

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

EDMUNDO PEREIRA FERREIRA NETO

**PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL DA FAZENDA NACIONAL: leitura do
contexto normativo sob o enfoque dos princípios do Direito Tributário e da
Análise Econômica do Direito**

Florianópolis, SC
2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

EDMUNDO PEREIRA FERREIRA NETO

PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL DA FAZENDA NACIONAL: leitura do Contexto Normativo sob o enfoque dos princípios do Direito Tributário e da Análise Econômica do Direito

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação da Universidade Federal de Santa Catarina, para obtenção do grau de Bacharel em Direito. Orientador: Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves.

Florianópolis, SC
2015

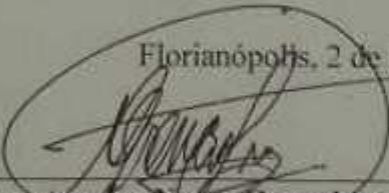


Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
DEPARTAMENTO DE DIREITO
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

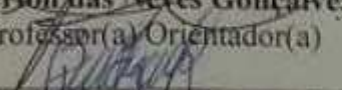
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado " **Programas de Recuperação Fiscal da Fazenda Nacional: leitura do contexto normativo sob o enfoque dos princípios do Direito Tributário e da Análise Econômica do Direito.**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Edmundo Pereira Ferreira Neto**, defendido em **02/07/2015** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10,00 dez, cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

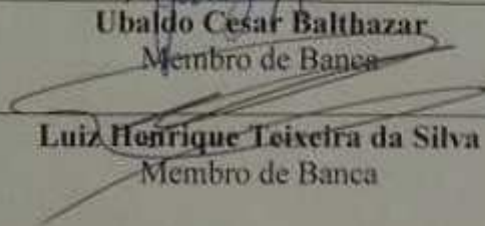
Florianópolis, 2 de Julho de 2015



Everton das Neves Gonçalves
Professor(a) Orientador(a)



Ubaldo Cesar Balthazar
Membro de Banca



Luiz Henrique Teixeira da Silva
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): **Edmundo Pereira Ferreira Neto**

RG:

CPF:

Matrícula: **10100107**

Título do TCC: **Programas de Recuperação Fiscal da Fazenda Nacional:
leitura do contexto normativo sob o enfoque dos princípios do
Direito Tributário e da Análise Econômica do Direito**

Orientador(a): **Everton das Neves Gonçalves**

Eu, **Edmundo Pereira Ferreira Neto**, acima qualificado(a): venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 2 de Julho de 2015

Edmundo Pereira Ferreira Neto

AGRADECIMENTOS

Sou grato ao Governo Federal, por garantir um ensino superior gratuito e com a mais alta qualidade.

Também estou imensamente grato para com a Universidade Federal de Santa Catarina, na qual iniciei três cursos de graduação e passei onze anos e meio de minha vida (dentre os mais incríveis e também os mais conturbados) estudando Engenharia, Matemática, Línguas e Direito. Atualmente, posso avaliar o quão importante esse amplo conhecimento horizontal foi para mim, uma vez que utilizo conhecimentos de todas essas áreas em minha vida profissional, auxiliando na administração da Procuradoria da Fazenda Nacional em Santa Catarina (onde tenho a honra e o privilégio de poder retribuir o investimento público feito em mim através de meu trabalho diário).

Em especial, agradeço:

à minha mãe, **Silvania Gollnick**, não só pelo carinho e paciência, mas também por compartilhar comigo sua invejável experiência acadêmica e espiritual;

aos colegas de trabalho, os quais cumprimento na pessoa do amigo **Luiz Gonzaga dos Passos** e aos Procuradores da Fazenda Nacional em Santa Catarina:

ao Procurador **Dinemar Zoccoli**, cuja integridade e incansável dedicação ao trabalho são admiráveis - e com o qual tive longas e proveitosas conversas que por fim me levaram a escolher esse tema de monografia;

ao Procurador-Chefe de Santa Catarina, **Felipe Dulac Goulart**, pela liderança e apoio à minha formação acadêmica e profissional;

ao Procurador-Seccional em Criciúma, **Vinícius Garcia**, pelo empurrão inicial que me deu para começar este trabalho, tirando-me da inércia em que me encontrava;

ao Procurador **Vandré Augusto Búrigo**, que ajudou minha formação acadêmica ao me ensinar que o projeto é uma das partes mais importantes de um trabalho – e a simplicidade uma grande virtude. Muito embora eu não tenha sido capaz de atingi-la neste trabalho, passei a persegui-la;

Ainda, expresso minha gratidão ao Prof. orientador, o Dr. **Everton das Neves Gonçalves**, por me ensinar as bases do Direito Econômico e da Análise Econômica do Direito, bem como pela disponibilidade em me orientar neste trabalho;

Por fim, um emocionado agradecimento à minha amada companheira, **Giovanna Conte Alberti**, sem a qual meus dias seriam incertos e meus caminhos, oblíquos.

*Prontos estavam todos escutando
O que o sublime Gama contaria,
Quando, depois de um pouco estar cuidando
Alevantando o rosto, assim dizia:
-"Mandas-me, ó Rei, que conte declarando
De minha gente a grão genealogia;
Não me mandas contar estranha história,
Mas mandas-me louvar dos meus a glória.*

*Que outrem possa louvar esforço alheio,
Cousa é que se costuma e se deseja;
Mas louvar os meus próprios, arreceio
Que louvor tão suspeito mal me esteja;
E, para dizer tudo, temo e creio
Que qualquer longo tempo curto seja;
Mas, pois o mandas, tudo se te deve;
Irei contra o que devo, e serei breve.*

*Além disso, o que a tudo enfim me obriga
É não poder mentir no que disser,
Porque de feitos tais, por mais que diga,
Mais me há de ficar inda por dizer.
Mas, porque nisto a ordem leve e siga,
Segundo o que desejas de saber,
Primeiro tratarei da larga terra,
Depois direi da sanguinosa guerra".*

*Luís Vaz de Camões, 1572 - Os Lusíadas,
Canto Terceiro.*

RESUMO

Este trabalho se propõe a fazer leitura da legislação brasileira acerca dos Programas de Recuperação Fiscal da Fazenda Nacional, a partir da Lei 9.964/2000 (REFIS). Com enfoque nos princípios do Direito Tributário e na Análise Econômica do Direito, busca-se estudar a formação de um padrão legislativo no Ordenamento Jurídico Brasileiro, no qual, periodicamente, são conferidos benefícios financeiros aos inadimplentes com o Fisco Federal. Serão examinados os princípios do Direito Tributário, tendo como marco teórico a doutrina de Hugo de Brito Machado e de Paulo de Barros Carvalho. Ainda, será delineado o escopo da Análise Econômica do Direito, conforme o Teorema de Coase e a doutrina de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. Segue-se a exposição dos diversos dispositivos legais acerca dos Programas de Recuperação Fiscal da Fazenda Nacional desde o REFIS. Por fim, através do método indutivo, será proposta análise acerca de como essa legislação pode interferir no tratamento isonômico devido aos contribuintes em idêntica situação fático-jurídica, bem como de que forma o comportamento dos contribuintes pode ser afetado pela percepção da formação do Contexto Normativo estudado.

Palavras-chave: REFIS. Parcelamento. Crédito Tributário. Renúncia Fiscal. Isonomia. Capacidade Contributiva.

LISTA DE SIGLAS

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

AED – Análise Econômica do Direito

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DAU – Dívida Ativa da União

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IRPJ – Imposto de Renda das pessoas Jurídicas

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

MP – Medida Provisória

PAES – Parcelamento Especial instituído pela Lei 10.684/03

PAEX – Parcelamento Extraordinário instituído pela Medida Provisória 303/06

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal, *stricto sensu*, instituído pela Lei 9.964/00.

RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

SELIC - Sistema Especial de Liquidação e Custódia

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

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Débitos que não foram objeto de parcelamento anterior – art. 1º, §3º, incs. I a V da lei 11.941/09 _____53

Tabela 2 – Débitos que foram objeto de parcelamento anterior – art. 3º, §2º, incs. I a IV da Lei 11.941/09 _____54

Tabela 3 – Linha do tempo dos Programas de Recuperação Fiscal _____62

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	14
1.1 PANORAMA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	14
1.1.1 Espécies tributárias.....	15
1.1.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar	16
1.1.3 Princípios constitucionais da tributação.....	18
1.1.4 Competência tributária da União	22
1.1.5 Repartição das receitas tributárias	24
1.2 ESCOPO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO.....	24
1.2.1 Coase – O Problema do Custo Social	25
1.2.2 Metodologia da Análise econômica do Direito	28
1.2.3 Pressupostos do método econômico.....	29
1.2.4 Eficiência econômica e justiça.....	32
1.2.5 Modelos de Pareto e Kaldor-Hicks	34
2. CAPÍTULO II – PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL DA FAZENDA NACIONAL	36
2.1 NOÇÕES PRELIMINARES	36
2.1.1 Terminologia e conceituação.....	36
2.1.2 A administração do crédito público no âmbito federal.....	39
2.1.3 Efeitos jurídicos do parcelamento de créditos fiscais.....	42
2.2 PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL EM ESPÉCIE	43
2.2.1 O parcelamento ordinário vigente.....	43
2.2.2 REFIS – Programa de Recuperação Fiscal.....	45
2.2.3 PAES – Parcelamento Especial	48
2.2.4 PAEX – Parcelamento Extraordinário.....	49
2.2.5 REFIS da Crise	51
2.2.6 Reaberturas do prazo para adesão ao REFIS da Crise.....	54
2.2.7 Programas setoriais de parcelamento	56
2.2.7.1 Parcelamentos dos débitos de outros entes federativos.....	57
2.2.7.2 Parcelamentos dos clubes profissionais de futebol e dos hospitais sem fins lucrativos.....	57
2.2.7.3 Parcelamento das microempresas e empresas de pequeno porte	58
2.2.7.4 Parcelamentos das Instituições Particulares de Ensino Superior	58
2.2.7.5 Parcelamento do PIS, COFINS e IRPJ de contribuintes específicos	59
3. CAPÍTULO III – OS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL SOB O ENFOQUE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO E DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	61
3.1 PADRÕES OBSERVÁVEIS NOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL	62

3.2	ROMPIMENTO DA SEGURANÇA, DA ISONOMIA E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS RELAÇÕES JURÍDICO- TRIBUTÁRIAS	64
3.3	ABORDAGEM DO CONTEXTO NORMATIVO CONFORME A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	67
3.3.1	Diminuição da inadimplência.....	70
3.3.2	Recuperação de contribuintes em crise financeira	72
3.3.3	Redução da litigiosidade	73
	CONCLUSÃO	75
	REFERÊNCIAS	77
	ANEXOS	88

INTRODUÇÃO

A insatisfação social com a atividade arrecadatória do Estado não é situação recente. Essa insatisfação se dá muito em decorrência da enorme carga tributária com a qual os contribuintes precisam arcar, bem como do frequente desvio e mal uso das verbas públicas. Mas não são somente essas as razões.

Desde o início do Século XXI, a produção normativa na qual se criam Programas de Recuperação Fiscal dos créditos da União Federal tem se intensificado, sob a justificativa de ser necessário aumentar a arrecadação em determinado momento particularmente delicado para o erário. Dessa forma, a União é capaz de arrecadar sem aumentar a carga tributária, supostamente estimulando os inadimplentes a parcelar seus débitos, ou até mesmo a pagar seu saldo vencido à vista, para obter mais vantagens.

Houve Programas nos quais foram conferidos, aos devedores participantes, descontos que podem chegar a até 100% do valor das multas de mora, de ofício e dos encargos legais¹, dentre outras vantagens igualmente notáveis, lembrando-se que, em Direito Tributário, as multas se agregam à obrigação principal. Assim, os contribuintes que mantêm o pagamento dos débitos fiscais de seus empreendimentos em dia, comumente se veem em desvantagem financeira quanto aos contribuintes inadimplentes. Eles percebem que existe a possibilidade de seu concorrente estar investindo no próprio negócio o valor que deveria arrecadar para o Fisco, colhendo o resultado com juros, enquanto espera a publicação da próxima lei de parcelamento que propicie condições favoráveis ao devedor.

Nessa situação, conhecer as leis e principais atos normativos relativos ao tema, buscando compreender suas consequências no contexto em que se inserem, pode ajudar a entender a atual situação pela qual passa o contribuinte, em meio ao Sistema Tributário Nacional.

Esta monografia será abordada principalmente através do método indutivo, sendo a temática desenvolvida através da técnica de documentação indireta, envolvendo a pesquisa normativa, jurisprudencial, bibliográfica e documental. A doutrina acerca dos princípios constitucionais da tributação encontrada nas obras de

¹ Vide art. 1º, §3º, I, da Lei 11.941/09.

Hugo de Brito Machado e Paulo de Barros Carvalho servirão de marco teórico a partir do qual o tema será analisado. Já a Análise Econômica do Direito será abordada a partir do Teorema de Coase e da exposição doutrinária de Richard A. Posner.

O trabalho se inicia com Capítulo acerca do Sistema Nacional Tributário e do escopo da Análise Econômica do Direito. Serão expostas concepções propedêuticas acerca dessas disciplinas, de forma a criar base teórica para a compreensão dos capítulos posteriores. No que tange ao Direito Tributário, discorrer-se-á, em especial, acerca dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva no âmbito das relações jurídico-tributárias. Em relação à Análise Econômica do Direito, serão descritas as premissas do método econômico e como ele pode ser aplicado ao Direito, passando-se pelos ideais de eficiência e justiça.

É verdade que o crédito público que pode ser incluído nos Programas de Recuperação Fiscal abrange também certos créditos não-tributários. Apesar disso, é seguro dizer que os créditos de natureza tributária são responsáveis pela composição da imensa maioria dos créditos da União, conforme demonstrado pelo Balanço Geral da Dívida Ativa da União, publicado pela Procuradoria geral da Fazenda Nacional². Por esse motivo, decidiu-se adotar o viés do Direito Tributário para explorar o tema. Além disso, os princípios gerais da tributação são, ao menos, orientadores no procedimento de constituição dos créditos não-tributários, de forma que é possível analisá-los, também, através da doutrina do Direito Tributário.

A principal característica de qualquer Programa de Recuperação Fiscal é a possibilidade de pagamento parcelado do débito vencido. Por essa razão, o Capítulo II tem por objetivo definir o que é parcelamento, avaliar quais são suas consequências jurídicas e discorrer sobre as diversas normas (leis, medidas provisórias e portarias) criadas desde o REFIS, que tratam do parcelamento de créditos fiscais da Fazenda Nacional. Uma vez que o objeto dos Programas de Recuperação Fiscal estudados é o crédito público, far-se-á neste Capítulo exposição

² O último Balanço da Dívida Ativa da União publicamente divulgado pela PGFN em seu sítio na internet é o do ano de 2011. Neste ano, a DAU compunha-se de R\$ 67,43 bilhões em créditos não-tributários e de R\$ 901,77 bilhões em créditos tributários. Desta forma, os créditos não-tributários representavam apenas 7,47% do total do crédito público inscrito em DAU no ano de 2011. Referência: BRASIL. Ministério da Fazenda – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Balanço Geral da Dívida Ativa da União em 2011*. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em 22/03/2015.

acerca do aparato burocrático responsável, no âmbito federal, pela constituição e cobrança desse crédito.

No último Capítulo, será proposta uma análise crítica do conteúdo até então estudado. A partir da metodologia da Análise Econômica do Direito, será explorado até que ponto a formação de um padrão legislativo em que, periodicamente, são conferidos parcelamentos com vantagens especiais aos inadimplentes, é capaz de estimular o contribuinte a se comportar de forma temerária perante o Fisco. Ainda, em que medida esse padrão legislativo pode violar os princípios do Direito Tributário, especialmente os princípios da isonomia e da capacidade contributiva,

Serão, assim, delineadas as fronteiras entre o que pode ser considerado um Programa de Recuperação Fiscal juridicamente justificável e eficaz daquele que de fato não passa de uma renúncia fiscal de parte dos débitos inadimplidos.

Para evitar confusão, cabe desde já esclarecer alguns pontos introdutórios em relação às terminologias aqui presentes. Será utilizado o termo “Programa de recuperação Fiscal” para se referir ao conjunto de regras dispostas em determinado texto legal, com ditames específicos para adesão e pagamento de débitos fiscais vencidos. Não se deve confundir esse termo genérico com o REFIS, que foi o primeiro Programa de Recuperação Fiscal. Será corriqueiramente utilizada a redução “Programa(s)” para designar “Programa(s) de Recuperação Fiscal”. As normas atinentes aos diversos Programas e suas consequências constituirão o principal foco desta monografia.

O termo "parcelamento ordinário" fará referência à modalidade de parcelamento instituída pela Lei 10.522/02 – pagamento em até 60 parcelas mensais. Essa é uma Lei geral sobre o tema e compõe a “regra” em termos de parcelamento. Em contraste a esse termo, será usada a nomenclatura "parcelamento especial" para fazer referência a qualquer modalidade de parcelamento com regras específicas de adesão e pagamento, que não as do ordinário, como as modalidades trazidas pelos Programas que serão expostos.

Como última questão terminológica introdutória, destaca-se que o presente trabalho trata exclusivamente da legislação federal em matéria tributária. Dessa forma, sempre que se fizer referência a débitos fiscais, estará se referindo aos débitos perante o Fisco Federal. O próprio termo “Fisco” fará alusão exclusivamente ao Fisco Federal, a menos que expresso em sentido contrário.

1. CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

O Direito Tributário e a Análise Econômica do Direito (AED) são as disciplinas de base cuja compreensão elementar é necessária para se atingir os objetivos deste trabalho. Este Capítulo introdutório tem por escopo definir os conceitos fundamentais dessas áreas, discorrer sobre objeto, princípios e pressupostos.

Com esse objetivo, a primeira parte do Capítulo abordará o Sistema Nacional Tributário, conforme exposto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB), dando destaque aos princípios constitucionais da tributação.

A segunda parte do Capítulo se dedica à Análise Econômica do Direito (AED), iniciando com exposição acerca do ensaio de Ronald Coase tido como marco inicial dos estudos juseconômicos. Após definição metodológica e principiológica, serão abordadas as relações entre eficiência e justiça, que são considerados conceitos inter-relacionados pela AED.

1.1 PANORAMA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Observa-se que é possível concretizar direitos, garantias e objetivos fundamentais da república, direta ou indiretamente, através das normas do Sistema Constitucional Tributário.

Diretamente, quando o art. 150, VI, “d” da CRFB, prevê imunidade tributária a “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”³. Essa prestação negativa é forma direta de viabilizar os direitos fundamentais de primeira geração à manifestação do pensamento e à expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação (CRFB, art. 5º, IV e IX).

Indiretamente, quando o Código Tributário Nacional (CTN) prevê que determinados tributos têm por fato gerador uma manifestação de riqueza (impostos)⁴

³ CRFB, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – Instituir impostos sobre: [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

⁴ CTN, Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

e, em harmonia com regras do Direito Constitucional Financeiro, que as verbas assim arrecadas não podem ser vinculadas a nenhum uso estatal específico⁵. Dessa forma, o Estado passa a dispor de recursos que podem vir a ser aplicados em setores da sociedade distintos daqueles responsáveis pela sua arrecadação, promovendo distribuição de renda. Assim, é dado passo em direção à redução das desigualdades, que é objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

Na conceituação de Machado (2010, p. 57):

O Direito tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

A partir desse ponto de vista é possível compreender a importância do estudo do Direito Tributário, tanto como instrumento que promove o equilíbrio na balança da relação jurídica entre Estado e contribuinte, quanto como ferramenta para auxiliar na materialização dos direitos e objetivos fundamentais da república.

1.1.1 Espécies tributárias

O Capítulo I do Título VI da Carta Magna, denominado “Do Sistema Tributário Nacional”, engloba os artigos 145 a 162 da CRFB. Esses dispositivos compreendem os princípios gerais da tributação, os limites ao poder de tributar, os tributos das entidades federativas e a repartição das receitas tributárias.

Muito embora logo no art. 145 estejam previstos como componentes do Sistema Tributário Nacional apenas os impostos, taxas e contribuições de melhoria, a doutrina majoritária considera que as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios também o compõem:

É engano pensar que o *sistema constitucional tributário* compreende apenas os impostos, as taxa e as contribuições de melhoria. Essa impressão advém da leitura solitária do art. 145, I, II e III, do Texto Maior, de modo que o intérprete adstringe seu raciocínio aos parcos limites de uma

⁵ CRFB, Art. 167. São vedados: [...] IV – a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa [...].

disposição, sem ler, *qualitativamente*, o todo, sem vislumbrar as conexões de sentido do *sistema*. (BULOS, 2011, p. 1435. Itálicos no original).

Desde 1992, em voto do ministro Moreira Alves no RE 146.733-9/SP⁶, o Supremo Tribunal Federal (STF) demonstra reconhecer a teoria pentapartida, que considera as cinco espécies mencionadas (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios) como componentes do Sistema Tributário Nacional.

