

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

TARIK VERVLOET FONTES

**PROGRAMAS DE PARCELAMENTO E ANISTIA FISCAL E SEUS IMPACTOS NO
COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES SOB A ÓTICA DA REDUÇÃO
DO *TAX GAP* BRASILEIRO**

SÃO PAULO – SP

2021

TARIK VERVLOET FONTES

**PROGRAMAS DE PARCELAMENTO E ANISTIA FISCAL E SEUS IMPACTOS NO
COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES SOB A ÓTICA DA REDUÇÃO
DO TAX GAP BRASILEIRO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP), como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Flávio Rubinstein

SÃO PAULO – SP

2021

Fontes, Tarik Vervloet.

Programas de parcelamento e anistia fiscal e seus impactos no comportamento dos contribuintes sob a ótica da redução do *tax gap* brasileiro / Tarik Vervloet Fontes. - 2021.

161 f.

Orientador: Flávio Rubinstein.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Impostos - Arrecadação. 2. Contribuintes (Direito tributário). 3. Obrigação tributária. 4. Dívida - Renegociação. 5. Anistia fiscal. I. Rubinstein, Flávio. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2

TARIK VERVLOET FONTES

**PROGRAMAS DE PARCELAMENTO E ANISTIA FISCAL E SEUS IMPACTOS NO
COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES SOB A ÓTICA DA REDUÇÃO
DO *TAX GAP* BRASILEIRO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP), como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Dr. Flávio Rubinstein

Data de aprovação: ____/____/____

Banca examinadora:

Prof. Dr. Flávio Rubinstein (FGV Direito SP)

Profa. Dra. Tathiane Piscitelli (FGV Direito SP)

Profa. Dra. Raquel Preto (FDUSP)

Profa. Dra. Pilar Coutinho Elói (Direito PUC MG)

AGRADECIMENTOS

Finalmente, quando olhares para trás, depois do todo caminho percorrido, verás que tudo valeu a pena. Todo esforço, todos os dias entregues aos estudos, dedicados à tela do computador, sem companhia, em silêncio. Pois é no silêncio que levantamos colunas, edificamos os andares, construímos os arranha-céus.

Agradeço à Deus, por iluminar meu caminho e estar sempre comigo, nos momentos mais difíceis, da insegurança e incertezas, como também nos momentos de alegria e comemoração. Sou a prova todo seu amor, fortaleza e imensidão.

Agradeço do fundo do meu coração aos meus pais, que tanto amo e admiro, Eduardo Fontes e Maria Josefina Vervloet Fontes, por sempre sonharem comigo, acreditarem em mim, me apoiar e me dar suporte durante todo o período do mestrado na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Vocês percorreram junto comigo cada momento dessa jornada.

Agradeço à minha madrinha, Maria Cristina Vervloet, por me acolher em sua residência em São Paulo (que nesse período, foi a minha residência), me concedendo um porto seguro, com toda paciência, sabedoria e atenção, durante os anos do mestrado. Sem seu carinho, acolhimento e conselhos, meu sonho não teria se tornado realidade.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Dr. Flávio Rubinstein, pela oportunidade da convivência, por todo conhecimento e ensinamentos transmitidos durante as aulas e encontros de orientação do meu Trabalho. Agradeço pelas cobranças, mensagens, e principalmente por não deixar de acreditar em mim. Toda minha gratidão ao senhor, professor!

Agradeço à Prof. Dra. Thatiane Piscitelli, por toda a atenção e interesse no desenvolvimento do meu trabalho, por me cobrar a excelência e os melhores resultados. Obrigado.

À Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, toda minha gratidão, por ter me apresentado um admirável mundo novo, de excelência, de ponta, de pessoas fora da curva, da fronteira do conhecimento.

Aos meus colegas de turma do Mestrado Profissional em Direito da FGV-SP do grupo de pesquisa coletiva – Felipe, Frederico, Luiz, Marcela, Patrícia, Thiago e Victor – pela colaboração na construção do referencial teórico comum.

Toda minha gratidão, a cada um de vocês!

RESUMO

O modelo atual do contencioso fiscal brasileiro contribui para a formação de um volumoso passivo tributário, de baixa recuperabilidade. Buscando ampliar a arrecadação fiscal, programas de parcelamentos especiais são lançados repetidamente pelos Governos Federais. Contudo, essa concessão reiterada pode gerar desequilíbrios indesejados para os contribuintes e estimular comportamentos econômicos distorcidos. Esta pesquisa assume relevância por fomentar o debate em torno da relação do *tax gap* com o reiterado número de parcelamentos especiais lançados no Brasil. Para alcançar esse objetivo, o trabalho realiza uma revisão de literatura, reunindo pesquisas de base empírica que identificaram uma relação de causalidade entre a prática reiterada de parcelamentos e o comportamento dos contribuintes: Faber e Silva (2016), “Parcelamentos tributários: análise de comportamento e impacto”; Rullo (2018), “Análise financeira das percepções de risco”; Mattos (2017), “Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa”; e Rezende, Dalmácio e Rathke (2019), “Impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas”. Com base nessa literatura, conclui-se ser necessário revisar a prática reiterada de lançamento de parcelamentos especiais, visto que esta contribui para a indução de comportamentos econômicos distorcidos e para o aumento do *tax gap* brasileiro.

Palavras-chave: Arrecadação fiscal. Comportamento dos contribuintes. Conformidade fiscal. Programas de parcelamento tributário. *Tax gap*.

ABSTRACT

The current model of Brazilian tax litigation contributes to the formation of a large tax liability, with low recoverability. Seeking to expand the tax collection, special installment programs are launched repeatedly. However, this repeated concession can generate unwanted imbalances for taxpayers and stimulate distorted economic behavior. This research assumes relevance on the account of fomenting the debate around the relationship of the tax gap with the repeated number of special installments launched in Brazil. To achieve this goal, we make a review of the literature, gathering empirical research that identified a causal relationship between the repeated practice of installments and the behavior of taxpayers: Faber & Silva (2016), “Tax installments: analysis of behavior and impact”; Rullo (2018), “Financial analysis of risk perceptions”; Mattos (2017), “Maximizing expected utility, tax planning and corporate governance”; and Rezende, Dalmácio & Rathke (2019), “Impact of tax incentives on corporate investment and financing returns and policies”. Based on said literature, we conclude that is necessary to revisit the practice of repeated launching special installments, for it induces distorted economic behaviors and increases Brazilian tax gap.

Keywords: Tax collection. Taxpayer behavior. Tax compliance. Tax installment programs. Tax gap.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA.....	10
1.2. OBJETIVOS	17
2. TAX GAP	21
2.1. DEFINIÇÃO	21
2.1.1. Importância da identificação do <i>tax gap</i>	24
2.2. CAUSAS DO TAX GAP	26
2.3. O QUE MOTIVA OS CONTRIBUINTES A CUMPRIR AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	30
2.3.1. <i>Etapas da decisão do contribuinte</i>	31
2.3.2. <i>Modelos que procuram explicar a tomada de decisões pelos contribuintes</i>	32
2.3.2.1. O modelo da economia do crime.....	32
2.3.2.2. O modelo <i>slippery slope</i>	34
2.3.3. <i>Teorias sobre a motivação dos contribuintes</i>	35
2.3.3.1. Posturas motivacionais dos contribuintes	36
2.3.3.2. Moral tributária	37
2.3.3.3. Norma de reciprocidade	38
2.3.4. <i>Aplicações para as administrações tributárias</i>	40
2.3.4.1. Paradigmas da coação, serviço e confiança	40
2.3.4.2. <i>Nudge</i>	40
2.4. A RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE: PARADIGMAS E ESTRATÉGIAS DE CONFORMIDADE	42
2.4.1. <i>Tradicional relação entre Fisco e contribuinte e a evolução do paradigma</i>	42
2.4.2. <i>Conformidade cooperativa</i>	44
2.4.3. <i>Transparência e acesso à informação</i>	46
2.4.4. <i>Simplificação das obrigações acessórias e da legislação tributária</i>	48
2.4.5. <i>Classificação dos contribuintes</i>	50
2.4.6. <i>Aplicação de sanções</i>	51
2.4.7. <i>Considerações gerais sobre a relação entre Fisco e contribuintes</i>	54
2.5. RELAÇÃO PROCURADORIAS E JUDICIÁRIO-CONTRIBUINTE	55
3. PANORAMA DOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO FISCAL NO BRASIL .	62
3.1. DAS PARCELAS MENSAIS E ANISTIAS	65
3.2. REABERTURAS DO “REFIS DA CRISE”	67
3.3. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – PRT	69

3.4. PARCELAMENTOS ESPECIAIS MAIS RECENTES: PERT E PERT-SN	71
4. REVISÃO TEÓRICA	74
4.1. MORATÓRIA	74
4.2. PARCELAMENTO	75
4.3. TRANSAÇÃO	79
4.3.1. <i>Transação e parcelamento</i>	85
4.4. ANISTIA FISCAL	87
4.4.1. <i>Âmbito internacional – tax amnesties</i>	89
4.4.2. <i>Anistia, moratória e remissão de crédito tributário</i>	91
4.4.3. <i>Anistia e renúncia fiscal</i>	92
4.5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL	93
5. RESULTADOS E ANÁLISES	106
5.1. PANORAMA INTERNACIONAL – <i>TAX AMNESTIES</i>	106
5.2. ESTUDOS DE BASE EMPÍRICA	121
5.2.1. <i>Programas de parcelamento tributário versus cumprimento espontâneo</i> ..	121
5.2.1.1. Impacto dos reiterados parcelamentos sobre a arrecadação induzida	123
5.2.1.2. Análise financeira das percepções de risco	128
5.2.2. <i>Ambiente tributário brasileiro e comportamento dos contribuintes</i>	137
5.2.2.1. Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa	138
5.2.2.2. Impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas	142
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	145
REFERÊNCIAS	152

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA

O Sistema Tributário Brasileiro, marcado pela alta complexidade e pouca clareza, compõe-se de diversas espécies tributárias e de um incontável montante de impostos. Aliado a isso, o custo e a incerteza no cumprimento correto das obrigações tributárias tornam a conformidade fiscal tarefa árdua aos contribuintes, estimulando a postergação e/ou o não pagamento dos tributos, contribuindo para a formação de um expressivo contencioso fiscal com um elevado montante de créditos tributários, de baixa recuperabilidade.¹

Na tentativa de minimizar as perdas de receita, estimular os contribuintes ao adimplemento fiscal e ampliar a arrecadação, diversos programas de refinanciamento de débitos são editados reiteradamente. Todavia, o uso recorrente e indiscriminado de programas de parcelamento especial² pode vir a desestimular o cumprimento espontâneo das obrigações fiscais pelos contribuintes, impactando a arrecadação e contribuindo para a formação de um ambiente inóspito à concorrência empresarial³ e ao desenvolvimento econômico.⁴

Como parte desse contexto de concessão reiterada de parcelamentos especiais, nota-se, por consequência, o aumento do *tax gap* (expressão que segundo o entendimento majoritário, corresponde à diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário, e que será estudada com mais detalhes no capítulo seguinte).⁵

¹ O relatório *PGFN em Números*, feito pela própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional com os dados consolidados do ano de 2017, apresenta um estoque aproximado de R\$ 2 trilhões de reais de créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União Federal, dos quais apenas aproximadamente R\$ 26 bilhões (pouco mais de 1%) foram recuperados nesse período, sendo que 55% desse valor havia sido recuperado com a concessão de benefícios fiscais (PGFN, 2018). Quando comparados aos anos anteriores, observa-se um constante aumento no estoque de dívidas tributárias, bem como uma baixa recuperabilidade dos créditos tributários pelos órgãos de cobrança. Apenas para fins de comparação, o primeiro relatório publicado em 2014 (PGFN, 2014), indicava que o estoque em dívida ativa era de aproximadamente R\$ 1,27 trilhão, tendo sido recuperados aproximadamente R\$ 23 bilhões. Ou seja, enquanto foi mantida a arrecadação, observou-se um aumento no estoque da dívida ativa da União Federal de aproximadamente 57% em apenas 4 (quatro) anos.

² Genericamente chamados de “Refis”.

³ A concessão de benesses fiscais como programas de parcelamento e anistia podem gerar desequilíbrios indesejados (concorrência desleal) em relação às empresas que cumprem suas obrigações fiscais em dia e, por conseguinte, possuem um custo operacional maior em relação às que deixam de quitar suas obrigações fiscais junto à União.

⁴ Como apontado pelo estudo *Doing business 2018* (BANCO MUNDIAL, 2018), o Brasil ocupava a 125ª posição no relatório, indicando que, em média, o número de horas gastas pelas empresas para preencher as obrigações tributárias no Brasil correspondia a 1.958 horas por ano.

⁵ Segundo James Alm e Jay A. Soled (2017, p. 521), *tax gap* é “[...]the difference between what taxpayers are legally obligated to pay in taxes and what they actually pay in taxes”. O objeto deste trabalho está inserido no contexto macro do *tax gap* brasileiro. Dentre as principais causas do *tax gap*, podemos citar: (i) a ausência de conformidade dos contribuintes; (ii) ineficiências da administração tributária; (iii) ineficiências do sistema e dos mecanismos de resolução de disputas; (iv) complexidade da legislação; (v) falta de certeza na tributação; entre outros.

Diante desse cenário, o presente trabalho se propõe a examinar a prática reiterada de lançamento de programas federais de parcelamento especial e seus impactos no comportamento dos contribuintes, sob a ótica do *tax gap* brasileiro.

Torna-se fundamental o aprofundamento do tema objeto desta dissertação, no sentido de fomentar o debate em torno da relação do aumento do *tax gap* com o frequente número de programas de parcelamento e anistia fiscal lançados no Brasil nas últimas duas décadas, reforçando o entendimento de que essa prática reiterada pode estimular distorções econômicas de comportamento nos contribuintes.

Como será examinado no Capítulo 2, o *tax gap* pode lançar luzes sobre as desigualdades percebidas no recolhimento da parcela justa da carga tributária pretendida, bem como a indução de comportamentos econômicos distorcidos por parte dos contribuintes, originalmente não previstos ou pretendidos pela legislação tributária, indicando ineficiências no desenho normativo fiscal. Nessa esteira, uma política fiscal voltada à utilização excessiva de programas de parcelamento e anistias pode se revelar como um dos fatores responsáveis por tais distorções de comportamento econômico, contribuindo, assim, para o aumento do *tax gap*.

Segundo a literatura pesquisada, uma das principais contribuições do estudo do *tax gap* consiste na habilidade de interligar aspectos vitais à eficiência do sistema tributário: (i) a estrutura de política fiscal, o desempenho da Administração Tributária e o comportamento dos contribuintes; (ii) com questões mais amplas de crescimento econômico e sustentabilidade fiscal.⁶

Os programas especiais de refinanciamento de débitos, além da finalidade original de instrumento de recuperação do crédito tributário, com o consequente aumento na arrecadação fiscal e a redução do contencioso tributário (administrativo e judicial), podem servir também como instrumentos aptos à ampliação da conformidade tributária, regularização fiscal de contribuintes, atração de indivíduos e negócios para a legalidade e consequente incremento da base tributária.⁷ Contudo, durante a implementação desses programas, nota-se que um dos grandes desafios enfrentados pelas autoridades fiscais brasileiras tem sido manter o contribuinte motivado a cumprir com as obrigações tributárias pactuadas até o adimplemento final da dívida.⁸

⁶ “A sustentabilidade fiscal é basicamente a crença que dada a trajetória de crescimento e, consequentemente, da arrecadação de impostos, a estrutura de gastos do governo e taxa de juros, a dívida pública não entra em uma trajetória explosiva.” (FIGUEIREDO; IHARA, 2019).

⁷ Nesse sentido, apontam os estudos de TORGLER; SCHALTEGGER; SCHAFFNER (2003); ALM; MARTINEZ-VAZQUEZ; WALLACE (2006), contidas no Item 5.1. desse trabalho (Panorama Internacional – *tax amnesties*). Por sua vez, Paulsen (2018) assinala que uma anistia pode ser editada, com o objetivo de incrementar a regularização fiscal e aumentar a arrecadação em certo período, sob a condição de que o contribuinte realize o pagamento do tributo dentro de um determinado lapso temporal.

⁸ Destarte, as taxas de inadimplência, em média, se mostram elevadas. Ao longo deste trabalho, busca-se identificar os motivos dessa queda na conformidade fiscal.

Estudos referenciados ao longo desse trabalho sugerem que programas especiais de parcelamento de débitos fiscais em âmbito federal devem ser utilizados e aplicados de forma racional e criteriosa. Em doses excessivas e de forma indiscriminada, tais programas podem desencadear condutas econômicas distorcidas, aniquilando os objetivos originais desses instrumentos.

Nesse sentido, pretende-se mostrar que os programas de parcelamento especial não podem ser vistos como a solução corrente para os diversos problemas de ordem fiscal enfrentados pela União, como crise de caixa e falta de recursos para financiar as crescentes despesas públicas, sob pena de total desvirtuamento de suas finalidades.

Em nosso entendimento, tais programas podem funcionar como ferramentas eficazes na ampliação da arrecadação tributária durante períodos de crise econômica⁹, desde que utilizadas como parte de um conjunto alinhado de medidas de natureza macroeconômica e regulatória, junto com outras formas alternativas de resolução de conflitos (à exemplo da transação, que será detalhada em capítulos seguintes), com o fortalecimento das instituições e a reconstrução do ambiente de relacionamento Fisco/Contribuinte (tendo como foco, o diálogo e a cooperação).

