

PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS: Estímulo à Sonegação Fiscal ou Resgate da Atividade Econômica?

<http://dx.doi.org/10.21527/2176-6622.2023.59.9717>

Submetido em: 28/10/2019

Aceito em: 20/4/2022

Anna Carolina da Motta Dal Pozzolo

Autor correspondente: Faculdade de Direito Milton Campos – Nova Lima/MG, Brasil.
<http://lattes.cnpq.br/96661026548104046>. <https://orcid.org/0000-0003-1572-3087>.
annapozzolo@gmail.com

Élcio Nacur Rezende

Faculdade de Direito Milton Campos - Nova Lima/MG, Brasil. Faculdade Dom Helder Câmara - Belo Horizonte/MG, Brasil. <https://lattes.cnpq.br/7242229058954148>. <https://orcid.org/0000-0002-2369-8945>.

RESUMO

O objetivo deste texto é apresentar uma análise acerca do uso do parcelamento especial de débitos tributários pelo Estado Brasileiro, como mecanismo de trazer ao erário valores de tributos não pagos e seus reais impactos empresariais, no sentido de representarem um estímulo ao sonegador fiscal, em contraponto ao socorro financeiro tributário de empresas endividadadas. Para tanto, é feito um breve diagnóstico dos parcelamentos especiais concedidos pelo governo federal. Ao final, busca-se avaliar se o parcelamento de débitos tributários no Brasil tem atingido os resultados esperados na melhoria da arrecadação, se a falta de arrecadação tem se mantido ou ampliado, e quais os impactos sobre as empresas que, por fatores exógenos, se tornaram devedoras tributárias e se utilizam do parcelamento como forma de se reerguer economicamente.

Palavras-Chave: Parcelamento; débitos; tributário; sonegação; arrecadação.

INSTALLMENT OF TAX DEBTS: STIMULUS TO TAX EVASION OR RESCUE OF ECONOMIC ACTIVITY?

ABSTRACT

The purpose of this text is to bring the analysis of the use of the special tax debt installments by the Brazilian State as a mechanism to bring to the public treasury unpaid taxes and their real business impacts, in the sense of being a stimulus to the tax evasion in counterpoint to the financial distress tributary of indebted companies. To this end, a brief analysis of the special installments granted by the Federal Government will be made. In the end, it is sought to evaluate whether the tax debt installment in Brazil has achieved the expected results in the improvement of the collection, if the lack of tax levy has been maintained or expanded and if the impacts on the companies that by exogenous factors became tax debtors and they use the installment plan as a means of rebuilding themselves economically.

Keywords: Installment; Debts; Tax; Evasion; levy.

1 INTRODUÇÃO

O Estado Social de Direito adveio da Revolução Russa de 1917, como uma resposta ao Estado Liberal e aos efeitos da ascensão da burguesia, que legislava para si, retirando o máximo da sociedade e não devolvendo a ela quaisquer benefícios.

Em 1919, houve a promulgação da Constituição de Weimar, na Alemanha, que passou a servir como um dos grandes modelos para as demais e trouxe, em definitivo, as bases do Estado Social, instituindo tanto a economia quanto o trabalho como pilares constitucionais, juntamente com os direitos individuais e os coletivos. Espelhando-se nesse modelo, a Constituição Brasileira de 1934, advinda após a Revolução de 1930, trouxe em seu arcabouço os mesmos preceitos sociais de Weimar. A ordem econômica e social ganhou destaque tendo um Título próprio – o Título IV –, e os municípios passaram a ter suas receitas, além de ampliar as espécies de tributos.

A Constituição Brasileira seguinte, de 1937, registrou mais definições sociais, apresentando um viés mais autoritário e delegando muitos poderes ao Presidente da República. Com a queda de Getúlio Vargas, a Constituição de 1946 trouxe mais equilíbrio, mantido nas Constituições de 1967 até a atual – a Constituição Cidadã, de 1988.

A tributação, que antes era utilizada como mecanismo de suprir as necessidades financeiras do Estado, com o resultado de sua arrecadação, passou, a partir do Estado Social, a ter o fruto arrecadatório destinado não somente para fazer as engrenagens da máquina estatal funcionarem, mas, também, para que as questões sociais fossem custeadas pelo Estado. A tributação, dessa forma, passou a ser a maior fonte de arrecadação do Estado em todos os tempos.

Diante do exposto, a indagação que se faz é: Qual o motivo de serem trazidas à tona questões constitucionais, uma vez que o foco deste trabalho recai sobre o parcelamento de débitos tributários? No caso específico da Constituição Federal Brasileira de 1988, esta manteve o caráter social, permitindo que os tributos arrecadados sejam também utilizados para subsidiar todos os programas sociais por ela protegidos, assim como a manutenção do erário. O parcelamento de débitos tributários, obedecendo a formatação adotada pelo Brasil naqueles denominados “especiais” acarreta, como consequência, renúncia de arrecadação; o resultado, que poderá ou não ser efetivo aos fins desejados, é o que se pretende concluir ao final deste artigo.

Vale lembrar que os tributos exercem influências na conjuntura econômica e social. Assim, ao lado de sua função precípua de angariar fundos para a consecução dos fins estatais – a típica finalidade fiscal –, os tributos podem ser utilizados para direcionar a conduta dos contribuintes, sendo dotados, portanto, de fins extrafiscais (BORGES; MERLIN, 2018).

Além das proteções sociais e financiamento do tesouro público, a Constituição de 1988 garante às empresas a livre iniciativa e a livre concorrência. Diante dessas garantias, a adoção de programas de parcelamento de débitos tributários pelo Estado pode ter trazido a possibilidade de viabilizar a entrada de valores, os quais deveriam ter sido arrecadados e não o foram por diversos fatores, viabilizando ao Estado garantir a manutenção de suas obrigações sociais e o recebimento dos recursos, além de pretender garantir a sobrevivência das empresas que, mantendo-se ativas e regulares tributariamente, permanecem gerando postos de trabalho, injetam divisas no mercado e garantem uma economia mais equilibrada.

Mesmo com a expectativa de tantos resultados positivos decorrentes de programas de parcelamento especial de débitos tributários, contudo, o que era para ser uma medida emergencial passou a tornar-se corriqueiro, onde, de tempos em tempos, um novo programa de parcelamento, com mais possibilidades e mais benéfico àqueles que deixaram de pagar tributos, é trazido.

Esse cenário faz com que muitos empresários, em especial os que possuem ingerência pública, informações privilegiadas, ou aqueles dispostos a correr o risco moral, deixem de recolher seus tributos aguardando um novo parcelamento que, tem-se constatado, os beneficiará. Esses contribuintes, ao não recolherem seus tributos, via de regra, destinam os valores que deveriam quitar suas obrigações tributárias para outros fins, acreditando, possivelmente, que em um período de dois ou três anos serão beneficiados por uma outra oferta de parcelamento. Durante esse espaço de tempo de inadimplência, esses empresários

podem incrementar suas atividades empresariais sem se comprometer com o cumprimento de suas obrigações tributárias principais, isto é, o recolhimento de tributos específicos devidos.