São essas as espécies tributárias responsáveis por mais de 90% do crédito constituído em favor da União⁷. Os demais créditos relevantes para este estudo, de origem não-tributária, decorrem de outras atividades e são constituídos por órgãos da Administração Direta, no exercício do poder de polícia administrativa. De todo modo, é possível afirmar que há afinidade entre a forma pela qual são constituídos os créditos tributários e não-tributários:

O procedimento administrativo de constituição do crédito não-tributário segue, em linhas gerais, a mesma sistemática administrativa aplicada ao crédito tributário, devendo obediência, portanto, a todos os princípios básicos que também orientam o procedimento fiscal tributário [...]. (MELO FILHO, 2014, p. 30).

Tendo isso em vista, é verdade que os conceitos e princípios aqui estudados a partir do Direito Tributário também são, no mínimo, orientadores no procedimento de constituição e cobrança do crédito não-tributário.

1.1.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

A CRFB estabelece que “cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar” (art. 146, II). Mesmo assim, a própria Carta dispõe de elementos que limitam o poder do Estado em relação à tributação. Esses elementos são as imunidades tributárias, as vedações a privilégios odiosos e os princípios constitucionais da tributação.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Recurso Extraordinário 146.733-9/SP. Brasília, DF, jun. 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=146733&class=RE>>. Acesso em: 22/03/2015.

⁷ Vide nota de rodapé nº 2 acerca dessa estatística.

As imunidades constituem pressupostos absolutos de não tributação. São normas constitucionais vinculadas às liberdades públicas em favor da concretização dos direitos fundamentais do contribuinte. Como tais, não estão sujeitas a supressão, nem mesmo por emenda constitucional, conforme precedente do STF⁸.

Explicitamente, a CRFB prevê imunidades nos seguintes dispositivos: art. 150, IV e V (vedação à tributação confiscatória e à tributação ao tráfego de pessoas ou bens), art. 150, VI (imunidades objetivas e subjetivas em relação a impostos), art. 5º, XXXIV, LXXIII, LXXXIV (imunidade à cobrança de taxas no exercício de determinados direitos fundamentais), arts. 206, IV e 208, §1º (vedação à cobrança de taxas para ingresso ou permanência em instituições públicas de ensino), arts. 195, §7º e 203 (imunidades em relação às contribuições sociais).

Para além dessas, há imunidades que, enquanto não presentes expressamente na Constituição, podem ser extraídas de uma leitura sistemática do Texto. É o caso, por exemplo, da imunidade recíproca. De uma leitura ampla, é possível extrair, implicitamente, que a imunidade aos impostos, extraída do art. 150, VI, “a”⁹, da CRFB, “abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão de que é a soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular”. (MACHADO, 2010, p. 304).

Os privilégios odiosos já tiveram lugar na prática arrecadatória brasileira, a exemplo do período ditatorial pós 1964. Conforme leciona Balthazar (2005, p. 161), o então Presidente da República, Castelo Branco, auto-vestido em verdadeiro poder constituinte, editou, entre 1965 e 1966, “três atos institucionais, documentos que se situavam acima da Constituição, mecanismos nos quais buscavam-se a legitimação do poder autoritário instituído no país”. Com poder tão concentrado e incontestado nas mãos, não é de se surpreender que a legislação tributária da época tenha dado isenção ao soldo dos militares em relação ao imposto de renda, em uma clara manifestação odiosa de privilégio¹⁰.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - CPMF. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.031/DF. Brasília, DF, set. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=347396>>. Acesso em: 25/03/2015.

⁹ CRFB, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]. VI - a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

¹⁰ Neste sentido, vide Gama (1997, p. 247).

Em linhas gerais, os privilégios odiosos diminuem ou até mesmo excluem a carga tributária de determinadas pessoas ou produtos, de forma arbitrária, sem preocupação alguma em tratar os contribuintes de forma isonômica. Têm o intuito de beneficiar certas pessoas em detrimento de outras, ausente qualquer preocupação acerca da falta de interesse público envolvendo esses benefícios.

Note-se que apenas os privilégios realmente arbitrários ou injustificáveis podem ser considerados odiosos. O Direito Tributário regularmente faz discriminações plausíveis e desejáveis, quando analisa a capacidade contributiva de cada sujeito de direito e assim determina o quanto cada contribuinte deve arrecadar para o Fisco. Exemplo disso pode ser encontrado na progressividade das alíquotas do imposto de renda da pessoa física, conforme a faixa remuneratória do sujeito passivo da relação jurídica, ou na isenção do imposto de renda para portadores de doenças graves.

No Ordenamento Jurídico Brasileiro vigente, o *caput* do art. 5º, da Constituição é claro em vedar quaisquer privilégios odiosos quando estabelece a igualdade de todos perante a lei, nos termos da própria Carta. Dessa forma, apenas as discriminações recomendadas expressa ou implicitamente pela própria CRFB são admitidas nesse Ordenamento. Qualquer tentativa da legislação infraconstitucional em ultrapassar esses limites discriminatórios será eivada de vício em sua constitucionalidade.

O terceiro elemento constitucional de limitação ao poder de tributar se manifesta nos princípios constitucionais da tributação.

1.1.3 Princípios constitucionais da tributação

Os princípios têm lugar na Constituição a fim de completar um sistema que, caso fosse constituído apenas de regras, abriria margem frequente para lacunas e teria menos efetividade na concretização dos ideais fundamentais postulados pelo constituinte originário. Para cumprir esse papel de integração do sistema, os princípios têm sensível caráter valorativo, generalidade e ampla capacidade de se permearem às diversas normas do ordenamento jurídico, de forma que estas possam ser lidas à luz daqueles:

Os princípios são ordenações que se irradiam e imantam os sistemas de normas, são [como observam Gomes Canotilho e Vital Moreira] 'núcleos de condensações' nos quais confluem *valores* e *bens* constitucionais. (SILVA, J. A. 2011, p. 92).

Bandeira de Mello oferece conceituação dos princípios em um sistema de normas, definindo que princípio é um:

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência deles, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. (MELLO, 1971, p. 284-285).

Como tais, os princípios constitucionais tributários funcionam como alicerces sob os quais devem ser edificadas as normas infraconstitucionais da tributação – desde a incidência até o pagamento. No Ordenamento Jurídico Brasileiro, no qual “há predomínio quantitativo das regras de estrutura, que são mais numerosas que as regras de comportamento” (CARVALHO, 2015, p. 154), uma norma derivada cujas disposições colidam com os princípios da Carta Magna pode ser questionada judicialmente, por vício de orientação constitucional.

A partir da CRFB, pode-se extrair princípios tributários expressos, decorrentes, vedatórios e específicos. Passa-se à análise de dois dos princípios expressos: o da isonomia e o da capacidade contributiva.

O princípio da isonomia ou da igualdade tributária tem assento no art. 150, II da Constituição, sendo reflexo na área da tributação do princípio geral da isonomia (art. 5º, *caput*):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...].

A exegese desse dispositivo requer uma leitura sistemática do Texto Maior. Não há ofensa ao princípio da isonomia, por exemplo, quando a legislação discrimina os contribuintes com maior renda daqueles com menor, instituindo a progressividade das alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física. Aliás, legislar

é um exercício de atribuir discriminações desejadas e coerentes com o sistema constitucional. A progressividade das alíquotas conforme a faixa remuneratória do contribuinte, nesse sentido, promove a igualdade material em detrimento da formal, sendo uma discriminação perfeitamente alinhada com o princípio da isonomia na esfera tributária.

Ainda tendo em vista a leitura sistemática dessa norma, o Supremo Tribunal Federal (STF) também já esclareceu que não há ofensa ao princípio da isonomia:

se a lei, por motivos extrafiscais¹¹, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. (ADIn 1.643-1/UF).¹²

Isso significa que é possível o tratamento desigual desde que previsto de forma expressa ou decorrente dos dispositivos constitucionais. No caso desse acórdão, a previsão para tratamento desigual das micro e pequenas empresas encontra guarida no art. 179 da CRFB, não se aplicando, à época, as regras do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, aos profissionais liberais¹³.

O princípio da capacidade contributiva ou da personalização tributária está expresso no art. 145, §1º da CRFB:

Art. 145. [...]

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

¹¹ Extrafiscalidade é a característica dos tributos cujo objetivo principal não é a arrecadação, mas sim a interferência no domínio econômico. (MACHADO, 2010, p. 74).

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. ADIn 1.643-1/UF. Brasília, DF, mar. 2003. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>>. Acesso em 05/04/2015.

¹³ Com a entrada em vigor da lei complementar 147/2014, que altera a lei complementar 123/2006, diversos profissionais liberais também estão aptos a aderir ao SIMPLES. Isso, no entanto, não altera em nada o valor didático do acórdão mencionado, no que tange à possibilidade de tratamento desigual na seara tributária, conforme preceitos estabelecidos ou orientados pela constituição.

Muito embora o Texto fale expressamente de “impostos”, a doutrina considera que esse princípio “diz respeito aos tributos em geral, e não apenas aos impostos” (MACHADO, 2010, p. 45). Nessa linha de raciocínio, é o princípio da capacidade contributiva que justifica a isenção de certas taxas aos hipossuficientes, ante sua evidente falta de capacidade contributiva. A capacidade contributiva, entendida como princípio, e não apenas como norma, deve ser observada em todos os momentos da relação jurídico-tributária, da incidência ao pagamento, e não apenas na dosagem das alíquotas dos impostos.

Já em relação à expressão “sempre que possível”, utilizada nesse dispositivo, entende-se não ser razoável que o princípio possa ser excepcionado discricionariamente pelo constituinte derivado. Dessa forma, não caberia ao legislador discricionariedade acerca da aplicação do princípio a dada norma por ele elaborada. Se for possível dosar a tributação com base na capacidade contributiva, ele deve assim o ser. Nesse sentido, observa Machado (2010, p. 45):

Tal como acontece com a inobservância de qualquer outro princípio constitucional, também a inobservância, pelo legislador, do princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle tanto por ação direta, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da vigente Constituição federal, como em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas questões tributárias.

É muito próxima a relação desse princípio com o da isonomia, uma vez que ele oferece meio para concretizar uma situação de isonomia material. É através da capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídica que se deve medir o quanto de fato ele está sendo onerado pela tributação.

Por isso pode-se considerar teoricamente “injusta” a forma pela qual são tributadas as mercadorias em geral no Brasil. Aquele que percebe apenas um salário mínimo mensal é contribuinte de fato¹⁴ de parte imensamente mais significativa de seus proventos para o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) do que aquele com remuneração de, digamos, 50 salários mínimos. Isto porque esse tributo incide pesadamente mesmo sobre

¹⁴ Contribuinte de fato, no caso do ICMS, é o consumidor final do produto. É ele, que em última análise, arca com os valores tributados em relação à mercadoria. Já o contribuinte de direito, no caso do mesmo tributo, é a pessoa que ocupa o polo passivo da relação jurídico-tributária, ou seja, o comerciante.

bens de consumo essenciais à sobrevivência, como alimentos industrializados ou produtos de higiene.

1.1.4 Competência tributária da União

São tributos de competência da União:

I – Impostos: de importação; de exportação; de renda e proventos de qualquer natureza; sobre produtos industrializados; sobre operações financeiras; sobre a propriedade territorial rural; sobre grandes fortunas (CRFB, art. 153, incs.); impostos residuais ou extraordinários (CRFB, art. 154, I e II).

Os impostos são os “tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (CTN, art. 16). Ao dizer que o fato gerador é uma situação independente de atividade estatal, o legislador deixa claro que não há necessidade de nenhuma contrapartida específica por parte do Estado para justificar a cobrança do imposto. Portanto, diz-se que imposto é o tributo que incide sobre as diversas manifestações de riqueza do contribuinte. A Constituição veda sua vinculação a gastos específicos (art. 167, IV), de sorte que a arrecadação de impostos possa conferir ao Estado as verbas de que necessita para a promoção dos fins a que se propõe. A folha de pagamento dos servidores públicos ativos é inteiramente subsidiada com os recursos advindos da arrecadação dos impostos.

II – Taxas: a instituição de taxas é de competência comum da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. Cada qual pode instituí-las como contraprestação “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (CRFB, art. 145, II). Diferentemente dos impostos, as taxas constituem contraprestação a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

III – Contribuições de melhoria: também de competência comum dos entes federativos, são contraprestações em virtude da despesa com obras públicas que acarretem valorização imobiliária para o contribuinte (CRFB, art. 145, III). O limite total do valor que pode ser arrecadado em decorrência de uma obra pública é o

próprio custo da obra. Já em relação a cada contribuinte específico, o limite da tributação é o valor agregado ao seu imóvel em virtude da obra (CTN, art. 81, *caput*).

A análise do acréscimo no valor individual de cada propriedade deve ser feita de forma exata, não sendo admitidas pela jurisprudência aproximações ou generalização acerca desses valores. Esse fato torna o uso das contribuições de melhoria muito raro no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

IV – Contribuições sociais: são de competência exclusiva da União (CRFB, art 149, *caput*). Englobam tanto as formas diretas de financiamento da seguridade social, a exemplo do recolhimento obrigatório sobre a folha de pagamento à previdência oficial, quanto as formas indiretas, como a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e até mesmo a extinta CPMF (Contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira).

Conforme leciona Machado (2010, p. 432), as contribuições sociais apresentam características jurídicas “ora de imposto, ora de taxa”. O art. 149 da CRFB estabelece que as contribuições sociais servem como instrumento da atuação da União em áreas específicas, sendo que a contribuição instituída para intervenção em determinada área deve ter o produto de sua arrecadação utilizado nessa mesma área. Assim, seria inconstitucional a criação de uma contribuição que tem como justificativa financiar a previdência social, mas cujos recursos são utilizados de forma diversa.

Através desse prisma, a doutrina visualiza semelhança entre as contribuições sociais e as taxas, pois ambas têm destinação específica para os recursos arrecadados. Por outro lado, os fatos geradores das contribuições sociais são muitas vezes as mesmas manifestações de riquezas já tributadas nos impostos. É o caso do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da CSLL, no qual os dois tributos incidem sobre uma mesma manifestação de riqueza, muito embora a base de cálculo seja um pouco diferente.

V – Empréstimos compulsórios: são tributos de competência exclusiva da União, sendo que sua instituição depende de lei complementar e cujas prestações pecuniárias são restituíveis – daí o nome “empréstimo” (CRFB, art. 148). A Carta Magna ainda expressa somente ser possível a instituição de empréstimos compulsórios quando houver situações extraordinárias, como guerras ou calamidades públicas, bem como no caso de investimento público urgente e de

relevante interesse nacional. Os recursos arrecadados têm seu uso vinculado a essa situação extraordinária ou a esse investimento.

1.1.5 Repartição das receitas tributárias

A última seção da Constituição acerca do Sistema Tributário Nacional trata da repartição das receitas tributárias. A União, com sua maior capacidade de fiscalização e organização administrativa, é responsável pela arrecadação de diversos tributos elencados na CRFB. No entanto, boa parte do resultado dessa arrecadação deve ser entregue aos demais entes federativos, com menor aparato fiscalizatório.

Desse tema, interessa perceber que a influência da legislação acerca dos créditos administrados pela União vai além desse ente. Quando são conferidas renúncias fiscais ou mesmo moratórias para os impostos federais, há reflexo contundente nas finanças dos Estados e Municípios (especialmente nos entes com menor arrecadação)¹⁵. Daí decorre a necessidade de se observar com cautela dispositivos de lei que alterem a arrecadação potencial da União.

1.2 ESCOPO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

É comum a aplicação de métodos de outras áreas do conhecimento humano ao Direito. Os métodos das Ciências Sociais, como a Antropologia, a Psicologia, dentre outras, se mostraram de notável valia para a formação jurídica e são aplicáveis em sua problemática, tanto que compõem o currículo de diversos cursos de graduação em Direito. Como esses, o método econômico também pode ser aplicado ao Direito, na busca pela compreensão dos fenômenos jurídicos e de suas consequências. O método econômico analisa o comportamento humano em situações onde é necessária a tomada de decisões. Conforme postula Lionel Robbins, a Ciência Econômica "é a ciência que estuda o comportamento humano

¹⁵ Por exemplo, segundo a lei orçamentária para o ano de 2015 do Estado do Piauí (lei estadual 6.610/2014), cerca de 50% da receita estadual (R\$ 4,6 bilhões) advém de transferências constitucionais.

como uma relação entre fins e meios escassos que possuem usos alternativos". (apud TIMM, 2014, p. 13).

A partir dessa definição, percebe-se que o escopo do método econômico não se restringe apenas às questões de produção e mercado, tradicionalmente associadas à área do conhecimento que comumente é denominada por "Economia". É perfeitamente possível analisar, através desse método, diversas atividades humanas, nas quais haja escolhas a serem tomadas, dentre as quais se inclui o Direito. A essa interação entre método econômico e Direito dá-se o nome de Análise Econômica do Direito (AED).

1.2.1 Coase – O Problema do Custo Social

Na segunda metade do Século XX, as questões sociais, econômicas e jurídicas aumentavam em complexidade, o que tornava a noção interdisciplinar do conhecimento necessária para a solução dos problemas da sociedade naquele contexto. No entanto, o Sistema Jurídico Anglo-americano ainda era sustentado por ponto de vista de independência do Direito em relação às demais áreas do conhecimento. Essa afirmação de independência, segundo Richard Posner (1987, p. 762), seria uma ideia política, a qual "os juízes da Inglaterra usaram para afastar a interferência da realeza em suas decisões, e os advogados, desde tempos imemoriais, para proteger seu monopólio de representação das pessoas em questões jurídicas" (traduziu-se)¹⁶.

O surgimento da AED como método se deu nesse contexto e teve como marco inicial a publicação do ensaio *The Problem of Social Cost*, por Ronald H. Coase, em 1960, nos Estados Unidos da América. Nesse ensaio, Coase demonstra que, em situação na qual um produtor cause dano a terceiros em virtude de sua atividade, a solução do mercado para a maximização do valor da produção e de possível indenização é adequada, independentemente da existência de normas de responsabilização civil pelo dano causado, quando os custos de transação¹⁷ são

¹⁶ No original: The judges of England used it to fend off royal interference with their decisions, and lawyers from time immemorial have used it to protect their monopoly of representing people in legal matters.

¹⁷ Os custos de transação se resumem no uso de recursos econômicos para planejar, adaptar e monitorar as interações entre os negociantes, garantindo que o cumprimento dos termos contratuais se faça de maneira

baixos ou inexistentes. Esse raciocínio é válido desde que se parta dos pressupostos de que seja possível negociar com racionalidade¹⁸ e não haja custos de transação no sistema, ou estes sejam ínfimos.

Nas palavras de Coase (1960, p. 10), “Sem os custos de transação, a decisão judicial acerca da responsabilidade pelo dano não teriam efeito na alocação de recursos” (traduziu-se)¹⁹. Note-se que ao falar em “decisões judiciais”, faz-se referência ao Sistema Judicial Americano, onde a responsabilidade civil por dano foi desenvolvida inteiramente nas Cortes Judiciais, em casos que eventualmente se tornaram paradigmas.

Nessa linha de raciocínio, ele conclui que a atribuição inicial de direitos em um sistema não interfere na alocação final dos recursos dada pelo mercado (teorema de Coase):

É sempre possível modificar, através de transações no mercado, a atribuição inicial de direitos. E, é claro, se tais transações não tiverem custos, tal rearranjo de direitos vai ocorrer sempre que leve a um aumento no valor da produção. (COASE, 1960, p. 19. Traduziu-se)²⁰.

O autor tem o entendimento de que é irrelevante a investigação da causa do dano, uma vez que o prejuízo causado seria sempre de natureza recíproca. Para melhor ilustrar essa concepção, transcreve-se trecho do raciocínio de Coase (1960, p. 2):

A questão é comumente pensada como uma situação em que A inflige um prejuízo a B, e o que tem que ser decidido é: como devemos atar A? Mas isso está errado. Estamos lidando com um problema de natureza recíproca. Evitar o prejuízo a B causaria um prejuízo a A. A verdadeira questão que tem de ser decidida é: deveria A ser autorizado a causar prejuízo a B, ou deveria B ser autorizado a causar prejuízo a A? O problema é evitar o prejuízo mais grave. (Traduziu-se).²¹

satisfatória para as partes envolvidas. Apenas didaticamente é possível supor que eles sejam nulos, de forma a facilitar a modelagem dos sistemas.

¹⁸ Supor a possibilidade de uma negociação racional significa supor que os agentes agem como se ponderassem os custos e os benefícios de cada alternativa. Desta forma, não deixariam de realizar um negócio que seja reciprocamente lucrativo, ainda que possa haver margem para barganha. A racionalidade dos agentes econômicos é um dos pressupostos do método econômico

¹⁹ No original: With costless market transactions, the decision of the courts concerning liability for damage would be without effect on the allocation of resources.

²⁰ No original: It is always possible to modify by transactions on the market the initial legal delimitation of rights. And, of course, if such market transactions are costless, such a rearrangement of rights will always take place if it would lead to an increase in the value of production.