A escolha dos estudos referenciados por esse trabalho justifica-se pelo fato de suas pesquisas estarem fundamentadas em bases e dados empíricos e econômicos, o que confere maior assertividade na comprovação das proposições por elas apresentadas. Tratam-se de ferramentas eficazes e fundamentais para a validação de determinadas áreas, como as ciências sociais e humanas, oferecendo suporte para dar sustentação as argumentações das teorias já elaboradas.

Nesse diapasão, foram acessadas informações e dados econômicos, posto que a ciência jurídica não possui metodologia adequada e suficiente para realizar um levantamento sobre a eficácia dos programas especiais de parcelamento em âmbito federal utilizados pelos governos ao longo dos últimos anos.

Como será visto no próximo capítulo, para a implementação de um modelo de relacionamento Fisco e contribuinte baseado em uma estratégia de conformidade cooperativa, com objetivos convergentes entre as partes, tornam-se necessárias medidas como: investimento em transparência de dados e acesso à informação; simplificação do sistema tributário; adoção de diálogo construtivo; estabilidade das orientações e decisões emanadas pelo Poder Público sobre matérias tributárias; racionalidade e filtro no uso de programas de parcelamento; redução da litigiosidade e premiação/classificação dos bons contribuintes; efetiva utilização de meios alternativos de resolução de controvérsias em matéria tributária; além de em adequada dosagem no paradigma punitivo, utilizando-o em conjunto com o modelo cooperativo.

⁹ Como visto recentemente, a crise econômica desencadeada pela Pandemia do Covid-19 e seus impactos negativos nas empresas e na conformidade fiscal.

Sob essa ótica, um dos grandes desafios do Legislativo consiste em encarar os *trade offs*¹⁰ necessários nesse momento, com vistas a minimizar o efeito nocivo que a manutenção de medidas fiscais de baixa qualidade e de curto alcance podem ter sobre a saúde do sistema tributário brasileiro, tornando-o completamente ineficaz.¹¹

Compreendemos que o modelo utilizado no Brasil ao longos dos anos, de lançamento repetido e indiscriminado de programas especiais de parcelamento e anistia fiscal parece não ser eficaz. Se o país pretende assumir uma postura mais alinhada ao contexto e práticas internacionais, torna-se premente o enfrentamento dessas questões, em conjunto com outras medidas concretas e de natureza estruturante a médio e longo prazo,¹² em detrimento de ações paliativas e com pouco efeito no tocante à redução do *tax gap* (e em descompasso com a tendência global).

Como apontado no balanço final do programa de parcelamento de débitos tributários, obtido pelo jornal *O Estado de São Paulo* em parceria com o *Broadcast* (FERNANDES, 2019), o último grande “Refis” concedido pelo Governo Federal durante a gestão do ex-presidente Michel Temer – Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) – perdoou a soma de R\$ 47,4 bilhões em dívidas de 131 mil contribuintes. O restante (R\$ 59,5 bilhões) foi parcelado em até 175 prestações. De acordo com o levantamento, os descontos nos débitos chegaram a 70% em multas e 90% em juros. A renúncia fiscal proveniente do PERT só foi menor que a anistia concedida pelo “Refis da Crise”, lançado no Governo Lula no final de 2008, em meio a uma crise econômica internacional, cujo montante totalizou R\$ 60,9 bilhões (FERNANDES, 2019).

Na visão do secretário especial da Receita Federal à época,¹³ Marcos Cintra, a arrecadação tende a aumentar, a partir do entendimento dos contribuintes de que na gestão do Ministro da Economia Paulo Guedes não haverá mais programas de parcelamento de débitos tributários.

No balanço final dos parcelamentos, o Fisco identificou que um grupo importante de contribuintes participou de três ou mais modalidades de Refis, conduta caracterizada pela Receita como utilização contumaz desses parcelamentos. De acordo com a Receita, há uma clara estratégia desses devedores em ficarem empurrando a dívida.

¹⁰ Consiste na decisão de escolher uma opção em detrimento da outra. Trata-se, portanto, de uma situação de escolha conflitante (PELLEGRINO, 2018).

¹¹ Busca-se aqui destacar o *trade off* entre a atual política de recorrentes parcelamentos e anistias e a redução do *tax gap* brasileiro.

¹² Essas medidas serão abordadas com mais detalhamento no Capítulo 2 – *Tax Gap*. Nesse contexto, torna-se necessário aprimorar os mecanismos de controle e gestão do Poder Público, reduzir o contencioso fiscal, eliminando-se pontos conflitantes nas decisões dos julgadores, mudar o paradigma de relacionamento Fisco/Contribuinte com base na transparência e cooperação, implementar métodos alternativos de soluções conflitos em âmbito tributário, simplificação do sistema tributário, entre outros.

¹³ Durante o Governo Michel Temer.

Por tais razões, Cintra se mostra contrário aos parcelamentos especiais e está à frente da elaboração de um programa de combate ao devedor contumaz¹⁴. Para ele, os Refis têm sido usados como artifício protelatório por devedores contumazes. De acordo com o secretário, “a principal mensagem e missão frente à Receita é fazer todos pagarem, pois assim os atuais contribuintes pagarão menos, e a pressão fiscal poderá diminuir”.

O estudo revelou que os contribuintes que aderiram a pelo menos três parcelamentos detêm uma dívida superior a R\$ 160 bilhões. Desse valor, quase 70% são de companhias que possuem faturamento anual superior a R\$ 150 milhões, e estão sujeitas a acompanhamento diferenciado pelo Fisco.¹⁵ Além disso, foi constatado que após a adesão ao programa, metade dos contribuintes se torna inadimplente, seja das obrigações correntes com o pagamento dos impostos, seja das parcelas do programa.¹⁶

O perfil das empresas que mais participam dos Refis é outro ponto que chama a atenção, e não pode passar despercebido. Segundo os estudos referenciais, o grupo de empresas analisadas trata-se, em sua maioria, de companhias de capital aberto (cujo capital social é composto por ações negociadas em Bolsa de Valores),¹⁷ submetidas ao regime de acompanhamento diferenciado pelo Fisco (grandes contribuintes).

De acordo com dados do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ (2019) existem atualmente 33.973.554 (trinta e três milhões, novecentos e setenta e três mil e quinhentos e cinquenta e quatro) entidades empresariais registradas como empresas, independentemente da quantidade de filiais. A quantidade de empresas na situação cadastral “ativa” corresponde a 47% do total, totalizando 16.112.119 (dezesseis milhões, aproximadamente).

Ao contemplar os números da Dívida Ativa da União, verifica-se que 1.256.078 (um milhão, duzentos e cinquenta e seis mil e setenta e oito) entidades empresariais ativas possuem algum débito inscrito em dívida ativa. O valor total devido é de R\$ 1.286.230.744.950 (um trilhão, duzentos e oitenta e seis bilhões, duzentos e trinta milhões, setecentos e quarenta e quatro mil, novecentos e cinquenta reais). Desse universo, 7.109 (sete mil, cento e nove) empresas se enquadram no conceito

¹⁴ Há uma distorção econômica, no momento em que os agentes econômicos incorporam os Refis em seus planejamentos fiscais, como estratégia de postergar o pagamento de tributos. Esses comportamentos serão vistos com mais detalhes durante as análises referenciais.

¹⁵ Sem contar que grande parte desse gigantesco passivo tributário se encontra retido nos infundáveis contenciosos fiscais.

¹⁶ Como será debatido ao longo do Capítulo 1, o encaminhamento a ser dado a um devedor contumaz deve ser diferente do considerado para contribuintes que buscam perante a própria Administração Tributária ou os órgãos julgadores, uma solução para as lides existentes, diante do cenário de incerteza, complexidade e repressão que permeia o sistema tributário brasileiro. Para aqueles devedores contumazes, o sistema de coerção e cobrança deve ser mais rigoroso e intenso, e benefícios fiscais devem ser restringidos para que os mesmos se sintam desmotivados em reincidir nesse tipo de conduta.

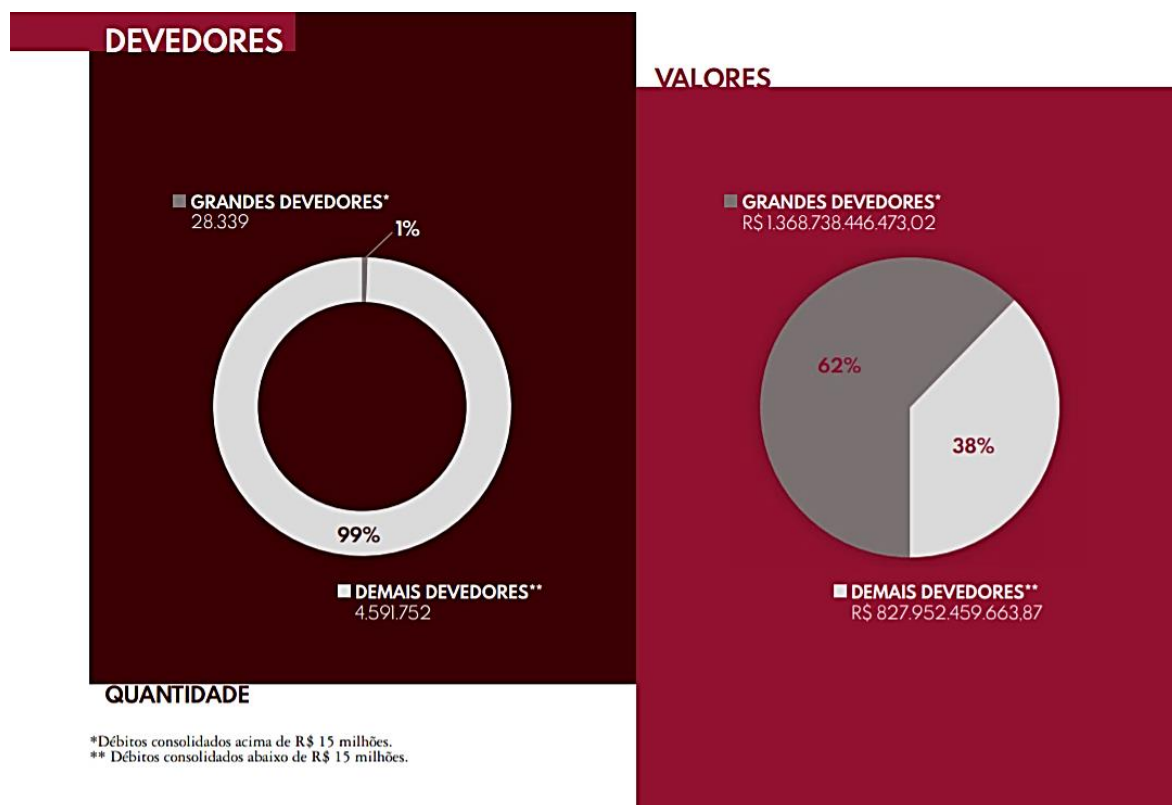
¹⁷ Títulos que representam partes ideais – livremente negociados no mercado. Tais corporações com ações correspondem aproximadamente a 300 empresas no Brasil, no ano de 2019. “A B3, conhecida anteriormente como Bovespa, é atualmente a única Bolsa de Valores em operação no Brasil. O número de empresas listadas na B3, em 2019, é de mais de 300 companhias brasileiras, além de negociar, indiretamente, ações de mais de 100 empresas estrangeiras.” (TORO INVESTIMENTOS, 2019).

de grande devedor – com débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) superiores a R\$ 15 milhões. Esse pequeno conjunto titulariza um débito consolidado de R\$ 899.776.822.699,18 (praticamente novecentos bilhões) enquanto os 1.248.969 (um milhão, duzentos e quarenta e oito mil, novecentos e sessenta e nove) não grandes devedores devem R\$ 386.453.922.257,17 (aproximadamente trezentos e oitenta e seis bilhões).

O restante dos negócios, que juntos somam 97% das entidades empresariais brasileiras (RECEITA FEDERAL, 2018), representando o grosso do tecido empresarial no país (responsável por grande parte da geração de empregos), parece ter ficado de fora dos estudos e pesquisas acessadas. Tratam-se, sobretudo, de empresas de médio e pequeno porte, com sistema de apuração de lucros baseados, em sua maioria, no lucro presumido, ou optantes pelo Simples Nacional. A realidade dessas empresas quanto ao fluxo de caixa, tomada de decisão, planejamento tributário e receita para financiar longas e custosas disputas tributárias é bem distinta em relação ao grupo de companhias que tem sido objeto das análises aqui apresentadas. Falar um pouco mais dessas empresas, da dificuldade das mesmas para o cumprimento das obrigações tributárias, da falta de conhecimento das mesmas acerca das brechas e oportunidades tributárias.

Diante desse cenário, torna-se adequada uma ampliação no objeto dos estudos e pesquisas reunidos no presente trabalho, no sentido de se buscar um maior alcance do comportamento fiscal do tecido empresarial brasileiro, abrangendo diferentes dimensões e realidades empresariais. Só assim seria possível obter melhor compreensão do todo, enxergando com maior precisão a realidade que permeia o ambiente fiscal brasileiro e, a partir disso, manejar e implementar instrumentos adequados e igualitários, com eficácia para responder às demandas e distorções econômicas nos comportamentos dos contribuintes. bem como formular políticas fiscais mais assertivas e igualitárias, em respeito a capacidade contributiva e aos contribuintes.

A seguir, trouxemos dois gráficos obtidos de uma análise realizada pela PGFN (2019), que disponibiliza os números e as realizações mais significativas referentes à gestão da dívida ativa da União e do FGTS para o ano de 2018 (PGFN em números), mostrando os grandes devedores e os valores das dívidas, respectivamente.

Gráfico 1 - Percentuais de devedores e de valores de dívida ativa da União

Fonte: PGFN (2019).

Como se pode observar, os grandes devedores representam 1% do total (28.339), enquanto os demais representam 99% dos devedores (4.591.752) a nível federal. Ao seu turno, esse 1% (grandes devedores) responde por 62% dos débitos em discussão judicial (R\$ 1.368.738.446.473,02); enquanto os demais devedores titularizam 38% das dívidas objeto dos litígios fiscais (R\$ 827.952.459.663,87) (PGFN, 2018).

Corroborando com as questões levantadas até aqui, buscou-se dados relevantes publicados em recente estudo do Ministério da Economia e PGFN (2019) sobre o endividamento com a União e com o FGTS em 2019,¹⁸ do qual foram extraídas algumas constatações, em consonância aos indicativos trazidos nos parágrafos anteriores:

(i) apenas 7,8% das entidades empresariais ativas possuem débito inscrito em dívida ativa da União; considerando apenas as empresas ativas devedoras, 0,6% são responsáveis por 70% do total de débitos por elas titularizado, evidenciando uma grande concentração da dívida nos chamados “grandes devedores” (débitos acima de R\$ 15 milhões junto à PGFN);

¹⁸ Apenas 5,5% das pessoas físicas que auferem renda ou movimentam valores relevantes para fins de tributação possuem débito inscrito em dívida da União. Considerando apenas as pessoas físicas devedoras, 0,2% são responsáveis por 34,7% dos débitos por elas titularizados, evidenciando uma grande concentração da dívida nos chamados “grandes devedores” (pessoas com débitos acima de R\$ 15 milhões junto à PGFN).

(ii) apenas 0,4% das entidades empresariais ativas possuem débito inscrito na dívida ativa do FGTS; considerando apenas as empresas ativas devedoras do FGTS, 0,1% é responsável por 30,6% do total de débitos por elas titularizado, evidenciando uma grande concentração da dívida nos “grandes devedores”;

(iii) os gestores públicos devem observar que os benefícios fiscais como parcelamentos, remissões e anistias favorecem uma pequena parcela da sociedade, visto que a ampla maioria das entidades empresariais (92,2%) e das pessoas físicas com perfil relevante para fins de tributação (94,5%) não possuem qualquer débito inscrito em dívida ativa da União; recomenda-se, então, que a concessão de benefícios fiscais a pessoas jurídicas leve em conta o impacto do ponto de vista concorrencial, visto que pode gerar desequilíbrios indesejados – concorrência desleal – em relação às empresas que cumprem suas obrigações fiscais em dia e, por conseguinte, possuem um custo operacional maior em relação às que deixam de quitar suas obrigações fiscais junto à União;

(iv) a concessão reiterada de benefícios fiscais extremamente vantajosos, incluindo o perdão de dívida e o parcelamento a longo prazo, pode vir a estimular os 92,2% de empresas ativas e 94,5% das pessoas físicas com perfil de interesse para a tributação, tornando-se inadimplentes em suas obrigações fiscais correntes, à espera do próximo pacote de benefícios, desequilibrando o sistema arrecadatório nacional.

1.2. OBJETIVOS

Diante da contextualização exposta neste capítulo introdutório, o estudo que se faz em torno dos recorrentes programas de parcelamentos especiais em âmbito federal, lançados no Brasil nos últimos anos, procura responder às seguintes perguntas:

- 1) Os reiterados programas de parcelamento especial e anistias possuem relação com o comportamento arrecadatório dos contribuintes?;
- 2) Há relação entre a concessão reiterada de parcelamentos especiais e anistias e o custo/benefício para a prática de planejamentos tributários/elisão fiscal entre as empresas?

Partindo dessas questões, o presente trabalho faz uma revisão da literatura, com a seleção de pesquisas de base empírica e econômica que buscaram, a partir da análise do comportamento dos contribuintes, identificar uma relação de causalidade entre a prática reiterada da concessão de parcelamentos especiais e anistias e o comportamento fiscal/tomada de decisão dos contribuintes.

