADOS DO REFIS CONSOLIDADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

Os dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme apresentados na tabela 1 abaixo, consolidados em abril de 2016, indicam que mais de 90% dos contribuintes que aderiram ao REFIS do ano 2000 foram excluídos, seja por inadimplência, seja por migração para um programa de parcelamento superveniente.

Lado outro, apenas 6,81% liquidaram seus compromissos. O mesmo alto índice de exclusão e baixos índices de liquidação se repetem nos três maiores programas de parcelamentos subsequentes, conforme se observa na mesma tabela 1. Já na tabela 2 nota-se que os mesmos índices refletiram nos valores tributários parcelados.

Tabela 1 - Situação dos parcelamentos especiais - quantidades

Parcelamento Especial	Lei Instituidora	Quantidades						
		Adesões	Ativos	%	Exclusões	%	Liquidações	%
REFIS	9.964, de 2000	129.181	2.853	2,21%	117.446	90,92%	8.791	6,81%
PAES	10.864, de 2003	374.719	4.311	1,15%	248.504	66,32%	121.849	32,52%
PAEX	MP 303, de 2006	244.722	3.517	1,44%	146.792	59,98%	94.021	38,42%
REFIS DA CRISE	11.941, de 2009	536.697	105.581	19,67%	177.515	33,08%	253.601	47,25%

Fonte: BRASIL. Receita Federal do Brasil. Fl. 5 da Nota Codac/Cobra/Dapar nº 58 de 22 de abril de 2016.

Tabela 2 - Situação dos parcelamentos especiais – valores

Parcelamento	Ativos	%	Liquidados	%	Excluídos	%	Total
REFIS	7.581	8,1%	3.192	3,4%	83.138	88,5%	93.911
PAES	2.841	4,2%	4.472	6,5%	61.055	89,3%	68.368
PAEX	1.044	2,8%	887	2,4%	35.691	94,9%	37.622
REFIS DA CRISE	51.415	37,0%	33.227	23,9%	54.360	39,1%	139.002

Valores na data da consolidação de acordo com a situação atual dos parcelamentos - R\$ milhão

Fonte: BRASIL. Receita Federal do Brasil. Fl. 5 da Nota Codac/Cobra/Dapar nº 58 de 22 de abril de 2016.

Segundo informações constantes na Nota Codac/Cobra/Dapar nº 58, aprovada pela Coordenador Geral de Arrecadação e Cobrança da Secretaria da Receita Federal do Brasil em de 22 de abril de 2016, item 9, no REFIS da Crise do ano de 2009 os optantes poderiam pagar uma parcela mínima de R\$ 100,00 por mais de dois anos, enquanto se fazia, administrativamente, a consolidação dos débitos tributários (encerrada em julho de 2011). Ao longo desse lapso temporal, contribuintes notoriamente inadimplentes fizeram jus à chamada certidão positiva com efeitos negativos prevista no art. 206 do Código Tributário Nacional (CTN), obtendo, pois, um *status* de contribuintes adimplentes.

A mesma Nota Codac/Cobra/Dapar nº 58, ainda informa que, no período de 2009 a 2011, metade das opções pelo novo parcelamento foram canceladas por irregularidades até mesmo no pagamento daquele valor mínimo, evidenciando que o programa, além de ineficaz para arrecadar ainda provocou, como consequência indireta, concorrência desleal e efeitos contrários ao interesse público. Isso porque, ao longo desse período, devedores conseguiram atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos, em evidente vantagem indevida em relação àqueles contribuintes que se mantiveram adimplentes, suportando integralmente o ônus da carga tributária.

Observa-se, assim, que os contribuintes incorporaram uma cultura de não pagamento de dívidas, sempre na expectativa de instituição iminente de novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento. Inverteu-se, então, o objetivo de programas de parcelamentos, pois em vez de oferecer uma

forma de regularização fiscal aos agentes econômicos produtivos em apuros financeiros extraordinários, bem como diminuir a litigância administrativa e judicial, esses programas passaram a induzir um estado de permanente inadimplência.

Destaca-se que, de acordo com informações desta mesma nota, o contribuinte com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões, dentre outros critérios, está sujeito a acompanhamento diferenciado pela RFB. Em 2016, este universo de contribuintes era de 9.427, dos quais 2.023 participaram de 3 ou mais modalidades de parcelamentos especiais, conforme demonstrado na Tabela 3 abaixo colacionada.

A análise da Tabela 3 permite constatar que nesses programas há uma participação relevante dos contribuintes com acompanhamento especial (faturamento anual superior a R\$ 150 milhões), representando mais de 68% dos valores parcelados. Constata-se, ainda, a reiteração desses contribuintes na adesão aos programas de parcelamento especial, sendo constantemente contemplados com os benefícios dos referidos programas.

Tabela 3 - Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes

Quantidade de parcelamentos especiais	Qtd. CNPJ	Total Geral Débitos (1)	Contribuintes Diferenciados	Dívida dos contribuintes diferenciados (2)	Participação (2/1)
3	38967	118.741.885.489,73	1448	87.907.698.214,97	74,03%
4	8400	332.083.02.218,86	493	15.383.117.944,16	46,32%
5	815	8.325.312.687,23	82	6.673.803.567,97	80,16%
Total:	48182	160..275500.395,82	2023	109.964.619.727,10	68,61%

Fonte: BRASIL. Receita Federal do Brasil. Fl. 8 da Nota Codac/Cobra/Dapar nº 58 de 22 de abril de 2016.

Em continuidade, Frederico Igor Leite Faber e João Paulo Ramos Fachada Martins da Silva, coordenadores de Arrecadação e Cobrança da RFB, analisaram o comportamento e impacto dos parcelamentos tributários sob o ponto de vista econômico, especialmente com o universo das empresas com acompanhamento diferenciado. Na conclusão do trabalho, os autores descartaram a hipótese de que

os parcelamentos de natureza tributária não influenciariam a decisão dos agentes econômicos na manutenção do pagamento de suas obrigações tributárias correntes, reconhecendo, pois, que tais programas não contribuem para manter a regularidade da arrecadação induzida (FABER; SILVA, 2016, p. 184).

O objetivo principal do trabalho de Frederico Igor Leite Faber e João Paulo Ramos Fachada Martins da Silva foi verificar a hipótese de que a expectativa de instituição de novo parcelamento especial, assim como sua posterior concessão, reduzem a arrecadação induzida das empresas que aderem ao parcelamento especial.