²¹ No original: The question is commonly thought as one in which A inflicts harm on B and what has to be decided is: how should we restrain A? But this is wrong. We are dealing with a problem of a reciprocal nature. To avoid

Considerando-se a inexistência de custos de transação, pode-se concluir que as normas acerca da responsabilidade civil não são eficientes no sentido de se alterar o comportamento do mercado em relação à alocação de recursos nas atividades que causam danos a terceiros. Isso não significa, em hipótese alguma, que a distribuição de renda e riqueza entre as partes (causador do dano e lesado) será sempre constante. As normas são eficientes para modificar a divisão dos lucros, mas o montante e a forma de alocação dos recursos na etapa de produção não serão alterados.

Diferentemente, em um sistema no qual os custos de transação não sejam nulos (como, de fato, não são, no mundo real), as leis devem atribuir direitos de forma a tentar produzir um resultado o mais próximo possível daquele que seria obtido caso tais custos fossem inexistentes. Dessa maneira, o Direito estaria dando a solução mais eficaz possível em termos de maximização da produção. Qualquer outra solução normativa ensejaria em uma organização final que não é ótima nesse sentido.

Não há que se pensar, a partir desse raciocínio, que Coase fosse contrário à responsabilização civil pelo dano ou que entenda que o produtor mais lucrativo tenha o direito de destruir e deixar desamparado o produtor menos lucrativo. Ele apenas demonstra que na criação das leis, há necessidade da aplicação de método capaz de demonstrar a eficácia do mecanismo regulatório. Não existindo tal aplicação, há real possibilidade de se criarem regras causadoras de prejuízo total maior do que aquele que haveria caso a solução do problema fosse deixada apenas nas mãos daqueles diretamente envolvidos na questão.

O entendimento que se sucedeu à publicação do ensaio foi inicialmente de ceticismo em relação às teses de Coase. Mas, com o tempo, o meio acadêmico se rendeu à análise proposta e Coase ganhou o Nobel da economia, em 1991. Em junho de 2012, constatou-se que *The Problem of Social Cost* era o texto acadêmico mais citado na história das revistas jurídicas estadunidenses²².

the harm to B would inflict harm on A. The real question that has to be decided is: should A be allowed to harm B or should B be allowed to harm A? The problem is to avoid the more serious harm.

²² SHAPIRO, Fred; PEARSE, Michelle. The Most-Cited Law Review Articles of All Time. **Michigan Law Review** vol. 110, Jun/2012. Disponível em: <<http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1084&context=mlr>>. Acesso em 17/05/2015.

1.2.2 Metodologia da Análise econômica do Direito

A AED se vale do instrumental do método econômico “para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico” (TIMM, 2014, p. 14). Essa abordagem é frequentemente denominada de “juseconomia”. Conforme Gonçalves e Stelzer (2014b, p. 7),

Utilizar a Teoria Econômica para interpretar ou analisar o Direito significa adotar método dedutivo de prognósticos em função da norma analisada objetivando a produção de determinado comportamento social desejado, em aproximação dedutiva a partir dos pressupostos de comportamento econômico-social.

Inicialmente, é importante observar que a aplicação desse método não se reduz às questões de ordem material concernentes ao Direito. Embora seja claramente necessário recorrer ao bojo ferramental da Ciência Econômica para estimar uma indenização por lucros cessantes, a AED também oferece subsídio na elucidação de questões jurídicas que não têm relação imediata com fatores pecuniários.

Tal subsídio pode ser de caráter descritivo ou valorativo. Ao tentar responder à questão “qual a medida da eficácia de determinada norma no ordenamento jurídico?”, está-se diante de uma busca por resposta descritiva. Essa forma de investigação está relacionada à teoria positiva da AED. Já ao tentar responder à questão “qual deveria ser a norma adotada, dentre as possibilidades, a fim de se atingir de forma mais eficaz determinado objetivo?”, está-se diante de uma busca por resposta valorativa. Essa segunda forma de investigação está relacionada à teoria normativa da AED.

Nas palavras de SILVEIRA (2009, p. 15):

A teoria positiva tenta explicar o direito, sua eficácia e como as normas jurídicas podem ser consideradas como sendo eficientes. A teoria normativa, por outro lado, tenta determinar o que deve ser do direito a partir da análise da realidade.

A AED não é capaz de dizer qual objetivo se deve buscar - essa informação deve constar da formulação do problema. Mas uma vez determinado o objetivo, ela é capaz de auxiliar tanto na verificação da eficiência de determinada norma para se

atingir esse objetivo (AED positiva) quanto na busca pela solução normativa mais eficaz, dentre as disponíveis, para esse fim (AED normativa).

Seja qual for o viés de investigação, vê-se que o tema central desse método jaz na aferição da eficiência da norma para obtenção dos resultados pretendidos. Toda teoria se desenvolve como um ponto de vista do universo analisado. Para que se inicie qualquer raciocínio científico, é necessária a criação de modelos simplificados da realidade, onde possam ser feitas considerações e conclusões. Pelo ponto de vista da AED, esse modelo está fundado na idéia de eficiência econômica.

Na verdade, a doutrina chega a apontar que, sob o enfoque da AED, o grau de justiça atribuído a uma norma se dá pelo quanto ela é eficaz²³. Isto é, para a AED, uma norma jurídica somente pode ser considerada adequada, eficiente ou justa se tornar mais eficaz o uso dos meios escassos na consecução dos objetivos a que se propõe. Note, porém, que o fato de uma norma ser economicamente eficiente não significa necessariamente que ela seja justa conforme qualquer critério ético ou moral. Mas significa que é justa no sentido de melhor alocar os escassos recursos disponíveis.

1.2.3 Pressupostos do método econômico

Gonçalves e Stelzer (2014a, p. 270), defendem a prevalência dos seguintes postulados, na aplicação da Teoria Econômica ao Direito:

- a) Prevalece, como método, na aplicação da Economia ao Direito, o individualismo metodológico, segundo a racionalidade maximizadora economicista; b) As leis jurídicas devem guardar mínima harmonia com as leis econômicas; e c) O Paradigma jurídico deve voltar-se para a agilização e fluidez das relações de produção, maximização dos lucros e otimização da produção e utilização da riqueza individual e social.

A AED se utiliza do método econômico, baseada nesses pressupostos, para identificar o comportamento dos destinatários das normas jurídicas ou decisões judiciais que se pretendem analisar, servindo de critério para escolha de uma norma

²³ Em um mundo onde os recursos são escassos e as necessidades humanas potencialmente ilimitadas, não existe nada mais injusto do que o desperdício (TIMM, 2014, p. 27).

ou decisão em detrimento de outra, conforme maior seja sua eficácia. Antes de adentrar no exame desses pressupostos, será discutida uma constatação igualmente importante na aplicação do método econômico: a escassez dos recursos existentes.

Os recursos, ou bens econômicos, são finitos, ao mesmo tempo em que os usos possíveis para eles são potencialmente infinitos. Essa constatação elementar é intuitiva, pois não é sequer concebível supor racionalmente a existência de algo infinito no mundo real. O termo “recurso”, nesse sentido de bem econômico, não necessariamente corresponde a um bem material, mas sim a qualquer bem escasso.

Por exemplo, o tempo despendido em uma atividade, é um recurso em sentido econômico, uma vez que pode-se atribuir valor econômico a ele. Dessa forma, quando se escolhe gastar tempo com determinada atividade em detrimento de outra, está-se tomando uma decisão passível de análise pelo método econômico, desde que esteja claro, de antemão, qual é o objetivo a que se propõe com esse gasto de tempo. Afinal, também nesse caso está havendo escolha sobre o uso de um recurso escasso. Não há aspecto da análise econômica que escape da passagem pelo crivo da escassez dos meios para a consecução dos fins.

A finitude dos meios é também evidente no contexto jurídico, uma vez que boa parte das ações judiciais discute exatamente com quem determinado objeto juridicamente tutelado deve ficar. Ora, se tal objeto fosse abundante a ponto de não faltar a ninguém, dificilmente se discutiria sua destinação em uma lide judicial. Mas, além dessa concepção superficial de escassez no contexto do Direito, é possível vislumbrar diversos aspectos do cotidiano jurídico onde são tomadas decisões acerca da alocação de recursos. Isso é especialmente evidente na atividade legislativa, na qual se decide desde a maneira de se distribuir os serviços públicos até as formas de pagamento de créditos fiscais – sempre com algum objetivo, como a possibilitação do exercício de direitos fundamentais ou o aumento momentâneo das verbas em caixa.

Em última análise, até mesmo a produção legislativa é recurso escasso, pois há necessidade de se decidir quais assuntos serão legislados, tendo em vista que simplesmente não há tempo nem papel suficiente no mundo para elaborar leis aplicáveis a toda e qualquer situação possível.

Adentra-se no exame dos pressupostos do método, partindo do individualismo metodológico. Esse postulado diz que só é possível compreender o comportamento

coletivo através da análise do comportamento dos indivíduos dessa coletividade. Não significa dizer que a análise deve ser feita como se o indivíduo estivesse sozinho no mundo. A dinâmica das interações entre os indivíduos deve ser levada em conta, mas é o comportamento final do indivíduo, conforme a estrutura de incentivos disposta, que se deve tentar compreender.

É de se destacar que o individualismo metodológico não configura uma posição valorativa, na qual o indivíduo é tido em preferência ao coletivo. Trata-se apenas de método de análise, que não coincide com o ideal político individualista. Assim sendo, não passa de redução lógica que se adota durante a análise, com o intuito de facilitar o estudo econômico, pautando-se na idéia de que, ao final, é o indivíduo quem age na resposta aos estímulos do meio, e é a partir do comportamento dele que a investigação deve se iniciar.

Em harmonia com o individualismo metodológico, existe suposição de que, em uma dada situação, os agentes econômicos se comportam, dentre as formas disponíveis, de modo a maximizar seus interesses. Isso quer dizer que os agentes reagem em consonância com os incentivos do meio externo, de forma racional, e “ponderam custos e benefícios na hora de decidir” (TIMM, 2014, p. 20). Não havendo benefício em determinada atividade, ela não será praticada pelo agente. Sendo o custo de uma atividade maior do que seu benefício, ela também não será praticada. Os interesses particulares de cada indivíduo não são questionados ou julgados pelo método, mas pressupõe-se que cada indivíduo sabe quais são seus interesses e que atuam de forma a melhor promovê-los.

Posner (1992, p. 4) indica que há três princípios fundamentais que são corolários desse pressuposto: a) a lei da oferta e da demanda (os preços de um produto variam de acordo com o equilíbrio entre a disponibilidade e a procura); b) o conceito de custo de oportunidade (valor associado a melhor alternativa não escolhida como uso do recurso econômico); e c) a tendência dos recursos de permanecerem alocados onde têm seu maior valor no livre mercado.

Que as pessoas respondam a incentivos é uma idéia central para o Direito. As leis podem facilitar a prática de determinadas atividades, incentivando-as, através de fomento, bem como podem desestimulá-las, prevendo sanções ou restrições à sua prática. Em um exercício de imaginação, se considerássemos que as pessoas não respondem a estímulos do meio externo, seríamos forçados a concluir que as leis que preveem sanções não passariam de instrumentos de reparação, quando isso

fosse possível, ou de vingança, quando a reparação não fosse possível. Os fomentos seriam apenas recompensas e não estimulariam a prática de atividade alguma. A conduta das pessoas não seria de qualquer forma influenciada pelas prescrições legais.

Ao invés disso, sendo verdade que o Direito opera dentro do conceito no qual as pessoas pautam, de fato, suas condutas com base no estímulo que a lei lhes aprover, então aqueles princípios apontados por Posner têm também aplicação na seara jurídica, guardadas as devidas correspondências. Como consequência disso, uma alteração legislativa (alteração no incentivo) causará uma alteração no comportamento dos indivíduos – e estudar essa alteração é função da juseconomia.

O último postulado que resta analisar está relacionado com a estipulação da eficiência como mecanismo para aferir a situação ótima de alocação de recursos em um sistema econômico.

1.2.4 Eficiência econômica e justiça

O critério da eficiência, como forma de avaliar a distribuição de recursos, tem relação íntima com o conceito de justiça. Para compreender em que medida a juseconomia pode auxiliar o jurista na elaboração ou escolha de uma determinada norma ou decisão judicial em detrimento de outra, é necessário definir o que a economia entende por eficiência e como justiça e eficiência podem se relacionar.

Em uma forma simplificada, mas tecnicamente correta, diz-se que “eficiência é o processo que produz a maior quantidade de resultados com a menor utilização de meios” (SILVEIRA, 2009, p. 70). Para ser possível se um dado sistema é eficiente, imprescindível que se adote uma unidade de medida desse critério. Diversas poderiam ser essas unidades, como o bem-estar, a felicidade, a utilidade dos bens, etc., mas para Silveira (2009, p. 71), as melhores unidades de medida para se verificar a eficiência são: “(i) utilidade, (ii) dinheiro, (iii) riqueza humana; e (iv) felicidade”, aliados ao conceito de “maximização da riqueza”.

Esse conceito diz que “a riqueza será maximizada se os recursos estiverem na propriedade das pessoas que se dispuserem a pagar a maior quantia por eles”. (SILVEIRA, 2009. p. 72). Exemplificativamente, suponha que uma pessoa “A” possui um bem ao qual atribui o valor de R\$ 90, e está disposta a vendê-lo por qualquer

valor superior a esse. Ainda, suponha que outra pessoa “B” atribui a este mesmo bem o valor de R\$ 100, e está disposta a comprá-lo por até este valor. Nesse caso, a riqueza seria maximizada caso houvesse uma troca entre as duas pessoas, onde “A” venda a “B” o bem por R\$ 100. Na situação inicial o valor total do sistema, na concepção dos agentes, era de R\$ 190: “A” possuía um bem ao qual atribuía o valor de R\$ 90,00 e “B” possuía R\$ 100. Já na situação final, o valor total do sistema é de R\$ 200 (“A” possui R\$ 100 e “B” possui um bem ao qual atribui o valor de R\$ 100). É claro que este aumento de R\$ 10 no sistema não é em dinheiro, mas sim em ganho na utilidade do bem trocado, uma vez que agora ele está nas mãos de alguém que o valoriza em R\$ 10 a mais. As razões pelas quais “B” atribui ao bem valor superior a “A” podem variar, desde a perspectiva de uma posterior revenda com lucro ou até mesmo pela atribuição de um valor sentimental. Essas razões não importam na análise econômica do sistema, uma vez que se supõe que os agentes sabem quais são suas preferências e agem com o intuito de maximizá-las.

Não foram poucas as críticas à Posner e à AED pela adoção do critério da eficiência, com base na maximização da riqueza, desde a publicação dos primeiros estudos juseconômicos. Dworkin (1980) questiona se há qualquer razão para acreditar que uma sociedade com mais riquezas seria melhor do que uma sociedade com menos:

[...] mas não é claro *por que* a riqueza social é um objetivo digno. Quem pensaria que uma sociedade que tenha mais riquezas, conforme definido, é melhor ou seria melhor do que uma sociedade que tenha menos, exceto alguém que cometeu o erro de personificar a sociedade, e assim pensou que uma sociedade estará melhor com mais riquezas da mesma forma que um indivíduo estaria? (p. 194, itálico no original, traduziu-se)²⁴.

São oferecidas diversas explicações, por Dworkin, pelas quais conclui que a maximização da riqueza não seria necessariamente útil para a sociedade. Especialmente, aponta que a riqueza não pode ser um objetivo em si mesmo, bem como não há garantia de que o aumento da riqueza cause uma melhoria na vida das pessoas, já que há diversos obstáculos intermediários, como a distribuição dessas

²⁴ No original: “But it is unclear *why* social wealth is a worthy goal. Who would think that a society that has more wealth, as defined, is either better or better off than a society that has less, except someone who made the mistake of personifying society, and therefore thought that a society is better off with more wealth in just the way any individual is?”

riquezas e seu uso. Em suma, não haveria como concluir que uma sociedade rica fosse justa.

Muito embora não haja garantias de que uma sociedade eficiente ou rica seja necessariamente justa, “é de se observar que, por outro lado, uma sociedade pobre ou ineficiente geralmente é injusta” (LARA, 2008, p. 14). O critério da eficiência, de fato, não pode ser o único levado em conta na tomada de decisões. Outros critérios jurídicos, componentes do Mínimo Ético Legal, como o da igualdade e da justiça distributiva, são necessários para se garantir que os valores adotados pela sociedade não venham a sucumbir. Mas a adoção desses outros critérios não é de forma alguma incompatível com o ideal de eficiência proposto pela Ciência Econômica. A AED é capaz de verificar a solução mais eficaz para determinada questão, dentre aquelas que respeitem os critérios e valores jurídicos que o jurista, ou o legislador, precise priorizar quando emitir sua decisão. A essa situação na qual haja compatibilidade com a eficiência econômica e respeito ao Mínimo Ético legal, Gonçalves e Stelzer (2014a, p. 272) atribuem a qualidade de estar de acordo com o Princípio da Eficiência Econômico-Social.

Dessa forma, não há razão para se sustentar que a maximização da riqueza seja descartada pela razão de que não é capaz de garantir justiça. Pelo contrário, havendo eficiência na colheita dos resultados produzidos, há maior margem para que se encontre equilíbrio na distribuição de rendas, ainda que isso só venha a acontecer através da observância do Princípio da Eficiência Econômico-Social, ou seja, valendo-se também de outros valores jurídicos e medidas concretas, fundados no Mínimo Ético Legal, durante a elaboração da proposta de eficiência para aquele sistema.

1.2.5 Modelos de Pareto e Kaldor-Hicks

Até então, foi visto que os agentes econômicos podem atribuir diferentes valores a um mesmo objeto, conforme variam os seus interesses pessoais. Para que a análise quantitativa da eficiência de um sistema possa ser feita, falta ainda estabelecer um critério objetivo de comparação, aplicável a todos os agentes deste sistema. Gonçalves e Stelzer (2014a, p. 272), destacam que este critério pode ser obtido a partir das ideias de Vilfredo Pareto (1984), Nicholas Kaldor (1939) e de John

Hicks (1939). Neste sentido, a Ciência Econômica comumente se vale do que se chama de melhoria de Pareto, ótimo de Pareto e do critério de Kaldor-Hicks.

Um sistema é dito Pareto-eficiente ou, ainda, que atingiu o ótimo de Pareto, sempre que for impossível melhorar a situação de um indivíduo sem que a situação de outro seja prejudicada. Em outras palavras, uma situação pode passar por uma melhoria, no modelo de Pareto, se for possível incrementar a posição de alguém sem que a posição de outro sofra um decréscimo. Para o Direito, por exemplo, o ordenamento jurídico poderia ser considerado eficiente, no modelo paretiano, caso fosse verificado ser impossível, através de uma alteração legislativa, melhorar a situação de um cidadão sem que isso prejudicasse outro.

É certo que a aplicação deste modelo é limitada, uma vez que, num mundo com recursos escassos, são raras as situações onde é possível melhorar a situação de alguém sem prejudicar a de outrem, de alguma maneira. Mas a concepção paretiana, ainda assim, é válida, sendo uma útil ferramenta de análise teórica.

Mais próximo da realidade dos fatos está o modelo de Kaldor-Hicks. Esse modelo deixa de impor a limitação de ser necessário que uma alteração no sistema não acarrete prejuízo a algum agente. Ao invés disso, o modelo de Kaldor-Hicks propõe que uma alteração que beneficie algum agente será maximizadora do sistema se o benefício auferido por esse agente for suficientemente grande para compensar os prejuízos sofridos pelos demais.

Assim, sempre que se quiser modificar a situação de um sistema, o modelo propõe que se verifiquem quais são os ganhos auferidos bem como os prejuízos sofridos, de forma compatibilizar a alteração entre aqueles que lucram e aqueles que perdem.

Neste Capítulo, foram vistos conceitos propedêuticos e pressupostos teóricos relativos ao Direito Tributário e à Análise Econômica do Direito. A partir dos elementos colhidos nessa exposição, é possível compreender a abrangência dos Programas de Recuperação Fiscal e suas possíveis consequências no Ordenamento Jurídico Brasileiro, cujo estudo é objeto dos próximos capítulos.

2. CAPÍTULO II – PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL DA FAZENDA NACIONAL

Neste Capítulo será estudada a conceituação do termo “parcelamento”, definidas algumas questões terminológicas e diferenciados os créditos que são administrados pela Fazenda Nacional, elegíveis para adesão aos Programas que serão examinados, dos créditos que não são. Para tanto, far-se-á exposição acerca da distribuição de competências, na esfera federal, para constituição e cobrança do crédito público tributário e não-tributário.

A seguir, serão examinados individualmente os dispositivos legais referentes aos Programas de Recuperação Fiscal da Fazenda Nacional e ao parcelamento ordinário, lei 10.522/02, considerada como uma lei geral em matéria de parcelamento.

2.1 NOÇÕES PRELIMINARES

2.1.1 Terminologia e conceituação

Inicialmente, urge que se faça reflexão terminológica acerca dos vocábulos “débito” e “crédito”. Ao falar-se em “débitos fiscais”, é necessário perceber que se está, ao mesmo tempo, falando de “créditos fiscais”, dependendo do ponto de vista que se assume: para a União, trata-se de “crédito”; já para o contribuinte, de “débito”. Assim, optou-se, neste trabalho, por usar o termo “parcelamento de débitos” ao fazer referência aos atos de iniciativa do contribuinte: apenas ele pode decidir aderir ou não aos termos do parcelamento. Por outro lado, optou-se por usar o termo “crédito público” quando fizer referência, genericamente, aos valores em cobrança pela Administração Federal.