Essa revisão de estudos econômicos e comportamentais revela-se importante no sentido de relativizar a premissa segundo o qual os parcelamentos especiais são sempre necessários, reforçando

a tese de que precisamos ter um olhar crítico e cauteloso sobre a utilização excessiva dos parcelamentos especiais em nosso ambiente tributário.

Todavia, não devemos assumir uma postura extremada, sendo necessário saber identificar os momentos em que tais ferramentas tornam-se úteis e necessárias, principalmente levando em conta realidade econômica do nosso país, que já atravessou diversas crises financeiras. Tais movimentos repercutem diretamente no setor produtivo e atingem, por consequência, a arrecadação fiscal.¹⁹

Pretende-se, assim, qualificar o argumento de que os recorrentes programas especiais de refinanciamento de débitos fiscais lançados no Brasil representam um dos sintomas de um ambiente tributário doente, perverso e opaco, figurando como uma das causas para a ampliação do seu *tax gap*.

Reúne-se neste trabalho estudos publicados em instituições referenciadas de pesquisa científica, além de estudos publicados em sites de organismos nacionais, como Ministério da Economia, Receita Federal do Brasil, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e em organismos internacionais, como Fundo Monetário Internacional (FMI), Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Banco Mundial (*World Bank*), Associação de Receitas e Alfândega do Reino Unido (ARC), *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) do Reino Unido, *Internal Revenue Service* (IRS) dos Estados Unidos, *Georgia State University*, entre outras instituições, sobre programas de parcelamento e anistias de débitos tributários.²⁰

No âmbito nacional, as pesquisas de base empírica e econômica acessadas neste trabalho examinaram os efeitos financeiros e comportamentais que sobrevêm da estratégia fiscal implementada no país ao longo das duas últimas décadas, avaliando o impacto dessa prática no comportamento dos contribuintes, bem como na conformidade tributária (tendo como subsídio

¹⁹ O exemplo mais recente e atual trata-se da crise econômica gerada pela Pandemia do vírus Covid-19. Foram editadas Medidas Provisórias e leis contendo medidas restritivas, de isolamento, e *lockdown*, com o intuito de minimizar a transmissão do vírus. Tais restrições prejudicaram diretamente alguns setores da economia, como o setor de eventos, bares e restaurantes, hospedagem, empresas de transporte de passageiros, etc. Durante essas crises, as empresas buscam primeiramente sua sobrevivência (continuidade da atividade produtiva) e manutenção dos empregos, para somente depois pensar no cumprimento de obrigações fiscais.

²⁰ Quanto aos meios, a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, documental e telematizada. Para a coleta de dados, utilizou-se publicações científicas pertinentes ao tema, as quais tiveram como objetivo a construção do arcabouço teórico, com vistas a ilustrar o ponto de vista de vários autores a respeito do tema escolhido, bem como levantamento de informações publicadas por órgãos oficiais vinculados à União Federal, acerca dos Programas Especiais de Parcelamento Tributário, seus efeitos e impactos sobre o comportamento dos agentes envolvidos e suas consequências para a arrecadação fiscal e custeio das despesas públicas.

teórico, elementos da economia, finanças, análise econômica do direito²¹ e economia comportamental²²).

Para responder as questões formuladas no presente trabalho, o modelo adotado consistiu primordialmente em trabalho exploratório sobre estudos e pesquisas de bases empíricas e comportamentais, desencadeado nas seguintes etapas – sistematização, reflexão e análise crítica. Adotou-se a pesquisa exploratória, que, segundo Gil²³, adequa-se em áreas nas quais há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Apesar da temática objeto da presente análise ser alvo de inúmeras pesquisas e diagnósticos, pouco se verificou acerca da existência de estudos que abordassem de forma detalhada a dinâmica dos programas especiais de parcelamento tributário sob a ótica da redução do *tax gap* no Brasil.

Além da literatura econômica e jurídica sobre o tema dos programas de parcelamento e anistia tributária, o presente trabalho reúne contribuições relevantes sobre o tema *tax gap* no capítulo 2, coletadas através de um debate coletivo, tendo como autores: Felipe Wagner e Lima Dias, Frederico Bocchi Siqueira, Luiz Fernando Dalle Luche Machado, Marcela Nardelli, Patrícia Bacheschi Gomez de Lamadrid, Tarik Vervloet Fontes, Thiago Oliveira de Matos e Victor Hugo Nascimento.

O trabalho está dividido em seis partes, contando a presente introdução. No próximo capítulo, qual seja, Capítulo 2, são detalhados conceitos relacionados ao *tax gap*, causas, motivações, entres outros. Em seguida, no Capítulo 3, examina-se os principais programas federais de parcelamento especial lançados no Brasil nas últimas duas décadas, compilando suas principais características e traçando um comparativo entre eles.

Passo seguinte, o Capítulo 4 discorre sobre construções teóricas levantadas no campo internacional e experiências de outros países com programas de anistias fiscais, contribuindo para

²¹ A análise econômica do Direito ganha corpo a partir da década de 1960, com o surgimento de algumas escolas, tendo como principais expoentes, Guido Calabresi e Richard Posner. Esse pensamento se edifica a partir de duas premissas básicas: (i) utilidade – os indivíduos são atores racionais que buscam maximizar seu bem-estar e, dessa forma, tomam decisões pensando em seu próprio bem-estar; (ii) o objetivo do sistema jurídico deve ser a maximização do bem-estar coletivo. Portanto, busca-se sistemas de regulação ótima, com o objetivo de maximizar o bem-estar coletivo, a partir de uma maximização da eficiência das transações (custos de transações menores e externalidades). A dinâmica desse sistema é puramente racional e cartesiana. O *law and economics* prega a busca por sistemas regulatórios “ótimos”, bem como uma maximização da eficiência, fazendo o uso de conceitos advindos da economia, como custos de transação, externalidades, teoria dos jogos, dentre outros, compreendendo que a análise meramente jurídica parece não ser o bastante na busca de soluções para os desafios complexos da atualidade.

²² A Economia Comportamental assume relevância também no campo das relações tributárias, buscando uma compreensão mais assertiva acerca do comportamento dos contribuintes. Nesse sentido, vários fiscos no mundo a fora começam a dar mais ênfase à Economia Comportamental, estudando o efeito de certas ações no comportamento dos indivíduos, os estímulos nas decisões dos contribuintes, bem como o efeito comportamental da forma com que o Fisco e os contribuintes podem se comunicar. Diversas questões advindas da Economia Comportamental passam a ter relevância para a obtenção de análises mais amplas e eficazes do sistema tributário. Eis alguns exemplos: quais fatores motivam ou influenciam a tomada de decisão dos contribuintes, como os incentivos influenciam na tomada de decisão dos agentes econômicos, por que motivo certos contribuintes adotam planejamentos tributários, que tipo de relação proposta por uma autoridade fiscal aumenta ou diminui o *compliance* tributário, como cada uma dessas ações pode repercutir para o aumento ou redução do *tax gap*.

²³ GIL, Antônio Carlos, 1946. Como elaborar projetos de pesquisa/ Antônio Carlos Gil. – 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

aprofundar o debate acerca da melhoria da prática brasileira, bem como enxergar com maior precisão a direção do nosso sistema tributário e o grau de alinhamento do nosso modelo com cenários e parâmetros internacionais.

No Capítulo 5, reúne-se e examina-se pesquisas referenciais de base empírica e econômica sobre o tema, levantando, por fim, reflexões sobre a qualidade, o alcance dos objetivos, bem como o formato de tais práticas jurídicas, enquanto instrumentos eficazes ou não para a redução do *tax gap* brasileiro. Já o capítulo 6 apresenta as considerações finais desse esforço.

Como já mencionado anteriormente, o Brasil tem utilizado com bastante frequência programas especiais de refinanciamento de débitos tributários, chamados genericamente de “Refis”. Desde o ano 2000, foram editados 27 programas de parcelamento especial de dívidas tributárias federais, totalizando uma média de um programa lançado a cada três anos.

Como uma das consequências desse histórico de concessão reiterada de parcelamentos especiais na esfera federal, nota-se o aumento do *tax gap*. Detalha-se, no próximo capítulo, a importância da identificação do *tax gap*, suas causas, as motivações que levam os contribuintes a cumprir ou não as obrigações tributárias, os padrões de relacionamento entre Fisco e contribuintes, dentre outras informações importantes para uma compreensão mais apurada do fenômeno que ora se estuda.

2. TAX GAP

2.1. DEFINIÇÃO

O *tax gap* pode ser definido, segundo a maioria das fontes, como a diferença entre o que poderia ser arrecadado e o que de fato se arrecada em determinado sistema tributário²⁴, ou seja, trata-se da diferença entre os tributos previstos na legislação e o que foi efetivamente declarado e recolhido pelos contribuintes em determinado cenário fiscal, seja ele local, nacional ou internacional.

A maioria dos autores²⁵ que trata do assunto, reconhece que o aprofundamento dessa conceituação universalista, com vistas à obtenção de uma definição mais precisa e, sobretudo,

²⁴ Conforme James Alm e Jay A. Soled (2017, p. 521), *tax gap* é “[...] the difference between what taxpayers are legally obligated to pay in taxes and what they actually pay in taxes”. (ALM, James; SOLED, Jay. *Wither the tax gap. Colloquium on tax policy and public finance*, New York University School of Law, New York, 2016, p. 3). De acordo com a ARC, o *tax gap* representa (s.d., p. 2) “[...] differences between the planned tax take and what actually comes in”. (ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency: tax gap**. [s.d.], p. 2. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014jul.Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020).

Por sua vez, como anotam Norman Gemmell e John Hasseldine (2012, p. 2), a IRS conceitua *tax gap* como “[...] the difference between the tax that taxpayers should pay and what they actually pay on a timely basis”; (GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. *The tax gap: a methodological review*. **Victoria University of Wellington**, Chair in Public Finance, 2012, p. 2).

Para Mazur e Plumley, citados por Murphy (2017, p. 2), *tax gap* é “[...] the difference between the amount of tax that should be imposed by the tax code of a country and the amount that is actually reported and paid on timely filed returns” (MAZUR; PLUMLEY, 2007 apud MURPHY, Richard. *Why bother with the Tax Gap: An Introduction to Modern Taxation Theory*. **City Political Economy Research Centre City**, University of London. Working Paper 2017/04, 2017, p. 2. Disponível em: https://www.city.ac.uk/_data/assets/pdf_file/0007/348856/CITYPERC-WPS-201704.pdf. Acesso em: 29 jul. 2020.)

Para Warren (2018, p. 3), “tax gap is the difference between potential tax collections and actual tax collected”. Cf. também IRS, 2005. (WARREN, Neil. *Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era*. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 538. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018.). Cf. também INTERNAL REVENUE SERVICE. **US Documents: Tax Gap Facts and Figures**. 2005. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_gap_facts-figures.pdf. Acesso em: 29 jan. 2019.

²⁵ Edes Marcondes do Nascimento (p. 7-8), por exemplo, distingue a metodologia empregada *pelo Internal Revenue Service* (IRS) dos EUA, que “busca estimar o gap tributário bruto e líquido, sendo que o valor líquido refere-se ao valor bruto menos aquilo que foi pago tardiamente”, da utilizada para “a mensuração do gap tributário pela HM Customs and Excise, do Reino Unido [...] aplicada diretamente ao IVA. Há duas abordagens: na *top-down*, calcula-se a diferença entre o valor teórico do IVA que deveria ser pago e os valores efetivamente recebidos; já o *bottom-up* usa dados operacionais e de inteligência para corroborar a abordagem *top-down* e atribui as perdas a áreas específicas de problemas. Atribuem-se as perdas no IVA a erros, ignorância, dificuldades financeiras, elisão abusiva e evasão deliberada”. (NASCIMENTO, Edes Marcondes do. *A administração e o gap tributários*. Disponível em: <https://studylibpt.com/doc/118907/a-administra%C3%A7%C3%A3o-e-o-gap-tribut%C3%A1rios>. Acesso em: 29 jul. 2020.) Destaca o autor, ainda, metodologia distinta utilizada por Giles na Nova Zelândia (Ibidem, p. 7-8).

O autor destaca, ainda, a metodologia distinta utilizada por Giles na Nova Zelândia; ao discorrer sobre um dos mais utilizados indicadores de aferição do “gap” tributário, em metodologia desenvolvida no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, Pedro Gundes Santos Cardoso (p. 4-5) afirma que “o último indicador apresentado, e o mais utilizado nas estimativas do ‘gap’ tributário, é conhecido por VAT Revenue Ratio – VRR. O VRR, diferentemente do CER, expurga do Consumo Nacional as receitas do IVA, mais uma vez incorporando as críticas feitas ao CER. O indicador também se situa entre 0 e 1, podendo ultrapassar 1 nos casos de efeitos cascatas na tributação da economia, por exemplo. Apesar de ser o mais utilizado, este indicador ainda tem a limitação de não incorporar as peculiaridades de cada sistema de tributação, o que deve ser considerado em análises comparativas”. (CARDOSO, Pedro Gundes Santos. **Estimando o “gap” tributário dos Estados brasileiros no período 1997-2012**.

funcional do *tax gap*, exige que sejam consideradas e combinadas certas variáveis típicas das distintas realidades econômico-sociais em que seu estudo esteja inserido.

Para os estudiosos da Associação de Receitas e Alfândega do Reino Unido (ARC)²⁶, em artigo sobre o *tax gap*, a despeito da admissão de um conceito aparentemente simples, ele é cheio de armadilhas e controvérsias, o que dificultaria a obtenção de uma aceitação universal acerca do conteúdo pragmático de sua definição²⁷.

Quanto a critérios e conteúdos variáveis, passíveis de integrar a definição de *tax gap* em determinado sistema tributário, pode-se apontar a distinção entre o planejamento tributário/elisão eficaz (*tax avoidance*) e os meios ilegais de não pagamento de tributos (*tax evasion*). Alguns autores²⁸ entendem que essas questões devem ser tratadas separadamente para fins de aferição do *tax gap* de um sistema tributário. Para outros²⁹, os planejamentos não deveriam compor o *tax gap* se estiverem baseados na lei; todavia, caso estejam à sua margem, devem ser considerados como ilícitos e, portanto, compor o cálculo do *tax gap*, tendo em vista que são eventos não declarados ou declarados a menor pelo contribuinte.

A despeito das discussões e diferentes posições apontadas, no decorrer deste estudo serão verificadas hipóteses de declaração de planejamentos tributários, bem como adoção de modelos alternativos para evitar esse tipo de comportamento dos contribuintes. Dessa forma, considera-se que o planejamento tributário, ainda que lícito, figura como elemento do *tax gap*.

2015. 37 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2015, p. 4-5. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/16263>. Acesso em: 18 jul. 2020.)

²⁶ A ARC é a união de membros sêniores do que seria a Receita Federal do Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs* – HMRC), que inclui profissionais da área tributária, contadores, advogados, gerentes, estatísticos, entre outros.

²⁷ “One way of describing the Tax Gap is to call it the difference between actual and anticipated tax revenues. Put like this it seems simple but, in fact, it is full of pitfalls and dispute over what certain terms mean, consequently it is hard to get universal acceptance of any number” (ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency:** tax gap. [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020, p. 1).

²⁸ Como destaca Tony Beare (2014, p. 1) em artigo publicado, na edição de novembro de 2014, no *Tax Journal*: “The ‘tax gap’ figures for 2012/13 make interesting reading. The Government estimate of £34 billion per annum includes an estimated £3.1 billion lost to tax avoidance (down from £3.4 billion in the previous year) and £15.4 billion from illegal activity (£5.4 billion lost to criminal attacks, £4.1 billion lost to evasion and £5.9 billion lost to the ‘hidden economy’). Although this compares well to other jurisdictions as a proportion of total tax liabilities, there is clearly room for improvement. [...] These figures show that tax evasion and other illegal activity are costing the country nearly 5 times as much as tax avoidance [...] These figures show that tax evasion and other illegal activity are costing the country nearly 5 times as much as tax avoidance”; no mesmo sentido, os estudiosos da ARC (s.d, p. 4): “Even if it is agreed that ‘avoidance’ is a legitimate part of defining the Tax Gap another, and even trickier pitfall, is what commentators or HMRC mean when they use the term avoidance. Some people seek to distinguish ‘planning’ from avoidance, i.e. using the reliefs and allowances that are there, and accepting all the consequences. An example of this might be a company choosing to remunerate a Director by means of a dividend, instead of a bonus on which NIC would be due for both company and individual. There are some clear examples of tax lost which cannot be attributed to avoidance [...]”. (BEARE, Tony. Mind the (tax) gap!). **Tax Journal**, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/mind-tax-gap-06112014>. Acesso em: 18 jul. 2020.

²⁹ RACZKOWSKI, Konrad. Measuring the tax gap in the European economy. **Journal of Economics and Management**, University of Economics, Katowice, v. 21, n. 3, 2015, p. 60.

Ademais, pode-se discutir, entre outros pontos, (i) se tributos pagos em atraso, mas recolhidos em algum momento, deveriam ser considerados no cômputo do *tax gap*; (ii) se obrigações tributárias, objeto de discussão judicial quanto à sua existência e/ou extensão, deveriam também ser admitidas em tais estimativas; ou mesmo (iii) se os custos da administração tributária com ações que visam à conformidade fiscal precisam, de algum modo, ser abatidos dos valores recuperados em decorrência dessas ações³⁰.