O resultado dessa conduta, que é praticada por uma parcela significativa de empresários, leva a comprovar, ao final, que, esses parcelamentos de débitos tributários, sempre atualizados pelo Estado e em benefício do devedor, permitiram o surgimento de sonegadores contumazes. Tal situação, por conseguinte, acarreta desequilíbrio econômico e afeta as livres iniciativa e concorrência, posto que ocorre, na prática, uma concorrência desleal frente aos que cumprem integralmente suas obrigações tributárias, esforçando-se ao máximo para perpetrar a quitação de seus débitos junto ao Estado.

É sobre esse foco que se pretende desenvolver a análise do quão benéfico ou não é ao Brasil e às empresas a adoção de parcelamentos especiais de débitos tributários, considerando-se o déficit de receitas, a injeção de divisas, o aumento da sonegação, o socorro a empresas que realmente passaram por momentos financeiros difíceis e a existência de condições similares de parcelamentos em outros países.

A partir dessas constatações, colocam-se as perguntas: O parcelamento de débitos tributários serve para o aumento da sonegação fiscal, ou para socorrer empresas endividadas, para um resgate de suas atividades econômicas, ou a ambos? A adoção de parcelamentos especiais permite o aumento da arrecadação de tributos em atraso? E, terá sido vantajoso ao Estado a adoção do parcelamento especial, ainda que a longo prazo?

Com o objetivo de responder a esses questionamentos, utilizou-se como referencial teórico produções científicas, estudos técnicos e reportagens que tratam sobre o parcelamento, sonegação e arrecadação, na medida em que sustentam que o volume arrecadado com o parcelamento não corresponde à necessidade do Estado a longo prazo, gerando, em contrapartida, a adoção do risco moral por muitos contribuintes, que deixam de pagar seus tributos na espera de um novo programa de parcelamento, e do outro lado, a insatisfação e o desequilíbrio de mercado daqueles que cumprem com suas obrigações tributárias.

O método de pesquisa escolhido para a consecução deste artigo foi o indutivo imanente descritivo-explicativo, para que, ao fim, se obtenha a conclusão quanto à ineficiência do parcelamento especial de débitos tributários, tanto no que se refere à arrecadação quanto ao socorro econômico das empresas.

2 A TRIBUTAÇÃO COMO FONTE ARRECADADORA DO ESTADO SOCIAL

Não há como negar que, desde a primeira organização de um grupo de pessoas formando uma sociedade, esta demandou atos e um líder a ser instituído, propiciando a demanda da contrapartida de algo a ser entregue pelos demais, a fim de sustentar as necessidades coletivas e ao próprio líder como contrapartida de sua dedicação ao coletivo.

Assim, a partir da estruturação das sociedades, a arrecadação tributária se firmou como a forma mais relevante de financiamento do Estado, garantindo que as necessidades financeiras para arcar com as diversas obrigações fossem supridas.

Com o passar dos séculos e a consolidação do conceito e estruturação do Estado, iniciado pelo Absolutismo, no século 16, a arrecadação que era feita com animais, vegetais, sal e metais preciosos, passou a ser cobrada com riquezas e moedas até que, por fim, o sinônimo de tributo solidificou-se como moeda, uma retribuição que todo cidadão (contribuinte) deveria dar ao Estado, para que este fosse financiado e pudesse quitar seus débitos e obrigações, pagando seus servidores, aparelhando-se militarmente e, dentre outros, retribuindo seus representantes.

A partir do surgimento do Estado Social, o espectro de financiamento do Estado com o produto da arrecadação tributária ganhou contornos sociais, onde uma parte do que é arrecadado deve ser revertido à coletividade, para garantir saúde, educação, segurança, moradia e lazer.

No Brasil, um dos objetivos pétreos de nossa Constituição é a manutenção de uma sociedade livre, justa e solidária, que possa garantir, inclusive, os direitos sociais; para isso, foi criado nosso Sistema Tributário, que se suporta sobre os pilares da isonomia e da capacidade contributiva, ou seja, arrecada-se de todos igualmente e de acordo com a capacidade de contribuir de cada administrado.

Mesmo sendo de conhecimento geral que os tributos não garantem somente o funcionamento do Estado, mas, também os programas sociais, os contribuintes só quitam seus tributos porque são obrigados

a isso, compulsoriamente, pois sabem que, ao não quitar seus débitos tributários, deverão responder pelo ilícito, suportando uma pesada carga de juros e multas como consequência pela inadimplência.

Nesse sentido, tem-se que a liberdade e moralidade são indissociáveis, onde a liberdade é a razão de saber da moral (*ratio essendi*), e a liberdade é a razão de ser da moral (*ratio cognoscendi*) (SCHOPENHAUER, 2001, p. LIII; 27-28; 40-41). Dessa forma, aquele que é livre para agir como bem lhe convier age conforme sua moral. Jamais uma pessoa, por livre vontade, tiraria parte de seus rendimentos para financiar o Estado, mesmo sabendo ser necessário. O entendimento de cidadania se choca com esse binômio necessidade-obrigação, mesmo sendo de conhecimento de todos que o Estado tem na tributação sua maior fonte de renda para o financiamento da máquina pública. Assim, Schopenhauer se alinha a Aristóteles no sentido de que a moral decorre do dever, onde a moral das ações não se encontra na intenção com a qual são realizadas, mas, sim, na intenção, em observância à lei.

O não pagamento dos débitos tributários pelos contribuintes gera um déficit de arrecadação que prejudica o Estado, por não permitir que seus recebíveis para a quitação de suas obrigações cheguem a seus cofres. Para a consecução desse objetivo, diversos mecanismos foram desenvolvidos, de forma a não haver nenhuma lacuna de arrecadação ou, se havendo, em um momento posterior, que essas arrecadações sejam recebidas com os acréscimos legais de juros e multas, compensando-se a demora do pagamento.

Com a percepção de dificuldades da União em receber débitos tributários em atraso, e das empresas, que são os maiores contribuintes tributários, de quitar suas obrigações, vários grupos de discussão tais como, Federações de Indústria, Comércio e Serviço e suas Confederações, uniram-se para apresentar à União propostas, pleiteando parcelamentos especiais.

