

O PRINCÍPIO DA (IN)EFICIÊNCIA NO CONTROLE DOS REITERADOS PROGRAMAS DE REFINANCIAMENTOS DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS (“REFIS”)

THE PRINCIPLE OF (IN)EFFICIENCY IN THE CONTROL OF REITERATED REFINANCING PROGRAMS OF FEDERAL TAX DEBITS (REFIS)

*Carlos Victor Muzzi Filho**

*Antonieta Caetano Gonçalves***

*Aparecida Dutra de Barros Quadros****

RESUMO

O Estado Brasileiro possui como um de seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O sistema tributário deve também contribuir para esse objetivo, devendo haver, então, uma política de arrecadação tributária eficiente, que assegurasse a obtenção da receita tributária, respeitando os princípios constitucionais pertinentes à tributação. A prática reiterada de concessão de amplos e vantajosos planos de parcelamentos de débitos tributários federais, genericamente conhecidos como “REFIS”, provoca distorções no ambiente econômico-tributário, acentuando o risco moral e a seleção adversa. Este trabalho pretende de-

* Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor-assistente II da Fundação Mineira de Educação e Cultura (FUMEC) na graduação e mestrado. Leciona ainda em curso de especialização em Direito Tributário, nas Faculdades Milton Campos e no CAD – Centro de Atualização em Direito. É procurador do Estado de Minas Gerais. E-mail: muzzi@fumec.br.

** Mestre em Direito Público. Pós-graduação em Direito Civil e em Direito Notarial e Registral. Graduação em Direito e em Ciências Contábeis. Atualmente é Registradora Civil de Pessoas Naturais e Tabeliã. E-mail: acmarins@bol.com.br.

*** Pós-Graduada em Direito Público, Direito Notarial e Registral, Direito Civil Proteção dos Direitos Fundamentais, Direito Público – Legitimidade e Controle. Atualmente atua em Direito Notarial e Registral, com ênfase em Inventário e Partilha Extrajudicial; Condomínio e Incorporação Imobiliária e exerce a Atividade Registral no Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Divino/MG. E-mail: aparecidaquadros@hotmail.com.

monstrar o menoscabo ao princípio da eficiência, em decorrência desses sucessivos programas de parcelamentos, apontando o princípio constitucional da eficiência como critério jurídico seguro para corrigir essa prática reiteradamente adotada em termos de arrecadação tributária.

Palavras-chave: “REFIS”. Arrecadação tributária. Risco moral. Seleção adversa. Princípio da Eficiência.

ABSTRACT

The Brazilian State has as one of its fundamental objectives the construction of a free, just and solidary society. The tax system should also contribute to this objective, and an efficient tax collection policy should be in place to ensure that tax revenue is obtained, respecting the constitutional principles relevant to taxation. The reiterated practice of granting large and advantageous federal tax debt installment plans, generically known as “REFIS”, causes distortions in the economic-tax environment, accentuating moral hazard and adverse selection. This paper intends to demonstrate the impairment of the efficiency principle as a result of these successive installment programs, pointing to the constitutional principle of efficiency as a reliable legal criterion to correct this practice repeatedly adopted in terms of tax collection.

Keywords: “REFIS”. Tax collection. Moral hazard. Adverse selection. Principle of Efficiency.

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, nos tempos que correm, também importante instrumento para a concretização de direitos fundamentais, notadamente a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, que é um dos princípios fundamentais do nosso ordenamento jurídico (art. 1º, inciso III, da Constituição da República). 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, 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 desigual-

dades 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 Constituição da República), a tributação não pode se transformar em estorvo 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 artigo se propõe a examinar a reiterada prática da União Federal de conceder parcelamentos tributários alongados, acompanhados de remissões e anistias, usualmente denominados “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, permite afirmar a incompatibilidade desses reiterados parcelamentos tributários com nossa ordem jurídica constitucional.

Na realidade, no nosso modelo de Estado, decorrente da Constituição da República, eventuais vantagens oferecidas pelo Estado deveriam ter, ainda que imediatamente, a função de contribuir para a concretização de direitos fundamentais, 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 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 a 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 na busca do combate à evasão e no aumento da transparência. Neste cenário, segundo Onofre Alves Batista Júnior: “[...] ao lado da inarredável necessidade 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 eficaz 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 (art. 37 da Constituição da República).