A fim de alcançar tal objetivo, o referido trabalho se incumbiu de analisar, do ponto de vista econômico, como a concessão de sucessivos parcelamentos tributários, na área federal, poderia influenciar as decisões dos principais agentes econômicos, empresas e famílias, em relação ao pagamento tempestivo dos tributos. Ademais, procurou-se testar, por meio de modelos econométricos, os efeitos da concessão dos parcelamentos tributários sobre a arrecadação tributária federal (FABER; SILVA, 2016, p. 163).

Com base nos dados reais obtidos na RFB, Faber e Silva (2016) selecionaram uma amostra de 4.979 empresas que já haviam passado pela sistemática de acompanhamento diferenciado da RFB e que arrecadaram algum valor em todos os anos entre 2000 e 2015. O grupo selecionado foi dividido entre optantes e não optantes de parcelamentos especiais, construindo o gráfico apresentado a seguir (Figura 4), o qual demonstra que, a partir de 2007, houve uma contínua diminuição na participação das empresas optantes por parcelamentos em relação ao total espontaneamente arrecadado.

Como o objetivo era comparar os grupos, foi utilizada a arrecadação nominal. Também foi informado que para a divisão dos grupos, não houve diferenciação por tamanho de empresa, atividade econômica, lucro obtido ou qualquer outro quesito, sendo a opção pelo parcelamento o único critério. Os parcelamentos considerados foram os de maior expressão: REFIS (2000), o PAES (2003), o PAEX (2006), a Lei nº 11.941, de 2009 e reaberturas posteriores.

Constatou-se nos dois grupos, empresas de grande porte e também de diferentes setores. Isso posto, verificou-se, conforme gráficos abaixo (Figs. 4 e 5)

que, historicamente, as empresas optantes por parcelamentos contribuía mais, relação que veio diminuindo nos últimos anos e que foi alterada no último ano.

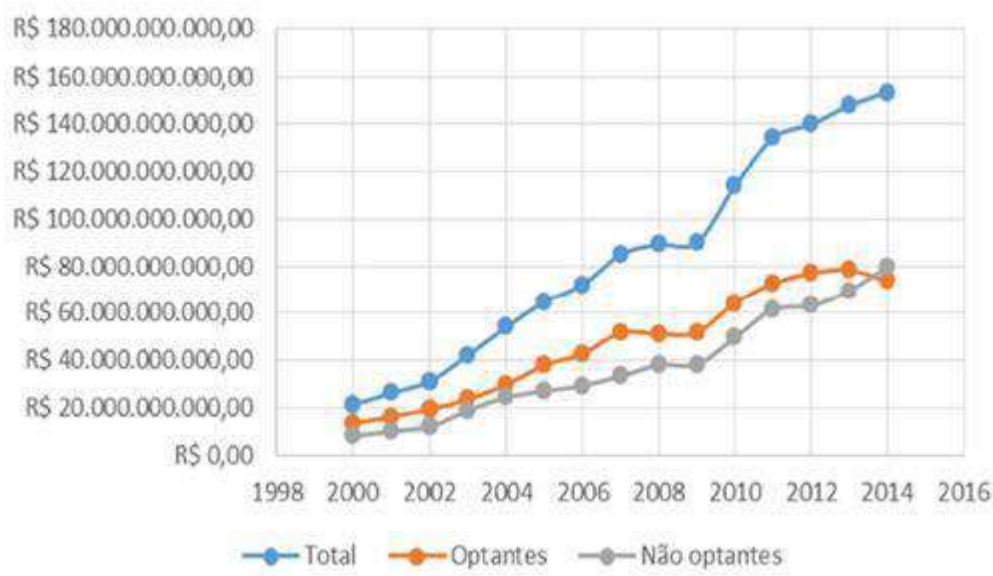


Figura 4 - Valores arrecadados via REFIS.

Fonte: FABER; SILVA, 2016.

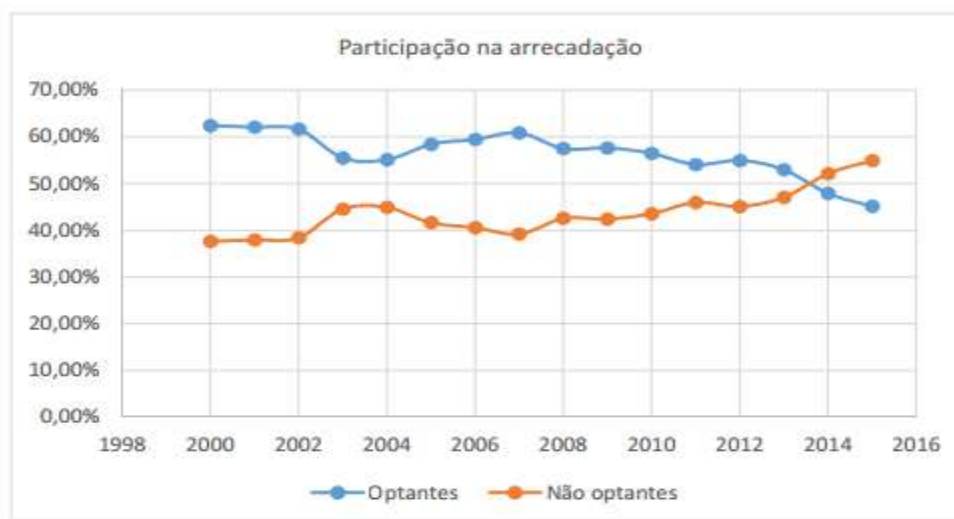


Figura 5 - Participação proporcional na arrecadação entre optante e não optantes de parcelamento especial.

Fonte: FABER; SILVA, 2016.

Assim, Faber e Silva (2016) demonstraram que a União, a partir de 2007, passou a arrecadar cada vez menos dessas empresas, se comparadas com o grupo de empresas que não optaram por parcelamentos especiais. Segundo os autores,

essa influência negativa ocorre principalmente na expectativa de abertura de novo parcelamento. A diminuição na participação da arrecadação das empresas não optantes pode ser creditada a vários fatores, mas a comparação entre os grupos parece ser sintomática da existência de risco moral e de que empresas que já optaram por parcelamentos adquiriram um comportamento diferente perante o fisco, qual seja o de reduzir os pagamentos espontâneos.