Ainda com relação à terminologia, optou-se por utilizar-se, genericamente, o termo “créditos fiscais” ao invés do termo “créditos tributários”, uma vez que a administração do Sistema Tributário Nacional engloba a cobrança de obrigações fiscais que não são classicamente definidas como tributos, a exemplo das multas, bem como outros créditos que estejam incluídos no §2º do art. 39 da Lei 4.320/64.

Os Programas aqui estudados podem abranger também a maioria desses créditos não-tributários.

É também preciso verificar a diferença entre as expressões “Fazenda Pública” e “Fazenda Nacional”:

[...] o conceito de *Fazenda Pública*, na legislação ordinária, é amplo, abrangendo todas as Fazendas das pessoas jurídicas de direito público, inclusive, a nosso ver, as Fazendas das autarquias e fundações de direito público.

[...] o termo *Fazenda Nacional*, ao contrário de *Fazenda Pública*, é bastante restrito e abrange tão somente os bens patrimoniais, públicos e privados, da administração pública federal centralizada. (SILVA, A. L. M. 2011. p. 37-39).

Os Programas expostos, neste trabalho, estão disponíveis apenas para os créditos da Fazenda Nacional, não abrangendo, pois, a totalidade dos créditos das Fazendas Públicas que, conforme a doutrina mencionada, englobam inclusive a administração descentralizada da União.

Uma última questão terminológica que necessita de explicação é referente ao próprio termo “Programa de Recuperação Fiscal”. Esse é o nome dado, genericamente, a um conjunto de regras dispostas em determinado texto legal, com ditames específicos para adesão e pagamento de débitos fiscais, que não seja o parcelamento ordinário. Importante salientar que a adesão a Programa de Recuperação Fiscal não necessariamente implica em parcelamento do débito. Isso porque os textos legais que os instituem, por mais que sejam muitas vezes intitulados pelos juristas como “Parcelamento”²⁵, possibilitam a inclusão de débitos vencidos no Programa, para pagamento à vista, com vantagens ainda superiores àquelas concedidas ao contribuinte que vier a pagar o débito parceladamente²⁶.

²⁵ Por exemplo, o Programa instituído pela lei 10.684 é conhecido como “PAES” – Parcelamento Especial.

²⁶ Neste sentido dispõe o art.1º, §3º, I da Lei 11.941/09: Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados. [...]

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de

O CTN traz o parcelamento como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário²⁷. Essa modalidade de suspensão foi introduzida no Ordenamento Jurídico Brasileiro pela LC 104/01. Anteriormente, o parcelamento tinha existência material, mas falava-se em “moratória parcelada” ao invés de “parcelamento”, uma vez que a moratória²⁸ é forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista desde a publicação do CTN.

Na verdade, parte da doutrina considera o parcelamento apenas como:

[...] uma espécie de moratória consistente na consolidação da dívida tributária, abarcando o principal, juros, multas e outros acréscimos, seguida de divisão do montante encontrado em várias parcelas a serem pagas de maneira periódica, em geral mensalmente. (HARADA, 2014, p. 571).

Essa definição deve ser aprimorada, no âmbito do presente estudo, trocando-se a expressão “dívida tributária” por “dívida fiscal”, pois os parcelamentos podem abranger créditos de origem não-tributária. Uma definição doutrinária reputadamente mais simples diz que “o instituto do parcelamento implica na amortização periódica do débito, através do recolhimento de partes desse débito, ou seja, através do recolhimento de parcelas”. (MASIERO, 2014, p.15).

Ainda em relação ao parcelamento, o CTN dispõe:

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.

60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

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

²⁷ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I – moratória; [...]; VI – o parcelamento.

²⁸ Em Direito Tributário, a moratória pode ser definida como a “prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, com ou sem parcelamento”. (MACHADO, 2010, p. 195). Deve sempre ser precedida de lei que a institua (CTN, art. 97, VI).

Desse artigo, observa-se que "as regras concernentes à possibilidade de parcelamento devem, necessariamente, estar previstas em lei, em decorrência do princípio da legalidade" (MASIERO, 2014, p.16). Tanto é que não há possibilidade de negociação administrativa em termos de parcelamento. Ou o débito em questão se enquadra nas hipóteses legais e é elegível para adesão ao parcelamento, ou não.

2.1.2 A administração do crédito público no âmbito federal

Ocorre que os Programas de Recuperação Fiscal trazem a ressalva de que tratam apenas dos "débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)²⁹". Por isso, é importante examinar quais créditos públicos são administrados por esses Órgãos e quais não. Antes de se prosseguir com a legislação específica, necessário, pois, trazer exposição acerca dos órgãos federais que realizam a administração do crédito público.

O crédito público pode ser constituído a partir da atividade de diversos Órgãos fiscalizadores. A RFB, prevista na legislação de parcelamentos, é sem dúvida o maior desses órgãos, mas é apenas um dentre muitos. Exemplificando, estão aptos a constituir crédito em favor da União, no exercício do poder de polícia, o Ministério do Trabalho e Emprego (multas por infração à legislação trabalhista), o Ministério da Agricultura (multas), a Polícia Rodoviária Federal (multas) e até mesmo o Tribunal Regional Eleitoral (multas eleitorais)³⁰. Também as obrigações contratuais para com a União, uma vez aferida sua legalidade³¹, são capazes de constituir crédito em favor da União. É o caso do laudêmio, cuja natureza jurídica é de relação contratual, sendo o respectivo crédito acompanhado pela Secretaria do Patrimônio da União.

Os créditos assim constituídos, sejam eles tributários ou não, são passíveis de inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), perante a PGFN. Note-se que nenhum

²⁹ Antes da unificação da Receita Federal com a Receita Previdenciária, em 2007, os Programas também incluíam os débitos administrados pelo INSS.

³⁰ O Tribunal Regional Eleitoral estará aqui atuando como órgão da Administração Pública, e não na prestação jurisdicional.

³¹ Certeza, liquidez e exigibilidade

desses órgãos, nem mesmo a RFB, possui personalidade jurídica própria, uma vez que fazem parte da Administração Direta da União.

Há ainda outras entidades³² em nível federal que podem constituir crédito público, mas que por razão de conveniência administrativa têm orçamento e personalidade jurídica própria - pertencem à Administração Indireta da União. Nesses casos, o crédito constituído por eles não é da União, mas sim do próprio ente que o constituiu. É o que ocorre, por exemplo, com as diversas autarquias federais, como o Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA), o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO), do Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), o Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), entre muitas outras. Esses entes não são representados judicialmente pela PGFN nem têm seus créditos acompanhados por essa Procuradoria em nenhuma fase do procedimento de constituição e cobrança.

Naturalmente, apenas o crédito público constituído em favor da União pode ser inscrito em DAU junto à PGFN. Os demais créditos serão inscritos em dívida ativa do próprio ente que o constituiu. Essa regra possui algumas poucas exceções, descritas na Lei 11.457/07, que prevê a inscrição em DAU de créditos constituídos por determinados entes da Administração Indireta, como as contribuições destinadas ao INCRA e ao FNDE, que são autarquias federais³³.

Um importante dispositivo trazido pela Lei 11.457/07 foi a integração da Receita Federal com a Receita Previdenciária, razão pela qual o texto é conhecido como "Lei da Super Receita". Assim, o crédito decorrente do inadimplemento de contribuição social passou a ser inscrito em DAU, e não mais em Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

A PGFN entra no cenário da administração do crédito público em favor da União caso, vencido o prazo para pagamento da obrigação, o crédito permaneça em inadimplência. Nesse ponto, as informações referentes ao crédito são remetidas à PGFN, procuradoria na qual ele é inscrito em DAU, conforme disposto no art. 201 do

³² MELLO (2013) recomenda a utilização do termo *órgão* para se referir às "unidades interiores do próprio Estado" (p. 141), ou seja, às partes da Administração Direta. Já o Decreto-lei nº 200/67 nomeia como *entidades* as partes autônomas que compõem a Administração Indireta (art. 4º, II).

³³ Nesse sentido, vide lei 11.457/07, art. 3º, §6º e art. 16, §1º.

CTN³⁴. A partir daí, o crédito público está sob a administração da PGFN. Persistindo a inadimplência após a notificação de inscrição em DAU, o crédito será então protestado extrajudicialmente ou ajuizado em execução fiscal, conforme estabelecido em normativo do Ministro de Estado da Fazenda³⁵.

Conforme o art. 23 da Lei 11.457/07, “Compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a representação judicial na cobrança de créditos de qualquer natureza inscritos em Dívida Ativa da União”. Ao fazer referência a “créditos de qualquer natureza”, o legislador deixa claro que não são apenas os créditos tributários que podem ser inscritos em DAU, perante a PGFN, mas todos os créditos em favor da União, oriundos dos diversos órgãos da Administração Direta, como os exemplificados anteriormente.

[...] todas as multas administrativas, das mais diversas naturezas, tais como aquelas impostas pela administração direta no exercício do poder de polícia, depois da inscrição em dívida ativa da União, devem ser executadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. (MELO FILHO, 2014, p. 105)

Administrativamente, o fato de se restringir os Programas de Recuperação Fiscal aos créditos administrados pela RFB ou PGFN pode gerar situações aparentemente estranhas à lógica. É o caso, por exemplo, de requerimento do contribuinte para que seus débitos que ainda estejam em consolidação perante algum órgão fiscalizador sejam imediatamente inscritos em dívida ativa junto à PGFN, para que então seu débito passe a se enquadrar nos requisitos legais do Programa. Nesse caso, o requisito seria o de o débito ser administrado pela PGFN. Com esse propósito de inscrição prematura em DAU, é comumente verificada até mesmo a impetração de Mandado de Segurança³⁶.

³⁴ CTN, Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

³⁵ A portaria Nº 75/2012 do Ministro de Estado da Fazenda estabelece proibição para ajuizamento de execuções fiscais cujo devedor tenha créditos totais consolidados em DAU inferiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Nestes casos, uma leitura conjunta do art. 6º desta portaria bem como do art. 1º da lei 9.492/97, com redação dada pela lei 12.767/12, leva à conclusão de que a Certidão de Dívida Ativa deve ser protestada extrajudicialmente.

³⁶ É o caso do Mandado de Segurança 5026405-79.2014.4.04.7200, da 4ª Vara Federal de Florianópolis, processo eletrônico e sem sigilo, disponível para consulta no site: <https://eproc.jfsc.jus.br/eprocV2/>, na área de consulta pública. Em primeiro grau, o pedido de inscrição em dívida ativa de débitos ainda em consolidação perante a Secretaria do Patrimônio da União em Santa Catarina, com o objetivo de então aderir ao parcelamento da lei 12.996/14 (que reabria o prazo para adesão de débitos ao REFIS da Crise – lei 11.941/09 – até 15 dias após sua publicação), foi julgado procedente. A impetração do *mandamus* foi necessária uma vez que o requerimento administrativo corria risco de não ser apreciado até a data limite estabelecida na lei para que o

De fato, os benefícios trazidos por determinados Programas são tais que podem justificar a desistência, por parte do contribuinte, de recursos administrativos junto aos órgãos fiscalizadores para apressar a inscrição em dívida ativa do débito e então incluí-lo no Programa.

2.1.3 Efeitos jurídicos do parcelamento de créditos fiscais

O primeiro e mais claro efeito da adesão de um crédito fiscal ao parcelamento é a suspensão de sua exigibilidade (art. 151, VI do CTN), desde que o devedor mantenha em dia o pagamento de suas parcelas. Daí decorre a possibilidade de o devedor obter, junto à Fazenda Pública, certidão positiva com efeito de negativa em relação aos débitos parcelados. Ainda, o nome do contribuinte deixa de constar do CADIN (Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais), que é um banco de dados dos devedores da União, com função similar ao Sistema de proteção ao Crédito, SPC, mas na esfera pública federal. Essa consequência é relevante, uma vez que obtenção de certidões negativas de débitos fiscais tem diversas utilidades, especialmente para empresas que necessitam de crédito junto a entidades financeiras públicas ou tenham a intenção de participar de licitações com o Poder Público.

Note-se, porém, que em caso de execução fiscal na qual já tenha havido penhora, o deferimento do parcelamento não importa na liberação da garantia (art. 33 da portaria conjunta PGFN/RFB 15/2009). Ela somente será liberada após a quitação do débito, com a extinção da execução fiscal.

Outro efeito jurídico se dá em relação aos Crimes contra a Ordem Tributária. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendimento de que a adesão a qualquer parcelamento importa na suspensão também da pretensão punitiva do Estado, seja o parcelamento feito antes ou depois do recebimento da denúncia³⁷.

contribuinte indicasse quais de seus débitos seriam incluídos no Programa. Em maio/2015, o TRF da 4ª Região já havia se pronunciado pela concessão da ordem, e estava pendente o julgamento do Recurso Especial da União.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - 6ª T. Recurso Ordinário em HC 15896/AM; 2004/0041510-1 - Rel. Min. Paulo Medina. Julgado em 30/05/2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400415101&dt_publicacao=13/08/2007>. Acesso em 10/05/2015.

Por fim, o pedido de parcelamento é considerado como forma irretratável de confissão de dívida e interrompe o prazo prescricional (art. 174 do CTN). Na prática, conforme entendimento de longa data do extinto Tribunal Federal de Recursos, e, mais recentemente, também do STJ, o prazo prescricional é interrompido com o pedido de parcelamento e, sendo ele deferido, só volta a fluir a partir do momento em que o devedor pare de cumprir com suas obrigações em relação ao parcelamento³⁸.

A adesão a qualquer Programa de Recuperação Fiscal também é condicionada à confissão irretratável da dívida, nos termos das próprias leis que os instituem.

2.2 PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL EM ESPÉCIE

2.2.1 O parcelamento ordinário vigente

Ao se fazer referência ao "parcelamento ordinário" ou ao "parcelamento simplificado", está-se falando dos parcelamentos previstos na Lei 10.522/02. Não se trata de um Programa de Recuperação Fiscal em si - é uma "Norma Geral de Parcelamento de Débitos Tributários, que autoriza a concessão referente a débitos de qualquer natureza, constituídos a qualquer momento" (ZANELLO, 2015, p. 125), conforme está disposto na lei:

Art. 10. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei.

Muito embora o corpo desse artigo não faça referência à necessidade de se justificar a negativa do pedido de parcelamento ordinário, isso necessariamente decorre do princípio da motivação dos atos administrativos, consoante o art. 50, I da Lei 9.784/99: "Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses".

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. AgRg. nos Edcl. no Recurso Especial 964745/SC (2007/0146155-4); Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 20/11/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701461554&dt_publicacao=15/12/2008>. Acesso em 09/05/2015.

Observa-se que o parcelamento descrito nesse art. 10 é de prazo certo e parcela fixa, ou seja, desde a consolidação, há um número determinado de parcelas a serem pagas e o valor de cada uma delas é fixo. De fato, a única alteração que há, parcela a parcela, é a incidência da taxa SELIC³⁹ acumulada desde a concessão do parcelamento até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% para o mês do pagamento (art. 13), que funciona tanto como correção monetária quanto como juros.

Recente alteração ao texto desse dispositivo legal foi a inclusão do art. 10-A, pela Lei 13.043 de 13 de novembro de 2014. Trata-se da possibilidade de parcelamento dos débitos fiscais das empresas em recuperação judicial, em até oitenta e quatro parcelas mensais e consecutivas. Além desse prazo dois anos mais largo que o do parcelamento do art. 10, o parcelamento das empresas em recuperação judicial não é de parcela fixa. Tendo em vista a dificuldade atravessada pela empresa, o legislador autorizou pagamento de apenas 0,666% para as doze primeiras parcelas (inciso I); 1% para as doze parcelas seguintes (inciso II); 1,333% para as demais parcelas, exceto a última, onde será quitado o saldo remanescente (incs. III e IV).

Essa lei ainda dispõe sobre a vedação de concessão de parcelamento de débitos em diversas situações (art. 14), como, por exemplo, os tributos passíveis de retenção na fonte (inciso I) e tributos devidos no registro da Declaração de Importação (inciso IV), entre outros. Essas vedações não se aplicam ao parcelamento simplificado (art. 14-C), caso em que o débito consolidado não pode ultrapassar a quantia de um milhão de reais, conforme art. 29 da portaria conjunta PGFN/RFB 15/2009.

Importante destacar que há previsão de possibilidade para reparcelamento de débitos (art. 14-A). Portanto, caso haja rescisão em virtude de falta de pagamento, por exemplo, admite-se nova adesão ao parcelamento, mas com a ressalva de que 10% do total do débito consolidado deve ser quitado à vista para que seja deferido o reparcelamento (§2º, I), ou 20% caso já tenha havido reparcelamento anterior.

Por fim, necessário fazer menção ao fato de que, atualmente, a lei em análise absorveu o parcelamento das contribuições sociais previstas no já revogado art. 38

³⁹ Sigla para Sistema Especial de Liquidação e Custódia. Trata-se de índice que funciona tanto como correção monetária quanto como juros de mora, criado pela lei 9.065/95.

da Lei 8.212/91. Com a unificação da Receita Previdenciária à Receita Federal, não fazia mais sentido manter dois dispositivos que tratavam de matérias tratadas na prática de forma idêntica.

2.2.2 REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

O REFIS⁴⁰ foi o primeiro Programa de Recuperação Fiscal a vigor na atual Ordem Constitucional que englobou a totalidade dos débitos tributários⁴¹ de um mesmo contribuinte, desde que administrados pela Receita Federal ou pelo INSS⁴² (lei instituída anteriormente à unificação da Receita Federal com a Receita Previdenciária, em 2007). Anteriormente ao REFIS, houve produção legislativa apenas acerca do parcelamento de débitos específicos, como os oriundos da inadimplência pelos Estados e Municípios das contribuições previdenciárias (art. 57 do ADCT), dos débitos referentes a contribuições sociais (art. 38 da Lei 8.212/91 e art. 9º da Lei 8.620/93), dentre outros, sempre com restrições em relação à origem do débito a ser parcelado.

A adesão ao REFIS era permitida apenas para pessoas jurídicas, sendo que todos os débitos do contribuinte, após consolidação, deveriam ser incluídos no parcelamento, como condição para permanecer no Programa (art. 2º, §3º). O prazo para aderir a esse Programa se encerrou, inicialmente, em 30/04/2000, mas em virtude da lei 10.002/00, ficou reaberto até 13/12/2000. Seja no prazo original ou no da reabertura, somente os débitos com vencimento até 29/02/2000 eram elegíveis para o parcelamento. Note-se, porém, que não foi permitido o parcelamento de débitos de origem não-tributária, como, por exemplo, as multas decorrentes da inobservância da regulamentação trabalhista ou do FGTS.

⁴⁰ REFIS é a sigla utilizada pelo próprio legislador para designar o "Programa de Recuperação Fiscal", instituído pela Lei 9.964/00.

⁴¹ O texto legal faz menção a "tributos e contribuições sociais" (art. 1º). As contribuições sociais, de acordo com o posicionamento da doutrina e jurisprudência majoritária, também são tributos. De todo modo, não eram elegíveis para o parcelamento os débitos oriundos de relações não-tributárias.

⁴² Lei 9.964/00. Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, **relativos a tributos e contribuições**, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, **inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não**, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos. (grifou-se).

Em relação aos benefícios trazidos aos devedores, destaca-se: a) a previsão de correção do valor remanescente dos débitos, a partir de 01/03/2000, seria feita somente com base na Taxa de Juros de Longo Prazo, (TJLP)⁴³; b) a estipulação do valor da parcela mensal com base em percentual da receita bruta da empresa no mês anterior ao pagamento⁴⁴; c) a autorização para compensação das multas de mora ou de ofício e juros moratórios dos débitos incluídos no Programa com créditos próprios ou de terceiros, e também mediante utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido⁴⁵, próprias ou de terceiros⁴⁶; d) remissão de 45% das multas de ofício aplicadas ao débito⁴⁷ e) a suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes contra a ordem tributária, durante o prazo do parcelamento⁴⁸.

Esses benefícios merecem análise um pouco mais detida. Primeiramente, observa-se que esse parcelamento não é de prazo certo nem parcela fixa: o número de parcelas e o valor a ser pago em cada uma delas varia com a saúde financeira da empresa – quanto maior o faturamento, maior a parcela, menor o prazo para quitação. Dessa forma, a aplicação da TJLP em detrimento da SELIC se mostrou favorável, em especial aos devedores que viessem a demorar para quitar os seus débitos. Conforme apontado por Hack e Dallazem (2013, p. 47), entre 01/03/2000 e 01/08/2008, a TJLP sofreu correção de 76,56%, enquanto a SELIC sofreu uma correção de 132,19%.