Enquadra-se, então, o presente estudo no Grupo de Trabalho dedicado ao “Direito Tributário e Financeiro”, notadamente na reflexão em torno da “tributação e cidadania” e da própria ideia de “justiça tributária”. 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).

Certamente, o tema comportaria abordagem multidisciplinar, considerando, especialmente, as repercussões no campo econômico, mas, por limitações de espaço, o enfoque aqui atribuído terá em mente o princípio da eficiência e a busca, também na seara tributária, pela efetiva implementação dos direitos fundamentais. Assim, após examinar os sucessivos programas de parcelamentos tributários alongados, far-se-á exame dos seus efeitos em termos arrecadatórios, cotejando, finalmente, esses efeitos com os ditames do texto constitucional.

HISTÓRICO DOS PARCELAMENTOS FEDERAIS NOS ÚLTIMOS 16 ANOS

O parcelamento tributário, previsto no inciso VI do art. 151 do Código Tributário Nacional, é uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é possível verificar a instituição de duas espécies de parcelamentos: uma espécie geral e outra denominada parcelamentos especiais.

O parcelamento geral disciplinado nos artigos 10 a 14-F da Lei n. 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 (cinco) anos, sem redução de multas e juros, e com correção pela taxa Selic (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia) ao longo do parcelamento.

Por outro lado, os parcelamentos especiais são aqueles que deveriam ser instituídos de forma excepcional, atendendo a condições fáticas muito específicas. No entanto, desde 2000, no âmbito federal, foram criados aproximadamente 30 (trinta) programas de parcelamentos especiais, demonstrando a pouca excepcionalidade do instituto. Em geral, esses parcelamentos são conjugados com anistias e remissões, havendo, pois, expressivas reduções nos valores das multas, dos juros e dos encargos legais, suspensão da denúncia para os crimes tributários, prazos para pagamento de até 20 (vinte) anos e, em alguns casos, de até centenas de anos.

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

Resumidamente, pois, tem-se o seguinte histórico, desde 2000:

- a) Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), instituído pela Lei n. 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 n. 10.684, de 30 de maio de 2003, destinado a pessoas físicas e jurídicas, com estabelecimento do prazo de 180 (cento e oitenta) meses para pagamentos das dívidas e redução de até 50% (cinquenta por cento) das multas;
- c) Parcelamento Excepcional (PAEX), instituído pela Medida Provisória n. 303, de 29 de junho de 2006, destinado a pessoas jurídicas, estabeleceu 3 (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 n. 449, de 3 de dezembro de 2008 e pela Lei n. 11.941, 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 25 a 45% dos juros de mora.

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

- a) A Lei n. 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 n. 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou o art. 17 da Lei n. 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 n. 12.996, de 18 de junho de 2014, permitiu, mais uma vez, a adesão ou recuperação dos parcelamentos da Lei n. 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 n. 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterou o art. 2º da Lei n. 12.996, de 2014, reabrindo novamente o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014.

Além desses parcelamentos citados, vários outros programas de parcelamentos especiais setoriais foram instituídos, podendo ser mencionados: parcelamento de contribuições do PIS (Programa de Inclusão Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) das instituições Financeiras (Lei n. 12.865, de 2013, e Lei n. 12.973, de 2014); 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 n. 12.865, de 2013 e Lei n. 12.973, de 2014); Profut – Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Lei n. 13.155, de 4 de agosto de 2015).

E ainda, mais recentemente foi editada a Medida Provisória n. 783, publicada no *Diário Oficial da União*, edição extra de 31 de maio de 2017, que trata do “novo Refis”, conhecido como PERT (Programa Especial de Regularização Tributária). Este, editado pela Medida Provisória n. 804, de 29 de setembro de 2017, e posteriormente convertida em Lei n. 13.496, de 24 de outubro de 2017, permitiu a adesão de pessoas físicas e jurídicas, com prazo de adesão estendido para 31 de outubro de 2017.

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.

PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E SUA REPERCUSSÃO NA ESFERA TRIBUTÁRIA

Antes de examinar os efeitos dos inúmeros programas de parcelamento, há que se fazer breve anotação sobre o princípio da eficiência, entendendo-se, aqui, na linha de Humberto Ávila, que princípios são normas norteadoras dos sistemas jurídicos, implícitas ou explícitas, e vinculam o entendimento e aplicação das regras, que, por sua vez, são normas que descrevem um comportamento. Nesse sentido, conceitua Humberto Ávila:

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).