Nesse contexto, legisladores e empresariado estudaram formas de atender as duas pontas fortes da economia, onde o Estado passasse a receber os valores não quitados, e os contribuintes inadimplentes pudessem cumprir suas obrigações com um menor impacto financeiro. No ano 2000, surgiu no Brasil o primeiro programa de parcelamento que unia esses dois interesses: o Programa de Recuperação Fiscal (Refis). Com o Refis, as discussões sobre a justiça ou injustiça de parcelamentos de débitos e sua eficácia para a arrecadação também passaram a ser uma constante, não apenas dentro do próprio Estado, como, também, no empresariado. Mais que isso, passou-se a questionar se, de fato, os parcelamentos especiais socorriam empresas endividadas como forma de essas manterem suas atividades e, concomitantemente, sua saúde financeira, incrementando a arrecadação para o Estado, ou, contrariamente, se o parcelamento estimularia a sonegação fiscal, geraria uma concorrência desleal entre as empresas e prejudicaria a arrecadação e a distribuição de recursos para Estados, Distrito Federal e Municípios.

Diversos estudos publicados pela Receita Federal do Brasil, pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário e resultados de pesquisas de Pós-Graduação *stricto sensu*, tanto do Direito quanto da Economia, apontam que, além de estimular a sonegação fiscal, os parcelamentos de débitos tributários acabam por premiar os contribuintes inadimplentes, trazendo o sentimento de injustiça perante os demais adimplentes. Entende-se que é criado o desequilíbrio no mercado e o desestímulo àqueles que seguem as normas. Na visão dos adimplentes, tanto os parcelamentos quanto outros benefícios, como a anistia, por exemplo, afetam a moral e impactam negativamente na economia, acarretando, por fim, a afronta à própria Constituição e à isonomia, livre iniciativa e livre concorrência.

Busca-se reprimir essa prática pela moral ou fiscalização e, assim, aplicar a cidadania também como instrumento de combate à sonegação fiscal (BOTELHO, 2005).

Para se avaliar se os parcelamentos de débitos tributários trazem benefícios, malefícios ou em nada alteram o *status* da arrecadação, do Estado e das empresas, faz-se necessário traçar breves considerações sobre a justiça, a injustiça e a eficácia, as quais serão abordadas nos dois subitens a seguir.

2.1 O parcelamento e a equidade aristotélica

Quando se trata do parcelamento de débitos tributários surge, invariavelmente, o questionamento: É justo ou injusto?

O conceito de justiça ou injustiça está intimamente ligado à moral ou à honra e, por conseguinte, ao cumprimento de normas, sejam elas legais ou sociais, ou seja, a existência da justiça está vinculada a uma virtude – a moral –, que é adquirida a partir do hábito; sempre que as normas são seguidas, há a moral. Da mesma forma, aquele que não segue as normas não possui a virtude da moral e, assim, sendo amoral, torna-se espúrio. O conceito moral é o de que devemos agir dentro das regras e, assim, agiremos de forma justa.

Frente à moral, à virtude e ao hábito, nascem os conceitos de justo e injusto. Por entendimento social geral, a justiça é uma disposição de caráter do indivíduo; seu contraponto, a injustiça, é realizada por uma pessoa sem caráter, que não obedece aos preceitos legais, levando-a a agir injustamente.

Para Aristóteles (2009, p. 103-104), aquele indivíduo que infringe a norma é injusto, desonesto e, por isso, ganancioso, ao passo que aquele que cumpre e respeita as leis é probo, justo e honesto. Assim, a visão aristotélica de justiça aponta que todos os atos realizados “conforme à lei são atos justos”, em razão de que “[...] as leis visam à vantagem comum, ou seja, a de todos [...]”

Em acordo com o pensamento aristotélico, aquele que deixa de pagar tributos, aguardando um parcelamento e disputando mercado com seus concorrentes, seria injusto assim como demonstra ser ganancioso? Será possível concluir ao fim essa questão.

Sendo a injustiça uma insuficiência de moral, agir injustamente é ser injusto? Segundo Aristóteles, não. O filósofo, todavia, alerta que a coisa pode ser injusta por natureza ou pela lei, por meio da prática voluntária¹. Logo, se o parcelamento é uma norma que pode ser seguida por todos que deixaram de quitar seus débitos tributários, tanto o que esteve em situação financeira difícil quanto o que, por escolha, deixou de pagar tributos, ambos podem ser beneficiados por ela, sem haver a injustiça propriamente entendida.

Ainda permanecerá, contudo, a dicotomia de injustiça e justiça, pois os que agiram de boa-fé terão os mesmos benefícios daqueles que de má-fé deixaram de quitar os tributos beneficiados pelo parcelamento.

Dito isso, tem-se, inicialmente, uma discussão moral, pois a *mens legis* do parcelamento foi autorizar que empresas em débito tributário pudessem regularizar-se de forma equilibrada e programada, permitindo a continuidade das atividades e, em contrapartida, trazer para os cofres públicos valores que poderiam demorar anos para serem recebidos, incrementando, assim, a arrecadação e suprimindo um déficit orçamentário. Aquela empresa que, deliberadamente, não quita seus tributos, opta por não cumprir suas obrigações tributárias e, dessa forma, sonega ao empregar em outros fins os valores não recolhidos; depois, ao aderir ao parcelamento, beneficia-se em igualdade de direitos e deveres com a empresa que não quitou seus tributos por graves e reais dificuldades financeiras. Essa ação de não quitar deliberadamente tributos, repreensível com fundamento em outras normas, se pudesse ser comprovada, teria as sanções relativas à sonegação aplicadas. Esse contribuinte de má-fé, portanto, teria agido de forma injusta, tendo gerado um desequilíbrio em seu mercado de atuação e frente a seus concorrentes que cumpriram suas obrigações tributárias.

Schopenhauer (2001, p. 141-142) aponta que todos são inclinados à injustiça, como uma forma de autoproteção ou instinto de sobrevivência, mas, as consequências dos atos que são valoradas e tomadas pelo sentimento moral e, assim, avaliadas como justas e injustas, são executadas ou compelidas de acordo com cada ser. Logo, observando a prática de atos, uma mesma norma permite a justiça e a injustiça.

Conforme a reflexão acima, uma mesma norma, então, permite a justiça e a injustiça. Será justa a norma de parcelamento cujo resultado da adesão se configurar em socorro às empresas que, por dificuldade financeira, deixaram de recolher tributos, ou seja, por força maior, mas que pretendem quitar sua obrigação mantendo sua atividade, não tendo destinado qualquer valor que deveria pagar ao Estado como tributo para outro fim. Neste caso, trata-se da pessoa moral. Será justa a norma que permitir o incremento da arrecadação de débitos tributários para financiar o Estado e, assim, permitir, também, que o Estado Social seja mantido.