Outra questão em debate é a associação entre o *tax gap* e a economia informal (*shadow economy*). Nesta linha, verifica-se estudo acerca da CPMF³¹ no Brasil que aponta, como causa do *tax gap*, a economia informal no país, englobando atividades legais e ilegais dos agentes de mercado³². Em resumo, o estudo traz o seguinte Quadro:

Quadro 1 – Relação entre o *tax gap* e a Economia Informal no Brasil

Tipo de Atividade	Transações Monetárias		Transações Não Monetárias	
Atividades Ilegais	Comércio de bens roubados; tráfico e produção de drogas; prostituição; apostas; contrabando; fraudes etc.		Permuta de drogas, bens roubados etc. Produção e criação de drogas (plantação) para uso pessoal. Roubo para uso pessoal.	
	Evasão Fiscal	Elisão Fiscal	Evasão Fiscal	Elisão Fiscal
Atividades Legais	Não declaração de renda de trabalhador autônomo ou assalariado. Não declaração de receitas de serviços e operações.	Descontos de funcionários, benefícios não enquadrados como salários (indenizações).	Permuta de serviços e bens.	Trabalho realizado pelo próprio beneficiado (<i>do-it-yourself</i>) e por vizinhos em seu favor (sem cobrança).

Fonte: LUCINDA, ARVATE, 2005, p. 2³³

³⁰ ASSOCIATION OF REVENUE AND CUSTOMS – ARC. **Tax transparency**: tax gap. [s.d.]. Disponível em: <https://blogs.mazars.com/letstalktax/files/2014/07/Tax-Transparency-Tax-Gap-discussion-paper.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2020, p. 3-4.

³¹ A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) trata-se de espécie tributária que incidiu sobre todas as movimentações bancárias no Brasil, exceto nas negociações de ações na Bolsa de Valores, saques de aposentadorias, seguro-desemprego, salários e transferências entre contas correntes de mesma titularidade, vigorando no país por 11 anos. Fonte: Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>. Acessado em 20 de dezembro de 2020.

³³ O Quadro foi baseado nos Estudos de Schneider e Kinglmair, citados por Lippert e Walker, que por sua vez, aparecem no artigo de Lucinda e Arvate, 2005, p. 2. Cf. LUCINDA, Claudio R; ARVATE, Paulo R. A study on the shadow economy and the tax-gap: the case of CPMF in Brazil. Public Choice Society, 2005, p. 1-19.

Embora alguns pontos sejam questionáveis sob a perspectiva jurídica – como o caso da elisão fiscal não monetária –, fato é que nenhuma dessas atividades é diretamente alcançada pela tributação, mas todas geram valores, validando o posicionamento dessa corrente.

Além do que os estudiosos vislumbram acerca do que é o *tax gap*, há autores, por outro lado, que apontam para um campo de sua não-incidência conceitual, ou seja, o que não seria *tax gap*. Conforme Warren³⁴, dentre outros exemplos citados, o *tax gap*: (i) não é um fim em si mesmo; (ii) não se resume às informações formalmente conhecidas – e aqui ganha relevância o conceito de economia informal³⁵ –; (iii) não pode ser extinto por completo, sendo tal pretensão irrealizável; (iv) não se pauta em um único e melhor método de identificação, inexistindo metodologia perfeita; (v) não é um meio de avaliação da performance operacional da administração tributária, sobretudo porque é permeado por realidades desconhecidas, não reveladas facilmente, conforme quadro abaixo:

Tabela 1 – *Tax Gap* e os Desconhecidos

Tax Gap e os desconhecidos		
Donald Rumsfeld Fev 2002:		
Existem conhecidos conhecidos; tem coisas que nós sabemos que sabemos. Nós também sabemos que há conhecidos desconhecidos, isto é nós sabemos que tem coisas que não sabemos. Mas existem também os desconhecidos desconhecidos - aquelas coisas que nós não sabemos que não sabemos.		
TAX GAP E OS DESCONHECIDOS		
Conhecidos conhecidos	Aquilo que sabemos que sabemos	<i>Não-apresentação/não-declaração</i> : Registrado para efeitos fiscais, mas não apresentado em declarações fiscais, conforme requerido <i>Pagamento insuficiente</i> : Débito fiscal declarado, mas pago em atraso ou não pago
Conhecidos desconhecidos	Aquilo que sabemos que não sabemos	<i>Declaração a menor</i> : Declarações entregues, mas sem declarar todos os valores tributáveis ou fatos geradores (p.e. salários/benefícios para contribuições sociais)
Desconhecidos desconhecidos	Aquilo que não é possível saber	<i>Não-registro</i> <i>Atividade econômica não observada</i> : fatos geradores e valores tributáveis que não são registrados nos dados oficiais
Desconhecidos conhecidos	Aquilo que não queremos saber	<i>Sabido mas ignorado (financia execução de baixo benefício)</i> ; <i>Sabido mas não admitido como sabido (negligenciado)</i>

Fonte: Extraído de WARREN, 2018, p. 11. Adaptado pelo grupo de pesquisa do *tax gap*.

2.1.1. Importância da identificação do *tax gap*

³⁴ WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 9-10.

³⁵ “Other definitions of the tax gap found in the literature include those employed by, for example, Giles (1997b; 1999b), who first define the ‘hidden economy’ or ‘hidden income’. This is designed to capture income that is earned but is hidden from the tax authorities and, usually, official statisticians. The tax gap is then defined as hidden income multiplied by a suitable tax rate. This raises numerous conceptual and measurement issues, such as: what is included in hidden income, and what is a ‘suitable’ tax rate?” (GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. The tax gap: a methodological review. **Victoria University of Wellington**, Chair in Public Finance, 2012. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 12 jul. 2020, p. 3).

Como aponta Warren³⁶, identificar o *tax gap* não é importante apenas para se ter a dimensão de perdas fiscais de um sistema, mas também para aferir como e em que grau a finalidade da norma tributária pode ser distorcida na sua implementação e administração.

A mensuração do *tax gap*, nesse sentido, mostra-se relevante para apontar ineficiências no desenho normativo fiscal, como a indução de comportamentos econômicos distorcidos por parte dos contribuintes, originalmente não previstos ou pretendidos pela legislação fiscal (também chamados de externalidades negativas). Da mesma forma, o *tax gap* pode lançar luz sobre as desigualdades decorrentes do fato de que nem todos recolhem a parcela justa da carga tributária pretendida.

Ainda segundo o autor citado, as estimativas de *tax gap* podem demonstrar como a complexidade e os altos custos de conformidade de um sistema tributário podem levar à redução dos índices de aderência às normas tributárias – raciocínio que corrobora com a colocação do Brasil na 125ª posição no relatório *Doing Business* 2018 do Banco Mundial, indicando que, em média, as empresas brasileiras gastam cerca de 1.958 horas por ano para calcular e pagar impostos³⁷. No mais, uma análise do *tax gap* projetada ao longo do tempo também revela seu potencial preditivo na identificação de perdas de receitas fiscais e, nessa medida, pode se apresentar como um indicador da sustentabilidade do sistema tributário.

Para Warren³⁸, a grande contribuição do estudo do *tax gap* é a capacidade de conectar, de forma clara: (i) a estrutura de política fiscal, o desempenho da administração tributária e o comportamento dos contribuintes; com (ii) questões mais amplas de crescimento econômico e sustentabilidade fiscal (custeio do Estado).

Embora as estimativas e estudos do *tax gap* sejam costumeiramente fruto das atividades desenvolvidas pelas autoridades tributárias, dado o cenário acima descrito – revelador da abrangência e interconectividade do tema com os diversos aspectos da realidade tributária –, a abordagem do *tax gap* é, na verdade, tema que interessa a sociedade como um todo, onde cada parte interessada tem diferentes focos e pontos de vista em relação ao assunto, conforme se verifica no Quadro 2³⁹, a seguir:

Quadro 2 – Interessados no *Tax Gap*

³⁶ WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 4.

³⁷ THE WORLD BANK. **Doing Business 2018: Reforming to create jobs**. 2018. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

³⁸ WARREN, Neil. Estimating tax gap is everything to an informed response to the Digital Era. **eJournal of Tax Research**, v. 16, n. 3, p. 536-577. UNSW Business School Taxation and Business Law, Sydney, Australia, 2018, p. 33.

³⁹ Ibidem, p. 24.

Interessados no *Tax Gap*

Interessado	Por que o interesse no <i>tax gap</i> ?	O que é <i>tax gap</i> para eles?
Fazenda	Desenho de política tributária.	Questão de política.
Administração Tributária	Integridade tributária.	Questão de conformidade.
Contribuintes	Igualdade/justiça tributária.	Questão comportamental.
Políticos	Percepções da comunidade sobre justiça e relutância em pagar tributos.	Preocupações dos eleitores.
Estatísticos Oficiais	Confiabilidade do modelo de informação das estatísticas tributárias.	Confiabilidade da informação.

Fonte: Extraído de WARREN, 2018, p. 24. Adaptado pelo grupo de pesquisa do *tax gap*.

Com base em dados de 2016, o Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) estimou o *tax gap* brasileiro em 22,9% da arrecadação ou 7,6% do Produto Interno Bruto (PIB)⁴⁰.

Um estudo recente estimou que a administração tributária dos EUA (*Internal Revenue Service – IRS*) deixará de arrecadar mais de US\$ 630 bilhões em 2020, o que corresponde a cerca de 15% do total da arrecadação do país⁴¹.

As causas do *tax gap* no cenário local e internacional, melhor detalhadas adiante, são inúmeras, sendo difícil uma indicação precisa dessa realidade. Não por acaso, o estudo acima destaca, dentre outros obstáculos, a carência de dados, o grande número de tributos e suas distintas alíquotas, a grande gama de isenções e benefícios fiscais, bem como o fato de serem “[...] escassos os dados referentes àqueles que evadem, pois não constam dos dados oficiais e não possuem incentivos para se manifestarem por pesquisas de entrevistas. Estudos do gênero também são escassos em outros países”⁴².

2.2. CAUSAS DO *TAX GAP*

Superada a definição do conceito de *tax gap*, parte-se para a análise de suas causas e sua dimensão dentro de um país ou região. A partir dos estudos que buscam aferir o *tax gap*, percebe-se

⁴⁰ SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil:** Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2016. 2017. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019.

⁴¹ SARIN, Natasha; SUMMERS, Lawrence H. **Shrinking the tax gap: approaches and revenue potential**. Cambridge: National Bureau of Economic Research (NBER). Working Paper No. 26475, Nov. 2019. Disponível em: <http://www.nber.org/papers/w26475>. Acessado em 12/09/2020.

⁴² SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil:** Uma estimativa do desvio da arrecadação do Exercício de 2016. 2017. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.pdf>. Acesso em: 27 out. 2019, p. 27.

divergências nas fórmulas e nos elementos que o integram, sendo possível identificar alguns autores que consideram fatores como planejamentos tributários lícitos (*tax avoidance*); outros, fatores não tributáveis (*do it yourself tasks*) e, ainda, há aqueles que afastam essas duas premissas. O presente tópico investigará as principais causas desse fenômeno nas perspectivas jurídica, econômica e pública (administrações tributárias).

No que diz respeito à conduta dos contribuintes, os estudos acerca do *tax gap*, com destaque para o *The Tax Gap: A Methodological Review*, elaborado por Gemmell e Hasseldine (2012), sugerem um consenso majoritário em relação às suas causas, sendo elas: (i) a ausência de declaração do contribuinte; (ii) a declaração a menor da operação ou majoração de deduções; e (iii) o pagamento a menor de tributos⁴³. Dessa forma, é possível sustentar que o *tax gap* é causado pela ausência de conformidade do contribuinte com as normas impostas pelas administrações tributárias, cujas razões serão exploradas mais adiante⁴⁴.

Além das condutas dos contribuintes, o *tax gap* também pode ser decorrente de condutas estatais. Segundo o trabalho desenvolvido por Raczkowski (2015), a depender do país, a evasão tributária corresponde entre 80% e 90% do *tax gap*, sendo que o restante resulta de planejamentos tributários lícitos⁴⁵, corrupção excessiva e baixa efetividade da administração tributária.

A percepção do autor de que a deficiência da arrecadação não é apenas decorrente de ações do contribuinte se alinha aos dados apontados nos recentes relatórios da OCDE sobre certeza tributária (*tax certainty*). Esses estudos buscam entender como a certeza na tributação das atividades dos países impacta nas decisões de investimento e nas relações comerciais.

O relatório da OCDE, publicado em março de 2017 e atualizado em julho de 2018, traz informações com relação aos elementos tributários considerados como preocupantes no momento da decisão de investimento ou operação com outros países. Entre os motivos, o que parece mais importante é a incerteza quanto à efetiva tributação da renda e do consumo. Esse fator aparece à frente de critérios como carga tributária ou existência de acordos internacionais entre os países, por exemplo⁴⁶.

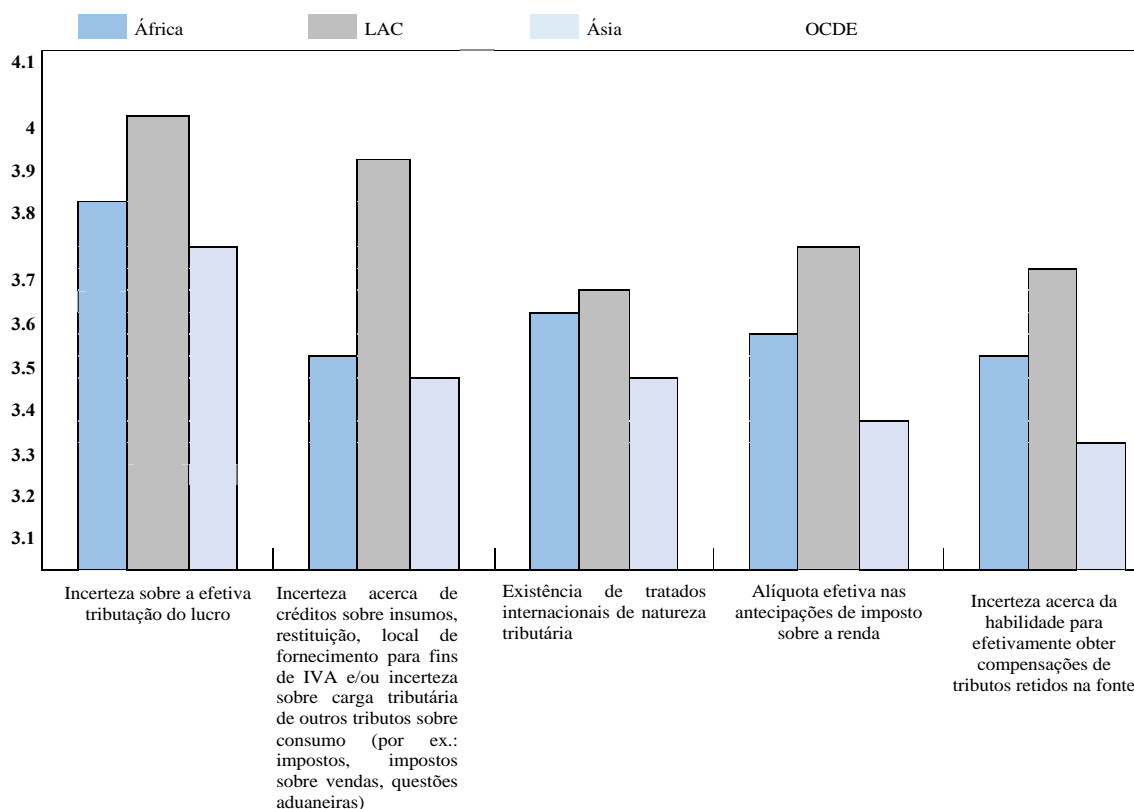
⁴³ Plumley (2005) notes that this defined gap is split into three components: non-filing (failure to file a return), under-reporting (of income and also overstating of deductions), and under-payment (failure to fully pay reported taxes owed). (GEMELL, Norman; HASSELDINE, John. **The Tax Gap: A Methodological Review**. Working Paper Series 2435, Victoria University of Wellington, Chair in Public Finance, p. 5. Disponível em: <http://researcharchive.vuw.ac.nz/handle/10063/2435>. Acesso em: 29 jul. 2020.

⁴⁴ Ainda que não seja objeto deste capítulo, percebe-se que este é o motivo para a tendência dos governos no Brasil e no mundo a elaboração de programas para estímulo da conformidade tributária. Oportuno citar o Programa “Nos Conformes” do Governo do Estado de São Paulo, piloto no Brasil, bem como a iniciativa do Governo Federal em criar o Programa Pró-Conformidade em âmbito nacional.

⁴⁵ Ressalva-se que o autor retira este elemento das causas de evasão.

⁴⁶ Gráfico extraído da OCDE, 2018.