O princípio da eficiência foi expressamente previsto na Constituição da República por meio da Emenda Constitucional n. 19, de 1998, ampliando-se, assim, a lista de princípios da Administração Pública que já constava do *caput* do artigo 37 da Constituição da República. 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, de 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 a concessão de favores fiscais injustificados:

Um Estado Democrático de Direito que pretenda ser eficiente deve palear 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, passim).

Fundamentado 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.

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).

A “realização do princípio da eficiência”, como pondera Hugo de Brito Machado, “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).

Em um Estado que se diz Estado Fiscal, por ter 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, positivou-se 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 mais bem visualizado pela chamada “Curva de Laffer” (Figura 1, abaixo), a qual permite demonstrar que, com uma carga tributária zero, a arrecadação também será zero, ao passo que uma tributação de 100% também leva à arrecadação de zero, pois ninguém tem ânimo para produzir nada.

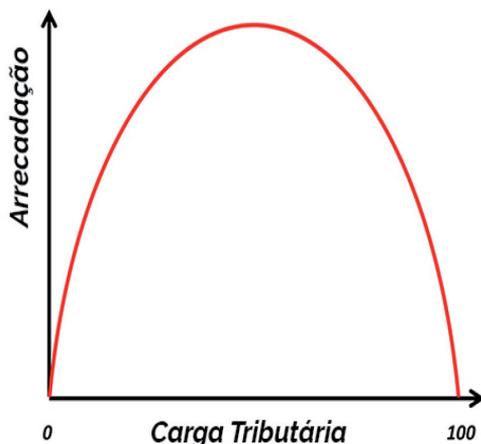


Figura 1 – Curva de Laffer.

Fonte: TORRES, 2006, p. 73.

Desta forma, a arrecadação tem um ponto ótimo, a partir do qual aumentar a tributação diminui a arrecadação, o que termina por ferir a capacidade contributiva. Sob a perspectiva da política tributária, portanto, a eficiência deve conviver com os demais princípios de legitimação da tributação, sem os quais será impensável a ordem tributária livre, justa e segura. “Sem igualdade é impossível a eficiência, que exige a igual distribuição de bens”, resume Ricardo Lobo Torres (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 à 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 abaixo, nos casos dos parcelamentos especiais, é altamente favorável à inadimplência.

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 pagamento em longos meses, tem-se aí uma fonte de recursos financeiros de baixo custo, incentivando o não pagamento.

O tema não é estranho à doutrina, sendo reconhecido que o comportamento do contribuinte varia de acordo com as políticas tributárias adotadas pelo Estado, gerando inclusive, o chamado “risco moral”, 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 (PINDYCK; RUBINFELD, 2002, p. 613). O exemplo clássico do risco moral é a mudança de comportamento do proprietário após a contratação do seguro do automóvel, deixando de ser tão cuidadoso como era antes da contratação do seguro.

Além do risco moral, reconhece-se, ainda, teoricamente, o feito da seleção adversa, sendo ambos os fenômenos relacionados com informações assimétricas dos agentes econômicos, gerando a chamada “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.

No caso sob análise, não há de se negar a probabilidade da reiteração de parcelamentos, em vez de contribuir para a regularização de contribuintes inadimplentes, 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 um comportamento indesejado dos contribuintes, sempre na expectativa de novos parcelamentos especiais, com a possibilidade de rolagens intermináveis de dívidas tributárias (já que, constantemente, permite-se transitar de um parcelamento para outro).

Marcelo Lettieri Siqueira e Francisco de Sousa Ramos se utilizam da chamada “tese de Allingham”, a indicar que o contribuinte avalia, cuidadosamente, os custos e benefícios da sonegação, adotando um comportamento sonegador depois de avaliar a possibilidade de seleção pelo órgão fiscalizador e o grau da punição (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 554). Ainda de acordo com Siqueira e Ramos:

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; RAMOS, 2005, p. 555).

Leandro Paulo Cypriani destaca que a reiteração de parcelamentos tributários é comportamento estatal que provoca a concorrência desleal, afetando diretamente o contribuinte adimplente:

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).

O exame mais detalhado dos dados numéricos disponíveis, a ser efetuado no tópico seguinte, corrobora a conclusão pela inadequação do “REFIS”, sob a ótica do controle de sua eficiência na arrecadação, confirmando a sua capacidade de alterar o comportamento do contribuinte de forma desfavorável ao Estado Fiscal.