Ao homem amoral, coube desvirtuar o espírito da norma de parcelamento e, “[...] se um homem prejudica outro por escolha, age injustamente, e são esses atos de injustiça que caracterizam os seus agentes como homens injustos, desde que o ato viole a proporção de ilegalidade [...]” (ARISTÓTELES, 2009, p. 120),

¹ “[...] agir injustamente não implica necessariamente em ser injusto. [...] a justiça existe apenas entre homens cujas relações mútuas são regidas pela lei. [...]” (ARISTÓTELES, 2009, p. 116-118).

e, assim, deve ser repreendido, ou seja, aquela empresa que, deliberadamente, deixou de pagar seus débitos tributários para empregar o valor em outros fins, atuando de forma desleal com seus concorrentes, e usurpando do povo seus direitos sociais garantidos, que deixaram de ser cumpridos por força da falta de arrecadação, agiu de forma injusta, mas não descumprindo as normas de parcelamento e, sim, as demais tributárias e penais, às quais se submete, devendo responder por isso.

Entende-se, pois, que as normas de parcelamento não são injustas. Injustos são os agentes contribuintes, que agem de forma amoral e gananciosa, buscando benefícios econômicos que não serão aproveitados por todos aqueles que da norma de parcelamento poderão usufruir, causando prejuízo à coletividade.

Mesmo sendo justa, no entanto, não basta por si a conceituação para definição de que o parcelamento é benéfico ou não, gera ou não resultados positivos para a arrecadação e se incentiva ou não o não pagamento de tributos. Para isso, deve-se observar se a arrecadação é alavancada de forma substancial, para trazer ao erário público os valores devidos, com as renúncias previstas na norma e se, a longo prazo, o resultado positivo perdura ou se anula pela manutenção da inadimplência.

2.2 Parcelamento como fonte de arrecadação eficaz

A figura do parcelamento de débitos tributários tem sua previsão legal nos artigos 151 e 155-A² do Código Tributário Nacional (CTN) (Lei Federal nº 5.172/66), dividindo-se em duas espécies: o convencional, que está sempre disponível para a adesão do contribuinte, a qualquer tempo, sendo regra geral, e o Especial, que possui regras específicas, definidas em lei própria (BRASIL, 1966). Abordar-se-á no texto o parcelamento especial, pois nessas leis próprias são trazidos benefícios que constituem em renúncia fiscal muito maiores do que aqueles previstos no parcelamento convencional.

O parcelamento especial, desde o primeiro, em 2000, é visto de forma geral, pelo empresariado, como uma maneira de quitar seus débitos tributários; e, pelo Estado, como uma forma de alavancagem da arrecadação estagnada pelo não pagamento dos tributos.

A partir do primeiro parcelamento especial permitido no ano 2000, o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), uma boa parcela do empresariado passou a aguardar novos parcelamentos futuros, assumindo um comportamento de risco moral, estimulando aqueles que não queriam, voluntariamente, pagar tributos, e desestimulando aqueles que quitavam suas obrigações tributárias de forma regular, mesmo sofrendo agruras financeiras.

Percebe-se, portanto, o aumento da sonegação fiscal, onde os valores são destinados para outros fins, os tributos não são recolhidos, e o empresário opta por aguardar um novo parcelamento, sempre cada vez mais benéfico. Constata-se que, com o aumento da sonegação, a arrecadação permanece prejudicada.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), tem-se registrado uma redução da sonegação fiscal no Brasil. O IBPT aponta que, em 2002, o índice de sonegação era de 32%; em 2004 esse percentual aumentou para 39%, caindo esse índice de forma significativa em 2009, e, ainda, seguindo uma curva descendente, para o índice de 25% (IBPT, 2018). De acordo com esse Instituto, a redução efetiva permanece.

² “Art. 151. Suspendem o Crédito Tributário:

[...]

VI – o parcelamento;

[...]

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica”. (BRASIL, 1966).

Observando os dados de 2017, o faturamento não declarado das empresas, por ano, foi da ordem de R\$ 2,17 trilhões; e os tributos sonegados anualmente pelas empresas atingiram a soma de R\$ 390 bilhões. Numa tentativa de reaver essas cifras, em 2017, foram lavrados autos de infração que somaram R\$ 304,4 bilhões, representando 4,6% do Produto Interno Bruto (PIB) do Brasil – R\$ 6,6 trilhões –, não significando que as infrações, na sua totalidade, tenham sido quitadas, pois o procedimento do empresariado brasileiro tem mostrado que, regularmente, busca-se discutir os autos de infração, até não mais haver oportunidade de recurso, iniciando no processo administrativo tributário e encerrando com um processo judicial.

Diante dessa argumentação, parece ficar claro, não obstante, que não é o parcelamento especial de débitos tributários que tem contribuído para a queda da sonegação fiscal, e, sim, a especialização e o aprimoramento da fiscalização dos Fiscos, que, ao cruzarem informações, conseguem identificar a sonegação, fazer a fiscalização, detectar a falta de recolhimento dos tributos e lavrar os autos de infração.

Este procedimento, contudo, mesmo sendo hábil na apuração de débitos e detecção dos indícios de sonegação, mostra-se ainda extremamente moroso, em decorrência dos instrumentos processuais postos à disposição dos contribuintes para discussão. No caso, uma discussão, de modo global, entre a fase administrativa e a judicializada, arrasta-se por, pelo menos, 15 anos.

Por este motivo, o parcelamento de débitos tributários ainda é bem visto pelos governos, em momentos em que o orçamento mostra-se deficitário, visto que acaba sendo utilizado como instrumento arrecadatório, onde, mesmo perdendo parte do valor total devido pela renúncia arrecadatória, pelo menos, em teoria, o Estado consegue receber algum valor de maneira mais imediata, célere e constante, e com menor risco de inadimplência.

Diz-se “em teoria”, pois os estudos de institutos como o de Planejamento Tributário e Direito Tributário, bem como aqueles de auditores fiscais e da própria academia apontam que uma parte significativa dos contribuintes que aderem aos programas de parcelamento de débitos tributários, acaba sendo deles excluída por inadimplência; e essa falta de pagamento se soma aos tributos não contemplados no parcelamento que continuam a ser devidos.

Outros dados alarmantes obtidos nesses estudos, em especial do IBPT, mostram que as empresas, em especial as pequenas e médias, apresentam como justificativa para a sonegação fiscal a necessidade de manterem seus empreendimentos ativos, sendo as obrigações tributárias somadas às trabalhistas, previdenciárias, fundiárias, ambientais e às negociais (com seus fornecedores, custos fixos, etc.) o grande consumidor dos recursos financeiros. Além disso, o IBPT aponta que, das empresas que têm indícios de sonegação, 49% são de pequeno porte, 33% de médio porte e somente 18% são de grande porte, indicando que as grandes fortunas, além de serem mais fiscalizadas, conseguem melhores práticas competitivas de mercado, contrariamente ao que ocorre com as demais; e, ainda, possuem uma estrutura mais robusta, capaz de suportar todos os encargos, obrigações fiscais principais e acessórias, e todas as demais obrigações às quais se submetem as empresas.