Essa influência negativa ocorre principalmente na expectativa de abertura de novo parcelamento. Pelo estudo, essa expectativa 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 pelos modelos apresentados, o “efeito colateral” acarretou um decréscimo estimado de 1,5% no incremento esperado da arrecadação induzida. Estimou-se, portanto, que R\$ 18,6 bi (Dezoito bilhões e seiscentos milhões de reais) deixaram de ser arrecadados de obrigações tributárias correntes, por ano, em decorrência da publicação de parcelamentos especiais (FABER; SILVA, 2016, p. 184).

Considerando que 32% dos contribuintes especiais e diferenciados optaram por uma das reaberturas da Lei nº 11.941, de 2009, e que os contribuintes diferenciados respondem em torno de 70% da arrecadação tributária federal, cuja média foi de R\$ 600 bilhões para os anos de 2008 a 2012, pode-se estimar que em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais, deixaram de ser arrecadados de forma induzida. Além disso, entre as empresas analisadas que foram optantes pelo parcelamento reaberto em 2013 (3.410), 70,14% (2.392) já haviam optado pelo parcelamento de 2009, sugerindo efeitos cumulativos não abordados neste trabalho (FABER; SILVA, 2016, p. 185).

Por outro lado, estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD), denominado *Working Smarter in Tax Debt Management*, de 24 de julho de 2014, apresenta quadro comparativo de parcelamentos tributários em 26 (vinte e seis países). A OECD é um grupo de 34 países membros de regime democrático que discutem e desenvolvem políticas econômicas e sociais.

Constatou-se, neste estudo comparativo, que na maioria dos países membros da OECD o período máximo de parcelamento é de 24 (vinte e quatro) meses, período bem menor do que o previsto nos sucessivos parcelamentos concedidos no Brasil. Apenas em casos especiais esse prazo é alongado, sendo exigido nesses casos garantia real do pagamento dos valores dos créditos parcelados, tais como imóveis e ativo imobilizado. A comparação completa, com a inclusão de outros países pode ser vista no Anexo IV.

Frederico Igor Leite Faber e João Paulo Ramos Fachada Martins da Silva (2016), após analisar os dados do estudo da OECD, observam que os prazos de concessão de parcelamento de débitos tributários brasileiros são mais longos do que qualquer outra administração tributária conhecida, chegam a durar décadas:

Não são conhecidos, em outras administrações tributárias, parcelamentos com prazos tão alongados quantos 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 várias décadas, como do REFIS de 2000 (FABER; SILVA, 2016, p. 162).

Desde 2000, quando se tornou rotineira a concessão de parcelamentos especiais, contemplando ainda anistias e remissões, é possível afirmar a alteração do comportamento do contribuinte, produzindo perda de eficiência da arrecadação tributária federal, afetando, inclusive, as perspectivas de arrecadação futura. Mantém-se uma política arrecadatária que incentiva a inadimplência, com consequências negativas para a percepção de isonomia no sistema tributário, desestimulando os contribuintes adimplentes.

Não se pode descartar, até mesmo, o incentivo à litigância tributária, como forma de risco calculado, de modo que o contribuinte discute teses tributárias, contando com a garantia de, ao final da demanda, pode optar pela adesão a um novo REFIS. Essa questão, porém, ultrapassa os limites deste trabalho, mas se apresenta, por si só, como tema suficiente para justificar pesquisa específica.

É claro, por fim, que não se pode descartar a utilização pontual de programas especiais de parcelamento, conjugados com remissões e anistias tributárias, de modo a permitir, em situações excepcionais, a retomada da inadimplência. O que se percebe, porém, no caso brasileiro, é a constante utilização desse mecanismo, até mesmo com simples função arrecadatária, em razão de sucessivos déficits orçamentários, provocando efeitos perversos nos agentes econômicos como os explanados no decorrer deste trabalho, o risco moral e seleção adversa.

Observa-se também que nem mesmo a diminuição do passivo tributário vem ocorrendo, apesar de ser sempre um dos motivos constantes das justificativas dos projetos de lei. Dados da Secretaria da Receita Federal (2016) mostram que o passivo administrado pelo órgão passou de R\$ 1,1 trilhão em janeiro de 2013 para R\$ 1,5 trilhão em dezembro de 2015, conforme figura 6 abaixo, a qual demonstra

que o passivo tributário administrado pela RFB tem crescido fortemente nos 3 últimos anos, período em que foram editados vários parcelamentos especiais. A Figura 6 mostra ainda a evolução do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) no mesmo período. Observa-se que, enquanto os créditos ativos tiveram um acréscimo de 36,77%, o IPCA variou 23,66%.

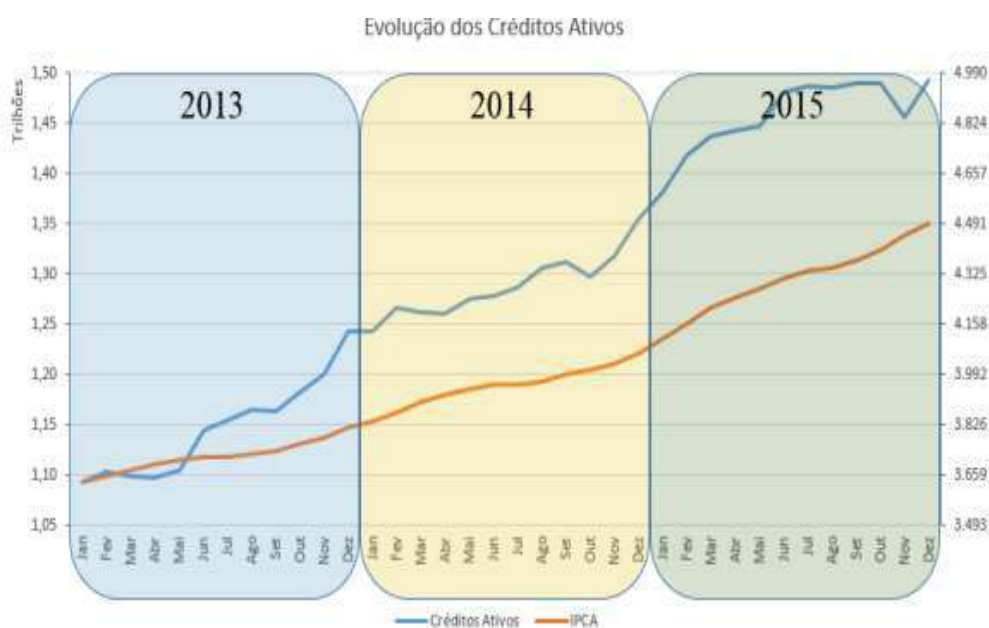


Figura 6 - Evolução do Passivo Tributário sob gestão da Receita Federal em trilhões de reais.