O valor de cada parcela varia entre 0,3% da receita bruta auferida no mês anterior ao do pagamento (pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES), até 1,5% para as empresas tributadas pelo lucro real, dependendo da atividade desenvolvida. Ocorre que, através de raciocínio matemático, percebe-se que é possível que o débito em questão, apesar de parcelado, não venha jamais a ser efetivamente quitado. Para que isso ocorra, basta que o valor decorrente do percentual sobre a

⁴³ Lei nº 9.964/00, art. 2º, § 4º, I.

⁴⁴ Lei nº 9.964/00, art. 2º, § 4º, II.

⁴⁵ Prejuízo fiscal é o nome dado ao resultado negativo do lucro real escriturado pela empresa e registrado na declaração de IRPJ. Já base de cálculo negativa da CSLL trata do mesmo resultado negativo do lucro real, mas verificado no procedimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

⁴⁶ Lei nº 9.964/00, art. 2º, §7º, incs. I e II.

⁴⁷ Lei nº 9.964/00, art. 2º, §7º.

⁴⁸ Lei nº 9.964/00, art. 15.

receita bruta seja menor ou igual do que o valor da TJLP sobre o débito, para aquele mês. E sendo menor, o débito, na verdade, aumenta. É de se questionar se o pagamento nessas condições pode sequer ser chamado de parcelamento.

Não demorou muito para que o comitê gestor do REFIS tivesse de se atentar para a exclusão de devedores do Programa, publicando a Resolução CG/REFIS nº 9, de 12 de Janeiro de 2001. Isso porque alguns contribuintes perceberam a lógica acima explicada e decidiram fraudulentamente esvaziar o faturamento da empresa, de forma a pagar parcela mensal irrisória. A exclusão do Programa, por esse tipo de fraude, restou prevista no art. 2º, VII, da aludida resolução, correspondente ao art. 5º, VII, da Lei 9.964/00. No entanto, uma diminuição do faturamento que tenha ocorrido naturalmente, sem fraudes, não autorizava o Fisco a excluir o contribuinte do Programa. Apenas em 2011 o STJ se posicionou no sentido de excluir os devedores que, mesmo sem fraude, estivessem pagando parcelas irrisórias⁴⁹.

Diversas multas podem incidir sobre os débitos tributários. Elas estão previstas, de forma geral, na Lei 9.430/96 e podem decorrer da mora do devedor, chamadas de “multas de mora”, do descumprimento de obrigações tributárias acessórias, denominadas “multas isoladas”, ou de ato administrativo vinculado da autoridade fazendária, no momento do lançamento do tributo, intituladas “multas de ofício”. Em todo caso, o objetivo dessas multas é o de estimular o pagamento do tributo em dia, tornando mais onerosa a prática da inadimplência. Como forma de atrair os contribuintes em débito ao Programa em análise, o legislador, então, aplicou uma remissão parcial, reduzindo em 45% o valor das multas de ofício, não sendo aqui tocadas as multas de mora ou as isoladas.

A compensação prevista no art. 7º, incs., das multas e juros, foi mais um atrativo para o contribuinte em débito. Seria possível, se utilizar de créditos próprios ou de terceiros para com a União, bem como do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, inclusive de terceiros, mediante cessão, para realizar o abatimento dessas rubricas⁵⁰.

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Refis - Exclusão do crédito - interpretação literal da legislação tributária. 2ª T. REsp 1227055/PR. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 17/02/2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1038227&num_registro=201002288216&data=20110310&formato=PDF>. Acesso em: 10/05/2015.

⁵⁰ É de se observar que estas formas de abatimento podem facilitar ainda mais o cometimento de fraudes.

Já a previsão de suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes contra a ordem tributária durante a vigência do parcelamento se deu em um momento no qual ainda não havia o entendimento geral que seria posteriormente firmado pelo STJ.

2.2.3 PAES – Parcelamento Especial

Assim como o REFIS, o Programa de Recuperação Fiscal instituído pela Lei nº 10.684/03, denominado comumente de “PAES – Parcelamento Especial”, também previa que débitos para com a Fazenda Nacional vencidos até determinada data poderiam ser parcelados em condições especiais. No caso, os débitos vencidos até 28/02/2003 poderiam ser parcelados em até 180 meses. O prazo para aderir a esse Programa se encerrou em 31/07/2003. Ao contrário do REFIS, o PAES permitia o parcelamento de débitos de natureza não-tributária, inclusive, desde que administrados pela PGFN ou pela RFB. Dentre os débitos previdenciários, apenas aqueles retidos dos segurados e não repassados ao Fisco foram proibidos de figurar nesse parcelamento⁵¹. Essa conduta, aliás, configura o crime de apropriação indébita previdenciária⁵². Também foi autorizado o parcelamento de débitos das pessoas físicas, o que não era permitido no REFIS.

Dentre as condições estabelecidas para o inadimplente que fizesse adesão ao PAES, destacam-se: a) como no REFIS, a taxa de juros aplicada seria a TJLP⁵³; b) ainda em conformidade com o REFIS, ficou estipulado que as parcelas seriam proporcionais ao faturamento obtido no mês anterior ao pagamento, mas, diferentemente daquele Programa, houve o estabelecimento de um número máximo de parcelas⁵⁴; c) a redução do valor das multas de mora e de ofício em 50%⁵⁵; d) a autorização de reparcelamento ou mudança de uma modalidade de parcelamento

⁵¹ Isso se deu em virtude do veto presidencial ao art. 5º, §2º, uma vez que a redação original também permitia o parcelamento desses débitos.

⁵² Art. 168-A do Decreto-Lei 2848/40, Código Penal.

⁵³ Lei nº 10.684/03, art. 1º, §6º.

⁵⁴ Lei nº 10.684/03, art. 1º, §3º.

⁵⁵ Lei nº 10.684/03, art. 1º, §7º.

para outra, sem qualquer ônus⁵⁶; e) a suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes contra a ordem tributária⁵⁷.

A vantagem de se aplicar a TJLP ao invés da SELIC, como juros de mora, foi também mantida no PAES. O Programa instituiu um parcelamento de prazo certo: o total dos débitos do contribuinte seria consolidado e dividido em 180 parcelas mensais e iguais, respeitando-se os valores mínimos estipulados no art. 1º, §§ 3º e 4º. Assim, superou-se a problemática criada pelo REFIS, no qual era teoricamente possível o pagamento de um número infinito de parcelas. O valor das parcelas, no entanto, não é necessariamente fixo, uma vez que pode depender de circunstância variável, como o faturamento da pessoa jurídica. Mas, tratando-se de pessoa física, a parcela é fixa: 1/180 do débito total consolidado.

Como forma de atrair os contribuintes em débito com a União ao Programa em análise, o legislador, então, aplicou remissão parcial, cortando pela metade o valor das multas de mora e de ofício, não sendo aqui tocadas as multas isoladas.

Foi ainda permitido ao contribuinte que tivesse aderido ao REFIS optar entre manter-se naquele Programa ou desistir dele e optar pelo PAES, com o débito remanescente, bem como reparcelar o débito, em caso de rescisão de parcelamento pretérito. A autorização para reparcelar o débito, ainda que tenha sido excluído de outro parcelamento e independentemente da razão para tanto, vai de encontro ao que usualmente ocorre no parcelamento ordinário, no qual parte significativa do débito deve ser quitada à vista para então ser autorizado o reparcelamento.

Por fim, repetiu-se a disposição acerca da suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos crimes concernentes aos débitos parcelados.

2.2.4 PAEX – Parcelamento Extraordinário

O parcelamento instituído pela Medida Provisória (MP) nº 303 de 29 de junho de 2006 ficou conhecido como “PAEX – parcelamento extraordinário”⁵⁸. Há aspectos

⁵⁶ Lei nº 10.684/03, art. 1º, §1º e art. 2º.

⁵⁷ Lei nº 10.684/03, art. 9º.

⁵⁸ Parte da doutrina, como Zanillo (2015, p. 130), denomina o PAEX de “parcelamento excepcional” ao invés de “parcelamento extraordinário”. Isso se deve em virtude do art. 1º da MP, onde se lê que os débitos poderão ser “excepcionalmente, parcelados [...]”. Os próprios atos normativos da PGFN e da RFB ora denominam o PAEX de parcelamento excepcional (p. ex., Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 04/2006), ora de parcelamento extraordinário

dos dois parcelamentos vistos anteriormente reunidos no PAEX. Assim como o REFIS, o parcelamento da MP 303/06 esteve disponível apenas para pessoas jurídicas. De outro lado, assim como o PAES, incluía os débitos não-tributários do contribuinte, desde que administrados pela PGFN, Receita ou INSS. O prazo para adesão a esse Programa se encerrou em 15/09/2006. Essa MP dispôs acerca de três diferentes possibilidades de parcelamento.

A primeira possibilidade, prevista no art. 1º, autoriza o parcelamento dos débitos vencidos até 28/02/2003, em até 130 parcelas mensais, com 50% de desconto das multas de mora e de ofício, e correção pela TJLP. A totalidade dos débitos do contribuinte deveria ser consolidada para então calcular-se o valor das parcelas. O valor mínimo de cada uma delas seria de R\$ 200,00 para os optantes pelo SIMPLES e de R\$ 2.000,00 para os demais⁵⁹. Superou-se, assim, a questão do condicionamento do valor da parcela ao faturamento da empresa.

A segunda possibilidade, prevista no art. 8º, autoriza o parcelamento dos débitos vencidos até 31/12/2005, em até 120 parcelas mensais, obedecendo-se, no mais, ao disposto na Lei 10.522/02. Aqui, as únicas vantagens em relação ao parcelamento ordinário foram a concessão em dobro do número de parcelas, de até 60 para até 120, e a possibilidade de reparcelamento sem ônus. A taxa aplicada para a correção do débito, nesse caso, é a SELIC.

A terceira possibilidade, prevista no art. 9º, faz novamente referência aos débitos vencidos até 28/02/2003, alternativamente ao parcelamento em até 130 parcelas previsto no art. 1º. No art. 9º, possibilitou-se o pagamento à vista ou em até 6 parcelas mensais desses débitos, com 80% de desconto das multas de mora e de ofício e 30% de desconto dos juros. Os juros de mora, nesse caso, seriam calculados com atualização pela SELIC.

As vantagens em aderir ao PAEX, conforme exposto, variavam de acordo com a modalidade escolhida pelo contribuinte. Em todo caso, destaca-se a possibilidade de reparcelamento sem ônus para o devedor, sendo ainda livre a escolha em permanecer nos Programas anteriores, caso o contribuinte estivesse inscrito neles e com os pagamentos em dia, ou migrar para o PAEX.

(p. ex. Instrução Normativa RFB nº 756/2007. Entende-se, assim, que ambas as nomenclaturas podem ser utilizadas corretamente.

⁵⁹ MP nº 303/06, art. 3º, §2º.

Do exposto, vê-se que qualquer que seja a hipótese, o parcelamento da MP 303/06 é de prazo certo e parcela fixa, o que facilita sua aplicação. No entanto, há ainda uma dificuldade teórica envolvendo o PAEX: a MP que o instituiu não foi convertida em lei pelo Congresso Nacional no prazo estipulado pela Constituição.

De acordo com o art. 62, §3º da CRFB, uma MP perde vigência quando o Congresso Nacional deixa decorrer o prazo para a votação de sua conversão em lei. Nesse caso, deve-se editar decreto legislativo disciplinando as relações jurídicas dela decorrentes. No caso do PAEX, não houve decreto legislativo, sendo que a única regulamentação legislativa acerca da MP303/06 foi o ato nº 57 do presidente da Mesa do Congresso Nacional, de 31 de outubro de 2006, que simplesmente declarou que a MP 303/06 “teve seu prazo de vigência encerrado no dia 27/10/2006”. Essas circunstâncias nas quais há ausência de Decreto Legislativo são regidas pelo §11 do art. 62 da CRFB:

Art. 62. [...] §11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

Dessa forma, apenas os parcelamentos tempestivamente requeridos durante a vigência da MP e deferidos pelas autoridades fazendárias mantiveram sua eficácia.

2.2.5 REFIS da Crise

A Lei nº 11.941/09 ficou conhecida como REFIS da Crise, uma vez que a MP que a instituiu em primeiro lugar (MP nº 449/08) foi editada durante a crise financeira mundial de 2008, após a quebra de gigantes do sistema financeiro e seguradoras americanas, com a bolha imobiliária. Hack e Dallazem (2013, p. 52) argüem que, em virtude desse contexto, a MP nº 449/08 surgiu com o intuito de aliviar os efeitos da crise para as empresas brasileiras, muito embora a exposição de motivos da MP não faça referência alguma a esse fato.

Foram elegíveis para adesão ao Programa de Recuperação Fiscal nela previsto os débitos de qualquer natureza, tributária ou não, vencidos até 30/11/2008, desde que administrados pela PGFN ou pela RFB. Esse foi o primeiro Programa

editado após a unificação da Receita Federal com a Receita Previdenciária⁶⁰, razão pela qual o dispositivo não faz mais menção a débitos administrados pelo INSS. De acordo com a Portaria Conjunta PGFN/RFB 6/2009, o período para o contribuinte requerer adesão ao parcelamento da Lei 11.941/09 se deu entre 17/08/09 e 30/11/09 (art. 12 da portaria).

O REFIS da Crise contém tanto elementos dos parcelamentos anteriores como inovações próprias. Assim como os parcelamentos especiais mais antigos, prevê a possibilidade de um longo prazo para quitação dos débitos, com diversos benefícios em relação ao parcelamento ordinário⁶¹. Como inovações, destacam-se as seguintes: a) possibilidade de o contribuinte indicar quais de seus débitos deseja parcelar, não sendo necessária a inclusão o total de seus débitos consolidados⁶², bem como de escolher o número de parcelas a pagar; b) além da remissão parcial das multas de mora e de ofício, já previstas nos parcelamentos anteriores, incluiu-se a remissão parcial das multas isoladas e a remissão integral dos encargos legais⁶³; c) a progressividade das remissões, de forma inversamente proporcional ao número de parcelas, de modo que o benefício máximo seria atingido no caso de o contribuinte efetuar pagamento à vista; d) a permissão para incluir no Programa débitos que a lei geral de parcelamentos expressamente considera proibidos de serem parcelados⁶⁴, como, por exemplo, os decorrentes da prática do crime de apropriação indébita previdenciária; e) a remissão dos débitos que, em 31/12/2007, estivessem vencidos há cinco anos ou mais, cujo valor consolidado não ultrapassasse R\$ 10.000,00, independentemente da situação da exigibilidade do débito.

Em linhas gerais, estão previstas três modalidades de parcelamento na Lei 11.941/09, conforme as características do débito a ser parcelado: 1) art. 1º: débitos sem qualquer parcelamento anterior; 2) art. 2º: débitos decorrentes do

⁶⁰ Unificação dada pela Lei nº 11.457/07.

⁶¹ Lei nº 11.941/09, art. 1º.

⁶² Lei nº 11.941/09, art. 1º, §11.

⁶³ Lei nº 11.941/09, art. 1º, §3º, incs. Os encargos legais são aqueles decorrentes da inscrição do débito em Dívida Ativa da União. O valor do encargo é de 20% sobre o total do débito (art. 1º do Decreto-Lei 1.025/69), mas é dado um desconto de 10% caso o débito seja quitado antes do ajuizamento em execução fiscal (art. 3º do Decreto-Lei 1.569/77).

⁶⁴ Lei nº 11.941/09, art. 13.

aproveitamento indevido de créditos do IPI, com base em tabela do Decreto 6.006/06; 3) art. 3º: débitos que já tenham sido parcelados pelo REFIS, PAES, PAEX ou pelo parcelamento ordinário da Lei 10.522/02.

Em relação à remissão aplicada, os débitos que não tivessem sido objeto de parcelamento anterior tiveram descontos que diminuía com o aumento do número de parcelas, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 – Débitos que não foram objeto de parcelamento anterior – art. 1º, §3º, incs. I a V da lei 11.941/09.

Número de parcelas	Redução das Multas de Mora e de Ofício	Redução da Multa Isolada	Redução dos Juros de Mora	Redução dos Encargos Legais
À Vista	100%	40%	45%	100%
Até 30	90%	35%	40%	100%
Até 60	80%	30%	35%	100%
Até 120	70%	25%	30%	100%
Até 180	60%	20%	25%	100%

Fonte: ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de débitos tributários das empresas**. 4a ed. p. 157. Curitiba: Juruá, 2015.

A parcela mínima mensal, nesse caso, era de R\$ 50,00, para pessoas físicas, e de R\$ 100,00, para pessoas jurídicas. É interessante que se destaque uma situação administrativa que foi marcante em relação a esses valores mínimos. O procedimento de consolidação dos débitos a serem parcelados exigia ferramentas de sistemas computadorizados que a Fazenda Nacional não tinha à disposição. Por essa razão, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009 estabeleceu que, enquanto esse procedimento não fosse concluído, os devedores poderiam pagar apenas a parcela mensal mínima exigida em lei, para manter seu parcelamento em dia⁶⁵. Isso significa que até mesmo os grandes devedores da União, com dívidas superiores a 15 milhões de reais, alguns com dívidas bilionárias, puderam obter certidão positiva com efeito de negativa de débitos fiscais pagando apenas R\$ 100,00 por mês, enquanto a consolidação do parcelamento não era concluída. Tal situação se arrastou por alguns anos, uma vez que boa parte da consolidação teve de ser feita manualmente⁶⁶.

⁶⁵ Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/09, art. 3º, §1º.

⁶⁶ Neste sentido, vide Fraga e Gonçalves (2013, p. 176).

Já a parcela mínima referente aos débitos oriundos do aproveitamento indevido de créditos do IPI era de R\$ 2.000,00, podendo ser parcelados em até 12 vezes, com 100% de desconto das multas de mora e de ofício, 90% de desconto das multas isoladas, 90% de redução dos juros de mora e 100% de desconto dos encargos legais.

Para os débitos que já tivessem sido objeto de algum parcelamento anterior, o percentual remitido teria como critério qual modalidade de parcelamento o débito se incluiu. O valor original do débito seria recalculado, não se aplicando os benefícios dos Programas de origem⁶⁷. Proceder-se-ia à amortização dos valores já pagos⁶⁸ e, então, seriam aplicados os seguintes descontos⁶⁹, de acordo com a Tabela 2.

Tabela 2 – Débitos que foram objeto de parcelamento anterior – art. 3º, §2º, incs. I a IV da Lei 11.941/09

Parcelamento anterior	Redução das Multas de Mora e de Ofício	Redução da Multa Isolada	Redução dos Juros de Mora	Redução dos Encargos Legais
REFIS	40%	40%	25%	100%
PAES	70%	40%	30%	100%
PAEX	80%	40%	35%	100%
Lei 10.522/02	100%	40%	40%	100%

Fonte: ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de débitos tributários das empresas**. 4a ed. p. 157. Curitiba: Juruá, 2015.

2.2.6 Reaberturas do prazo para adesão ao REFIS da Crise

Passados quatro anos, foi publicada a Lei 12.865/13, que, em seu art. 17, reabriu o prazo para adesão ao parcelamento da Lei 11.941/09, entre 10/10/13 e 31/12/13. Essa nova adesão, em 2013, abrangia os mesmos débitos da Lei 11.941/09, vencidos até 31/11/08, e sob praticamente as mesmas condições e benefícios, exceto por uma nova estipulação acerca do valor mínimo de cada parcela a ser paga, antes da consolidação administrativa dos débitos. Aqui, o pagamento mínimo corresponderia ao menos à fração “R\$ d/x” mensais, sendo “d” o

⁶⁷ Lei nº 11.941/09, art. 3º, I.

⁶⁸ Lei nº 11.941/09, art. 3º, II

⁶⁹ Lei nº 11.941/09, art. 3º, §2º, incs. I a IV.

valor total do débito e “x” o número de parcelas pretendidas pelo contribuinte⁷⁰. Eliminou-se, assim, a possibilidade do parcelamento de dívidas milionárias com apenas parcelas de R\$ 100,00 mensais. Não foi permitido, na reabertura de prazo, o parcelamento de débitos do contribuinte que já tivesse participado e então sido excluído do próprio REFIS da Crise.

Houve uma segunda reabertura de prazo para adesão ao parcelamento da Lei 11.941/09, já em 2014, com a publicação da Lei 12.973/14. Ela alterou o art. 17 da Lei 12.865/13, dispondo que o prazo para adesão ao REFIS da Crise seria novamente prorrogado. Portanto, o prazo esteve mais uma vez reaberto, desta vez entre 14/05/14 e 31/07/14⁷¹. A principal diferença estabelecida por essa lei em relação às anteriores foi a possibilidade de compensar, com o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, não somente as multas de mora, de ofício, isoladas, e os juros de mora, mas também de até 30% do valor principal do débito, no caso de pagamento à vista, o que não tinha sido até então permitido⁷². No mais, foram mantidas as mesmas condições e benefícios dispostos na Lei 11.941/09.