Ainda, segundo os estudos apresentados em 2019 pelo IBPT, o Brasil atingira, em 2021, índice médio de países desenvolvidos no combate à sonegação fiscal, uma vez tendo adotado novos sistemas de controle fiscais. Dessa forma, quanto mais consolidadas e rápidas as atuações de combate à sonegação fiscal, o parcelamento não mais terá o “condão” de socorrer empresas endividadas junto ao Fisco, pois essas empresas, provavelmente, não deverão mais os montantes que deviam, por consequência das pesadas fiscalizações às quais estão sujeitas.

Por que o parcelamento de dívidas tributárias seria ruim, nos dias atuais, para o Estado? Se o parcelamento é capaz de socorrer empresas endividadas, em especial as micro, pequenas e médias, não seria mais adequado este ser mantido, desde que com parcimônia? A realidade das empresas brasileiras difere dos demais países, posto que o Brasil, até os dias de hoje não conseguiu instituir com eficiência e eficácia uma política geral que mantivesse as empresas com melhor competitividade, em especial perante às empresas estrangeiras e mercados internacionais.

O Custo Brasil³, que contém, dentre outros itens dessa cesta, a elevada carga tributária suportada pelas empresas, torna-se um fardo pesado e, por este motivo, fica na mira da sonegação, como forma de redução desse custo. Se ao invés de parcelamentos, a Reforma Tributária ocorresse adequando a realidade brasileira para o mundo globalizado e atraindo empresas para a formalidade, a arrecadação seria mantida ou ampliada, e seria constante, pois haveria redução da inadimplência. O parcelamento se torna um ato tão ineficiente como o de “enxugar o gelo”, além de não resolver os problemas das duas pontas; torna-se apenas, temporariamente, um alento para ambos.

O Brasil ainda segue o modelo intervencionista, impedindo, por meio das diversas burocracias e obrigações, que as empresas possam efetiva e plenamente cumprir seu papel, exercendo suas atividades econômicas, obtendo lucro, incrementando a livre iniciativa e atendendo à coletividade com foco em função social, além da previsão constitucional, mas de maneira aplicada. Com o reinvestimento em si mesma, haveria o aumento da arrecadação tributária, a ampliação e manutenção de postos de trabalho, a aquisição e desenvolvimento de melhores tecnologias e práticas de *compliance* e governança e o acréscimo de valores no mercado, incrementando o mercado local e de seu entorno em larga escala.

De outro lado, quanto ao incremento da arrecadação, com todas as renúncias trazidas nos programas de parcelamento e as exclusões das adesões, este não se concretiza. Somente no primeiro momento há uma injeção maior de moeda, o que eleva significativamente a arrecadação; contudo, a longo prazo, essa arrecadação, paulatinamente, é diluída.

Com essa realidade, a arrecadação a médio e longo prazos não tem seu volume ampliado; e os tributos, que sempre tiveram como objetivo precípuo financiar a máquina estatal, com a adoção das questões sociais nas constituições e as ações sociais nela definidas, deixam de atingir seus objetivos. Quando o Estado deixa de arrecadar os valores decorrentes da tributação, esse entra em déficit fiscal, deixando de destinar valores adequadamente e aumentando sua dívida interna, podendo também extrapolar para a externa. Quanto mais o Estado arrecadar, mais a sua fonte financeira se manterá estável. Trata-se do dever fundamental de pagar tributos, defendida pelo Estado (TORRES, 2009).

A falta de arrecadação exige que o Estado busque instrumentos para que os valores devidos sejam recebidos e, assim, em seu nome, incrementam e adotam, cada vez mais, sofisticadas formas de fiscalização, gerando um maior número de autuações; além disso, lançam programas de parcelamento de débito fiscal, como uma forma imediata de atender a uma lacuna orçamentária, o que não significa que a arrecadação desse parcelamento perdurará de forma constante até o término do prazo da adesão.

Especificamente, quanto ao parcelamento como instrumento de arrecadação, este não é usual em outros países, o que força a pensar na forma com a qual se tem conduzido as políticas brasileiras, tanto de arrecadação quanto para as empresas.

No Brasil, o parcelamento especial de débitos tributários, que deveria ser uma exceção, tornou-se uma regra, uma vez que sempre são lançados programas de parcelamentos especiais para a quitação dos tributos atrasados. Segundo a Consultoria Pricewaterhouse Coopers (PwC), o parcelamento na formatação existente no Brasil, acrescidos os fins arrecadatórios não declarados, não é uma prática comum nos demais países, servindo como base para essa conclusão a atuação da PwC nesses 156 países (MARTELLO, 2014). Ainda segundo Martello, a Pricewaterhouse Coopers, não conhece nenhum outro país que adote parcelamentos especiais, com descontos de multas e juros, tendo recorrência de novas oportunidades de parcelamentos especiais, a cada dois ou três anos, tal como ocorre no Brasil, o que poderia ser considerado, se assim posto, como mais uma “jabolicaba”.

Se comparada a arrecadação total dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, em 2015 (sem parcelamento), e em 2014 (com parcelamento, que permitiu o aproveitamento de créditos fiscais para o pagamento dos débitos), o valor arrecadado, em 2014, foi em torno de 4% a menos que em 2015. A arrecadação

³ “[...] no que concerne à conceituação de Custo Brasil, tem-se que é um conjunto de ineficiências e distorções que comprometem o Brasil, no sentido de competitividade perante outras nações. Nesse conjunto estão presentes fatores como o sistema tributário desproporcional e injusto; a malha rodoviária em má condição; a administração pública corrupta; os altos encargos trabalhistas; a elevada taxa de juros; os altos índices de violência; a inadimplência e a burocracia estatal [...]”. (COSTA; GAMEIRO, 2005, p. 11).

extraordinária, de R\$ 13,1 bilhões, em 2015, se deu por outros fatores que não o parcelamento (BRASIL, 2015). Assim, novamente se confirma que não é o parcelamento especial que incrementa a arrecadação.

Pode-se observar, portanto, que os parcelamentos não se mostraram eficazes, como o Estado pretendia, ao lançar o primeiro no ano de 2000, uma vez que, ao final, obteve prejuízos financeiros, prejuízos econômico-concorrenciais nos mercados internos, e gerou maiores benefícios aos inadimplentes, inclusive estimulando a sonegação fiscal.

2.3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS PARCELAMENTOS ESPECIAIS DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADOTADOS PELO GOVERNO BRASILEIRO

O Brasil vem oferecendo a seus contribuintes inadimplentes, há 20 anos, de tempos em tempos, um parcelamento especial para o pagamento de débitos tributários, iniciando-se com a União e reverberando para os Estados, municípios e Distrito Federal. Ao todo, o país proporcionou, até os dias atuais, aproximadamente 30 opções de parcelamentos especiais. Dessas adesões, uma parte significativa de contribuintes foi excluída por falta de pagamento, e outra migrou de um parcelamento para outro mais atual, consolidando a dívida parcelada e acrescentando-a a novas dívidas, que passaram a ser contempladas pelo parcelamento mais recente.