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais – Receita Federal do Brasil (2016).

Em um sistema jurídico que, expressamente, consagra o princípio da eficiência e sobretudo o da isonomia tributária essa política de arrecadação tributária deve ser questionada, não se sustentando, enfim, sua reiteração ao longo de vários anos.

Segundo André Ramos Tavares, há violação de maneira mais ampla do princípio da isonomia, por discriminar contribuintes que recolheram os devidos tributos em relação aos que não o fizeram, por conceder tratamento privilegiado aos inadimplentes que deixaram de cumprir suas obrigações, sem considerar que nas mesmas condições adversas, os demais esforçaram-se para cumpri-las. Desta forma, o REFIS torna-se um insuportável prejuízo social, uma vez que termina por

penalizar o contribuinte que quitou regularmente suas contas (TAVARES, 2001, p. 48-51).

Ao contrário de outros meios de incentivos fiscais que vislumbram benefícios sociais e econômicos futuros, o REFIS atua sobre o passado, o qual foi construído sobre as mesmas condições para todos, adversas ou não, mas que trata de maneira mais benevolente os contribuintes inadimplentes sem nenhuma recompensa para os regulares. Desde modo, em edições periódicas e sistemáticas, os programas de refinanciamento promovem a injustiça fiscal e a desigualdade tributária sem nenhuma justificativa. Ao contrário, incentivam o comportamento de inadimplência.

Entretanto, há que se registrar pensamentos jurídicos diferentes que sustentam haver razões válidas que justificam a reincidência sistemática dos parcelamentos especiais: alta carga tributária; complexidade das leis tributárias; juros altos, fiscalismo exagerado (MARAFON, 2017, p. 1).

Em concordância Jose Marcelo Previtalli Nascimento defende que existe argumentos políticos, sociais e econômicos que legitimam os REFIS, sustentando que não há incompatibilidades entre os parcelamentos em face dos princípios e objetivos fundamentais da CRFB/1988. Segundo o autor, trata-se de uma faculdade do Poder Público, que diante do momento econômico e social iniciado na década de 90, com abertura econômica e conseqüente aumento da concorrência e competitividade de mercado, teria levado ao sucateamento da indústria nacional e a materialização de um passivo tributário de difícil liquidação, não deixando outra opção ao Poder Público. Seria então, para o citado autor, uma contribuição do Poder Público na recuperação econômica das empresas em dificuldades, bem como com a manutenção de empregos (NASCIMENTO, 2001, p. 318-319). A continuidade da empresa também é apontada como objetivo maior do REFIS, além de viabilizar a arrecadação em atraso, aliada ao recolhimento em dia para o futuro (GRECO, 2001, p. 341).

A despeito de pensamentos contrários, repise-se que não há causa econômica que justifique a inadimplência capaz de propiciar esta diferença de tratamento entre o contribuinte regular e o inadimplente. Se houve condições adversas, elas o foram para todos. Entretanto, aqueles que cumpriram suas obrigações tributárias, possivelmente com sacrifícios operacionais e certamente com crescimento menor do que desejado, não receberam qualquer compensação.

A onda reiterada, periódica, sucessiva que se repete quase todos os anos retira o caráter excepcional que deveria acompanhar este tipo de parcelamento, uma vez que o parcelamento geral disciplinado pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, já disponibiliza a todos os contribuintes, de forma permanente a opção de parcelar seus débitos em até 60 (sessenta) parcelas, ou seja, no prazo máximo de 5 anos, sem redução de multas e juros e com correção pela taxa SELIC ao longo do parcelamento.

Por todo o exposto, é notório que a edição sistemática de Programas de Recuperação Fiscal conduz a tratamento diferenciado entre contribuintes adimplentes e inadimplentes, violando princípios constitucionais, especialmente a igualdade, a moralidade e a eficiência.

6.1 Extinção da punibilidade

De todo o exposto no decorrer deste trabalho há ainda um outro aspecto do REFIS que merece ser analisado. Trata-se da suspensão da punibilidade, efeito da adesão aos programas de refinanciamentos.

Já anteriormente ao primeiro REFIS de 2000, havia desde 1995, com o advento da Lei nº 9.249/1995, em seu artigo 34, a possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária com o pagamento do tributo e de seus acessórios antes do recebimento da denúncia. Segundo o referido artigo extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Assim, o parcelamento do débito fiscal recebeu o tratamento pelos tribunais e pela doutrina com forma de pagamento válida e, portanto, tornou-se meio hábil de suspensão da punibilidade penal, desde que o acordo de parcelamento fosse firmado antes do recebimento da denúncia.

Entretanto, este limite temporal foi excluído com o advento da Lei nº 10.684/2003, que em seu artigo 9º, §1º, passou a admitir que a adesão feita a qualquer tempo, até mesmo depois do recebimento da denúncia, suspenderia a persecução penal. Assim, qualquer conduta tipificada como crimes contra a ordem

tributária, ou ainda, originada pela prática de atos dolosos, fraudulentos ou simulados com o fim de suprimir ou diminuir o pagamento de tributos, recebeu permissão legal para ser premiada com o benefício das anistias fiscais e, ainda, ter suspensa a pretensão punitiva. Desta forma, como apresentado na seção 5.3.2 deste trabalho, após o lançamento do PAEX ficou suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e nos artigos 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848/1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

Ressalte-se que esta possibilidade diminui ainda mais o risco do contribuinte que voluntariamente deixa de pagar os tributos para aguardar um novo REFIS. Assim, se determinado contribuinte que voluntariamente pratica qualquer uma das condutas tipificadas como crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/1990) ou, mesmo que não esteja sua conduta tipificada naquela Lei, mas que age dolosamente, utilizando-se de fraude ou simulação, com o objetivo de não pagar o tributo, ainda assim ele poderá aderir ao REFIS e se livrar da persecução penal.

Assim, o contribuinte passará a se apoiar em dois fortes aliados na sonegação, a prescrição do artigo 173 do CTN e, no caso de ser detectado pelo Fisco neste prazo de 5 anos, poderá ser anistiado em 100% da multa e ainda terá a suspensão da punibilidade penal até a liquidação do débito fiscal, ocasião em que se extinguirá a punibilidade criminal.