Uma terceira reabertura de prazo para adesão ao parcelamento da Lei 11.941/09 se deu com a publicação da Lei 12.996/14. Essa lei ficou conhecida como “REFIS da Copa”, em virtude da proximidade de sua publicação com o evento desportivo. O prazo para adesão ficou reaberto, agora, até 31/08/2014. Houve, no REFIS da Copa, uma diferença fundamental em relação às duas reaberturas anteriores. Ao invés de se restringir a adesão aos débitos vencidos até 31/11/2008, a nova reabertura autorizou o parcelamento de débitos vencidos até 31/12/2013. No mais, o parcelamento se manteve com praticamente as mesmas condições e vantagens das reaberturas anteriores, exceto pela obrigação de se antecipar percentual do valor total do débito já nas cinco primeiras parcelas. O montante inicialmente previsto a ser adiantado foi logo alterado pela MP 651/14 e ficou em: 5% para débitos até um milhão de reais; 10% para débitos até dez milhões de reais; 15% para débitos até vinte milhões de reais; e 20% para débitos acima de 20 milhões de reais.

⁷⁰ Lei nº 12.865/13, art. 17, §2º.

⁷¹ Lei nº 12.973/14, art. 93.

⁷² Lei nº 12.973/14, art. 40, §7º.

Por fim, a Lei 13.043/14 alterou o prazo disposto no art. 2º da Lei 12.996/14, reabrindo uma quarta vez o período para adesão ao parcelamento da Lei 11.941/09, agora até 01/12/2014. Os créditos passíveis de serem parcelados foram os vencidos até 31/12/2013, assim como na reabertura anterior, sendo também aplicadas as mesmas condições e formas de pagamento, exceto previsão de aumento do percentual possível de utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, de até 30% para até 70% do valor principal, em caso de pagamento à vista (art. 33, §4º, incs).

2.2.7 Programas setoriais de parcelamento

Até aqui, foram vistas as normas que tinham como principal característica a abrangência em relação aos débitos e contribuintes aptos a participar dos Programas nela instituídos. Foram Programas que: (a) autorizavam todos os débitos vencidos até determinada data a serem parcelados, desde que administrados pela PGFN ou RFB; (2) não faziam distinção acerca do contribuinte que vinha parcelar seus débitos, à exceção do primeiro REFIS e do PAEX, que não permitiam a adesão de pessoas físicas. Mesmo assim, esses dois Programas não estipularam restrição acerca de quais pessoas jurídicas poderiam deles participar, de forma que também gozaram de ampla abrangência.

No entanto, houve um grande número de normas que se ativeram ao parcelamento de determinados débitos ou de determinados contribuintes, sempre com algum diferencial em relação ao parcelamento ordinário. Tais normas, aplicáveis apenas em situações específicas, foram editadas levando-se em consideração as dificuldades que certos setores da economia estavam enfrentando, num dado momento, bem como problemas históricos, a exemplo das dívidas dos Estados e dos Municípios. Essas normas são referidas como “programas setoriais de parcelamento”. Pretende-se, aqui, enumerar as principais normas criadas nesse sentido, sem, todavia, aprofundar-se nos detalhes de cada parcelamento.

2.2.7.1 Parcelamentos dos débitos de outros entes federativos.

Os Estados e Municípios, embora imunes aos impostos Federais, são historicamente grandes devedores de contribuições previdenciárias⁷³. A primeira norma acerca do parcelamento dos débitos oriundos dessas contribuições está disposta no art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Autorizava os Estados e Municípios a parcelarem seus débitos previdenciários em até 120 vezes, sem a incidência de multas ou juros. Posteriormente, houve ainda a edição das Leis 11.196/05, 11.457/07 e 12.810/13 que também tratam do parcelamento de débitos dos Entes Federativos.

Esse tema enfrenta complexidade, uma vez que os estados e municípios inadimplentes para com a União sofrem dificuldade na obtenção dos repasses federais a que fazem jus, o que pode obliterar a economia desses entes federativos⁷⁴.

2.2.7.2 Parcelamentos dos clubes profissionais de futebol e dos hospitais sem fins lucrativos

A Lei 11.345/06 permitiu adesão a específico programa de parcelamento às entidades desportivas participantes da loteria chamada TIMEMANIA e também aos hospitais e demais entidades beneficentes sem fins lucrativos (art. 4º, caput e §§12 e 13). Esse parcelamento englobava todos os débitos administrados pela Fazenda Nacional, inclusive os de FGTS, autorizando parcelamento em até 240 vezes, com remissão de 50% das multas (art. 4º, §1º). Os hospitais particulares, sem fins lucrativos conveniados ao SUS, foram contemplados com mais um programa de parcelamento, denominado “Prosus”, instituído pela Lei 12.873/13. Esse programa autorizava uma moratória dos débitos de tais hospitais que estivessem em grave situação econômica, com objetivo de impedir o término de suas atividades (art. 24, incs. I a IV). Essa moratória foi concedida pelo prazo de 180 meses (art. 37, §1º).

⁷³ As informações referentes a débitos inscritos em DAU que não estejam com exigibilidade suspensa são públicas e podem ser consultadas em:
<<https://www2.pgfn.fazenda.gov.br/ecac/contribuinte/devedores/listaDevedores.jsf>>.

⁷⁴ Vide item 1.1.5, neste sentido.

Já em 2015, os clubes profissionais de futebol foram novamente contemplados com um programa de parcelamento denominado “Profut” (MP 671/15). Os débitos podem ser divididos em até 240 parcelas, com remissões sobre as multas, juros e encargos legais (art. 9º, incs. I e II).

2.2.7.3 Parcelamento das microempresas e empresas de pequeno porte

A fim de permitir o ingresso no Simples Nacional de empresas que estivessem em débito com o Fisco, a Lei Complementar nº 123/06 autorizou o parcelamento dos débitos pretéritos dessas empresas, com vencimento até 31/01/2006, em até 120 parcelas mensais. Esse parcelamento abrangia inclusive os créditos de outros entes federativos, como é característico do Simples Nacional, mas nesse caso o requerimento deveria ser feito para cada Fazenda específica em que houvesse débitos (art. 79, §3º). Esse dispositivo sofreu alteração pela Lei Complementar nº 128/08, passando a autorizar o parcelamento em até 100 parcelas mensais dos débitos vencidos até 30/06/2008.

2.2.7.4 Parcelamentos das Instituições Particulares de Ensino Superior

Em duas ocasiões foram publicadas leis conferindo parcelamento dos débitos das Instituições de Ensino Superior: com o Fundo de Financiamento ao estudante do Ensino Superior (FIES), Lei 10.260/01 e com o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (PROIES), em 2012 (Lei 12.688/12).

O FIES era destinado a promover o financiamento dos estudantes em Instituições de Ensino Superior. Como forma de fomentar o Programa, a Lei 11.522/07 incluiu o §5º no art. 10 da Lei 10.260/01, autorizando o parcelamento dos débitos das instituições que participassem do Programa, em até 120 prestações mensais.

Já o PROIES autorizou o pagamento dos débitos das instituições de ensino superior em 180 parcelas (art. 10), sendo que a primeira parcela só precisaria ser paga após uma moratória de 12 meses. Além disso, até 90% do valor de cada parcela podia ser pago com títulos da dívida pública, que as instituições fariam jus por disponibilizar bolsas de estudos para o Programa Universidade para Todos (Prouni).

2.2.7.5 Parcelamento do PIS, COFINS e IRPJ de contribuintes específicos

A Lei 12.865/13, além de reabrir o prazo para adesão ao parcelamento da Lei 11.941/09, conforme visto acima, também criou um parcelamento autônomo e bastante específico, abrangendo três tipos de débitos: (1) PIS e COFINS devidos por instituições financeiras e seguradoras (art. 39, caput); (2) débitos de pessoas jurídicas que estivessem discutindo judicialmente a da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (art. 39, §1º); (3) e débitos de IRPJ e CSLL relativos ao lucro obtido por empresa controlada ou coligada no exterior (art. 40). Destaca-se que as vantagens desses parcelamentos criados pela Lei 12.865/13, disponíveis apenas a contribuintes específicos (bancos, multinacionais, importadoras e seguradoras), podem ser ainda maiores do que as obtidas com os outros parcelamentos especiais, chegando à remissão integral das multas de mora, de ofício, isoladas e encargos legais (por exemplo, art. 39, I e art. 40, I). Ou seja, nesse caso, paga-se apenas o valor que seria devido à época do pagamento tempestivo.

A Lei 12.865/13 ainda faz referência à reabertura do prazo para adesão ao parcelamento da Lei 12.249/10. Essa lei, do ano de 2010, trata do Programa de Recuperação Fiscal dos débitos administrados pelas autarquias, fundações públicas federais e pela Procuradoria-Geral Federal. Não se tratam, portanto, de créditos da União.

Este Capítulo apresentou a legislação em torno dos Programas de Recuperação Fiscal. A situação fático-jurídica criada pelo conjunto dessas normas, bem como suas consequências, será, doravante, simplesmente denominada de “Contexto Normativo”. O Capítulo III terá por objetivo criticar esse Contexto e

verificar em que medida ele interfere nas relações jurídico-tributárias e no comportamento do contribuinte.

3. CAPÍTULO III – OS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL SOB O ENFOQUE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO E DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A partir da leitura do Capítulo II, pôde-se ver em que medida os parcelamentos instituídos pelos Programas de Recuperação Fiscal diferem do parcelamento comum, da lei 10.522/02. Não resta dúvida que o pagamento a partir das condições estabelecidas por esses Programas é, em alguma medida, mais vantajoso do que no caso de parcelamento ordinário.

Ainda, em consonância com o disposto no Capítulo I, sabe-se que usualmente não há de se falar em violações aos princípios constitucionais da tributação quando da edição de norma que autorize moratória ou parcelamento de créditos fiscais. É perfeitamente compatível com a discricionariedade do legislador que, em momentos de particular interesse público, sejam publicadas normas dispondo acerca do pagamento parcelado do crédito público. Podem-se destacar, como casos de interesse público por norma de parcelamento, a necessidade extraordinária de arrecadação ou situação de grave crise econômica.

Os benefícios concedidos pelos Programas, bem como o aumento proporcionado inicialmente na arrecadação, podem induzir, de acordo com Fraga e Gonçalves (2013, p. 158), “a uma apressada conclusão de que a medida traria somente efeitos positivos para o bom funcionamento da máquina estatal, além de permitir aos contribuintes a regularização de eventuais pendências”. Observando-se o Contexto Normativo até aqui estudado, porém, o que se percebe é algo um tanto diferente. Não aparenta ser sustentável a justificativa de interesse público se o legislador promove edição periódica de normas excepcionais em matéria de créditos fiscais vencidos. Ainda que as ementas e redações dos textos legais sugiram que se trata de Programa excepcional, a constatação de que periodicamente as mesmas condições são ofertadas em um novo Programa, põe a própria excepcionalidade dessa legislação em xeque.

Neste Capítulo, pretende-se demonstrar que a produção sistemática de Programas de Recuperação Fiscal é capaz de romper a estabilidade das relações jurídicas, causando tratamento diferenciado entre contribuintes adimplentes e inadimplentes, em violação ao princípio da isonomia no âmbito das relações

tributárias, além de interferir no tratamento conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte. Num segundo momento, valendo-se da metodologia da AED, será avaliada como tal produção legislativa recorrente é capaz de afetar o comportamento dos contribuintes em relação ao Fisco.

3.1 PADRÕES OBSERVÁVEIS NOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL

É possível traçar uma linha histórica das normas que instituíram Programas de Recuperação Fiscal de créditos da Fazenda Nacional, para chegar ao seguinte quadro:

Tabela 3 – Linha do tempo dos Programas de Recuperação Fiscal

Programa Lei nº	REFIS 9.964/00	PAES 10.684/03	PAEX -	REFIS da Crise 11.941/09	Reabertura de prazo 12.865/13	Reabertura de prazo 12.973/14	REFIS da Copa 12.996/14	Reabertura de prazo 13.043/14
Medida Provisória relativa	2.004-6/00	-	303/06	449/08	-	627/13	-	651/14
Data MP Data Lei	10/03/00 10/04/00	30/05/03	29/06/06 -	03/12/08 27/05/09	09/10/13	11/11/13 13/05/14	18/06/14	09/07/14 13/11/14
Abrange débitos vencidos até	29/02/00	28/02/03	28/02/03	30/11/08	30/11/08	31/11/08	31/12/13	31/12/13

Fonte: O autor.

Em relação ao período disposto na tabela, constata-se que, considerando-se as reaberturas de prazo para adesão, houve oito Programas em quinze anos. Nota-se que nem todo Programa abrange novos débitos vencidos. Alguns apenas reabriram o prazo para adesão de Programas anteriores, ainda que com pequenas alterações normativas.

Houve efetivamente abrangência de novos débitos vencidos em quatro dos Programas, nos anos de 2000 (REFIS), 2003 (PAES), 2009 (REFIS da Crise) e 2014 (REFIS da Copa). Dessa forma, constata-se que, nesse período de quinze anos, o maior intervalo de tempo no qual um débito inadimplido esteve fora da abrangência de algum Programa foi de seis anos e três meses: entre março de 2003, data de

vencimento do primeiro débito não abrangido pelo PAES, e maio de 2009, data da publicação do REFIS da Crise. Mas, na média, esse intervalo de tempo é menor. Estatisticamente, o tempo médio que um débito esteve fora da abrangência de algum Programa, nesse período, é de, aproximadamente, trinta e cinco meses, ou seja, dois anos e onze meses⁷⁵.

Diferentemente do que acontece no parcelamento ordinário, a adesão a parcelamento especial deve ser requerida dentro de um período específico, indicado na própria norma que o institui. Perdido esse prazo, o devedor fica restrito ao parcelamento ordinário, ou deve aguardar uma possível reabertura de prazo, como ocorreu diversas vezes nesse período.

Em relação aos benefícios de cada Programa, houve progressivo ajuste dos termos e condições dos parcelamentos. De início, houve vinculação dos valores das parcelas ao faturamento da empresa devedora, o que se revelou demasiadamente oneroso para a administração tributária, bem como propício para a prática de fraudes. Por essas razões, as normas se afastaram de tal vinculação, permitindo que o contribuinte elegeesse o número de parcelas que desejava pagar, respeitando-se limites mínimos para cada parcela.

As remissões aplicadas em cada Programa foram se expandindo, partindo de um valor fixo, de 45% das multas ofício, até que por fim englobaram também as multas de mora, as multas isoladas e os encargos legais dos débitos, em percentuais variáveis conforme o número elegido de parcelas.

A possibilidade de uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL também foi gradativamente aumentada. Os primeiros Programas autorizaram apenas o seu uso para abatimento do valor remanescente dos juros de mora e das multas de mora e de ofício. Já os Programas mais recentes autorizaram também abatimento das multas isoladas, dos encargos legais e até mesmo de parte do valor principal do débito. Essa parte do valor principal era limitada de 30% do valor do débito, com a Lei 12.865/13, mas chegou a 70%, com a Lei 13.043/14.

Em suma, percebe-se que enquanto determinadas questões foram corrigidas, a tendência que a legislação tem mostrado adotar prossegue no sentido de ampliar os benefícios obtidos através dos Programas de Recuperação Fiscal. Esses benefícios tendem a reduzir ao máximo as sanções associadas à conduta

⁷⁵ Vide Anexo I para demonstração da tabela e dos cálculos que levaram a essa conclusão.

antijurídica do inadimplemento, quais sejam, a imposição de multas, juros e encargos legais.

Por fim, o último padrão que deve ser mencionado faz referência aos programas setoriais de parcelamento. Os Estados e Municípios são contemplados periodicamente com programas específicos em relação aos seus débitos previdenciários. Também, observa-se criação sistemática de normas acerca do adimplemento de créditos fiscais vencidos das Instituições de Ensino Superior, Hospitais sem fins lucrativos e clubes de futebol profissional.

3.2 ROMPIMENTO DA SEGURANÇA, DA ISONOMIA E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS

A segurança jurídica é princípio basilar não só do Direito Tributário, mas do próprio ordenamento jurídico. SILVA, J. A. (2011, p. 434) compartilha o entendimento de que a segurança jurídica “consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”. Para que possa haver segurança jurídica em um ordenamento, é necessário que haja expectativa de estabilidade legislativa, na qual seja possível concluir com razoável precisão quais serão as consequências de determinados atos perante tal legislação. A guarida constitucional desse princípio se encontra petrificada no inciso XXXVI do art. 5º da CRFB⁷⁶.

Martins e Sousa (2010, p.78), em artigo que analisa o REFIS da crise, defendem que, nos últimos tempos, esse princípio tem sido comprometido de forma drástica no Brasil, no campo do Direito Tributário:

A complexidade da legislação tributária e a sucessão ininterrupta de normas modificando o regime de tributos em curto espaço de tempo afetam toda a sociedade e até mesmo o Poder Judiciário, o que pode ser constatado pela dificuldade de se obter, para as mesmas questões jurídicas, decisões uniformes, às vezes no seio do mesmo Tribunal.

⁷⁶ CRFB. Art. 5º, XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

As relações jurídicas constituídas conforme cada Programa são mantidas de acordo com as regras que vigoram à época, não sendo alteradas pelas normas posteriores. É o que ocorreu, por exemplo, no caso do PAEX, que perdeu vigência pela falta de conversão da MP 303/06 em lei. A partir dessa concepção, uma leitura gramatical do art. 5º, XXXVI, da CRFB pode transmitir a impressão de que não há violação ao Direito na produção normativa reiterada em matéria de parcelamento. Essa conclusão, no entanto, não subsiste ao se identificar esse inciso não apenas como norma, mas como instituidor de princípio constitucional que rege as normas do ordenamento⁷⁷. Como tal, a segurança jurídica não serve apenas para proteger o direito adquirido, mas principalmente para permitir que o cidadão saiba quais serão as consequências de seus atos, perante o ordenamento jurídico.

A relação entre segurança jurídica e isonomia é muito próxima, uma vez que a falta de estabilidade nas relações jurídicas causa, precisamente, tratamento diferenciado para pessoas em mesma situação fática. A exposição acima, por Martins e Sousa, denota que até mesmo os Tribunais, compostos por membros que em tese conhecem o Direito vigente, enfrentam dificuldade em assimilar a legislação tributária, na rapidez com que é alterada, seja por Medida Provisória, seja pelo Poder Legislativo. Maior dificuldade ainda, então, terá o contribuinte, ao tentar fazer prognóstico acerca das consequências de seus atos em questão tributária. Fica assim caracterizada acentuada insegurança jurídica das relações nessa seara, acompanhada da correspondente violação à isonomia.

O quadro se agrava ao considerar-se que até mesmo os crimes contra a ordem tributária deixam de ser puníveis com o parcelamento do débito correspondente. Assim, a questão moral envolvendo o inadimplemento ou até mesmo a sonegação fiscal parece perder importância para a sociedade brasileira. Por conseguinte, não é de se causar espanto que o aspecto imoral da inadimplência fiscal não seja sequer considerado por parte dos contribuintes, em seu planejamento tributário.

A certeza de que um novo Programa atenuará as graves consequências das condutas contrárias à ordem jurídica demonstra a contundente ineficácia das sanções legais pela prática desses atos. Fica prejudicada e de difícil análise a

⁷⁷ Vide item 1.1.3 desta monografia, acerca da discussão entre normas e princípios.

relação entre ato ilícito e sanção, quando o ilícito se dá em matéria tributária. É o que aponta Selva (2015, p. 102) ao se manifestar sobre o tema dos parcelamentos:

Todos sabem, por ser voz corrente, que é melhor não pagar e esperar o próximo parcelamento, quando certamente virão inúmeros benefícios para o devedor mais esperto; tanto isso é verdade que os mapas gerenciais da dívida ativa da União revelam diminuição da arrecadação exatamente nesse sentido.

O problema é que nem todos reagem dessa forma. Alguns contribuintes realmente mantêm suas obrigações fiscais em dia, por mais que isso possa contrariar a racionalidade do Contexto. Eles mantêm suas obrigações adimplidas, seja por desconhecerem a complexidade normativa envolvendo o tema, seja por questões morais, ou simplesmente por querer evitar as vicissitudes dos procedimentos administrativos fiscais de lançamento de débitos. E será para com esses contribuintes que a isonomia estará rompida. Não é compatível com o princípio da isonomia, a ocorrência de situação na qual o contribuinte que mantém o pagamento de seus tributos em dia venha a ser surpreendido com posterior publicação de lei que torna financeiramente mais rentável a posição de quem optou por violar o Direito, postergando esse pagamento⁷⁸.

O cenário tributário brasileiro não permite mais que o empreendedor apenas cumpra a legislação tributária sem levar em consideração os possíveis benefícios de se postergar a arrecadação para um momento futuro, pagando seus débitos fiscais apenas após a instituição de novo Programa de Recuperação Fiscal. Fazer isso, numa economia capitalista, pode custar sua capacidade de ser competitivo em relação aos seus concorrentes, que é o prelúdio do término de suas atividades.

Observando-se o Contexto através de outro princípio, o da capacidade contributiva, conclusões semelhantes podem ser extraídas. Como na análise acima, um olhar superficial não irá demonstrar contradição entre os Programas e esse princípio fundamental do Direito Tributário. Aparentemente, a capacidade contributiva é observada quando se autoriza que o contribuinte escolha o número de parcelas a pagar, ou que possa pagar parcelas proporcionais ao faturamento da

⁷⁸ Será exemplificado como o devedor pode se beneficiar financeiramente da inadimplência fiscal, neste contexto, no item 3.2.1.

empresa. Mas essa conclusão também não subsiste após exame mais detalhado. Explica-se.