De forma mais pragmática, além de não incrementar a arrecadação de forma efetiva e estimular a sonegação, pode-se afirmar que as reduções de multas, juros e encargos, ofertadas como benefício nos programas de parcelamento, afrontam o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) (BRASIL, 2000a). Para corroborar com esse entendimento, tendo sido avaliado o período compreendido entre 1999 e 2007, pode-se depreender que houve, sim, um aumento do passivo tributário; e, face a todas as renúncias fiscais promovidas dentro dos programas de parcelamento, a arrecadação dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios caiu vertiginosamente, posto que valores que adviriam da União não lhe são repassados (ASSOCIAÇÃO..., 2017).

Para este estudo, considerou-se que todas essas reflexões iniciais são relevantes para esboçar uma breve linha do tempo dos principais programas de parcelamento especiais criados ao longo desses 20 anos no país. O primeiro parcelamento, denominado Refis, foi instituído pela Lei Federal nº 9.964 (BRASIL, 2000b), após diversas discussões e estudo entre o Poder Legislativo e os representantes das empresas, como uma forma de resgate dos empreendimentos endividados e aumento da arrecadação. Seria, em princípio, apenas esse programa de parcelamento, sem previsão de futuros outros, o que mais tarde foi demonstrado pela sua continuidade, confirmando um falso entendimento, como se observa a seguir.

Três anos após o primeiro Refis, em 2003, a Lei Federal nº 10.684 (BRASIL, 2003) trouxe o Parcelamento Especial de Débitos (Paes), o qual foi sucedido pelo Parcelamento Extraordinário (Paex), novamente três anos depois, em 2006, com a Medida Provisória nº 303 (BRASIL, 2006). Em 2009, seis anos depois do primeiro Refis, o programa ressurgiu denominado “Refis da Crise”, instituído pela Lei Federal nº 11.941 (BRASIL, 2009), sob a justificativa de que a crise econômica de 2008 tivera impactos negativos avassaladores, sendo este necessário para socorrer as empresas. Novamente, assim como nos demais parcelamentos especiais, os contribuintes, cuja adesão fosse feita, poderiam desistir dos parcelamentos anteriores, aderindo ao mais recente. Esse Refis foi reaberto quatro vezes entre os anos de 2013 e 2014, e sua reabertura, em 2014, abrangeu os débitos até dezembro de 2013, mas, especialmente, garantiu o uso de créditos tributários como forma de quitar dívidas, num maior efeito da renúncia fiscal.

Em 2013, o governo trouxe o Refis dos bancos e das multinacionais, atendendo à forte pressão desses dois segmentos, que possuíam, ambos, os maiores devedores como pessoas jurídicas do Brasil. Posteriormente, em 2015, foi lançado um parcelamento específico para os clubes de futebol, o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut), onde as dívidas podiam ser parceladas em até 240 vezes, e o valor a ser parcelado recebia uma redução de 70% das multas e de 40% sobre os juros. Novamente o parcelamento especial foi usado, assim como em 2013, para socorrer um determinado segmento. No decorrer de 2017, o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Instrução Normativa RFB nº 1711 (BRASIL, 2017), anistiou parte de multas e juros, e permitiu a compensação, com prejuízos fiscais, concedendo o pagamento em até 175 parcelas.

É possível observar, então, que todos os parcelamentos especiais de débitos trazem em seu escopo benefícios que reduzem significativamente os débitos, e permitem parcelamentos a longo prazo; além disso,

tais benefícios concedidos configuram uma elevada renúncia fiscal de parte do Estado. Esse modelo não encontra consonância, nem em discreta semelhança, com nenhum outro país no mundo.

Conforme dados da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em estudo e publicação sobre gerenciamento de débitos tributários, apresenta condições de parcelamentos em 26 países, onde a maioria possui parcelamentos em 12 ou 24 meses, sendo este prazo estendido mediante apresentação de garantia, e somente em casos excepcionais (ASSOCIAÇÃO..., 2017). Cenário completamente diverso e discrepante, no Brasil, o parcelamento convencional já prevê um prazo de 60 meses, e para os parcelamentos especiais esse prazo estende-se para até 180 meses, acrescido de diversos benefícios que incluem anistia, desconto de multas e redução de juros.

Na Itália, que é um dos países que mais se aproxima ao Brasil em relação ao parcelamento de débitos tributários, entretanto, o parcelamento italiano permitido, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, estabelece 72 parcelas para o parcelamento convencional e 120 parcelas no parcelamento especial, com aplicação de taxa de juros para corrigir o valor primário (ITÁLIA, 2019). Já a Argentina, que teve sua reforma tributária aprovada e instituída, permite o parcelamento convencional também em até 60 vezes, sem benefícios adicionais (ARGENTINA, 2019). Esta brevíssima análise dos parcelamentos existentes na Itália e na Argentina permitem refletir sobre os impactos e os resultados obtidos em relação aos parcelamentos especiais no Brasil.

A identificação do objeto e da prestação na relação jurídica surgiu com os estudos de Ihering, que compõe a escola da doutrina da vontade. Para este autor, o cerne do Direito Subjetivo não está na vontade, mas, no interesse, que pode ser de ordem econômica e patrimonial, como também um interesse axiológico – como a liberdade e a vida –, e entre esses se encontra a paisagem. Esses denominados interesses nada mais são que os denominados objetos mediatos da relação jurídica, realidade corrigida e entendida dessa forma por Jellinek (REZENDE; DUARTE, 2018).

Como agravante da situação dos parcelamentos, se considerarmos todos os benefícios contemplados em cada um deles, a sequência de novos programas e as possibilidades de quitação dos débitos tributários, encontramos um estímulo à sonegação, pois os contribuintes entendem que sempre haverá novos parcelamentos. Assim, além de o Estado não arrecadar os tributos no prazo correto, a adoção de parcelamentos especiais resulta numa queda da arrecadação, não representando um ganho e, sim, um prejuízo altamente significativo ao erário, assim como o enfraquecimento fiscal.

Para cada novo parcelamento, comportamento idêntico entre os contribuintes se repete. Constata-se uma ampla adesão quando os programas são lançados, mas com o passar dos tempos, a arrecadação proveniente dos parcelamentos especiais diminui significativamente, em decorrência da saída de muitos contribuintes, seja pela exclusão, seja pela adesão a novos parcelamentos.