Vê-se que o instituto da suspensão criminal propicia um incentivo extra para o contribuinte manter-se inadimplente ou até mesmo fraudar a legislação tributária, já que pode sequer ser selecionado pela Fiscalização Federal, ou se o for, poderá impugnar administrativamente, apenas com intuito protelatório, obtendo a suspensão da exigibilidade fiscal, por força do inciso III do artigo 151 do CTN, bem como suspensão criminal, por entendimento do STF, por meio da Súmula Vinculante nº 24,⁹ e aguardar novo REFIS, ocasião em que terá anistia, remissão e continuará a ter o benefício da suspensão penal por força da Lei nº 10.684/2003 acima mencionada.

⁹ Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

Considerando a notória morosidade do andamento dos processos administrativos tributários é muito provável que o contribuinte conseguirá seu intento de protelar o pagamento do tributo até o próximo REFIS, que mantendo a frequência com que têm sido concedidos, muito provavelmente irá ocorrer.

Por fim trata-se de um instituto que só vem premiar os inadimplentes e contumazes sonegadores, cujas condutas delituosas e fraudadoras deveriam ser empecilhos para adesão ao REFIS.

7 CONCLUSÕES

A análise dos dados relativos aos programas de parcelamentos especiais demonstra que um elevado número de contribuintes, reiteradamente, fez a opção pelos sucessivos programas, desde 2000 até 2017, evidenciando a prática de postergação constante da dívida tributária.

Verifica-se que determinados agentes econômicos percebem esses programas como incentivo à postergação de suas obrigações tributárias, uma vez que o custo de oportunidade favorece essa conduta, criando-se, assim, o chamado risco moral.

Opta-se, dessa forma, pela inadimplência, com adiamento do pagamento de tributos, vislumbrando-se, em futuro próximo, a obtenção de vantagens diversas, como redução de juros, multas, maiores prazos de pagamento, desobrigação da prestação da garantia, suspensão da pena nos crimes contra a ordem tributária, juros em condições muito mais atraentes que as taxas de mercado, dentre outras vantagens que paulatinamente foram incorporadas àqueles programas de parcelamento.

Os agentes econômicos, então, percebem como alta a probabilidade de ocorrer nova oferta de REFIS, uma vez que, insista-se, eles vêm se sucedendo, desde 2000, a cada três anos, aproximadamente.

Assim, incentiva-se a instalação de ambiente econômico que favorece a concorrência desleal entre os contribuintes inadimplentes e os adimplentes. Desta forma, o comportamento dos contribuintes regulares, que recolhem seus tributos tempestivamente tende a se alterar ao longo do tempo, ressaltando-se, pois, a ineficiência desses programas especiais.

No âmbito do REFIS ocorre uma verdadeira inversão de valores do ordenamento jurídico e conseqüente violação do princípio da isonomia, uma vez que contribuintes inadimplentes na verdade são beneficiados em detrimento daqueles que cumpriram sua obrigação tributária.

Os dados examinados confirmam esta hipótese, apontando para o decréscimo na arrecadação futura, provocado pela inadimplência daqueles contribuintes anteriormente regulares, tendo em vista a expectativa criada de um

novo REFIS. Os dados disponíveis fornecem inúmeros sinais de deturpação no comportamento dos contribuintes, sempre na expectativa de novos parcelamentos especiais, prejudicando a eficiência das políticas de arrecadação, com repercussões negativas óbvias na isonomia tributária e na concorrência leal entre agentes econômicos.

O princípio da eficiência, desse modo, apresenta-se como mecanismo jurídico necessário para corrigir essa distorção no sistema tributário, exigindo, também do legislador, a opção por instrumentos mais eficientes de regularização tributária, que não causem distorções evidentes no comportamento dos contribuintes e que não provoquem, por consequência, o risco moral e seleção adversa.

REFERÊNCIAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.
- AKERLOF, G. A. *The Market for "Lemons": Quality Uncertainty and the Market Mechanism*. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 84, n. 3, 1970.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AMARAL, Roberto Alexandre. **Análise Histórica sobre o REFIS – uma visão sob o aspecto do CPC**. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUBD-AA3M7X>>. Acesso em: 03 out. 2017.
- ARAÚJO, Francisco Ângelo. **Programas de Recuperação Fiscal – REFIS**. Uma análise sob a ótica da Teoria dos jogos. Fortaleza, 2009. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal do Ceará. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/5678/1/2009_dissert_faaraujo.pdf> Acesso em: 22 jan. 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. São Paulo: RT, 1985.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- AZEVEDO, André Gomma. **Manual de Mediação Judicial**. 1. ed. Brasília: FUB, CEAD, 2013. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/07/f247f5ce60df2774c59d6e2dddbfec54.pdf>>. Acesso em: 22 jan. 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- BERNARDES, Flávio Couto; BRANCO, Luiz Gustavo Faria de Azevedo. Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos. In: XVIII Congresso Nacional do CONPEDI. São Paulo, SP. 04 a 07 de nov. 2009. P. 4983-5012. **Anais eletrônicos...** Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2589.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2017.

BRANDÃO, Antônio José. *Moralidade Administrativa*. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 25, p. 454-467, jul./set. 1951. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12140/11060>>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Azevedo, André Gomma de (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. 6. ed. Brasília/DF: CNJ, 2016, p. 61-62.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 5 out. 1988. **Lex**: legislação federal e marginalia. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 mai. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.964 de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis 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**, Brasília, 11 abr. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 16 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 mai. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 16 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 28 mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017.

BRASIL. Medida Provisória nº 783 de 31 de maio de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 31 mai. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Procuradoria da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT/Nº 1394**. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres?q=1394>>. Acesso em: 12 set. 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança **Nota Codac/Cobra/Dapar de nº 58, de 22 de abril de 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/presta-coes-de-contas/arquivos-e-imagens/2015/relatorio-de-auditoria-anual-de-contas-2015.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1711 de 16 de junho de 2017. Regulamenta o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, 21 jun. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83853>>. Acesso em: 20 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2661 MC, Relator(a): Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 05 de jun. 2002, DJ 23-08-2002 PP-00070 EMENT VOL-02079-01 PP-00091). Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000099706&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 09 out. 2017.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

CATEB, Alexandre Bueno. **Análise econômica da lei de sociedades anônimas**. 2009. Disponível em: <<http://www.revista.amde.org.br/index.php/ramde/article/view/10/9>>. Acesso em: 2 out. 2017.

COELHO, Fábio Ulhoa. Corram, o risco moral vem aí! **Consulex: Revista jurídica**, v. 11, n. 262, p. 44-45, dez. 2007.