ANÁLISE DO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES POR MEIO DE DADOS DO “REFIS”

Segundo dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme Tabela 1, consolidados em abril de 2016, mais de 90% (noventa por cento) dos contribuintes que aderiram ao REFIS, em 2000, foram posteriormente excluídos do programa, seja por inadimplência, seja por migração para um programa de parcelamento superveniente. Apenas 6,81% dos contribuintes, por outro lado, liquidaram seus compromissos.

Tabela 1 – Situação atual dos parcelamentos especiais (quantidades)

Parcelamento Especial	Lei Instituidora	Quantidades						
		Adesões	Ativos	%	Exclusão	%	Liquidação	%
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 n. 58, de 22 de abril de 2016.

O mesmo alto índice de exclusão e o baixo índice de liquidação se repetem nos três maiores programas de parcelamentos subsequentes, conforme se observa na mesma Tabela 1. A Tabela 2 permite observar que índices semelhantes se refletiram nos valores tributários parcelados.

Tabela 2 – Situação atual dos parcelamentos especiais (valores)

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

Fonte: Brasil. *Receita Federal do Brasil*. Fl. 5 da Nota Codac/Cobra/Dapar n. 58 de 22 de abril de 2016.

Segundo informações constantes da Nota Codac/Cobra/Dapar n. 58, de 22 de abril de 2016, aprovada pelo Coordenador-Geral de Arrecadação e Cobrança da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em 22 de abril de 2016, item 9, no “Refis da Crise” de 2009, os optantes por essa nova modalidade permaneceram pagando a parcela mínima de R\$ 100,00 (cem reais) 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 CTN), obtendo, pois, um *status* de contribuintes adimplentes.

A mesma Nota Codac/Cobra/Dapar n. 58, de 2016, ainda informa que, no período de 2009 a 2011, metade das opções pelo novo parcelamento foi cancelada 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, porque, em vez de ofere-

cer 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 da referida Codac/Cobra/Dapar n. 58, de 2009, o contribuinte com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões, dentre outros critérios, está sujeito a acompanhamento especial pela RFB. Em 2016, esse universo de contribuintes era de 9.427, dos quais 2.023 participaram de três ou mais modalidades de parcelamentos especiais, conforme demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3 – Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes

Quant Parc. Espec.	Qtd. CNPJ	Total Geral de Débitos (1)	Contribuintes Diferenciados	Dívida dos contribuintes diferenciados (2)	Participação (2/1)
3	38967	118741885489,73	1448	87907698214,97	74,03%
4	8400	33208302218,86	493	15383117944,16	46,32%
5	815	8325312687,23	82	6673803567,97	80,16%
Total:	48182	160275500395,82	2023	109964619727,10	68,61%

Fonte: Brasil. Receita Federal do Brasil. Fl. 8 da Nota Codac/Cobra/Dapar n. 58 de 22 de abril de 2016.

A análise da referida 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.

Analisando o comportamento e impacto dos parcelamentos tributários, Frederico Igor Leite Faber e João Paulo Ramos Fachada Martins da Silva, coordenadores de Arrecadação e Cobrança da RFB, trabalharam, sob o ponto de vista econômico, especialmente com o universo das empresas com acompanhamento diferenciado, valendo-se de ferramentas econométricas (FABER; SILVA, 2016, p. 183). 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. 184).

Com base nos dados reais obtidos na RFB, selecionou-se 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. Faber e Silva dividiram, em seguida, o grupo selecionado entre optantes e não optantes de parcelamentos especiais e construíram o gráfico abaixo (Figura 2), 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 (FABER; SILVA, 2016, p. 184):