Gráfico 2 – Elementos tributários considerados preocupantes em decisão de investimento

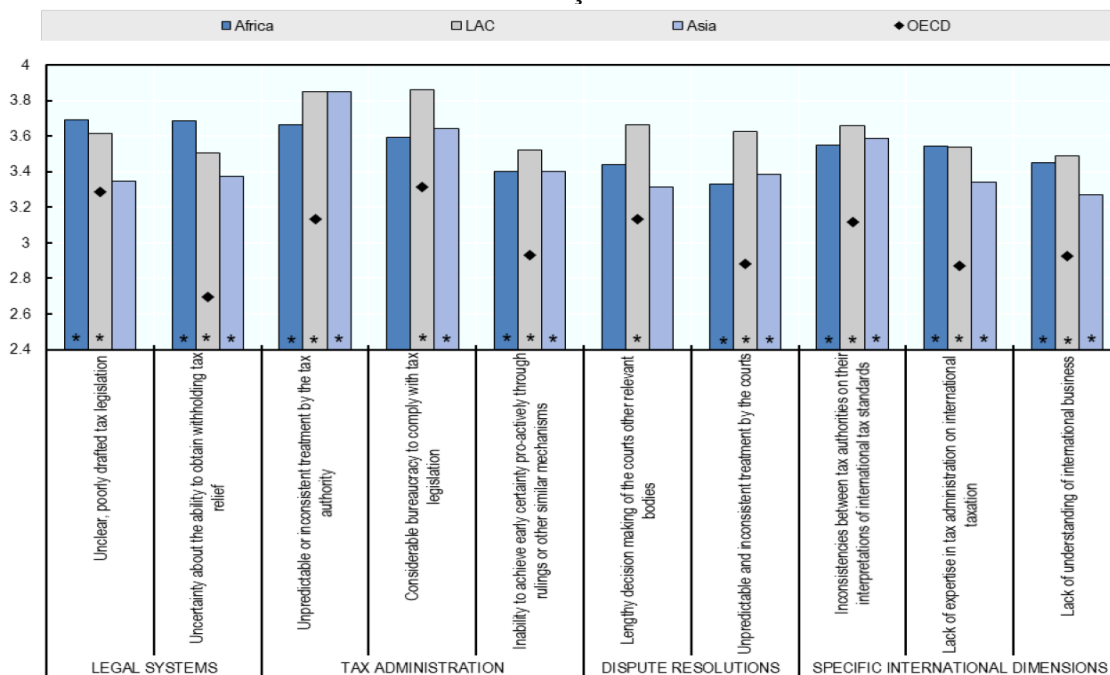


Fonte: Extraído de ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Tax Certainty**. OCDE: Paris, 2018. Adaptado pelo grupo de pesquisa do tax gap.

A incerteza na tributação da renda e do consumo acaba promovendo um cenário de disputas administrativas e judiciais entre os contribuintes e o Estado, o que notadamente ocorre nos países da América Latina e Caribe (ALC), situação que prejudica as decisões de investimento e relações comerciais.

Nesse sentido, não é possível atribuir a responsabilidade pelo *tax gap* exclusivamente às condutas de contribuintes, a partir da conclusão inicial alcançada, mas também ao Estado. Além dos dados apontados, o Gráfico 3, a seguir, evidencia as percepções das corporações e empresários acerca da origem das incertezas mencionadas.

Gráfico 3 – Incertezas na Tributação da Renda e do Consumo



Fonte: OCDE (2018, p. 45).

A partir da análise do Gráfico 3 sobre as fontes de incerteza tributária, é possível concluir que vários desses itens podem ser verificados no Brasil, tais como a imprevisibilidade e a inconsistência do tratamento conferido pelas autoridades tributárias, bem como a excessiva burocracia para estar em conformidade com a legislação tributária. É interessante notar que esses fatores aparecem à frente da falta de clareza da legislação tributária, crítica bastante recorrente ao Sistema Tributário Brasileiro.

Note-se que a leitura em conjunto de ambos os gráficos tende a confirmar a percepção de que parte considerável do *tax gap* é causada por condutas (ou sua falta) adotadas pelo próprio Estado, relacionadas à ineficiência do Sistema Tributário, à Administração Tributária, aos mecanismos e órgãos de resolução de disputas, entre outros. Acerca dos fatores de incerteza tributária, destacam-se as inconsistências das decisões para contribuintes em situações similares ou a imprevisibilidade na mudança de interpretação sobre questões tributárias.

Conforme reforça Lamadrid (2020):

“Várias fontes de incerteza tributária podem ser verificadas no Brasil, tais como a imprevisibilidade e a inconsistência do tratamento conferido pelas autoridades tributárias, bem como a excessiva burocracia para estar em conformidade com a legislação tributária e a falta de clareza da legislação tributária, crítica bastante recorrente ao sistema tributário brasileiro” (LAMADRID, 2020).

Parte considerável do *tax gap* é causada por condutas (ou sua falta) adotadas pelo próprio Estado, relacionadas à ineficiência do sistema tributário, à administração tributária, aos mecanismos e órgãos de resolução de disputa, entre outros.

No Brasil, não faltam exemplos que demonstram as oscilações e alterações no entendimento da Administração Tributária (Soluções de Consulta, Instruções Normativas etc.) ou do Judiciário (Decisões dos Tribunais). No que diz respeito à resolução de disputas, a demora no tempo de resposta pelas cortes superiores para definir questões tributárias relevantes, bem como a falta de previsibilidade e a inconsistência das decisões, naturalmente maximizam a incerteza e impactam na arrecadação tributária – refletindo-se, assim, no *tax gap*.

Quadro 3 – Condutas Relevantes na Indução do *Tax Gap*

Contribuintes	<ul style="list-style-type: none"> (i) falta de entrega de declarações fiscais capazes de informar o Fisco acerca do evento tributável; (ii) declaração a menor do montante devido, ou ainda com despesas e créditos majorados; e (iii) pagamento a menor dos tributos declarados.
Governos	<ul style="list-style-type: none"> (i) a falta de clareza da legislação, que acaba por induzir ao erro ou abre margem a interpretações desalinhadas aos interesses do Sistema Tributário; (ii) a imprevisibilidade e a inconsistência do Fisco acerca de temas correlatos para contribuintes em situação análoga; (iii) mora dos órgãos julgadores na definição de temas tributários relevantes, bem como posicionamentos antagônicos; e (iv) burocracia considerável e falta de estímulos à conformidade em relação a legislação tributária.

Fonte: Elaborado pelo grupo de pesquisa do *tax gap*

Como se percebe, embora existam condutas dos contribuintes capazes de criar o distanciamento entre o potencial arrecadatário e o efetivo recolhimento, é inegável que o Estado também possui papel relevante na indução do *tax gap*. O Quadro 3 acima, sintetiza essas causas de formação. Diversas são as causas do *tax gap* e sua origem decorre tanto dos contribuintes quanto do Estado.

2.3. O QUE MOTIVA OS CONTRIBUINTES A CUMPRIR AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Outro elemento para compreender o *tax gap* e suas causas consiste em buscar as razões que motivam os contribuintes a cumprirem as obrigações tributárias.

Em 1987, Smith e Kinsey questionavam que, sob uma perspectiva de escolha racional, a questão central e mais relevante era saber por que as pessoas cumprem as obrigações tributárias, e não por que elas as descumprem, dado os baixos níveis de auditoria e a relativa brandura das sanções tipicamente impostas⁴⁷. Assim, o verdadeiro enigma seria por que há tão pouca trapaça⁴⁸, já que os incentivos econômicos para a evasão são, em regra, fartos?

Passados trinta e três anos, a questão permanece atual e suscita cada vez mais estudos teóricos e empíricos, já que o funcionamento dos sistemas tributários depende diretamente do nível de conformidade apresentado pelos contribuintes.

2.3.1. Etapas da decisão do contribuinte

Para analisar o motivo pelo qual os contribuintes cumprem as obrigações tributárias, é necessário, previamente, entender as etapas que integram essa decisão.

Segundo Smith e Kinsey, o processo decisório e o conteúdo das decisões não podem ser confundidos entre si. No modelo proposto pelos autores, o contribuinte parte de um estado de inércia, afetado por fatores situacionais, tais como: o contexto em que o indivíduo está inserido, sua situação social e econômica e o nível de informação a que tem acesso, ele se move entre os estados de inércia e de consideração ativa de opções.

Uma vez engajado no referido processo, o conteúdo da decisão, isto é, a opção por uma ação específica, também depende de fatores situacionais, por exemplo, considerações sobre ganhos e perdas decorrentes de ações alternativas.⁴⁹

Com base nesse modelo, Azman⁵⁰ esclarece que o processo individual de decisão do contribuinte pode ser dividido em três estágios: 1) enquadramento mental da situação; 2)

⁴⁷ SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding taxpayer behavior: a conceptual framework with implications for research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, p. 641, 1987. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page_scan_tab_contents. Acesso em: 25 jan. 2019.

⁴⁸ Essa questão foi suscitada por Alm e Torgler (2012). Os autores destacam que todos os modelos econômicos de comportamento do contribuinte concluem que deveria haver muito mais evasão tributária do que se observa na prática.

⁴⁹ SMITH, Kent W.; KINSEY, Karyl A. Understanding taxpayer behavior: a conceptual framework with implications for research. **Law & Society Review**. v. 21, n. 4, p. 639-663, 1987. Disponível em: https://www.jstor.org/stable/3053599?seq=1#page_scan_tab_contents. Acesso em: 25 jan. 2019, p. 642-645.

⁵⁰ AZMAN, D. Don't Tell Mom I Didn't Pay My Taxes: The Efficacy of State Shaming Campaigns on Taxpayer Compliance and Ideas for the Future. **The Tax Lawyer**. v. 63, n. 4, p. 1251-1277, 2010. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/41149508?seq=1>. Acesso em: 15 jan. 2019

reunião de informações e formação de intenções sobre o que fazer; e 3) a implementação da decisão. A análise do autor concentra-se nas duas primeiras etapas⁵¹.

Durante o primeiro estágio, o contribuinte constrói um modelo mental que simplifica uma realidade complexa. Esse induz e limita as opções que o indivíduo reconhece. Sua construção sofre a influência de alguns fatores, a saber: as informações disponíveis para o contribuinte; o nível de dificuldade e o custo que ele percebe em relação às opções que reconhece; e a oportunidade de escolha entre cada opção⁵².

Ao longo do segundo estágio, o contribuinte desenvolve intenções sobre o que fazer, com base nas opções apresentadas na primeira etapa. Para Azman, esse processo segue tanto o modelo econômico, comumente denominado *economics-of-crime* (economia do crime), como o modelo não econômico, que são complementares entre si⁵³. Tais modelos serão explorados a seguir.

Portanto, a decisão do contribuinte de cumprir ou descumprir suas obrigações tributárias é complexa e formada por diversos fatores econômicos ou não que devem ser estudados em detalhe, para que se possa entender o comportamento e as atitudes adotados pelos contribuintes e, assim, elaborar medidas para incremento do nível de conformidade.

2.3.2. Modelos que procuram explicar a tomada de decisões pelos contribuintes

2.3.2.1. O modelo da economia do crime

De acordo com o modelo da economia do crime, desenvolvido por Allingham e Sandmo, o contribuinte é visto como um indivíduo racional que busca maximizar a utilidade esperada da aposta na evasão⁵⁴. Esse modelo tem origem na teoria da utilidade esperada,

⁵¹ Ibidem, p. 1256.

⁵² Ibidem, p. 1256-1259.

⁵³ Ibidem, p. 1259-1261.

⁵⁴ ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p.323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 324.

segundo a qual uma pessoa decide cometer uma infração à lei se a utilidade esperada da ilicitude excede a utilidade obtida com o uso do tempo e demais recursos em outras atividades⁵⁵.

Dessa forma, o contribuinte pondera, de um lado, os benefícios econômicos da ilicitude bem-sucedida e, de outro, os riscos de detecção e de punição, comparando as utilidades esperadas decorrentes de uma ou outra conduta, conforme suas probabilidades⁵⁶.

Portanto, dois fatores influenciariam o processo decisório do contribuinte, que se desenvolve em um ambiente cercado de incertezas: as chances de o contribuinte ser alvo de auditorias; e o valor das penalidades imposto a ele no caso de autuação pela autoridade fiscal⁵⁷.

A adoção dessa teoria sofre críticas, especialmente pela existência de outros fatores, que influenciam o comportamento dos contribuintes e são alheios à lógica puramente econômica por ela proposta⁵⁸, como será visto a seguir.

Em regra, as taxas de auditoria são muito baixas e as penalidades raramente excedem o valor do tributo evadido, além de não serem aplicadas com frequência⁵⁹ (situação que não corresponde ao cenário brasileiro). Assim, sob essa lógica, a maioria dos contribuintes deveria descumprir suas obrigações tributárias. Apesar disso, ainda que se considerem países com baixo índice de conformidade, a evasão excepcionalmente atinge o nível previsto por tais análises, ou seja, há um número elevado de contribuintes que pagam seus tributos independentemente de incentivos financeiros⁶⁰.

Referida conclusão indica que há outros fatores que influenciam a tomada de decisões pelos contribuintes. Os indivíduos possuem limitações de autocontrole e racionalidade, bem como, sistematicamente, percebem mal as situações ou as consequências de uma ação como, por exemplo, superestimam probabilidades e aderem a promoções empolgantes, mas negativas

⁵⁵ BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, Chicago, v. 76, n. 2, p. 177, mar./abr. 1968. Disponível em: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/10.1086/259394>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁵⁶ KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 263-291, mar. 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:00000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019.

⁵⁷ ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019, p. 7.

⁵⁸ “Os próprios autores reconhecem a influência de fatores não pecuniários na decisão do contribuinte, resumindo-os na reputação como cidadão na comunidade” (Cf. ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 326, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019).

⁵⁹ ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**, v. 1, p. 323-338, 1972. Disponível em: <http://www3.nccu.edu.tw/~klueng/tax%20paper/1.pdf>. Acesso em: 03 fev. 2019, p. 8-9.

⁶⁰ Ibidem, p. 9.

sob o ponto de vista econômico-racional. Dessa forma, as decisões por eles tomadas não podem ser analisadas apenas sob a ótica racional proposta pela teoria econômica.

Ainda, contribuintes são influenciados pelo contexto social e por noções coletivas, como normas sociais, reciprocidade, patriotismo, confiança, altruísmo e moralidade, conceitos que também fogem à lógica de incentivos financeiros⁶¹.

Além disso, a forma pela qual escolhas são apresentadas influencia a disposição para a tomada de decisões arriscadas pelos indivíduos. Por exemplo, em determinada pesquisa científica foram apresentadas duas opções aos participantes: (i) 50% de chances de ganhar 1.000 unidades monetárias; e (ii) 100% de chances de ganhar 500. Apenas 16% dos participantes manifestaram preferência pela primeira opção. Por sua vez, em outra pesquisa, 69% dos participantes optaram por 50% de chances de perder 1.000 sobre 100% de chances de perder 500⁶².

Desse modo, a aversão a perdas financeiras supera, em regra, o prazer decorrente de ganhos financeiros⁶³. As pesquisas demonstram que os indivíduos apresentam aversão a risco diante de perspectivas positivas e propensão a risco na presença de cenários negativos, o que também contraria o modelo da economia do crime.

Em suma, observa-se que os indivíduos nem sempre são racionais, individualistas, autocontrolados e orientados por resultados, como indica o modelo da economia do crime, razão pela qual seu comportamento não pode ser estudado apenas sob esse viés.

2.3.2.2. O modelo *slippery slope*

Em 2008, psicólogos da Universidade de Viena propuseram um modelo complementar aos anteriores, chamado de *Slippery Slope*⁶⁴. Este modelo distingue conformidade tributária voluntária e forçada, que são previstas com base em dois parâmetros da relação entre as

⁶¹ Ibidem, p. 11-12.

⁶² KAHNEMAN, Daniel; TVERSKY, Amos. Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk. **Econometrica**, v. 47, n. 2, p. 273, mar. 1979. Disponível em: <https://www.uzh.ch/cmsssl/suz/dam/jcr:00000000-64a0-5b1c-0000-00003b7ec704/10.05-kahneman-tversky-79.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2019

⁶³ Ibidem, p. 268-274.

⁶⁴ LAMADRID, Patrícia (2020): “O termo *slippery slope* refere-se a um tipo de argumento lógico. Parte-se de uma proposição que, encadeada a outras, chega em uma conclusão ou resultado indesejado ou negativo. Esse tipo de argumento é considerado falacioso por alguns. Em português, costuma ser traduzido como falácia da bola de neve.”

autoridades tributárias e os contribuintes: confiança e poder⁶⁵. Nesse sentido, o grau de poder ou coação atribuída pelos contribuintes às autoridades informa o nível de conformidade forçada, enquanto o grau de confiança informa o nível de conformidade voluntária⁶⁶.

Esse modelo foi testado em uma pesquisa empírica realizada através de questionários *on-line* respondidos por contribuintes da Áustria, Reino Unido e República Tcheca, testando quatro variáveis: confiança percebida nas autoridades, poder percebido das autoridades, conformidade voluntária e conformidade forçada.

Os resultados confirmaram, de um lado, que a conformidade voluntária depende primariamente da confiança e está positivamente relacionada com idade e educação; e, de outro, que a conformidade forçada depende do poder atribuído às autoridades tributárias e que está negativamente relacionada com confiança e educação⁶⁷.

Apesar dos experimentos empíricos confirmarem a utilidade do modelo, questiona-se a possibilidade de incluir nele uma dimensão adicional de ação por parte das autoridades, correspondente ao paradigma do serviço, que será tratado mais adiante⁶⁸.

2.3.3. Teorias sobre a motivação dos contribuintes

Diversos autores, tais como Feld e Frey⁶⁹, defendem que a conformidade tributária não é resultado apenas das variáveis do modelo da economia do crime. Como visto, há outros fatores não econômicos que explicam a motivação dos contribuintes quanto ao cumprimento de suas

⁶⁵ MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/226309777_Voluntary_versus_enforced_tax_compliance_Empirical_evidence_for_the_slippery_slope_framework. Acesso em: 14 jan. 2019.

⁶⁶ ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

⁶⁷ MUEHLBACHER, Stephan; KIRCHLER, Erich; SCHWARZENBERGER, Herbert. Voluntary versus enforced tax compliance: Empirical evidence for the slippery slope framework. **European Journal of Law and Economics**, v. 32, n. 1, p. 89-97, 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/226309777_Voluntary_versus_enforced_tax_compliance_Empirical_evidence_for_the_slippery_slope_framework. Acesso em: 14 jan. 2019.