CYPRIANI, Leandro Paulo. O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS (o bolsa família dos endinheirados), a livre concorrência (desleal) e a (não) indignação de Ostários Brasileiro Júnior. **Revista de Doutrina da 4ª Região**. Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Leandro_Cypriani.html>. Acesso em: 16 jun. 2017.

DI PIETRO, Maria Zanella. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 2012.

DWORKIN, Ronald, **Levando os direitos a sério**. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. Parcelamentos Tributários – Análise de comportamento e impactos. **Revista da Receita Federal – Estudos Tributários e Aduaneiros**. v. 3, n. 1-2, 2016, p. 161-187. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/201/89>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

FERRARO, Carolina Cantarelle. **Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos no Sistema Tributário Brasileiro**. In: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sergio André (Coord.). Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de.; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

FIANI, Ronaldo. **Teoria dos jogos para os cursos de Administração e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

FRATTARI, Raphael; BRAGA Renê Moraes da Costa. **O princípio da isonomia tributária e sua aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro**. 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/4051.pdf>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

FREITAS, Juarez. **Políticas Públicas, Avaliação de Impactos e o Direito Fundamental à Boa Administração**. 2015. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/seq/n70/0101-9562-seq-70-00115.pdf>>. Acesso em: 10 out 2017.

FREITAS JÚNIOR, Efigênio de. **O acesso da fiscalização tributária aos dados bancários dos contribuintes sem prévia autorização judicial**. Belo Horizonte, 2016. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito. Disponível em: <http://www.sistemas.pucminas.br/BDP/SilverStream/Pages/pg_ConstItem.html>. Acesso em: 30 jul. 2017.

GICO Jr., Ivo T. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**. v. 1, n. 1, 2010, p. 7-32. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2662.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2017.

GODOI, Marciano Seabra de; *et al.* **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GODOI, Marciano Seabra. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência? In: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sergio André (Coord.). Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Sigilo bancário e REFIS. In: VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa (Coord.). **REFIS - Aspectos Jurídicos Relevantes**. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza F. **(Re)pensando a pesquisa jurídica: Teoria e prática**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira de. **O Parcelamento de Tributos Federais como Forma de Financiamento Indireto das Empresas**. 2015. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos152015/63.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2017.

LIMA, Lauro Vinício de Almeida. **Incentivos fiscais e sua influência no valor adicionado produzido pelas empresas**. Dissertação (Mestrado) Universidade Federal da Paraíba - Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - João Pessoa, 2017. Disponível em: <<http://www.ccsa.ufpb.br/ppgcc/contents/dissertacoes/dissertacao-015-lauro-vinicio-de-almeida-lima.pdf>>. Acesso em: 22 jan. 2017.

LIMA, Mario J. **O confronto dos programas de recuperação fiscal com a isonomia tributária: necessidade e viabilidade da solução jurídica**. 2005. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco, UFPE, Brasil. Disponível em: <<http://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3938?show=full>>. Acesso em: 20 abril 2017.

MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A moralidade na Constituição Brasileira e os seus efeitos na Administração Fazendária. In: ARAÚJO, Maria Lírida Calou de.; DIAS, Jefferson Aparecido (Orgs.). **III encontro de internacionalização do CONPEDI**. v. 13. Madrid, Espanha, 2015. p. 94-120.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Ed. Atlas. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MARAFON, Plínio José. O REFIS veio para ficar. **Revista Estudo Brasileiro de Estudos Tributários**. 2017. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/o-refis-veio-para-ficar>>. Acesso em: 2 nov. 2017

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MATTOS, Alexandre José Negrini de. **Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade São Paulo, Ribeirão Preto, 2017. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-10082017-144501/>>. Acesso em: 22 jan. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**: conteúdo, aplicação, limites e exame de implementação à luz da teoria dos jogos. Recife, 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, CCJ, 2010.

MENDONÇA, Christine. O regime jurídico do programa de recuperação fiscal – REFIS: Parcelamento *Stricto Sensu*. In: VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa (Coord.). **REFIS - Aspectos Jurídicos Relevantes**. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2001.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o *actual* Estado Fiscal. **Revista Virtual da Advocacia Geral da União (AGU)**, n. 9, abr. 2001, p. 12. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/892381>. Acesso em: 30 jul. 2017.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015.

NASCIMENTO, José Marcelo Previtalli. REFIS e a teoria da imprevisibilidade. In: VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa (Coord.). **REFIS - Aspectos Jurídicos Relevantes**. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2001.

OECD-Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Comparison of payment arrangements, in Working Smarter in Tax Debt Management**. OECD Publishing, Paris. 2014. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/working-smarter-in-tax-debt-management/comparison-of-payment-arrangements_9789264223257-14-en#.WmjcRainHIU#page1>. Acesso em 23 out. 2017.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estud. Econ.** v. 44, n. 2, São Paulo, abr./jun. 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612014000200004>. Acesso em: 10 out. 2017.

PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento do Contribuinte. **Revista Economia - ANPEC**, v.13, n. 2, p. 345-363, 2012. Disponível em: <www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n2p345_363.pdf>. Acesso em: 10 out. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. Livraria do Advogado editoria, 2015.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D.L. **Microeconomia**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1999.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e a Exclusão Social. **Revista Interesse Público**. a. 1., n. 4, out./dez. 1999. São Paulo: Notadez.

ROCHA, Sergio André. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Direito Fundamental a uma tributação justa. In: GODOI, Marciano Seabra e ROCHA, Sergio André (Coord.). Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra. (org.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

SARTINI, Brígida Alexandre; *et al.* **Uma introdução à teoria dos jogos**. II Bienal da SBM – Universidade Federal da Bahia, p. 1-61, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Ianaiê Simonelli da.; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no estado democrático de direito. In: XI SEMINÁRIO NACIONAL DEMANDAS SOCIAIS E PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA. 2015. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. **Anais eletrônicos...** Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/gedap/eventos-academicos/eventos-2015/xi-seminario-nacional-demandas-sociais-e-politicas-publicas-na-sociedade-contemporanea-i-mostra-nacional-de-trabalhos-cientificos>>. Acesso em: 12 jan. 2018.

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

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS Francisco de Sousa. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Rev. econ. contemp.** [online]. 2005, v. 9, n. 3, p. 555-581. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04>>. Acesso em: 31 ago. 2017.