2.4 ÔNUS E BÔNUS DOS EFEITOS

De acordo com as considerações trazidas nos itens anteriores, a adoção de parcelamentos especiais, em caráter constante, desestimula a arrecadação espontânea e também aquela induzida, havendo perdas significativas sentidas pelo tesouro em médio prazo.

Com o objetivo de analisar se os parcelamentos de débitos tributários foram positivos para o Estado como fonte de arrecadação, foram adotados os dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2017).

Pode-se perceber, a partir desses dados, que os parcelamentos especiais se transformam em grande atrativo aos devedores, não somente pelo prazo concedido para o pagamento da dívida e pelo desconto de juros e multa, que podem se dar em até 100%, mas também pela anistia dos crimes tributários, entenda-se aqui, também, a sonegação. Todos os benefícios trazidos com esses parcelamentos, todavia, causam uma renúncia de receitas predatória e ineficaz.

Assim, é apresentado no Quadro 1, a seguir, o cenário dos parcelamentos, tomando-se somente os três mais relevantes: Refis, Refis da Crise e Paes.

Quadro 1 – Cenário dos parcelamentos

Parcelamento	Adesão	Ativos	Exclusões	Liquidações
Refis	129.181	2853	117.446	8.791
Paes	374.719	4.311	248.504	121.849
Refis da Crise	536.697	105.581	177.515	253.601

Fonte: BRASIL (2017, p. 6).

Conforme dados trazidos pela Receita Federal, observa-se um elevado índice de adesão e, posteriormente, baixo índice de liquidação. Além disso, há um alto índice de exclusões, significando a inadimplência ou a adesão a parcelamentos especiais mais novos. Esses dados, tomados de forma empírica, deixam claro que os objetivos perseguidos por todos que, inicialmente defendiam programas de parcelamento especiais – socorro às empresas endividadas e aumento da arrecadação –, não são obtidos.

Os efeitos financeiros do parcelamento são, por fim, devastadores, posto que aderem à necessidade do Estado de cobrir um déficit orçamentário do momento, mas que deixa de arrecadar os valores com os acréscimos legais, os quais permitiriam reduzir as perdas financeiras do atraso na quitação dos débitos tributários pelos contribuintes.

Não menos relevante, os impactos sociais do parcelamento também são sentidos quando contribuintes adimplentes se comparam aos inadimplentes beneficiados pelos parcelamentos, sendo desestimulados a quitarem suas obrigações a tempo e modo, além de se submeterem a um mercado predatório concorrencial, pois não conseguem investir em tecnologias e modernização, por exemplo, por terem que destinar um percentual significativo dos valores para a quitação dos tributos.

Se os bônus dos programas de parcelamento refletem-se em benefícios valiosos aos devedores e recebimento de valores pelo Tesouro, como instrumento emergencial de cobrir uma falta financeira daquele momento específico, os ônus são mais sentidos pelo país: a arrecadação é extremamente prejudicada pela renúncia fiscal, os valores arrecadados são inferiores aos que são de fato devidos ao Estado e a inadimplência aumenta de forma exponencial, pela própria falta de condições de os contribuintes pagarem seus débitos, como também pelo desestímulo do pagamento espontâneo de tributos.

As dívidas são renegociadas e acrescidas a novas dívidas, e o Estado não consegue atender às necessidades sociais que são garantias Constitucionais, sucateando a saúde, a educação, a segurança, a moradia e lazer, pois é incapaz de atender de forma adequada às demandas impostas pela população.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para abordar a questão do parcelamento de débitos tributários relativos ao comportamento das empresas brasileiras, mais efetivamente a partir do ano 2000, levantou-se a hipótese que questiona se esse parcelamento seria um estímulo ou não à sonegação fiscal, ou o resgate da atividade econômica, incrementando a arrecadação. Para responder essa pergunta, recorreremos a conceitos fundamentais sobre o objetivo da arrecadação para o Estado e os de justiça, buscando apoio também na filosofia aristotélica para esta reflexão.

Diante do conceito de justiça e injustiça, abordou-se a importância da arrecadação para os fins sociais do Estado e de sua própria manutenção, trazendo a Constituição Federal como principal fundamento e, ainda, as normas de parcelamento de débito tributário, a fim de discutir-se se estas são, de fato, justas. Confirma-se ser esta justa; todavia, que há injustiça nos atos dos contribuintes que, por livre escolha, deixam de pagar tributos para destinar os valores a eles referentes a outros fins e, posteriormente, pagar suas dívidas com benefícios, os quais são concedidos a todos que podem aderir ao parcelamento. Ganancioso, para usar a expressão de Aristóteles, é, então, aquele que infringe leis; é o sem-moral e, portanto, é o injusto. Com a prática da sonegação, essas mesmas normas justas são usadas injustamente por aqueles que decidiram não cumprir com suas obrigações tributárias e, ao não quitarem suas dívidas, infringiram outras normas, configurando-se não somente na própria concorrência desleal, mas, também, em sonegação fiscal.

Em conformidade com o que se propôs estudar esse artigo, o Estado tem como maior fonte de financiamento do erário a arrecadação tributária e, dessa forma, além dos diversos tributos instituídos, utiliza como ferramenta para obrigar o cumprimento tributário a melhoria das fiscalizações, o aumento da lavratura de autos de infração e a concessão de parcelamentos especiais de débitos tributários e, ainda, eventualmente, outros benefícios cujos custos da cobrança seriam maiores que o débito em si, como no caso das anistias.

Pelos estudos realizados por pesquisadores, consultorias e pelo próprio Estado, o parcelamento reduz a vontade do contribuinte de honrar com suas obrigações tributárias, em razão de que os benefícios desestimulam o cumprimento dessas obrigações. Além disso, apontou-se que a arrecadação decorrente do parcelamento é sempre inferior, em face da renúncia fiscal quanto ao montante que deveria ser arrecadado se os valores devidos fossem buscados com o pagamento espontâneo, quitação mediante lavratura de autos de infração e o pagamento das dívidas pelo ajuizamento de ações de execução.

Todos os parcelamentos lançados até hoje, conforme constatado, tiveram como objetivo maior cobrir os déficits orçamentários do Estado, e não socorrer economicamente as empresas e a economia. Assim, tem-se que os parcelamentos não visavam a destinar, como condição principal, o produto da arrecadação para os direitos sociais dos quais o Estado é tutor e responsável por fomentar. Os parcelamentos proporcionam uma arrecadação de alavancagem, mas não a sua manutenção; é uma medida que atende apenas de forma imediata e emergencial, pois, a longo prazo, os valores devidos se diluem e muitos daqueles que optaram por parcelar seus débitos tornam-se também inadimplentes do parcelamento e são excluídos. Nesse decurso de tempo, projeta-se, depois da exclusão, uma discussão judicial que pode durar em média dez anos, e os valores podem nunca mais serem recebidos pelo Estado, pois as empresas entram em falência, os bens dos sócios são diluídos e nem sempre a gestão temerária e os crimes contra a ordem econômica se configuram, para que a quebra da personalidade jurídica ocorra a tempo dessa dívida tributária ser quitada.