Em virtude do exposto acima, acerca da isonomia, vê-se que o planejamento tributário das empresas deve se atentar à possibilidade de não pagar um débito fiscal no momento de seu vencimento, mas em momento posterior, após publicação de novo Programa. Não se trata de análise simples. Diversos elementos jurídicos, contábeis e políticos devem ser levados em conta. Ocorre que as empresas que dispõem de recursos humanos nas áreas jurídicas e contábeis, ou que têm conexões políticas suficientes para promover essa análise, são justamente as empresas de maior porte e, portanto, com maior capacidade contributiva. É nesse sentido que se entende violado o princípio. Mais uma vez, o problema não está no Programa isoladamente considerado, mas no Contexto de produção reiterada de leis excepcionais em matéria fiscal.

Por fim, deve-se fazer menção a outra situação relacionada à capacidade contributiva, causada a partir do parcelamento setorial instituído pela lei 12.865/13⁷⁹. O maior benefício dado aos devedores em um programa de quitação de débitos vencidos foi observado aqui. Dependendo da forma de pagamento, aplicou-se remissão integral das multas, juros e encargos legais, justamente aos bancos, seguradoras e multinacionais⁸⁰, empresas cujo poder econômico é evidentemente elevado.

Apesar de não terem sido benefícios que abrangessem a totalidade dos débitos desses devedores, é questionável qual seria o interesse público de se beneficiar tais instituições com incentivos ainda acima daqueles previstos para as demais empresas, em clara violação ao princípio da capacidade contributiva.

3.3 ABORDAGEM DO CONTEXTO NORMATIVO CONFORME A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Para utilizar a AED como método de avaliação da eficácia de uma norma, ou de um conjunto de normas, é preciso ter claro quais são os pressupostos da análise

⁷⁹ Vide item 2.2.7, acerca deste parcelamento.

⁸⁰ Lei nº 12.865/13, arts. 39 e 40.

a ser realizada, bem como quais são os objetivos que se pretende atingir com essas normas. Ou seja, é preciso modelar o problema. Propõe-se, aqui, realizar análise da eficácia do conjunto de normas criadas em torno dos Programas examinados. Por simplificação, a situação atual, na qual há expectativa de reedição periódica de normas instituindo Programas de Recuperação Fiscal será aqui denominada de “Contexto Normativo”. A existência desse Contexto modifica a estrutura de estímulos usualmente presente, o que pode interferir na conduta do contribuinte. Para iniciar a análise, então, serão destarte examinados quais os objetivos a que as normas se propõem e quais são os pressupostos da própria análise, conforme o método econômico.

Na verdade, dada a grande complexidade das interações entre o poderio econômico, os interesses políticos e o processo legislativo, não há como afirmar com certeza quais foram os reais objetivos do legislador ao criar as normas referentes aos Programas de Recuperação Fiscal. O melhor que se pode fazer, nesse sentido, é supor que o objetivo do legislador tenha sido condizente com o interesse público, ao qual todos os seus atos devem, ou deveriam, estar subordinados. Se isso for verdade, então os Programas devem ter como objetivos: a) reduzir a inadimplência fiscal, o que, por conseguinte, aumenta a arrecadação; b) possibilitar a recuperação de contribuintes em crise financeira; c) reduzir a litigiosidade administrativa e judicial entre a União (Fazenda Nacional) e o contribuinte.

Por mais que se possam intuir ainda outros objetivos, entende-se razoável que se as três metas acima descritas fossem alcançadas, os Programas seriam bem sucedidos, promovendo o interesse público. Em seguida, será preciso estabelecer os pressupostos dessa análise, conforme o método econômico. Isso deve ser feito lembrando-se dos pressupostos explicados no item 1.2.3 deste trabalho. Primeiramente, o bem econômico mais importante nesse Contexto é o dinheiro, já que é o principal veículo possível para pagamento de créditos fiscais⁸¹.

Em relação ao comportamento dos agentes econômicos, será estabelecido, em primeiro lugar, que o principal interesse do contribuinte, nesse Contexto, será o

⁸¹ CTN, art. 3º. “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. É de se ressaltar que a Lei Complementar nº 104/01 alterou o art. 156 do CTN, elencando a “dação em pagamento” como forma de extinção do crédito tributário. Assim, é possível, ainda que apenas teoricamente, uma vez que pendente devida regulamentação geral, extinguir créditos tributários através da entrega ao Fisco de bens econômicos que não sejam unicamente o dinheiro.

de verter o maior benefício financeiro possível para si. Portanto, usará de sua racionalidade para promover esse interesse.

Ainda em relação ao comportamento dos agentes, foi visto no item 2.1.3 que o pedido de adesão a Programa de Recuperação Fiscal constitui confissão irrevogável e irretratável da dívida fiscal. Isso significa que, muito embora haja diversas vantagens em aderir ao Programa, a análise dos benefícios de se confessar determinada dívida, possivelmente ainda nem lançada pelo Fisco, deve ser feita. Na realidade, muitos contribuintes terminaram por se colocar em situação financeira ainda mais grave após adesão a certos Programas, pois não foram capazes de sopesar os benefícios e prejuízos dessa confissão. Considerando-se que o agente econômico se comporta de forma racional maximizadora de seus interesses, não será levada em conta a possibilidade de que, em determinado Programa, possa haver adesão prejudicial aos interesses do contribuinte. Dessa forma, ter-se-á na presente análise a suposição de que o contribuinte é racionalmente capaz de compreender em que medida a adesão de seus débitos a determinado Programa será benéfica, não se optando por situações prejudiciais, e agindo de forma a verter para si o maior benefício financeiro possível.

Como última observação acerca do comportamento dos agentes, foi visto, de acordo com os padrões expostos no item 3.1, que há expectativa de que os débitos vencidos do contribuinte fiquem fora da abrangência dos Programas de Recuperação Fiscal, em média, por trinta e cinco meses, ante a republicação periódica de normas criando esses Programas. Tais normas concedem benefícios que suprimem grande parte das sanções pecuniárias aplicadas em virtude da inadimplência fiscal. A partir do pressuposto da racionalidade dos agentes, entende-se que o contribuinte é capaz de perceber esse padrão e pautará sua conduta de acordo com esse estímulo.

Em relação ao individualismo metodológico, será feita análise do comportamento individual do contribuinte, levando-se em conta, no entanto, as interações que os demais agentes tenham entre si e com o cenário modelado. A partir da análise do comportamento individual é que se concluirá o comportamento dos contribuintes, de forma coletiva.

Por fim, será útil que a análise seja feita observando-se duas situações distintas. A primeira seria como o contribuinte se comporta perante um Programa específico, sem considerar a existência de Contexto no qual essas normas são

republicadas periodicamente; a segunda situação seria como ele se comporta depois de estabelecido o padrão de reiteradas produções normativas nesse sentido, ou seja, depois da constatação do Contexto Normativo.

3.3.1 Diminuição da inadimplência

Primeiramente, verificar-se-á possível mudança na conduta do contribuinte que tenha por hábito a inadimplência ou sonegação fiscal, mesmo antes da implementação de qualquer Programa de Recuperação Fiscal. Ou seja, esse contribuinte está acostumado a correr os riscos de se enfrentar as sanções ao inadimplemento que normalmente estão presentes, fora dos Programas.

Ora, deve ser considerado que nenhum Programa agrava as sanções impostas aos inadimplentes ou sonegadores. Ainda mais, existe a necessidade de se confessar de maneira irretratável os débitos que se deseja incluir nos Programas, mesmo antes do lançamento pela autoridade fazendária. Isso é um contra-estímulo à adesão, por parte daqueles que têm por hábito sonegar ou manter-se na inadimplência. Dessa forma, não aparenta haver razão lógica para supor que haja diminuição da inadimplência por parte desse contribuinte. Nesse ponto os Programas não são eficazes para diminuir a inadimplência.

Em segundo lugar, verifica-se que, se desconsiderado o Contexto de produção normativa reiterada, um único Programa também não interfere na conduta do contribuinte que esteja com seus débitos adimplidos, uma vez que o Programa específico em nada o beneficia ou prejudica.

No entanto, a situação muda a partir do momento em que o Contexto Normativo passa a ser considerado, ao invés de um único Programa. A partir da constatação de que os Programas são periodicamente reeditados, o contribuinte que estiver com seus débitos adimplidos passará a sopesar a possibilidade de se postergar o pagamento de seus débitos fiscais para momento posterior ao vencimento, se as sanções da inadimplência não forem graves o suficiente. Na prática, basta que ele verifique duas situações: a) que não necessita de Certidão Negativa de Débitos Federais ou, precisando, que seja, então, capaz de manter

suspensa a exigibilidade do débito⁸²; e b) que o benefício financeiro auferido pelo aumento momentâneo dos recursos em caixa seja maior do que o valor das multas, juros e encargos que terá de pagar quando vier a adimplir seu débito com atraso.

Ora, como os Programas oferecem remissões parciais ou integrais exatamente nessas rubricas, a possibilidade de obter vantagem financeira com a postergação do pagamento é concreta. Há também possibilidade concreta de manter tais débitos com sua exigibilidade suspensa, através da interposição de recursos administrativos, o que será analisado quando da análise do objetivo referente à litigiosidade, mais a frente.

Para facilitar a compreensão da situação na qual o contribuinte auferir benefício financeiro com a inadimplência, dentro desse Contexto Normativo, propõe-se um exemplo simplificado. Seja “A” uma instituição financeira cujo objeto social é o empréstimo de dinheiro aos seus clientes, mediante a cobrança de juros mensais. O contador de “A” verifica que há R\$ 100,00 em tributos federais que devem ser recolhidos, com vencimento no mês de junho de 2015. “A” deve decidir se posterga ou não esse recolhimento, a fim de verter o maior benefício financeiro possível para si. Como visto acima, o tempo médio que esse débito de R\$ 100,00 ficará fora da abrangência de um Programa é de 35 meses. Assim, supõe-se que após esse prazo haverá novo Programa abrangendo o débito. Suponha-se, também, que as remissões aplicadas por esse futuro Programa sejam as mesmas da Tabela I (p. 53), que contém as remissões aplicadas no caso do REFIS da Crise. Por fim, sabe-se que a instituição financeira usualmente emprestaria os mesmos R\$ 100,00, pelo prazo de 35 meses, aplicando-se 2% de taxa de juros simples mensais.

Observe-se o que ocorre no caso de “A” decidir postergar o recolhimento, conforme exposto acima, para pagar à vista após instituição do novo Programa e, enquanto isso, emprestar esses R\$ 100,00 aos seus clientes. Nesse caso, sendo apenas uma falta de recolhimento, não há descumprimento de obrigações tributárias acessórias, de forma que não será aplicada multa isolada. Serão aplicadas, no entanto, multas de mora, de ofício e possivelmente encargos legais pela inscrição do débito em dívida ativa. Verificando-se a Tabela I, vê-se que, no caso de pagamento à vista, a remissão das multas de mora, de ofício e dos encargos legais será de

⁸² Débitos com exigibilidade suspensa autorizam a emissão de Certidão Positiva com efeito de Negativa.

100%, e será de 45% a remissão aplicada aos juros de mora. Portanto, o único ônus a ser aplicado será de 55% da taxa SELIC acumulada nesses 35 meses.

Conforme tabela apresentada no Anexo II, a Taxa SELIC mensal média, nos últimos 10 anos (jan/06 a mai/15), foi de 0,87% ao mês. Considerando-se essa média, a taxa a ser aplicada após 35 meses de inadimplência seria de 30,58%⁸³. Aplicando-se, agora, a remissão prevista no Programa, de 45% sob o valor dessa taxa acumulada, o valor cairá para 16,82%. Ou seja, após 35 meses de inadimplência, será possível quitar o débito original por R\$ 116,82. Enquanto isso, “A” terá recebido de volta os R\$ 100,00 que emprestou e mais R\$ 70,00 de remuneração por juros. O ganho com o recolhimento postergado foi de R\$ 53,18, ou seja, de 53,18% em relação ao capital inicialmente não recolhido ao Fisco.

Esse exemplo, apesar de não levar todas as variáveis em conta, serve para demonstrar como é possível auferir benefício financeiro a partir da inadimplência fiscal, desde que se parta do pressuposto que serão publicados novos Programas de Recuperação Fiscal, periodicamente. Tivessem as multas, encargos legais e juros totais sido aplicados, essa situação mudaria, não sendo rentável para a instituição financeira.

Voltando à análise inicialmente proposta, percebe-se que, estando o contribuinte ciente do Contexto Normativo, ele deixará de recolher os seus tributos ou contribuições na ocasião do vencimento, para fazê-lo após publicação de um novo Programa, sempre que sua avaliação for de que o benefício auferido será maior do que as sanções aplicadas. Isso passa a ser viável em virtude das remissões concedidas pelo Programa. Nesse sentido, considerando-se o Contexto Normativo, os programas de recuperação fiscal também são ineficazes na redução da inadimplência, pois a estimulam ao invés de coibi-la.

3.3.2 Recuperação de contribuintes em crise financeira

Novamente, será feita análise em dois momentos distintos. Primeiramente considerando-se um Programa isoladamente, ausente o Contexto Normativo. Nesse

⁸³ A Taxa SELIC é capitalizada a juros simples. O mês do pagamento deve ser corrigido com juros de 1% (Lei 9.250/95, art. 14, III). Assim, basta aplicar $[(34 \times 0,87) + 1] \% = 30,58\%$.

caso, para o contribuinte que passa por situação de crise financeira, o Programa pode oferecer estímulo suficiente para que sejam retomados os pagamentos, em virtude das remissões e prazos estendidos para se adimplir com o débito, que não estavam inicialmente previstos na equação. Dessa forma, entende-se que um Programa específico, sem ser considerado o Contexto de produção normativa reiterada, possa ser eficaz na recuperação financeira desse contribuinte e na consequente diminuição de sua inadimplência.

No entanto, mais uma vez a situação muda com a constatação do Contexto Normativo. Conforme visto acima, na análise da inadimplência, a partir do momento em que o Contexto é observado pelo contribuinte, ele passa a pautar sua conduta de acordo com essa situação, a fim de maximizar seu benefício financeiro. Ora, se o contribuinte já está levando em consideração, no seu planejamento tributário habitual, que irá fazer uso dos benefícios fiscais de futuro Programa, então esses benefícios não serão mais capazes de reverter eventual situação de crise financeira que o contribuinte venha a se encontrar. Assim, dentro do Contexto Normativo, os Programas não são eficazes para recuperação financeira dos contribuintes em crise.

3.3.3 Redução da litigiosidade

Considerando-se a publicação do Programa, mas ausente o Contexto Normativo, é de se esperar que diversas reclamações administrativas perante o Fisco e ações judiciais que tenham por objetivo a revisão de lançamento fiscal, sejam extintas por ato do próprio contribuinte em débito com a União. Isso se dá, pois é possível que os benefícios não inicialmente previstos a que ele fará jus quando da adesão de seus débitos ao Programa sejam tão grandes quanto os benefícios que obteria com a procedência das reclamações administrativas ou ações judiciais. Ainda, as execuções fiscais contra os devedores que aderissem ao Programa seriam suspensas pela Fazenda Nacional, enquanto os pagamentos ao Programa estiverem em dia. Dessa forma, entende-se que o Programa, ausente o Contexto Normativo, é eficaz para reduzir a litigiosidade entre o Fisco e o contribuinte.

Porém, verificando-se presente o Contexto, a análise precisa ser refeita. Foi demonstrado, na análise acerca da inadimplência, que o contribuinte que optar por

postergar o pagamento de seus débitos deve encontrar uma forma de mantê-los com exigibilidade suspensa, de modo a fazer jus a Certidão Positiva com efeito de Negativa. Nesse sentido, o CTN dispõe, no art. 151, III, que as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

O que se pode esperar, nesse sentido, é que haja aumento de reclamações e recursos protelatórios, que o contribuinte interponha a fim de manter a exigibilidade de seu débito suspensa enquanto aguarda a publicação do próximo Programa. Se for levado em conta o tempo médio que usualmente decorre entre a fiscalização, o lançamento, a reclamação administrativa, o julgamento em primeira instância, a interposição de recursos e o julgamento em instância superior, é razoável supor que o débito ficará com exigibilidade suspensa durante a maior parte dos dois anos e onze meses que se espera até a publicação do próximo Programa.

Portanto, entende-se que, dentro do Contexto Normativo, os Programas não são eficazes para reduzir a litigiosidade entre o Fisco e os contribuintes, pois também a estimulam ao invés de coibi-la.

Neste Capítulo foi tecida crítica acerca do padrão verificado no Ordenamento Jurídico Brasileiro, no qual há periódica reedição de normas que instituem Programas de Recuperação Fiscal da Fazenda Nacional. O Contexto Normativo criado nesse sentido é capaz de tornar ineficaz o Programa de Recuperação Fiscal em relação aos objetivos a que se propõe. Ainda mais, tal Contexto Normativo é capaz de subverter a lógica dos Programas, se individualmente considerados, provocando reações diametralmente contrárias aos objetivos de cada um. Ainda, podem provocar situações jurídicas incondizentes com os princípios inerentes ao Sistema Constitucional Tributário, lesando a isonomia e o tratamento conforme a capacidade contributiva de cada contribuinte.

CONCLUSÃO

Esta monografia teve por objetivo analisar as consequências nas relações jurídico-tributárias, bem como a influência no comportamento dos contribuintes, causadas por uma série de Programas de Recuperação Fiscal publicados desde o ano 2000. Para se atingir esse objetivo, foi feita exposição propedêutica acerca do Sistema Tributário Nacional e da Análise Econômica do Direito. Explicou-se como o bojo ferramental das Ciências Econômicas pode ser utilizado para auxiliar os juristas na análise da eficiência de uma norma ou conjunto de normas, o que auxilia na tomada de decisões fundamentadas.

Os Programas de Recuperação Fiscal existentes foram examinados, iniciando-se por explanação acerca da administração do crédito público no âmbito federal. Durante a exposição, evidenciaram-se as vantagens periodicamente conferidas aos contribuintes inadimplentes com o Fisco, através desses Programas. A depender da forma de pagamento, os Programas conferem remissões parciais ou integrais às multas, aos juros e aos encargos legais, além de prazos estendidos para parcelamento do débito e outras condições especiais de pagamento. Tais vantagens são consideradas excepcionais em relação à forma usual que o ordenamento jurídico brasileiro prevê para pagamento de débitos vencidos, disposta na Lei 10.522/02. São condições provisórias, uma vez que há prazo certo e curto para que o contribuinte escolha ou não aderir aos seus termos.

No entanto, com a verificação de que os Programas foram periodicamente republicados, nos últimos quinze anos, cada qual com sua especificidade, o caráter excepcional e provisório atribuído a essas normas foi colocado em xeque. Observou-se, assim, um padrão legislativo que vem se repetindo e se intensificando, no sentido de afagar as graves consequências da inadimplência fiscal, previstas na legislação perene.

Desde o primeiro momento, a publicação de um Programa tende a interferir no tratamento isonômico devido a contribuintes que se encontram em mesma situação fático-jurídica. Em especial, há tratamento diferenciado quando se considera o contribuinte que manteve o pagamento de suas obrigações fiscais em dia e não será em nada beneficiado com o Programa. Essa violação se amplia para atingir também o princípio da capacidade contributiva, a partir do momento em que

for constatada a formação do referido padrão legislativo. As republicações periódicas dos Programas proporcionam possibilidade de se auferir maior vantagem fiscal justamente para os contribuintes que gozem de conexões políticas e tenham melhor estrutura jurídico-contábil, em relação aos demais. Dessa forma, as grandes empresas tendem a se beneficiar mais do que as pequenas, em violação a esse princípio determinante na verificação da justiça fiscal.

Na análise juseconômica proposta, chegou-se à constatação de que um Programa de Recuperação Fiscal, se considerado isoladamente, é capaz de promover objetivos que estão de acordo com o interesse público, como a redução parcial da inadimplência, a recuperação de contribuintes em crise e a redução da litigiosidade entre o Fisco e o contribuinte.

Mas a partir do momento em que resta evidenciado o padrão no qual há republicação periódica dos Programas, o contribuinte tende a modificar sua conduta. A possibilidade de obter benefício financeiro com as remissões aplicadas pelos Programas o motiva a postergar o pagamento de seus débitos fiscais para incluí-los no próximo Programa que os abranja. Nesse ínterim, os valores que deveriam ser recolhidos aos cofres públicos ficam à sua disposição, para uso em caixa. Assim, verificando-se que o benefício auferido com o uso desses valores é maior do que as sanções aplicadas, após cálculo das remissões, então o contribuinte irá decidir pela postergação do pagamento.

Como consequência, o contribuinte modifica seu planejamento tributário e retém temporariamente as verbas que deveriam ser recolhidas ao Fisco. Essa situação impacta negativamente na arrecadação e rompe com a possibilidade de que o Programa auxilie contribuintes em crise financeira. Ademais, para manter seus créditos fiscais com exigibilidade suspensa, enquanto aguarda a publicação do novo Programa, o contribuinte tende a fazer reclamações e recursos com caráter protelatório, na esfera administrativa.