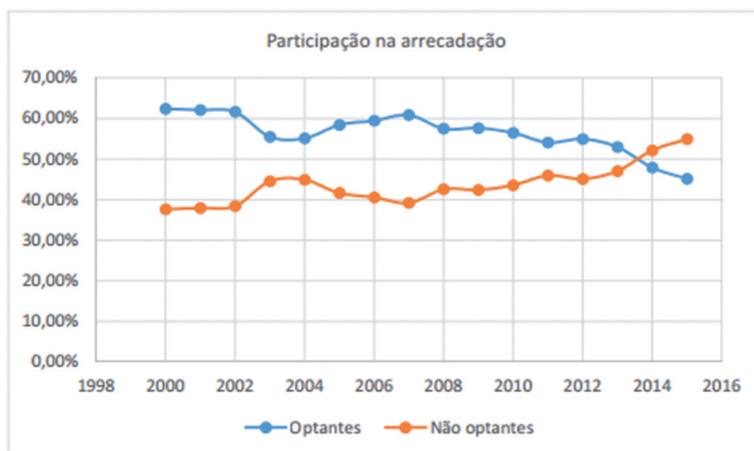


Figura 2 Participação Proporcional na Arrecadação entre Optantes e não Optantes de Parcelamento Especial.

Fonte: FABER; SILVA, 2016, p. 184.

Assim, Faber e Silva 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 optou por parcelamentos especiais. Segundo os autores, essa influência negativa ocorre principalmente na expectativa de abertura de novo parcelamento (FABER; SILVA, 2016, p. 185). Essa expectativa reduz em 5,8% o

incremento esperado da arrecadação induzida para as empresas que optam pelo parcelamento especial, comparando com as que não optam. Após a opção pelos modelos apresentados, o “efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% no incremento esperado da arrecadação induzida.

O trabalho conclui, então, ser possível estimar em R\$ 18,6 bilhões por ano o valor de tributos que deixou de ser arrecadado, em decorrência da reiterada concessão de parcelamentos especiais:

Considerando que 32% dos contribuintes especiais e diferenciados optaram por uma das reaberturas da Lei n. 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 fim, Frederico Igor Leite Faber e João Paulo Ramos Fachada Martins da Silva mencionam o estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), denominado *Working Smarter in Tax Debt Management*, de 24 de julho de 2014, que contém quadro comparativo de parcelamentos tributários em 26 (vinte e seis) países. Constata-se, neste estudo comparativo, que na maioria dos países membros da OCDE o período máximo de parcelamento é de 24 (vinte e quatro) meses, período bem menor do que o previsto nos sucessivos parcelamentos concedidos pela União Federal. Apenas em casos especiais esse prazo é alongado, e nesses casos é exigida garantia real do pagamento dos valores dos créditos parcelados, tais como imóveis, ativo imobilizado.

Frederico Igor Leite Faber e João Paulo Ramos Fachada Martins da Silva, após analisar os dados do estudo da OCDE, observam:

Não são conhecidos, em outras administrações tributárias, parcelamentos com prazos tão alongados quanto os parcelamentos concedidos na esfera federal brasileira, que variam de 60 meses (parcelamento ordinário) a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), podendo haver também os parcelamentos sem prazo definido, que podem durar várias décadas (Refis, de 2000) (FABER; SILVA, 2016, p. 162).

Desde 2000, então, 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 arrecadatória 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, mais ou menos robustas (sob o enfoque jurídico), contando com a garantia de, ao final da demanda, poder optar pela adesão a um novo “REFIS”. Essa questão, porém, ultrapassa os limites deste artigo, 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 arrecadatória (em razão de sucessivos déficits orçamentários), provocando efeitos perversos nos agentes econômicos (risco moral e seleção adversa).

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

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise dos dados relativos aos programas de parcelamentos especiais demonstra que elevado número de contribuintes, reiteradamente, fez opção pelos sucessivos programas, desde 2000 até 2016, evidenciando a prática de rolagem 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-oportunidade favorece essa conduta, criando, assim, o chamado risco moral.

Opta-se, assim, pela inadimplência, com postergação do pagamento de tributos, vislumbrando, 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, constantemente, 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, em média a cada três anos.

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, pois, a ineficiência desses programas especiais.

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”, considerando a prática reiterada desses parcelamentos especiais, desde 2000. 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, provocando risco moral e seleção adversa.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: RT, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. *Lex: legislação federal e marginalia*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 3 maio 2017.

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

CASSONE, Vittorio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: RT, 2006.

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.

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, p. 161-187, 2016. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/201/89>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

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

MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: RT, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. *Microeconomia: mercados com informação assimétrica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

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

RODRIGUES, Lucas de Oliveira. Justiça social. *Brasil Escola*, 2003. Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/sociologia/justica-social.htm>>. Acesso em: 24 jun. 2017.

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

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOIUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

Data de recebimento: 17/11/2017

Data de aprovação: 12/03/2018