⁶⁸ ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

⁶⁹ FELD, Lars P; FREY, Bruno S. Trust breeds trust: How taxpayers are treated. **Economics of Governance**, v. 3, n. 2, p. 87-99, jul. 2002. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s101010100032>. Acesso em: 12 jul. 2020.

obrigações tributárias, como explicações de cunho psicológico, social e moral. Parte desses fatores será explorada nos tópicos seguintes.

2.3.3.1. Posturas motivacionais dos contribuintes

As ações humanas nem sempre são premeditadas. No campo tributário, a legislação é ambígua, complexa e sofre mudanças constantes, podendo ser infringida de forma intencional ou não. Há duas dimensões de análise da reação dos contribuintes: uma de viés comportamental, referente ao cumprimento de obrigações tributárias, e outra relacionada à avaliação que indivíduos e grupos fazem das autoridades fiscais e dos sistemas tributários⁷⁰.

Indivíduos e grupos articulam crenças, tentam racionalizar sentimentos e usam valores e ideologias para justificar como se posicionam em relação a autoridades. Essas atitudes no que diz respeito ao Fisco e ao Sistema Tributário são chamadas posturas motivacionais e podem refletir tanto orientações positivas como negativas dos contribuintes⁷¹.

Como orientações positivas, destacam-se sentimentos de obrigação moral em agir de acordo com o interesse coletivo e a aceitação da autoridade fiscal como detentora de legitimidade. No tocante a orientações negativas, os contribuintes podem desenvolver reações de vigilância e limitação do poder do Fisco, caso não acreditem que as autoridades ajam de forma cooperativa e em benefício da sociedade, bem como desengajamento em relação à Administração Tributária e, ainda, podem buscar moldar a lei para atender a seus interesses particulares⁷².

É importante destacar que tais posturas podem coexistir nos indivíduos e não encontram relação direta com o cumprimento, ou não, das obrigações tributárias, como demonstram estudos empíricos⁷³. Portanto, os Fiscos devem trabalhar em duas frentes: reconhecer e lidar com ilicitudes e, ao mesmo tempo, estimular posturas motivacionais cooperativas nos contribuintes.

⁷⁰ BRAITHWAITE, Valerie. **Defiance in taxation and governance**. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009, p. 17.

⁷¹ As posturas motivacionais citadas pela autora são: “*commitment, capitulation, resistance, disengagement e game playing*” (Ibidem, p. 18).

⁷² Ibidem, p. 18-19.

⁷³ Ibidem, p. 24.

2.3.3.2. Moral tributária

Moral tributária representa a motivação intrínseca de pagar tributos, isto é, a vontade dos indivíduos de pagá-los (TORGLER, 2003). Ao contrário da evasão fiscal, a moral fiscal não mede comportamentos individuais, mas sim atitudes. Ela reflete a obrigação moral de pagar tributos, a crença de que pagando-os o indivíduo está contribuindo para a sociedade, e pode também refletir o remorso moral ou a culpa por fraudar o Sistema Tributário.

Essa moral fiscal, por sua vez, depende não só da educação do contribuinte, mas também da interação dele com as autoridades tributárias, do sistema legal e do ambiente constitucional. Estudos empíricos realizados na Suíça demonstraram a existência de um contrato psicológico implícito na relação entre Fisco e contribuintes baseado em uma relação de confiança⁷⁴, especialmente nos cantões com maior direito de participação direta.

Esses estudos concluíram que fatores institucionais como a democracia direta e a autonomia local aumentam a motivação intrínseca dos contribuintes para pagar tributos, pois esses instrumentos lhes possibilitam influenciar na destinação da receita arrecadada pelo Fisco.

Além disso, existem pelo menos dois equilíbrios sociais estáveis quanto à moral fiscal: um no qual os cidadãos têm moral fiscal alta e estão preparados para pagar seus tributos, no qual a legislação tributária deposita confiança nos contribuintes e os custos da Administração Tributária são baixos; e outro equilíbrio no qual os cidadãos têm moral fiscal baixa, exploram as brechas da lei e trapaceiam sempre que podem, no qual a legislação tributária desconfia dos contribuintes e a Administração Tributária é grande e custosa⁷⁵.

A Suíça é um exemplo do primeiro tipo de sistema tributário, onde predomina a confiança, a moral fiscal é alta, e a evasão tributária, baixa. Alemanha, França e Itália são citadas como exemplos do segundo tipo de sistema tributário, em que a moral fiscal é baixa e a evasão tributária é relativamente mais alta⁷⁶.

Ademais, há uma correlação entre a moral fiscal e a confiança no Estado, no Poder Judiciário e no sistema legal. A percepção das pessoas sobre como são tratadas pelas

⁷⁴ FELD, Lars P; FREY, Bruno S. Trust breeds trust: How taxpayers are treated. **Economics of Governance**, v. 3, n. 2, p. 87-99, jul. 2002. Disponível em: <https://link.springer.com/article/10.1007/s101010100032>. Acesso em: 12 jul. 2020.

⁷⁵ FREY, Bruno S. A constitution for knaves crowds out civic virtues. **The Economic Journal**, v. 107, n. 443, p. 1043-1053, jul. 1997. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2957848?seq=1>. Acesso em: 12 jul. 2020.

⁷⁶ Ibidem, p. 1051

instituições afetam sua predisposição em cooperar com essas. Cidadãos que consideram as leis e as autoridades justas e respeitadas tendem mais à conformidade do que aqueles com percepções negativas sobre o Estado⁷⁷.

Esse ponto se apresenta relevante no contexto brasileiro. São poucas as iniciativas adotadas pelo Fisco de conscientização do contribuinte sobre o conteúdo de sua cidadania fiscal. Aliado a isso, o perfil da autoridade tributária ainda é orientado, em sua maioria, pela fiscalização e punição (ROCHA, 2018). Nesse contexto, devem ser pensadas medidas para criar um ambiente de confiança entre Fisco e contribuinte que estimule a percepção plena dos contribuintes sobre sua moral fiscal. Dessa forma, a participação dos contribuintes e sua interação com o Fisco e demais instituições constituem fatores relevantes para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

2.3.3.3. Norma de reciprocidade

No campo do comportamento individual em cenários de ação coletiva, a teoria tradicional, conhecida como “lógica da ação coletiva”, foi formulada por Mancur Olson, em 1965. Segundo essa teoria, o indivíduo é inerentemente egoísta, com quem a sociedade não pode contar para contribuir voluntariamente para o bem comum e que, se tiver oportunidade, será um *free rider* em relação às contribuições dos demais membros do grupo. Nessa linha, para forçar o indivíduo a contribuir com a sociedade, seria necessário lançar mão de subornos e ameaças através de um aparato regulatório custoso⁷⁸.

Há um paralelo conceitual e temporal entre a teoria da “lógica da ação coletiva” e o modelo da economia do crime, já que ambos retratam o contribuinte como individualista, que se pauta apenas por seu proveito econômico. Kahan (2002), entretanto, defende que a referida teoria é falsa e que a postura dos indivíduos é estabelecida de forma recíproca, com nuances emocionais. Assim, quando percebem cooperação nos demais pares, os indivíduos são movidos por honra, altruísmo e estão dispostos a contribuir para o bem comum. Ao contrário, quando

⁷⁷ Ibidem, p. 1051-1052.

⁷⁸ KAHAN, Dan M. The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law. **John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers**, n. 281, 2002, p. 34. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp_papers/281. Acesso em: 14 jan. 2019.

percebem que os outros estão se esquivando ou se aproveitando deles, eles são movidos por ressentimento e orgulho e tendem a retaliar, retendo sua cooperação, mesmo se isso implica desvantagem material significativa⁷⁹.

Portanto, os indivíduos se comportariam como “reciprocadores” morais e emocionais, que querem se perceber e serem percebidos pelos demais como justos, mas detestam sentir que os outros estão se aproveitando deles⁸⁰. Além disso, como os indivíduos são “reciprocadores”, suas decisões alimentam e reforçam os demais, gerando espirais. Assim, na espiral positiva, se esses acreditam que os demais pagam seus tributos, eles estarão mais inclinados, por culpa, vergonha ou orgulho, a pagar seus tributos também e, com isso, reforçarão a percepção de que as pessoas, em geral, tendem a pagá-los⁸¹. Da mesma maneira, caso as pessoas tenham a impressão de que os outros sonegam seus tributos, gera-se a espiral negativa.

Nessa linha, alguns incentivos materiais da Administração Tributária podem ser autodestrutivos, devido às “pistas sociais”. Quando, por exemplo, o Estado faz propaganda de que as penalidades por sonegação fiscal serão aumentadas, isso leva os indivíduos a inferirem que mais contribuintes estão escolhendo sonegar⁸², o que pode gerar a espiral negativa mencionada no parágrafo anterior.

Por outro lado, a Administração Tributária pode usar a norma da reciprocidade a seu favor para reforçar a confiança entre os contribuintes. Uma maneira de fazer isso é simplesmente informar os cidadãos de que a grande maioria das pessoas paga seus tributos, e os sonegadores são uma exceção. Além disso, se eles compreendem que as penalidades existem para os que sonegam, isso não dissipará a confiança; pelo contrário, assegurará à maioria deles que não está sendo explorada quando escolhe pagar seus tributos⁸³.

Ademais, é recomendável à Administração Tributária que ao informar sobre penalidades sempre justaponha informações que reforcem a confiança, além de garantir a divulgação de que a grande maioria das pessoas paga seus tributos voluntariamente no mesmo nível de atenção e exposição em relação à má notícia de que uma pequena minoria sonega.

⁷⁹ Ibidem, p. 1.

⁸⁰ Ibidem, p. 12.

⁸¹ Ibidem, p. 13.

⁸² Ibidem, p. 14.

⁸³ Ibidem, p. 15.

2.3.4. Aplicações para as administrações tributárias

2.3.4.1. Paradigmas da coação, serviço e confiança

Em 2011, os economistas James Alm e Benno Torgler demonstraram que a aplicação do modelo racional-teórico tradicional da utilidade esperada (“polícia-e-ladrão” ou “economia do crime”) – segundo o qual a conformidade tributária é função apenas da renda, da alíquota tributária, da probabilidade de fiscalização e da penalidade tributária – mostra que o nível de conformidade esperado seria muito menor do que o observado na realidade ou a aversão ao risco dos contribuintes seria significativamente mais alto que o normal.

Portanto, para os autores, esse modelo teórico não é suficiente para explicar o motivo pelo qual os contribuintes pagam seus tributos. Eles propõem a extensão desse modelo através da economia comportamental, da ética, das normas sociais e da teoria da prospecção para alcançar resultados mais próximos à realidade.

Nesse sentido, existem diferentes comportamentos individuais que pedem diferentes estratégias de conformidade tributária. Daí surgem os três paradigmas de atuação das Administrações Tributárias: coação (tradicional); serviço (amigável) e confiança (ética)⁸⁴.

2.3.4.2. *Nudge*

Além do paradigma tradicional da coação e dos novos paradigmas do serviço e da confiança, na última década, os *nudges* são considerados outro fator motivador do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Os *nudges* foram propostos em 2008 por Richard Thaler e Cass Sunstein⁸⁵, e consistem em abordagens destinadas a conduzir as pessoas a uma determinada direção, mantendo, contudo, sua liberdade decisória. Seu principal objetivo é tornar a vida mais simples, segura e

⁸⁴ ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

⁸⁵ THALER, Richard H; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and Happiness**. Yale: New Haven & London, Yale University Press, 2008, p. 1

fácil, sem interferir na vida das pessoas a ponto de coagi-las a seguir um caminho desejado pelo Estado.

Dentre os tipos de *nudges* mais importantes, alguns estão relacionados a aspectos já abordados no presente estudo, como simplificação tributária e o uso de normas sociais. Aqui, rememora-se o exemplo disposto no item anterior acerca da potencial influência na forma de enviar mensagens aos contribuintes. A referida estratégia conta com pontos positivos, como o baixo custo e um relevante índice de efetividade e celeridade⁸⁶. Essas características levam os Fiscos a voltarem sua atenção ao uso de *nudges*, como, por exemplo, a criação do *Behavioral Insights Team (Nudge Unit)* no Reino Unido e do *White House Social and Behavioral Sciences Team*, nos EUA.

A Sociedade de Psicologia do Reino Unido⁸⁷, através de seu Grupo Consultivo de Mudança de Comportamento, produziu uma análise sobre conformidade tributária e destacou a experiência do time de Mudança de Comportamento da Receita do Reino Unido (*Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC*), que adotou muitas das iniciativas de *nudging* propostas por Thaler e Sunstein (2008).

O relatório demonstrou que a equipe tem realizado uma série de ensaios controlados randomizados, dentre os quais se testou a influência de normas sociais o pagamento da dívida fiscal através de quatro tipos de cartas enviadas a 140 mil contribuintes. O relatório alerta que o apelo a normas sociais em cartas enviadas aos contribuintes pode aumentar a conformidade voluntária no curto prazo, embora a efetividade dessas intervenções possa diminuir ao longo do tempo.

A conclusão da Sociedade de Psicologia do Reino Unido é de que o fator mais importante a longo prazo consiste em manter a moral tributária positiva, a confiança e a legitimidade das autoridades tributárias e do Estado como um todo. Portanto, as iniciativas de *nudging* devem fazer parte desse esforço, sem ir de encontro a esses objetivos de longo prazo⁸⁸.

⁸⁶ THALER, Richard H; SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: improving decisions about health, wealth, and Happiness**. Yale: New Haven & London, Yale University Press, 2008, p. 3.

⁸⁷ Disponível em: <https://www.bps.org.uk/about-us>. Acesso em: 16 set. 2019.

⁸⁸ THE BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY. **Behaviour Change: Tax & Compliance**. P.4 . Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556972/mod_folder/content/0/Behaviour%20change_%20Tax%20%20compliance.pdf?forcedownload=1. Acesso em: 04 jan. 2019.

2.4. A RELAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE: PARADIGMAS E ESTRATÉGIAS DE CONFORMIDADE

2.4.1. Tradicional relação entre Fisco e contribuinte e a evolução do paradigma

Historicamente, a relação entre o Fisco e os contribuintes no Brasil se mostra conflituosa, pautada em paradigmas repressivos que apostam no medo da punição, fator diretamente relacionado com o alto risco de detecção⁸⁹. Nesse sentido, para maior efetividade na arrecadação, a Administração Tributária brasileira se pautou tradicionalmente no modelo padrão de conformidade, confiando sua efetividade no poder do Estado de impor a observância das normas com base em aplicações de penalidades e meios de coerção (*enforcement compliance* ou “conformidade forçada”)⁹⁰.

⁸⁹ CORREIA, Pedro Miguel Alves Ribeiro; PIRES, Isabel Cristina Gomes Maia. Evasão Fiscal, Ética e Controvérsias: percepções do agente fiscal sobre a ética fiscal dos contribuintes. **Estudo & Debate**, Lajeado, v. 24, n. 2, 2017, p. 232.

⁹⁰ O Estado utiliza uma série de meios de coerção que abrange: (i) a certidão de regularidade fiscal; (ii) as punições pecuniárias (multas ordinárias, qualificadas e agravadas) e (iii) administrativas (por exemplo, a inaptidão da inscrição cadastral). O Fisco se vale, ainda, cada vez mais frequentemente da responsabilização tributária dos sócios e administradores, além da representação para imputação de responsabilidade criminal (crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90; representação fiscal para fins penais, prevista no art. 44, § 1º e art. 83 da Lei nº 9.430/96; e crimes contra a Previdência Social, aqueles previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal). Além disso, nos últimos anos foram diversos os aprimoramentos na gestão, controle, coerção e cobrança da dívida tributária, dentre eles, apenas no âmbito Federal, pode-se destacar: (i) Lei nº 9.429/97, que autoriza o protesto extrajudicial da dívida ativa da União; (ii) Lei nº 10.522/02 que cria o Cadastro Informativo de Créditos (Cadin) não quitados do setor público Federal; (iii) IN 264/02, que regulamentou os procedimentos para o arrolamento de bens e propositura de ação cautelar fiscal; (iv) EC 42/03, integração entre fiscos; (v) Lei complementar 118/05, que alterou o CNT para prever a possibilidade de penhora *on-line* de ativos financeiros na hipótese de não pagamento ou apresentação de garantia e alargou o conceito de alienação fraudulenta presumida; (vi) Lei nº 11.488/07, que alterou a Lei nº 9.430/95 para majorar e instituir novas multas pelo não recolhimento de tributos; (vii) Lei nº 11.941/09, que em seu artigo 58 dispôs sobre a possibilidade de utilização de bancos públicos para a cobrança da dívida ativa; (viii) Portaria nº 721/12, que introduziu a lista de devedores da PGFN; (ix) Portaria PGFN nº 948/2017, que regulamenta o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade; (x) Portaria PGFN nº 396/2016, que institui o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, que visa o acompanhamento patrimonial, procedimentos de Protesto, acompanhamento de parcelamentos e garantias; (xi) Portaria Conjunta nº 1.525/2016, que criou o Grupo de Atuação Especial no Combate à Fraude à Cobrança Administrativa e à Execução Fiscal, no âmbito da RFB e PGFN; (xii) Portaria RFB nº 1.750/18, que regulamentou a prática de representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária; (xiii) Lei nº 13.259/16, que passou a prever a possibilidade de dação em pagamento em imóveis para a extinção de créditos tributários com a União; (xiv) Lei nº 13.043/14, que modificou da LEF para prever a possibilidade de apresentação de apólice de seguro como garantia ao crédito fiscal. Além disso, a digitalização de processos e procedimentos são outros exemplos do maior grau de controle adotado pelas autoridades fiscais, bem como o acompanhamento de teses de maior relevância e impacto no orçamento, como divulgado anualmente no relatório PGFN em números, também foram importantes medidas para a cobrança dos créditos fiscais. Cf. BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números: Dados de 2017. Edição de 2018.** Disponível em: https://anafenacional.org.br/wp-content/uploads/2018/03/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf. Acesso em: 21/08/2020.