TAVARES, André Ramos. REFIS: Aceitação das cláusulas pactuadas e os limites do acordo bilateral em face dos direitos individuais. In: VERGUEIRO, Guilherme Von

Muller Lessa (Coord.). **REFIS - Aspectos Jurídicos Relevantes**. 1. ed. São Paulo: Edipro, 2001.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. **Teoria dos Jogos para Ciência Política**. Ementa de curso: Graduação – Teoria dos Jogos para Cientistas Sociais e Pós-Graduação – Teoria dos Jogos. 2016. Disponível em: <http://dcp.fflch.usp.br/images/DCP/pdf/pos-graduacao/programas-2-2016/FLS_6363.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

ANEXO I – COMPARATIVO ENTRE AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DE CADA REFIS

Legislação		Débitos relativos à:	Período de apuração do débito	Pessoa	Desconto de juros de mora	Desconto de multas	Prazo para pagamento	Condicionantes	Exigência de garantias	Exclusão
REFIS I	Lei nº 9.964 de 2000	Secretaria da Receita Federal (SRFB), Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).	títulos vencidos até 29 de fevereiro de 2000.	Jurídica	n/c	40% da multa de ofício	ilimitado	– Confissão irrevogável e irretratável dos débitos incluídos no Refis; – Autorização de acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data da opção pelo Refis; – indicação da garantia prestada ou de bens destinados ao arrolamento, quando exigidos.	sem exigências para créditos abaixo de 500 mil reais ou optantes pelos SIMPLES	Inadimplência de 1 ou mais parcelas
	Lei nº 10.002 de 2000									
	Lei nº 10.189 de 2001									
	Decreto nº 3.342 de 2000									
	Decreto nº 3.431 de 2000									
	Decreto nº 3.712 de 2000									
	Decreto nº 4.271 de 2002									
PAES	Lei 10.684 de 2003	SRFB, PGFN, INSS e débitos inscritos na Dívida Ativa	Títulos vencidos até 28 de fevereiro de 2003	Física / Jurídica	n/c	50% de redução das multas	180 meses	Adesão condicionada ao pagamento do valor à vista ou da primeira	sem exigências	Inadimplência de 1 ou mais parcelas
	Portaria Conjunta nº 1 de 2003									
	Portaria Conjunta nº 2 de 2003									

	Portaria Conjunta nº 3 de 2003	da União						prestação.		
	Portaria Conjunta nº 5 de 2003									
	Portaria Conjunta nº 3 de 2004									
	Portaria Conjunta nº 4 de 2004									
PAEX	Medida Provisória nº 303 de 2006	SRFB, PGFN, INSS débitos de parcelamentos anteriores em aberto, débitos relativos ao SIMPLES Nacional	1º de março de 2003 e dezembro de 2005	Jurídica	30%	50% a 80% das multas	6, 120 e 130 parcelas	Adesão condicionada ao pagamento do valor à vista ou da primeira prestação.	sem exigências	Inadimplência de 1 ou mais parcelas
	Instrução Normativa nº 663 de 2006									
	Portaria Conjunta nº 1 de 2007									
	Portaria Conjunta nº 2 de 2006									
	Portaria Conjunta nº 4 de 2006									
REFIS DA CRISE	Medida Provisória nº 449	SRFB, PGFN, INSS débitos de parcelamentos anteriores em aberto e débitos relativos ao Imposto sobre produtos Industrializados (IPI) e débitos tributários retidos na	Débitos vencidos até 30 de novembro de 2008	Física / Jurídica	25% a 45%	60% a 100% de redução	180 meses	Adesão condicionada ao pagamento do valor à vista ou da primeira prestação.	sem exigências	Inadimplência de 1 ou mais parcelas
	Lei 11.941 de 2009									
	Medida Provisória nº 470 de 2009									
	PLV 18-2009 – MP 470 de 2009									
	Medida Provisória nº 472 de 2009									
	Lei 12.249 de 2010									
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 6 de 2009									
	Instrução Normativa RFB nº 968 de 2009									

	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 9 de 2009	fonte, mas não recolhidos.							
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 10 de 2009								
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 11 de 2009								
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 13 de 2009								
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 3 de 2010 (Consolidação)								
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 11 de 2010 (Consolidação)								
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 15 de 2010								
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 2 de 2011 (Consolidação FINAL)								
	Portaria Conjunta PGFN RFB No. 9 de 2011								
	Instrução Normativa RFB nº 1.259 de 2012								
PERT	MP nº 783, de 31 de maio de 2017	SRFB, PGFN apurados até 31 de	Débitos vencidos até	Física / Jurídica	Em três opções: a) Pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, 20% do valor da dívida	Adesão condicionada ao pagamento do	sem exigências	Inadimplência de 1 ou mais parcelas	

	Medida Provisória nº 798 de 2017	dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016	vencidas até 30 de abril de 2017		<p>consolidada, sem redução, em 5 parcelas mensais e sucessivas vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB;</p> <p>b) Pagamento da dívida consolidada em até 120 prestações mensais e sucessivas;</p> <p>c) Pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, 20% do valor da dívida consolidada, sem redução, em 5 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:</p> <p>1. Liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% dos juros de mora e 50% das multas de mora, de ofício ou isoladas; 2. Parcelado em até 145 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% dos juros de mora e de 40% das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou 3. Parcelado em até 175 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% dos juros de mora e de 25% das multas de mora, de ofício ou isoladas, sendo cada parcela calculada com base no valor correspondente a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, não podendo ser inferior a 1/175 (um cento e setenta e cinco avos) do total da dívida consolidada.</p>	valor à vista ou da primeira prestação.		
	Instrução Normativa RFB nº 1.711							

FONTE: Compilado pela autora.