Os parcelamentos especiais tornam-se socialmente nefastos, gerando descontentamento junto aos contribuintes adimplentes e ao próprio Estado, conforme constantes posicionamentos externados pela Receita, e são economicamente prejudiciais ao próprio Estado, se projetados a longo prazo, trazendo mais perdas do que recebimentos.

Conclui-se que, mesmo sendo legal, o parcelamento especial gera a dicotomia do justo e do injusto, alavancando os atos de sonegação fiscal e não somente socorrendo empresas em necessidade financeira para a manutenção de suas atividades. Como forma de aumentar as receitas, o parcelamento tributário tem se mostrado ineficiente se comparado com a necessidade de modernização dos sistemas de cobrança, administrativos e judiciais, como forma de trazer o financiamento do Estado que se encontra atrasado. Essa medida, por parecer injusta para aquelas empresas em situação financeira ruim, de outro lado, garante uma melhor arrecadação e fomento financeiro do Estado, reduzindo também a sonegação.

Os benefícios trazidos nos programas de parcelamento, ou seja, as renúncias fiscais, não possuem fundamentação em estudos de impacto orçamentário e financeiro, incrementando negativamente o déficit do país. Em contrapartida, como sugestão para melhoria das atividades econômicas e alavancagem da economia e, por conseguinte, da arrecadação e do financiamento do Estado, parece ser adequado indicar que a reforma tributária é premente, além de se mostrar fundamental o estabelecimento de incentivos fiscais mais ajustados à realidade, permitindo o desenvolvimento das empresas e dos mercados, os quais devem ser administrados concomitantemente com as melhorias de fiscalização e alteração nas normas, para que o resgate de valores tributários não pagos se dê de forma mais célere, permitindo atingir suas destinações.

Conclui-se, portanto, que os parcelamentos especiais de débitos tributários não atendem, a longo prazo, a necessidade de arrecadação do Estado, e sim, de forma imediata, para suprir um déficit orçamentário. Além disso, não socorrem a longo prazo as empresas endividadas, que acabam sendo excluídas dos programas de parcelamento por inadimplência. Ainda, foi possível perceber que os programas de parcelamento especial de débitos tributários também estimulam a sonegação fiscal.

Dessa forma, entende-se que, se aplicados mecanismos de reforma tributária e incremento de fiscalização, ao invés de se estabelecer parcelamentos especiais de débitos tributários, a sonegação fiscal será reduzida, a arrecadação ampliada e os recursos poderão ser melhor destinados à coletividade, que

se beneficiará não apenas pelas questões sociais ofertadas pelo Estado, mas também em resultados das atividades das empresas, que melhor poderão atender à função social a que se destinam.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
- ARGENTINA. *Código Tributario* – Ley 6.402 y modificatorias. Buenos Aires, 2019. Disponível em: <http://www.dgiplarioja.gov.ar/archivos/Legislacion/Codigo%20Tributario/CodigoTributario2019.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2019.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. Tradução Torrini Guimarães. 4. ed. São Paulo: Editora Martin Claret, 2009.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Unafisco. *Parcelamentos Especiais (Refis)*: Prejuízo para o bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios. Nota Técnica Unafisco nº 03/2017. Disponível em: http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_t_cnica_Unafisco_no_03_2017.pdf. Acesso em: 30 mar. 2019.
- BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. A (in)viabilidade da reforma fiscal verde no Brasil. *Veredas do Direito*, Belo Horizonte, v. 15, n. 33, p. 347-375, set./dez. 2018. Disponível em: <http://revista.domhelder.edu.br/index.php/veredas/article/view/1243>. Acesso em: 15 fev. 2022.
- BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. *Sonegação fiscal e identidade constitucional*. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2005.
- BRASIL. Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 101*, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 22 mar. 2019.
- 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. 2000b. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 abr. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm. Acesso em: 22 mar. 2019.
- BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto a Secretaria da Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 maio 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm. Acesso em: 22 mar. 2019.
- BRASIL. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto a Secretaria da Receita Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. *Diário Oficial da União*, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 jun. 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm. Acesso em: 22 mar. 2019.
- BRASIL. Lei Federal 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 União*, Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 22 mar. 2019.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Análise da Arrecadação das Receitas Federais*. 2015. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2015/dezembro2015/analise-mensal-dez-2015.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2019.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1711/2017. 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 União*, Brasília DF: Ministério da Fazenda; Secretaria da Receita Federal. 25 out. 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83853>. Acesso em: 11 abr. 2019.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais*. 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2019.

COSTA, Sandra Bueno Cardoso da; GAMEIRO, Augusto Hauber. *Entendendo o Custo Brasil*. IFMA-ABAR-2005-Brasil. Disponível em: http://paineira.usp.br/lae/wp-content/uploads/2017/02/2005_Costa_Gameiro.pdf. Acesso em: 29 mar. 2019.

HENRIQUES, Nelson Fiori. *O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro*. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/pt-br.php>. Acesso em: 24 mar. 2019.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. *Sonegação fiscal das empresas*. Portal IBTP, 7 dez. 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2710/SONEGACAO-FISCAL-DA-EMPRESAS>. Acesso em: 23 mar. 2019.

ITÁLIA. Ministero dell' Economia e delle Finanze. *Rateizzazione*. Agenzia Entrate Riscossione, [201-]. Disponível em: <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/cittadini/Rateizzazione/>. Acesso em: 30 mar. 2019.

MARTELLO, Alexandre. Parcelar tributos atrasados é incomum em outros países, diz consultoria. *Portal G1 – Caderno de Economia*. Brasília, 28 maio 2014. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/2014/05/parcelar-tributo-atrasado-e-incomum-em-outros-paises-diz-consultoria.html>. Acesso em: 23 mar. 2019.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. *Estudos Econômicos*, São Paulo, v. 44, n. 2, abr./jun., 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612014000200004. Acesso em: 23 mar. 2019.

REZENDE, Elcio Nacur; DUARTE, Adriano Mendonça F. O direito de paisagem e sua comprovação no ambiente urbano por meio da aplicação da teoria do interesse de Ihering: inserção interdisciplinar entre o direito e o urbanismo. *Revista de Direito da Cidade*, v. 10, n. 4, p. 2.770-2.786, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/34739>. Acesso em: 15 fev. 2022.

SCHOPENHAUER, Arthur. *Sobre o fundamento da moral*. Tradução Maria Lúcia Mello de Oliveira Cacciola. 2. ed. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

Todo conteúdo da Revista Direito em Debate está
sob Licença Creative Commons CC – By 4.0