Muito embora a conformidade forçada continue tendo seu espaço na identificação e repressão daqueles contribuintes que deixam de cumprir suas obrigações, nem todos os problemas das Administrações Tributárias podem ser resolvidos dessa forma. Estudiosos apontam que há espaço e ganhos quando o Fisco se afasta do paradigma do crime para, então, enxergar o contribuinte como seu cliente⁹¹, entendendo-o além da perspectiva puramente econômica e sob uma diversidade de ações focadas na motivação da conformidade tributária⁹². Esse é o chamado paradigma do serviço⁹³.

O estreitamento do relacionamento entre o Fisco e os contribuintes é um dos objetivos declarados da OCDE⁹⁴, que, a fim de restaurar a confiança dos contribuintes com o Fisco, já publicou diversos relatórios e recomendações com abordagens sobre o tema⁹⁵.

Nesse contexto da OCDE, surgiram, em posição de destaque, os programas de *co-operative compliance* (conformidade cooperativa)⁹⁶, desenvolvidos com o objetivo de fomentar uma relação de confiança entre a Administração Tributária e seus administrados. Tais programas são baseados em uma estratégia moderna de conformidade, firmada na transparência e na cooperação das partes. Além disso, considera que, em princípio, há uma disposição dos contribuintes para atendimento às obrigações fiscais e tributárias.

Para a alavancagem da conformidade fiscal pretendida, parecem necessários, entre outros, novos padrões de transparência e segurança jurídica, simplificação tanto da legislação quanto das obrigações acessórias existentes, critérios para classificação dos contribuintes e seus respectivos potenciais de risco à conformidade fiscal, criação de instrumentos de prevenção de disputas e investimento na qualidade do contencioso já materializado, maior racionalidade no sistema de pagamento dos tributos e, também, na utilização de anistias e parcelamentos⁹⁷,

⁹¹ O artigo *Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour*, de James Alm et al (2012), enfatiza essa mudança de compreensão ao comentar que os governos e as autoridades deixam de ser enxergados como órgãos superiores e passam a ser vistos como servidores dos cidadãos, agentes do bem-estar da comunidade. Cf. ALM, James et al. *Rethinking the research paradigms for analyzing tax compliance behavior*. **CESifo FORUM**, Munique, Alemanha, v. 13, n. 02, p. 33-40, 2012. Disponível em: <http://www.cesifo-group.de/DocDL/forum2-12-gesamt.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2019.

⁹² Acrescenta-se a essa nova visão uma outra realidade: o crescimento de uma “consciência fiscal”, denominada pela literatura como *tax morale*.

⁹³ BIRD, Richard. *Smart tax administration*. **Economic Premise**, Washington, DC, n. 36, p. 4, 2010.

⁹⁴ Objetivos institucionais da OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 29 jan. 2019.

⁹⁵ Tais como: o *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OECD, 2008), o *Statement of Tax Principles for International Business* (OECD, 2013b), o *Co-operative Compliance: a Framework* (OECD, 2013a) e, mais recentemente, o *Co-operative Tax Compliance: building better tax control frameworks* (OECD, 2016).

⁹⁶ Cf. OECD (2008) e OECD (2013a): países pioneiros no tema e que já fazem parte de um programa cooperativo de conformidade, por exemplo: Austrália, Holanda, Irlanda, Itália e Estados Unidos.

⁹⁷ No contexto da conformidade cooperativa também aparece como reflexão essencial a utilização de parcelamentos e anistias com maior racionalidade. Isso porque a reiterada abertura de programas de refinanciamento de dívidas (federais, estaduais e municipais: Refis, PERT, PRT, PEP, PPI etc.), com alta relação

adequada calibragem na aplicação das sanções e dos recursos públicos – temas que serão explorados a seguir, no limite do escopo provocativo desta seção introdutória.

2.4.2. *Conformidade cooperativa*

Sem adentrar necessariamente nos planos objetivos de controle fiscal, chamados pela OCDE de *Tax Control Framework*⁹⁸ (TCF), pode-se afirmar que a conformidade cooperativa envolve essencialmente medidas de transparência, cumprimento voluntário de obrigações fiscais (principais e acessórias) e divulgação de potenciais contingências fiscais.

Um dos pilares da conformidade cooperativa é assegurar que o contribuinte pode, de forma legítima, ter uma opinião diferente do Fisco em relação a certas questões ou posições tributárias. Vale notar que o êxito de um programa como esse depende de obrigatória mudança de comportamento tanto do Fisco quanto do contribuinte. De um lado, o contribuinte garante à fiscalização a prestação de informações precisas e completas acerca dos riscos fiscais assumidos ou de posições fiscais incertas ou controvertidas que tenham sido adotadas. De outro, a Administração Tributária pode calibrar a estratégia de gestão de risco, concentrando-se em

custo-benefício e descontos de até 90% (noventa por cento) em algumas rubricas, reduz a credibilidade do Fisco, abala a confiança daquele contribuinte que busca se manter em dia com suas obrigações fiscais e incentiva a prática de planejamentos tributários ainda que a operação seja alvo de autuação fiscal. Essa é a conclusão que Amaury José Rezende (2015) chega em sua dissertação de livre docência intitulada “Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas”. Cf. REZENDE, Amaury José. **Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas**. Tese (Livre-Docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, São Paulo, 2015.

⁹⁸ De modo mais específico, o relatório da OCDE (2016) busca assentar as características essenciais do TCF, de acordo com as expectativas geralmente mantidas pelas Administrações Tributárias, apresentando também os meios e os critérios pelos quais os Fiscos podem avaliar e testar a efetividade e a integridade dos TCF elaborados pelas empresas. São características essenciais de um TCF: i) definição do nível de aversão a riscos fiscais da empresa e das políticas elaboradas para a sua gestão, incluindo a postura a ser adotada em relação a oportunidades de planejamento tributário e as posições fiscais que sejam controversas ou contrárias às orientações da Administração Tributária; ii) definição dos objetivos e processos de governança em matéria tributária, de acordo com as expectativas de consumidores, clientes, funcionários, acionistas e outros *stakeholders*; iii) a definição da organização interna e dos fluxos operacionais e decisórios na persecução dos objetivos e das estratégias da empresa em assuntos tributários, com a atribuição de responsabilidades a pessoas dotadas de conhecimentos especializados e com experiência adequada; iv) descrição da estratégia da empresa para a utilização da tecnologia na maximização da qualidade e da precisão da informação nas declarações apresentadas ao Fisco; v) definição de processos de monitoramento e avaliação da implantação das estratégias e objetivos da empresa em matéria tributária, com aprovações periódicas pela diretoria; vi) manutenção de documentação clara acerca de todas as transações que envolvam riscos ou questões fiscais relevantes; vii) declaração de que a empresa adere integralmente às exigências da legislação tributária.

atribuir a cada categoria (perfil) de contribuinte a atenção apropriada, inclusive recompensando o comportamento em conformidade.

A conformidade ou não conformidade com as regras fiscais passa a ser o resultado de uma interação contínua entre o Estado, os órgãos de receita e os contribuintes, na qual o comportamento compatível requer suporte, enquanto o comportamento não compatível pode, dependendo da causa, exigir uma ação severa.

Como se nota, a implementação de um modelo de conformidade cooperativa contribui para a consagração dos valores previstos no art. 37 da Constituição Federal (princípios legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), porém requer mudança de cultura e de comportamento de ambos os lados^{99,100}, com diálogo e engajamento.

A conformidade cooperativa que se busca será promovida pelos órgãos da fiscalização como um meio mais eficaz de alcançar o cumprimento das obrigações fiscais, garantindo o pagamento pontual do imposto devido, moeda necessária ao financiamento do Estado, não apenas pela obrigação legal imposta, mas, também, porque os “[...] contribuintes reconhecem que os valores dos tributos são utilizados para o bem comum e compreendem a necessidade de financiamento da atividade pública” (CORREIA; PIRES, 2017, p. 240).

Surge assim, como já mencionado, um Estado não mais apenas opressor, mas fornecedor de um pacote de serviços que será ou não atrativo aos residentes e pretendentes, como diria Carlos Otávio Ferreira de Almeida, citando expressão de Dagan (2012, p. 59): “[...] sob o dilema de manter altos tributos e arriscar a perda de receitas ou reduzir tributos e bem-estar, arriscando-se numa *race to the bottom*”¹⁰¹.

Sob a perspectiva do contribuinte, muita coisa também muda, visto que a competição fiscal (nos níveis municipal, estadual, federal e global) traz consigo novos padrões de transparência e troca de informações entre órgãos fazendários.

⁹⁹ Cf. nesse sentido, Quaresma (2008, p. 89-90 apud CORREIA; PIRES, 2017, p. 236) “tratando da ética aplicada a questões tributárias, nela incluindo não apenas os procedimentos de quaisquer servidores fazendários, como também do legislador, do julgador, do procurador, do contribuinte pagador de tributos, do gerente e planejador fiscal, do aplicador dos recursos tributários. Para ele, cada um desses personagens, dentro de seus direitos e obrigações, precisa se desincumbir das suas funções, conforme a ética e as normas morais e jurídico-tributárias”.

¹⁰⁰ No mesmo sentido, Correia e Pires (2017, p. 236) ressaltam que a noção de ética fiscal possui duas dimensões: por parte dos contribuintes, o respeito aos valores subjetivos e objetivos da sociedade (como o correto pagamento dos tributos, por exemplo) e, por parte do Estado, a superação dos aspectos apenas formais da tributação, com valorização de todos os padrões éticos que contribuam para um sistema justo, conforme o Direito (KLEIN, 2012). A ética fiscal, com frequência, precisa compor noções conflitantes, tais como: limitações do poder de tributar, direitos dos contribuintes, dever fundamental ao pagamento de impostos, equilíbrio concorrencial, prevenção das guerras fiscais etc. (MACIEL, 2004).

¹⁰¹ DAGAN, 2012 apud Almeida, 2017, p. 59.

2.4.3. *Transparência e acesso à informação*

Parece possível concluir que a mudança do paradigma de relacionamento entre Fisco e contribuinte está evoluindo de um ambiente essencialmente conflituoso para uma via de mão dupla, baseada na cooperação, mas também o sucesso desse novo modelo dependerá da qualidade da informação fornecida por todos os envolvidos nesse novo desenho.

Seguindo adiante, são múltiplos os tratados e acordos nacionais e internacionais que preveem assistência mútua, evitar a bitributação, tornar efetiva a troca de informações fiscais, bem como evitar a erosão de base tributável. Nessa toada, deve-se considerar a revolução digital, que vem transformando quase todos os aspectos da relação entre Fisco e contribuintes, principalmente na coleta e uso de dados e a maneira pela qual as administrações fiscais monitoram a conformidade fiscal.

No cenário brasileiro, a base empírica da relação de confiança e cooperação com interação contínua entre a Administração Pública e os contribuintes será a garantia da precisão das declarações apresentadas ao Fisco, de maneira transparente. Tais declarações não poderão se limitar às informações exigidas por lei, alcançando-se todas as informações que um órgão do Fisco necessitar para realizar uma avaliação de risco realmente direcionada (a classificação dos contribuintes será um item explorado adiante)¹⁰².

Por essa razão, aliás, parece necessário criar instrumentos que permitam ao contribuinte ter amplo conhecimento do entendimento adotado pela Administração Tributária sobre determinado tema, formalizado por quaisquer normas complementares segundo dispõe o art. 100, CTN¹⁰³. Tal norma visa, portanto, concretizar a legislação tributária e tornar pública a interpretação construída pela administração, bem como promover a sistematização e publicação de suas decisões e orientações. James Alm ressalta que “[...] tem sido frequentemente observado

¹⁰² Acompanhando essa tendência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis expediu a Interpretação Técnica “ICPC 22”, correlacionado às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 23, que foca na “Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro”. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/10/ICPC-22-IFRIC-23-aud.docx>. Acesso em: 27 jan. 2019.

¹⁰³ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

que a disposição para pagar tributos aumenta com o crescimento da conscientização das leis tributárias e normas relevantes” (KIRCHLER, 2007 apud ALM, 2012b, p. 35).

Sobre a vinculação do Poder Público às suas decisões/orientações, bem como a necessária transparência dos atos normativos para garantir a segurança jurídica, Rubinstein dispõe que embora o fornecimento de informações ao contribuinte não pressuponha a obrigação de manutenção da legislação tributária indefinidamente, “[...] tais informações podem gerar expectativas individuais, fundadas no princípio da boa-fé, que vinculam o Poder Público à orientação que tenha provocado comportamentos por parte dos contribuintes”¹⁰⁴. E ainda, se a Administração Tributária tem o dever de informar ao contribuinte todos os atos de forma transparente e tempestiva, além da obrigação de ser coerente com essas informações, uma vez que a oscilação de orientações representa risco à observância do princípio da boa-fé objetiva.

Evolução nesse sentido que merece destaque é o Índice de Transparência do Contencioso Administrativo Tributário dos Estados Brasileiros (ICAT)¹⁰⁵, elaborado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)¹⁰⁶ da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP), que, a partir de critérios objetivos, afere e divulga o índice de transparência das instâncias administrativas de julgamento de processos administrativos tributários dos Estados e do Distrito Federal.

Tanto essas publicações como a criação de ambientes de consulta, tais como o *Dados Abertos*¹⁰⁷, contribuem para a observância da transparência fiscal. No entanto, a ideia de verdadeira transparência carece de uma maior abertura de dados e informações, que compreende quanto e como cada contribuinte efetivamente recolhe de tributo, bem como a arrecadação do Estado e como utiliza¹⁰⁸. Nesta última perspectiva, compreende, dentre outros,

¹⁰⁴ RUBINSTEIN, Flavio. **Boa-fé Objetiva no Direito Financeiro e Tributário**. Série Doutrina Tributária, v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 179-180.

¹⁰⁵ Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/node/43709>. Acesso em: 29 jan. 2019.

¹⁰⁶ Outro trabalho pertinente e digno de nota, também liderado pelo NEF, foi o livro *Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF*, que agrupando decisões de acordo com o tema envolvido, reproduziu o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), firmado até 2015 (Cf. SANTI *et al.*, 2016). **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Relatório Analítico de Jurisprudência até 2015**. São Paulo: FGV Direito SP: Max Limonad, 2016.).

¹⁰⁷ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados>. Acesso em: 2 fev. 2019.

¹⁰⁸ “Com o objetivo de aumentar a transparência das informações relativas aos gastos públicos tanto da União quanto dos Estados e dos Municípios, bem como tornar públicos os dados sobre a distribuição da renda e da riqueza no Brasil, o Ministro da Fazenda editou as Portarias nºs 161 e 165 publicadas no Diário Oficial, em 2016. Além disso, determinou a divulgação anual do Resultado Fiscal Estrutural na Portaria nº 170. Da mesma forma que os demais relatórios, trata-se de um instrumento que tem como objetivo contribuir para o aumento da transparência da política fiscal. O indicador representa a poupança gerada pelo esforço discricionário e recorrente do setor público, que contribui para a solvência de longo prazo do Estado brasileiro”. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal>. Acesso em: 29 jan. 2019.

o acesso irrestrito dos contribuintes às autuações lavradas pelos órgãos fazendários; a divulgação de benefícios fiscais concedidos de forma global ou individualizada (com disponibilização integral dos Termos de Tratamento Diferenciado¹⁰⁹ (TTD) ou Termos de Acordo de Regime Especial¹¹⁰ (Tare); a abertura, de forma didática, da carga tributária dos produtos.

Nesse sentido, é possível concluir que a verdadeira transparência legitima o cidadão como fiscal, incute a cultura da vigilância compartilhada e do cumprimento das obrigações fiscais, cria estímulos para a investigação da regularidade fiscal e propõe um novo paradigma de responsabilidade fiscal¹¹¹ e premiação, distanciando-se daquele que apenas focava na punição¹¹².

Embora seja possível verificar avanços, parece haver ainda um longo caminho para que, de forma autêntica e voluntária, os contribuintes e o Estado tenham a real percepção de seus papéis dentro do Sistema Tributário.

2.4.4. *Simplificação das obrigações acessórias e da legislação tributária*

A ideia de transparência resvala em outra tendência que se entende como campo fértil para exploração na linha da conformidade cooperativa: a simplificação. Sob uma nova perspectiva de como a Administração Tributária pode influir no aumento da conformidade tributária voluntária, a simplificação compreende tanto questões instrumentais (obrigações acessórias) quanto questões legais no que tange à própria obrigação principal¹¹³.

¹⁰⁹ Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/servicos/modulo/18/TTD>. Acesso em: 16 set. 2019.

¹¹⁰ Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados>. Acesso em: 29 jan. 2019.

Disponível em: <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=24371&txtAno=2004&txtTipo=6&txtParte=>. Acesso em: 30 mar. 2019.

¹¹¹ A exposição e o constrangimento do não pagador de impostos também são recursos para aumento do *compliance* fiscal.