ANEXO II – OUTRAS MODALIDADES DE PARCELAMENTOS ESPECIAIS

ATO NORMATIVO	NOME DO PARCELAMENTO	VENCIMENTO DOS DÉBITOS	BENEFÍCIOS	QUANTIDADE DE PARCELAS
Lei nº 11.345/2006	Parcelamento Timemania e Santas Casas	Débitos administrados pela RFB, PGFN e INSS, com vencimento até 15 de agosto de 2007	Redução de 50% nas multas que incidem sobre os débitos parcelados	Até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais e sucessivas
LC nº 123/2006	Parcelamento para ingresso no Simples Nacional - 2007	Débitos com INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, de responsabilidade da ME ou EPP e de seu titular ou sócio, com vencimento até 30 de junho de 2008.	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas
LC nº 123/2006	Parcelamento do Simples Nacional	Parcelamento de débitos apurados no Simples Nacional	Sem reduções	Até 60 (sessenta) parcelas sucessivas
LC nº 128/2008	Parcelamento para Ingresso no Simples Nacional - 2009	Débitos com o INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, de responsabilidade da ME ou EPP e de seu titular ou sócio, com vencimento até 30 de junho de 2008.	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas
MP nº 457/2009 Lei nº 11.960/2009 Lei nº 12.058/2009	Parcelamento de Contribuições Previdenciárias para órgãos do Poder Público	Débitos municipais e de suas autarquias e fundações relativos às Contribuições Sociais, com vencimento até 31 de janeiro de 2009	Redução de 100% nas multas de mora e de 50% dos juros de mora	Até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais e consecutivas
MP nº 470/2009	Parcelamento da MP 470	Débitos de aproveitamento indevido 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 12 (doze) prestações mensais
Lei nº	Parcelamento Especial de	Débitos de quaisquer tributos administrados pela	Sem reduções	Até 120 (cento e vinte)

12.202/2010	instituições de Ensino Superior	RFB		prestações mensais
MP nº 574/2012	Parcelamento do PASEP	Débitos junto à Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativas 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 nº 589/2012 Lei nº 12.810/2013	Parcelamento do PASEP	Débitos junto à Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativas 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 (duzentas e quarenta) parcelas
MP nº 589/2012 Lei nº 12.810/2013	Parcelamento de Contribuições Previdenciárias para Órgãos do Poder Público	Débitos estaduais e municipais e de suas autarquias e fundações relativos às 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 100% dos encargos legais	Até 240 (duzentas e quarenta) parcelas
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014	Parcelamento de PIS e COFINS de Instituições financeiras	Débitos de PIS e COFINS devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidas até 31 de dezembro de 2013	Redução de 80% das multas de moras e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 60 (sessenta) parcelas mensais
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014	Parcelamento de 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 moras e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos	Até 180 (cento e oitenta) prestações

			legais	
Lei nº 13.043/2014	Parcelamento de Recuperação Judicial	Parcelamento para o empresário ou a sociedade empresária que tiver deferido o processamento da recuperação judicial	Sem reduções	Até 84 (oitenta e quatro prestações mensais e consecutivas)
Lei nº 13.043/2014 Lei nº 13.097/2015	Parcelamento de Ganho de Capital	Débitos com a Fazenda Nacional relativos ao IRPJ e à CSLL decorrentes do ganho de capital ocorrido até 31 de dezembro de 2008	Redução de 80% da multa isolada e das 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 Empregados 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 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 do Brasil, 2016.

ANEXO III - COMPARATIVO DAS TAXAS TJLP E SELIC

Mês/Ano	2000 TJLP	2000 SELIC	2001 TJLP	2001 SELIC	2002 TJLP	2002 SELIC	2003 TJLP	2003 SELIC
Janeiro	1,00%	1,46%	0,77%	1,27%	0,83%	1,53%	0,92%	1,97%
Fevereiro	1,00%	1,45%	0,77%	1,02%	0,83%	1,25%	0,92%	1,83%
Março	1,00%	1,45%	0,77%	1,26%	0,83%	1,37%	0,92%	1,78%
Abril	0,92%	1,30%	0,77%	1,19%	0,79%	1,48%	1,00%	1,87%
Mai	0,92%	1,49%	0,77%	1,34%	0,79%	1,41%	1,00%	1,97%
Junho	0,92%	1,39%	0,77%	1,27%	0,79%	1,33%	1,00%	1,86%
Julho	0,85%	1,31%	0,79%	1,50%	0,83%	1,54%	1,00%	2,08%
Agosto	0,85%	1,41%	0,79%	1,60%	0,83%	1,44%	1,00%	1,77%
Setembro	0,85%	1,22%	0,79%	1,32%	0,83%	1,38%	1,00%	1,68%
Outubro	0,81%	1,29%	0,83%	1,53%	0,83%	1,65%	0,92%	1,64%
Novembro	0,81%	1,22%	0,83%	1,39%	0,83%	1,54%	0,92%	1,34%
Dezembro	0,81%	1,20%	0,83%	1,39%	0,83%	1,74%	0,92%	1,37%

Fonte: Receita Federal do Brasil, 2012.

ANEXO IV – COMPARAÇÃO DAS MODALIDADES DE PARCELAMENTO ENTRE DIVERSOS PAÍSES

País	Prazo	Critério/Condição
Áustria	12 meses	Somente em situações justificadas e considerando o histórico de regularidade do contribuinte.
Austrália	Em regra, 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais.	Pode ser solicitado o pagamento de uma importância maior de entrada e o contribuinte ser obrigado a fazer pagamentos por débito direto em contas correntes.
Armênia	de 2 a 6 meses	n/c
Azerbaijão	De 1 a 9 meses	Com apresentação de garantia.
Bélgica	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bulgária	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Estônia	Variável	Mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Finlândia	24 meses	Somente em caso de dificuldades temporárias. Ampliação de prazo somente com apresentação de garantia.
França	6 meses, 24 a 26 somente em casos específicos	Não concedido a devedor contumaz. Com apresentação de garantia.
Itália	72 meses a 10 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias.
Cazaquistão	n/c	Mediante análise da situação econômica e apresentação de garantia.
Coréia	12 meses	Apresentação de garantia, salvo exceção se comprovar capacidade de pagamento.
Holanda	3 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias e para pequenas dívidas. Exige-se garantia.
Nova Zelândia	n/c	Permite parcelamento apenas de parte da dívida.
Polônia	n/c	Apresentação de garantia.
Portugal	24 meses ou mais	Mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.

Federação Russa	12 meses	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Cingapura	n/c	Condição de débito direto na conta do contribuinte.
Eslovênia	24 meses	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Eslováquia	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bósnia e Herzegovina	De 12 a 60 meses	Mediante apresentação de garantia.
Espanha	De 6 a 24 meses	Mediante apresentação de garantia, exceto para dívidas de pequena monta.
Suíça	Variável	Somente se comprovadas dificuldades excepcionais.
Suécia	De 1 a 2 meses (PF) e 3 meses (PJ)	Somente por razões excepcionais fora do controle do contribuinte. Exige-se garantia, exceto para dívidas de pequena monta.
Reino Unido	n/c	Somente em casos especiais e mediante análise de capacidade de pagamento.
Estados Unidos	n/c	Débito online.

Fonte: OECD, 2014.