Em conclusão ao trabalho exposto, entende-se que não há como manter a publicação periódica de normas com disposições excepcionais em matéria de adimplemento de débitos fiscais vencidos, sem que isso afete os direitos dos contribuintes, especialmente os direitos à isonomia e ao tratamento conforme sua capacidade contributiva. Ainda, que o Contexto Normativo criado nesse sentido promove a inadimplência, não auxilia na recuperação de contribuintes em crise financeira e estimula a litigiosidade entre contribuinte e Fisco.

REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em: 22/03/2015.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 20/03/2015.

_____. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 19/03/2015.

_____. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm>. Acesso em 21/03/2015.

_____. **Decreto-Lei nº 1.025**, de 21 de outubro de 1969. Declara extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida Ativa da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1025.htm>. Acesso em: 19/04/2015.

_____. **Decreto-Lei nº 1.569**, de 8 de agosto de 1977. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei nº 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm>. Acesso em: 19/04/2015.

_____. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em 19/04/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. **Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP**. Brasília, DF, jun. 1992. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=146733&class=RE>>. Acesso em 22/03/2015.

_____. **Lei nº 9.065**, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9065.htm>. Acesso em: 19/05/2015.

_____. **Lei nº 9.250**, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9250.htm>. Acesso em: 30/05/2015.

_____. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm>. Acesso em: 13/05/2015.

_____. **Lei nº 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. *Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em 08/03/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - CPMF. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.031/DF**. Brasília, DF, set. 1999. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=347396>>. Acesso em: 25/03/2015.

_____. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm>. Acesso em 08/03/2015.

_____. **Lei nº 10.002**, de 14 de setembro de 2000. Reabre o prazo de opção ao REFIS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L10002.htm>. Acesso em: 08/03/2015.

_____. Ministério da Fazenda e Ministério da Previdência e Assistência Social. **Resolução CG/REFIS nº 9, de 12 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre a exclusão do Programa de Recuperação Fiscal de pessoa jurídica optante. Brasília, DF, jan. 2001. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/72/CGREFIS/2001/9.htm>>. Acesso em 08/03/2015.

_____. **Lei nº 10.260**, de 12 de Julho de 2001. Dispõe sobre o Fundo de Financiamento ao estudante do Ensino Superior e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10260.htm>. Acesso em: 29/05/2015.

_____. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras

providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm>. Acesso em 22/02/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. **ADIn 1.643-1/UF**. Brasília, DF, mar. 2003. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>>. Acesso em 05/04/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 6ª T. **Recurso Ordinário em HC 15896/AM**; 2004/0041510-1 - Rel. Min. Paulo Medina. Brasília DF, maio 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400415101&dt_publicacao=13/08/2007>. Acesso em 10/05/2015.

_____. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm>. Acesso em 13/05/2015.

_____. **Medida Provisória nº 303**, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm>. Acesso em: 16/03/2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria conjunta PGFN/SRF nº 4**, de 05 de outubro de 2006. Dispõe sobre a desistência do Parcelamento Excepcional de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Brasília, DF, out. 2006. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/64/SRF-PGFN/2006/4.htm>>. Acesso em: 15/05/2015.

_____. **Lei nº 11.345**, de 14 de setembro de 2006. Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso e o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; altera as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, e 10.522, de 19 de julho de 2002; e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11345.htm>. Acesso em: 29/05/2015.

_____. **Lei complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 29/05/2015.

_____. **Lei nº 11.457**, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm>. Acesso em 18/03/2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Instrução Normativa RFB nº 756**, de 24 de julho de 2007. Dispõe sobre parcelamento de débitos dos Estados e do Distrito Federal para com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Brasília, DF, 2007. Disponível em: <<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?&visao=original&idAto=15703>>. Acesso em 16/05/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª T. **AgRg. nos Edcl. no Recurso Especial 964.745/SC (2007/0146155-4)**; Rel. Min. Humberto Martins. Brasília, DF, Nov. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701461554&dt_publicacao=15/12/2008>. Acesso em 09/05/2015.

_____. **Lei nº 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em 08/03/2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6**, de 22 de julho de 2009. Dispõe sobre pagamento e parcelamento de débitos junto à Procuradoria-

Geral da Fazenda Nacional e à Secretaria da Receita Federal do Brasil, de que tratam os arts. 1º a 13 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e estabelece normas complementares à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 10 de março de 2009, que dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, de que tratam os arts. 1º a 13 da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Brasília, DF, jul. 2009. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2009/PortariaConjunta/portconjuntaPGFNRFB006.htm>>. Acesso em: 14/05/2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15**, de 15 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional. Brasília, DF, dez. 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=21106>>. Acesso em 13/05/2015.

_____. **Lei 12.249**, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nos 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009, 11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis nos 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis nos 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei no 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis nos 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm>. Acesso em: 25/05/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Refis - Exclusão do crédito - interpretação literal da legislação tributária. 2ª T. **REsp 1227055/PR**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, fev. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&seq_uencial=1038227&num_registro=201002288216&data=20110310&formato=PDF>. Acesso em: 10/05/2015.

_____. Ministério da Fazenda – Escola de Administração Fazendária. **Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Fazendários**. Módulo II – Administração tributária. Unidade 2 – Arrecadação Potencial como meta da Administração Tributária: Capacidade da Administração tributária; Aceitação Social do Imposto; e Desenho Normativo. Brasília, DF, 2011. 42 p.

_____. Ministério da Fazenda – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Balanco Geral da Dívida Ativa da União em 2011**. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>>. Acesso em 22/03/2015.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 75**, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF, mar. 2012. Disponível em: <<http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em 19/03/2015.

_____. **Lei nº 12.688**, de 18 de julho de 2012. Autoriza a Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobras) a adquirir o controle acionário da Celg Distribuição S.A. (Celg D); institui o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies); altera as Leis nºs 3.890-A, de 25 de abril de 1961, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.128, de 28 de junho de 2005, 11.651, de 7 de abril de 2008, 12.024, de 27 de agosto de 2009, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 12.429, de 20 de junho de 2011, 12.462, de 4 de agosto de 2011, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12688.htm>. Acesso em: 29/05/2015.

_____. **Lei nº 12.865**, de 9 de outubro de 2013. Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis no 11.941, de 27 de maio de 2009, e no 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e

comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nos 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1o de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1o de dezembro de 1965; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12865.htm>. Acesso em: 25/05/2015.

_____. **Lei nº 12.873**, de 24 de outubro de 2013. Autoriza a Companhia Nacional de Abastecimento a utilizar o Regime Diferenciado de Contratações Públicas - RDC, instituído pela Lei no 12.462, de 4 de agosto de 2011, para a contratação de todas as ações relacionadas à reforma, modernização, ampliação ou construção de unidades armazenadoras próprias destinadas às atividades de guarda e conservação de produtos agropecuários em ambiente natural; altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, e 8.213, de 24 de julho de 1991, o Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1942 - Consolidação das Leis do Trabalho, as Leis nos 11.491, de 20 de junho de 2007, e 12.512, de 14 de outubro de 2011; dispõe sobre os contratos de financiamento do Fundo de Terras e da Reforma Agrária, de que trata a Lei Complementar no 93, de 4 de fevereiro de 1998; autoriza a inclusão de despesas acessórias relativas à aquisição de imóvel rural nos financiamentos de que trata a Lei Complementar no 93, de 4 de fevereiro de 1998; institui o Programa Nacional de Apoio à Captação de Água de Chuva e Outras Tecnologias Sociais de Acesso à Água - Programa Cisternas; altera a Lei no 8.666, de 21 de junho de 1993, o Decreto-Lei no 167, de 14 de fevereiro de 1967, as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 12.546, de 14 de setembro de 2011; autoriza a União a conceder subvenção econômica, referente à safra 2011/2012, para produtores independentes de cana-de-açúcar que desenvolvem suas atividades no Estado do Rio de Janeiro; altera a Lei no 11.101, de 9 de fevereiro de 2005; institui o Programa de Fortalecimento das Entidades Privadas Filantrópicas e das Entidades sem Fins Lucrativos que Atuam na Área da Saúde e que Participam de Forma Complementar do Sistema Único de Saúde - PROSUS; dispõe sobre a utilização pelos Estados, Distrito Federal e Municípios dos registros de preços realizados pelo Ministério da Saúde; autoriza a União, por intermédio do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a conceder o uso de bens públicos imobiliários dominicais, mediante emissão de Certificado de Direito de Uso de Bem Público Imobiliário - CEDUPI; altera o Decreto-Lei no 3.365, de 21 de junho de 1941; dispõe sobre as dívidas originárias de perdas constatadas nas armazenagens de produtos vinculados à Política de Garantia de Preços Mínimos - PGPM e Estoques Reguladores do Governo Federal, depositados em armazéns de terceiros, anteriores a 31 de dezembro de 2011; altera a Lei no 10.438, de 26 de abril de 2002; autoriza o Poder Executivo a declarar estado de emergência fitossanitária ou zoossanitária, quando for constatada situação epidemiológica que indique risco iminente de introdução de doença exótica ou praga quarentenária ausente no País, ou haja risco de surto ou epidemia de doença ou praga já existente; altera a Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996; dispõe sobre o repasse pelas entidades privadas filantrópicas e entidades sem fins lucrativos às suas

mantenedoras de recursos financeiros recebidos dos entes públicos; altera a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as Leis nos 10.848, de 15 de março de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, 12.087, de 11 de novembro de 2009, e 10.260, de 12 de julho de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12873.htm>. Acesso em: 29/05/2015.

_____. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 25/05/2015.

_____. **Lei nº 12.996**, de 18 de junho de 2014. Altera as Leis nos 12.715, de 17 de setembro de 2012, que institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO, 12.873, de 24 de outubro de 2013, e 10.233, de 5 de junho de 2001; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12996.htm>. Acesso em: 25/05/2015.

_____. **Lei nº 13.043** de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nºs 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009,

11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei nº911, de 1º de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, das Leis nºs 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em 17/05/2015.

_____. **Medida Provisória nº 671**, de 19 de Março de 2015. *Institui o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro, dispõe sobre a gestão temerária no âmbito das entidades desportivas profissionais, e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv671.htm>. Acesso em: 29/05/2015.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COASE, Ronald H. The problem of social cost. *In The Journal of Law and Economics*, v. 3, p. 1-44, Oct. 1960. Disponível em: <<http://www.econ.ucsb.edu/~tedb/Courses/UCSBpf/readings/coase.pdf>>. Acesso em: 17/05/2015.

DWORKIN, Ronald M. Is Wealth a Value? *In The Journal of Legal Studies*, Chicago, v. 9, nº 2, Change in the Common Law: Legal and Economic Perspectives, p. 191-226, Mar. 1980, Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/724129>>. Acesso em: 13/05/2015.

FRAGA, Gilberto; GONÇALVES, Antonio Carlos da Cunha. Os parcelamentos especiais: indícios da ineficiência da administração tributária brasileira. *In Cadernos de debates tributários*: volume II: tema - parcelamento. p. 157-177. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais. *In Revista do instituto de Pesquisas e Estudos*: Divisão Jurídica, nº 17. Bauru, SP. Jul. 1997. p. 237-258.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. O Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. *In Sequencia*. V. 35, n. 68. Florianópolis, SC. 2014. Pp. 261-290. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2013v35n68p261>>. Acesso em: 31/05/2015.

_____. *A Análise Econômica do Direito e sua Crítica*. In POMPEU, Gina Vidal Marcílio; e GONÇALVES, E. N. (Orgs.). **Direito e Economia I**. [Recurso eletrônico on-line] organização XXIII CONPEDI/UFSC; Florianópolis: CONPEDI. 2014. Pp. 334-363. ISBN: 978-85-68147-10-8. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=fc5e676f4e53d229>>. Acesso em 31/05/2015.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Parcelamento do crédito tributário**. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HICKS, John Richard. The Foundations of Welfare Economics. *In The Economic Journal*, London: Royal Economic Society, v. 49, n. 196, p. 696-712, 1939. Disponível em: <<http://www.uvm.edu/~jdericks/EE/Hicks.pdf>>. Acesso em: 31/05/2015.

KALDOR, Nicholas. Welfare Propositions in Economics and Interpersonal Comparisons of Utility. *In The Economic Journal*, London: Royal Economic Society, v. 49, n. 195, p. 549-552, 1939. Disponível em: <http://hujingbei.net/upload/2007_11/07110714361173.pdf>. Acesso em: 31/05/2015.

LARA, Fabiano Teodoro de Rezende. A Análise Econômica do direito como método e disciplina. *In E-civitas Revista Científica do Departamento de Ciências Jurídicas, Políticas e Gerenciais do UNI-BH*. Belo Horizonte, vol. I, nº 1, Nov. 2008. Disponível em: <www.unibh.br/revistas/ecivitas>. Acesso em 14/05/2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUSA, Fátima Fernanda Rodrigues. Aspectos relacionados ao Parcelamento da Lei 11.941/2009 e da Lei Interpretativa 12.249/2010. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 181. São Paulo: Dialética, 2010.

MASIERO, Marcia Claudia Taboarda. **O parcelamento de inscrições em dívida ativa da União administrado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Criação de Secretarias Municipais. *In Revista de Direito Público*. São Paulo, 1971, v.15, p. 284-5.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO FILHO, João Aurino de (coord.). **Execução fiscal aplicada**: análise pragmática do processo de execução fiscal. 3ª ed. Salvador: Juspodium, 2014.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PARETO, Vilfredo. **Manual de economia política**. Tradução João Guilherme Vargas Neto. São Paulo: Abril cultural, 1984 (Coleção Os Economistas).

POSNER, Richard A. **The Economics of Justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1983.

_____. The Decline of Law as an Autonomous Discipline: 1962-1987. *In Harvard Law Review*. vol. 100, p. 761-780, 1987. Disponível em: <http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2801&context=journal_articles>. Acesso em: 30/05/2015.

_____. **Economic analysis of law**. 4th ed. Toronto: Little, Brown and Company, 1992

SELVA, Luiz Ricardo. A recuperação do crédito público mediante execução fiscal e suas vicissitudes. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 233, p. 96-106. São Paulo: Dialética, 2015.

SHAPIRO, Fred; PEARSE, Michelle. The Most-Cited Law Review Articles of All Time. *In Michigan Law Review*. vol. 110. Jun/2012. Disponível em: <<http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1084&context=mlr>>. Acesso em 17/05/2015.

SILVA, Américo Luís Martins da. **A execução da dívida ativa da Fazenda Pública**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de débitos tributários das empresas**. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2015.

ANEXOS

Anexo I - Cálculo do número médio de meses que os débitos vencidos entre fevereiro de 2000 e dezembro de 2013 estiveram fora da abrangência de algum Programa de Recuperação Fiscal.

Anexo II – Tabela da Taxa SELIC entre janeiro de 2006 e maio de 2015 e cálculo do valor médio mensal da Taxa nesse período.

ANEXO I - Cálculo do número médio de meses que os débitos vencidos entre fevereiro de 2000 e dezembro de 2013 estiveram fora da abrangência de algum Programa de Recuperação Fiscal.

Intervalo de tempo (em meses) que os débitos com vencimento entre fev/00 e dez/13 estiveram fora da abrangência de algum Programa de Recuperação Fiscal:

Vencido em:	Nº Meses	Vencido em:	Nº Meses	Vencido em:	Nº Meses	Vencido em:	Nº Meses	Vencido em:	Nº Meses
Fev/00	2	Dez/02	6	Out/05	44	Ago/08	10	Jun/11	37
Mar/00	39	Jan/03	5	Nov/05	43	Set/08	9	Jul/11	36
Abr/00	38	Fev/03	4	Dez/05	42	Out/08	8	Ago/11	35
Mai/00	37	Mar/03	75	Jan/06	41	Nov/08	7	Set/11	34
Jun/00	36	Abr/03	74	Fev/06	40	Dez/08	67	Out/11	33
Jul/00	35	Mai/03	73	Mar/06	39	Jan/09	66	Nov/11	32
Ago/00	34	Jun/03	72	Abr/06	38	Fev/09	65	Dez/11	31
Set/00	33	Jul/03	71	Mai/06	37	Mar/09	64	Jan/12	30
Out/00	32	Ago/03	70	Jun/06	36	Abr/09	63	Fev/12	29
Nov/00	31	Set/03	69	Jul/06	35	Mai/09	62	Mar/12	28
Dez/00	30	Out/03	68	Ago/06	34	Jun/09	61	Abr/12	27
Jan/01	29	Nov/03	67	Set/06	33	Jul/09	60	Mai/12	26
Fev/01	28	Dez/03	66	Out/06	32	Ago/09	59	Jun/12	25
Mar/01	27	Jan/04	65	Nov/06	31	Set/09	58	Jul/12	24
Abr/01	26	Fev/04	64	Dez/06	30	Out/09	57	Ago/12	23
Mai/01	25	Mar/04	63	Jan/07	29	Nov/09	56	Set/12	22
Jun/01	24	Abr/04	62	Fev/07	28	Dez/09	55	Out/12	21
Jul/01	23	Mai/04	61	Mar/07	27	Jan/10	54	Nov/12	20
Ago/01	22	Jun/04	60	Abr/07	26	Fev/10	53	Dez/12	19
Set/01	21	Jul/04	59	Mai/07	25	Mar/10	52	Jan/13	18
Out/01	20	Ago/04	58	Jun/07	24	Abr/10	51	Fev/13	17
Nov/01	19	Set/04	57	Jul/07	23	Mai/10	50	Mar/13	16
Dez/01	18	Out/04	56	Ago/07	22	Jun/10	49	Abr/13	15
Jan/02	17	Nov/04	55	Set/07	21	Jul/10	48	Mai/13	14
Fev/02	16	Dez/04	54	Out/07	20	Ago/10	47	Jun/13	13
Mar/02	15	Jan/05	53	Nov/07	19	Set/10	46	Jul/13	12
Abr/02	14	Fev/05	52	Dez/07	18	Out/10	45	Ago/13	11
Mai/02	13	Mar/05	51	Jan/08	17	Nov/10	44	Set/13	10
Jun/02	12	Abr/05	50	Fev/08	16	Dez/10	43	Out/13	9
Jul/02	11	Mai/05	49	Mar/08	15	Jan/11	42	Nov/13	8
Ago/02	10	Jun/05	48	Abr/08	14	Fev/11	41	Dez/13	7
Set/02	9	Jul/05	47	Mai/08	13	Mar/11	40		
Out/02	8	Ago/05	46	Jun/08	12	Abr/11	39		
Nov/02	7	Set/05	45	Jul/08	11	Mai/11	38		

Fonte: O autor.

Nota: Dados obtidos através da observação da Tabela 3 – Linha do Tempo dos Programas de Recuperação Fiscal (p. 61), individualmente, mês-a-mês.

- Nº de meses avaliados: 167;

- Nº médio de meses que um débito esteve fora da abrangência de algum programa de parcelamento: $\sum(\text{intervalos parciais}) \div 167 = 35,10 \sim 35 \text{ meses} = \mathbf{2 \text{ anos e } 11 \text{ meses}} \blacksquare$

ANEXO II - Tabela da Taxa SELIC entre janeiro de 2006 e maio de 2015 e cálculo do valor médio mensal da Taxa nesse período.

Taxa SELIC entre jan/06 e mai/15

Mês/Ano	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Janeiro	1,43%	1,08%	0,93%	1,05%	0,66%	0,86%	0,89%	0,60%	0,85%	0,94%
Fevereiro	1,15%	0,87%	0,80%	0,86%	0,59%	0,84%	0,75%	0,49%	0,79%	0,82%
Março	1,42%	1,05%	0,84%	0,97%	0,76%	0,92%	0,82%	0,55%	0,77%	1,04%
Abril	1,08%	0,94%	0,90%	0,84%	0,67%	0,84%	0,71%	0,61%	0,82%	0,95%
Mai	1,28%	1,03%	0,88%	0,77%	0,75%	0,99%	0,74%	0,60%	0,87%	0,99%
Junho	1,18%	0,91%	0,96%	0,76%	0,79%	0,96%	0,64%	0,61%	0,82%	
Julho	1,17%	0,97%	1,07%	0,79%	0,86%	0,97%	0,68%	0,72%	0,95%	
Agosto	1,26%	0,99%	1,02%	0,69%	0,89%	1,07%	0,69%	0,71%	0,87%	
Setembro	1,06%	0,80%	1,10%	0,69%	0,85%	0,94%	0,54%	0,71%	0,91%	
Outubro	1,09%	0,93%	1,18%	0,69%	0,81%	0,88%	0,61%	0,81%	0,95%	
Novembro	1,02%	0,84%	1,02%	0,66%	0,81%	0,86%	0,55%	0,72%	0,84%	
Dezembro	0,99%	0,84%	1,12%	0,73%	0,93%	0,91%	0,55%	0,79%	0,96%	

Fonte: Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/taxa-de-juros-selic>>. Acesso em: 01/06/2015.

Total de meses avaliados: 113;

Taxa SELIC média mensal nesse período: $\sum(\text{taxas parciais}) \div 113 = 0,008703 \sim \mathbf{0,87\%}$ ■