¹¹² É o que se verifica no projeto da Nota Fiscal Paulista (<https://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/>), programa já difundido para vários outros Estados do país, que devolve aos consumidores até 20% (vinte por cento) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) efetivamente recolhido e, a partir da inclusão do Cadastro de Pessoa Física (CPF) do cidadão, permite: ampliação da fiscalização, verificação quanto ao *compliance* fiscal dos estabelecimentos, ciência quanto ao valor arrecadado (ou não) por cada comerciante (na medida em que o crédito devolvido ao consumidor é um percentual do que recolhe o vendedor). Além disso, como estímulo à adesão ao programa, realiza sorteios mensais de valores em espécie.

¹¹³ Especialmente quando o objeto de estudo for o Sistema Tributário brasileiro que, diante de sua complexidade e alta burocracia, não facilita a interpretação dos cidadãos para cumprimento de suas obrigações. A Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira realizada em 2010, pela Escola de Administração Fazendária, constatou

Legislações complexas¹¹⁴, além da multiplicidade de declarações (aplicáveis aos contribuintes ou responsáveis tributários), criam um campo propício para a evasão e elisão fiscal, tornando mais desafiadora a ação fiscalizatória e o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Portanto, reduzir a complexidade busca viabilizar uma gestão tributária mais eficiente, delegada de maneira planejada aos contribuintes que, justamente por assumirem esse ônus, devem ter o cumprimento de seus deveres facilitados pela Administração Tributária. A OCDE tem feito esse alerta há algum tempo (OECD, 2010; 2011).

Há diversos estudos no sentido de avaliar não apenas a carga tributária, mas também o custo de conformidade, isto é, as despesas relacionadas ao cumprimento de obrigações acessórias (pessoal, TI etc.), levando-se em conta a quantidade de tributos e o tempo necessário para preparar, arquivar e efetivamente recolher, sendo relevante os apontamentos da publicação *Doing Business* (BANCO MUNDIAL, 2018), já indicados anteriormente.

Apesar de a realidade brasileira atual ainda focar na conformidade forçada, é possível verificar as primeiras iniciativas da Administração Pública relacionadas com a conformidade voluntária. Nesse sentido: i) a Receita Federal do Brasil (RFB), no final do ano de 2018, divulgou o *Balanço das Ações de Simplificação da RFB*¹¹⁵, destacando diversos avanços no sentido de simplificação, agilização e digitalização de procedimentos, além de melhorias no atendimento aos contribuintes; ii) no âmbito Estadual, especificamente no Encontro Nacional de Coordenadores e Administradores Tributários Estaduais (Encat), surgiu um grupo de trabalho apoiado pelos Estados de Alagoas, São Paulo, Goiás, Rio Grande do Sul, Pará, Bahia e Minas Gerais, igualmente com o objetivo de descomplicar os procedimentos que uma empresa deve seguir para cumprir com suas obrigações tributárias¹¹⁶; e (iii) foram apresentados diversos projetos de reforma tributária que preveem um sistema mais simples, neutro e transparente¹¹⁷.

que mais de 22% (vinte e dois por cento) da população brasileira não conhece os impostos que paga e mais de 42% (quarenta e dois por cento) estaria disposta a um aumento na carga tributária em troca de mais serviços públicos em seu favor. Cf. BRASIL. Escola de Administração Fazendária. **Pesquisa de Percepção da Política Fiscal**. 2010. Disponível em: <https://www.enap.gov.br/index.php/pt/>. Acesso em: 30 mar. 2019.

¹¹⁴ Explorando esse volume de normas, leia o artigo de Eduardo Salusse, publicado no *Jornal Valor Econômico*, ao final de 2018 (30/12/2018). Em seu título, o artigo já explora a quantidade de produção legislativa: 300 Normas Federais para o Fim do Ano. Disponível em: https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/6043019/300-normasfederaisparaofimdeano?fbclid=IwAR1w0kSZJIKHDQV0KW2eEEhsba9Bz_tAuwyMgcywDuc08w1tAG9LgTVwA. Acesso em: 3 fev. 2019.

¹¹⁵ Brasil, 2018.

¹¹⁶ Disponível em: <http://www.agenciaalagoas.al.gov.br/noticia/item/19788-grupo-de-trabalho-debate-simplificacao-das-obrigacoes-tributarias-no-ambito-nacional>. Acesso em: 29 jan. 2019.

¹¹⁷ Dentre eles, as propostas do Centro de Cidadania Fiscal (CCif), Everardo Maciel, Marcos Cintra e a originalmente proposta pelo, então, Deputado Haully.

Como visto, são muitos os desafios da contemporaneidade para a simplificação, mas já é nítida a preocupação sobre o tema em diversas frentes, sendo necessária a implementação de ferramentas e institutos eficientes que permitam ao Fisco promover uma nova relação com os contribuintes, focando numa postura preventiva e não mais repressiva. Essa também é a recomendação do *Forum on Tax Administration* (FTA)¹¹⁸.

Assim, o que parece fazer sentido como concentração da atividade fiscal, no atual cenário, é o que a OCDE designou em seu relatório *The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit* como sendo atividades *up stream* (mais próximas do fato gerador) e *by design* (conformidade planejada) (OCDE, 2017).

2.4.5. Classificação dos contribuintes

A partir da análise racional do ambiente tributário e partindo-se da premissa de que o Fisco deve escolher as medidas para estimular efetivamente a conformidade, o uso de abordagens baseadas na avaliação de risco tem seu lugar para fins de gerenciamento dessa conformidade.

Nesse sentido, surgem diversos critérios para atribuição de notas como, por exemplo, o recolhimento em dia dos tributos, a correção dos dados contidos na escrituração das obrigações acessórias, dentre outros. Tais critérios, se analisados cumulativamente, implicam determinada classificação fiscal que, quanto mais alta, permite benefícios aos contribuintes nela enquadrados, buscando reforçar positivamente a conformidade do seu comportamento. De igual forma, quanto pior a classificação do contribuinte, ele poderá estar sujeito a regramentos mais rígidos.

Ainda que sem deixar totalmente de lado o tradicional paradigma consequencialista, motivado por questões de vantagem financeira¹¹⁹, a classificação dos contribuintes, conforme seus diferentes comportamentos, revela-se como alternativa para separar aqueles inadimplentes que de fato pretendem sonegar. Nesse sentido, Alm (2014, p. 35) dispõe que as “[...] políticas governamentais precisam ser adaptadas para refletir essas diferentes motivações”.

Sobre o assunto, corrobora a conclusão do Relatório do Tesouro Americano (IRS, 2010), no sentido de que é útil dividir os contribuintes em segmentos que reflitam tanto sua

¹¹⁸ Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>. Acesso em: 3 fev. 2019.

¹¹⁹ Na medida em que o modelo ideal pode estar amparado em uma sistemática de pesos e medidas diversas, a depender da estratégia de administração adotada.

diversidade quanto o seu potencial, de modo que as políticas fiscais impactem de forma diferenciada em cada um deles¹²⁰.

No Brasil, é importante mencionar a iniciativa pioneira do Estado de São Paulo, já seguida por outros Estados, que ficou denominada como “Programa Nos Conformes” (Lei Complementar Estadual nº 1.320/18), por meio do qual a Fazenda Estadual paulista passou a promover a classificação de contribuintes de acordo com o grau de atendimento às obrigações tributárias¹²¹, incentivando positivamente o adimplemento por meio de tratamento mais benéfico àqueles com melhor classificação.

Verifica-se, portanto, que os benefícios inerentes aos programas de classificação fiscal dos contribuintes podem incentivar a conformidade tributária voluntária e aproximar o Fisco dos contribuintes, em linha com as melhores práticas internacionais.

2.4.6. Aplicação de sanções

Nesse novo cenário de transparência e cooperação, a sanção passa a servir como um aparato que confere mais eficácia social à legislação tributária, permitindo um “Estado fiscal suportável”¹²², com maior harmonia entre os sujeitos da obrigação tributária.

Sanções em razão de comportamentos irregulares devem ser, portanto, aplicadas com parcimônia, mesmo porque o ônus de interpretar e aplicar a legislação¹²³ passou a ser do próprio contribuinte (princípio da solidariedade entre Estado e cidadãos)¹²⁴, que deve ser tratado sob outra perspectiva¹²⁵, dentro da nova dinâmica de colaboração com o Fisco¹²⁶.

¹²⁰ Ibidem, p. 37.

¹²¹ Do contribuinte e de seus fornecedores.

¹²² Expressão utilizada por Nabais (2005) como título da sua obra: *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*. Cf. NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal suportável**. Coimbra: Almedina, 2005.

¹²³ Tão plural e dinâmica, especialmente se considerar a já mencionada alta complexidade do Sistema Tributário brasileiro.

¹²⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Art. 3º, inciso I. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 jul. 2020.

¹²⁵ Cada vez mais subjetiva e menos objetiva, de acordo com os paradigmas atuais.

¹²⁶ “Transferir ao contribuinte todas essas tarefas e responsabilizá-lo por cometimento de infração sem considerar o aspecto subjetivo, a sua boa-fé, a existência de culpabilidade, mesmo a título de culpa leve, não é condizente com o papel que hoje joga o contribuinte nas relações de tributação” (MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. *Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife*, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 249.)

Por sua vez, a lógica sancionadora parte da falsa e exclusiva premissa de que o contribuinte está predisposto ao inadimplemento, sendo a ele financeiramente mais vantajoso empregar os valores do tributo não recolhidos em investimentos financeiros ou em seu próprio negócio.

Essa premissa, contudo, ignora (i) o volume das normas sobre tributação e as divergências na interpretação da legislação tributária¹²⁷; (ii) que o inadimplemento decorre, em grande parte, da elevada quantidade de obrigações acessórias a serem cumpridas¹²⁸; (iii) o fato de que ao contribuinte é altamente custoso litigar¹²⁹; ou (iv) o simples fato de que pode ter ocorrido mero erro de avaliação ou preenchimento, sem qualquer intuito de não pagamento de tributo.

Aqui vale mencionar o estudo preparado pelo então Secretário da RFB, Jorge Antônio Deher Rachid, intitulado *Sanções Tributárias Federais e Análise Comparativa com outros Países*, que compara o percentual de multas aplicadas no Brasil a diversos outros países¹³⁰.

A avaliação detalhada dessas penalidades não será objeto deste estudo, mas é importante ressaltar que, em muitos países analisados, o modelo se aproxima daqueles com fiscalização orientadora e de incentivo à autorregularização por parte do contribuinte, inclusive com procedimentos de pré-contencioso e/ou meios alternativos de solução de disputas, o que estimula o adimplemento de forma espontânea – e não de maneira repressiva, como ocorre no Brasil.

Esse dado é relevante, pois ao conciliar altas penalidades com um sistema tributário que incentiva e viabiliza a autorregularização e a adoção de meios alternativos na solução de

¹²⁷ Não são raras as vezes que o contribuinte não sabe que norma aplicar, sendo que até mesmo setores dentro do mesmo órgão público divergem sobre o correto entendimento sobre a matéria consultada.

¹²⁸ Cf. THE WORLD BANK. **Doing Business**: Medindo a regulamentação do ambiente de negócios. Disponível em: http://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax. Acesso em: 27 jan. 2019. Acesso em: 27 jan. 2019.

¹²⁹ Exemplos: custos como honorários, despesas de deslocamento, custas processuais, oferecimento de garantias para créditos tributários em contencioso judicial, laudos técnicos, pareceres jurídicos, perícias especializadas, advogados internos, gestão do contencioso, risco de imagem com acionistas e investidores, questões regulatórias perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e *Security Exchange Commission* (SEC), questionamentos de auditores externos independentes, impactos quanto à certificação de sua regularidade fiscal, entre outros.

¹³⁰ RACHID, Jorge Antonio Deher. **Sanções tributárias federais e análise comparativa com outros países**. Apresentação à Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados, realizada em 20 de dezembro de 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/dezembro/receita-federal-participa-de-audiencia-sobre-multas-tributarias-na-camara/audiencia-multas-tributarias.pdf>. Acesso em: 29 jan. 2019.

disputas entre Fisco e contribuinte, para fins de adimplemento e regularidade fiscal, as sanções se tornam medidas excepcionais, e não regra.

No Brasil, confirmando que as penalidades mais agressivas estão se tornando a regra, na contramão das tendências mundiais, podemos verificá-las no *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da RFB para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário – Resultados de 2017* (BRASIL, 2018). O documento aponta que, em 2017, foram elaboradas 2.877 Representações Fiscais para Fins Penais (RFFP), relativamente a 25,42% dos procedimentos de fiscalização encerrados¹³¹.

Além disso, o estudo da RFB não avalia, em cada uma das jurisdições comparadas, importantes fatores, tais como: o volume de contencioso fiscal; o índice de recuperabilidade dos créditos tributários constituídos e a falta de sua correção monetária; a eventual redução da inadimplência nos casos em que tenha ocorrido majoração das penalidades; a frequência com que são aplicadas sanções, o tempo de duração de processos tributários, o custo do contencioso (e sua quase inexistência nos países utilizados na comparação do estudo), entre outros.

Assim, merece espaço a verificação de idoneidade do contribuinte, inclusive para a aplicação de sanções e penalidades¹³², como forma de praticar uma tributação isonômica¹³³, prestigiando, inclusive, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade¹³⁴ como meios de realização da Justiça e não confisco.

¹³¹ Ibidem, p. 24

¹³² A atual metodologia aplicável às multas Federais, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, prevê penalidades bastante agressivas. A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito pode, inclusive, ser majorada para 150% (cento e cinquenta por cento), quando comprovada falsidade ou fraude, e ser, ainda, respectivamente, de 112,5% (cento e doze e meio por cento) ou 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), em casos de ser constatado embaraço à fiscalização.

¹³³ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. Relação jurídica tributária: em busca do equilíbrio entre a eficiência da Administração Tributária e a proteção dos direitos individuais. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 86, n. 2, jul./dez. 2014, p. 246: “a leitura que se impõe dos referidos princípios constitucionais tributários é aquela que passe a considerar um cenário em que os próprios fins do Estado mudaram e, em razão disso, a exegese de tais princípios exige que não sejam interpretados em uma perspectiva única de proteção ao direito individual, mas também de garantia de uma justa distribuição dos encargos, pela realização isonômica do dever de contribuir aos gastos públicos”.

¹³⁴ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**. Art. 37. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 jul. 2020.

2.4.7. Considerações gerais sobre a relação entre Fisco e contribuintes

Para a construção de uma boa política de combate à evasão fiscal, calcada num padrão de conformidade cooperativa e que torne a arrecadação tributária mais eficiente, é essencial avaliar diversos fatores que não se resumem a estritas recomendações objetivas focadas na conformidade forçada, detecção e punição dos contribuintes inadimplentes (baseados no modelo da economia do crime).

A busca da eficiência fiscal e da cooperação mútua pressupõe a substituição da lógica de punição pela de incentivo, passando necessariamente por discussões acerca de novos padrões de confiança e de transparência, deixando para trás a tradicional relação antagônica entre Fisco e contribuinte.

Com valores de ética fiscal cada vez mais fortes e novos paradigmas de relacionamento (como o “paradigma do serviço”), a mudança de comportamento que se espera em um programa de cooperação fiscal ainda esbarra na má gestão dos recursos arrecadados e na baixa percepção de contrapartida dos serviços públicos como empecilhos à sua implementação.

Para afastar as justificativas dos contribuintes para certa tolerância da evasão fiscal e maximizar sua arrecadação¹³⁵, o Estado tem uma importante missão de melhorar sua governança. Nesse sentido, além de abandonar o paradigma meramente punitivo, para a implementação de uma verdadeira conformidade cooperativa se faz necessário investir na transparência de dados e acesso à informação, na simplificação do Sistema Tributário, no diálogo construtivo, na estabilidade das orientações e decisões emanadas pelo Poder Público sobre matérias tributárias, na racionalidade do uso de programas de parcelamento, na redução da litigiosidade¹³⁶, na premiação (classificação) dos bons contribuintes, na efetiva utilização de

¹³⁵ Bastos adverte pela existência de pesquisas indicativas de que nos países onde a relação entre cobrança de tributos e alocação de recursos se apresenta desequilibrada, o índice de legitimidade fiscal costuma ser baixo pelo fato de os cidadãos não acreditarem – ou não perceberem – a boa aplicação, pelo Estado, dos recursos obtidos com a arrecadação de tributo. Essa constatação acaba por implicar em maior propensão à sonegação os tributos. (BASTOS, Frederico Silva. **Administração Tributária Eficiente, Democracia e Desenvolvimento: Contornos de um novo modelo na relação entre fisco e contribuinte**. In: XXI CONGRESSO NACIONAL do CONPEDI. Florianópolis: CONPED/UFF, 2012, p. 162-190. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/publicacao/uff.php> (livro Direito Tributário). Acesso em: 21 ago. 2020.

¹³⁶ A prática demonstra que também são essenciais mudanças no contencioso, seja para conferir maior rapidez ao deslinde das questões, seja para o aperfeiçoamento da aplicação do correto entendimento (é comum que o desfecho das controvérsias perante o Poder Judiciário seja diametralmente oposto àquele alcançado na esfera administrativa do litígio – o que não parece fazer sentido sob qualquer ângulo de análise). Sobre os longos litígios tributários, confira o relatório da OCDE intitulado *Tax Certainty* que analisou 51 (cinquenta e um) países, apontando a necessidade de melhorias na qualidade e ferramentas de resolução de disputas tributárias (2018, p. 18-21 e 34-35). ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. **Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Update on Tax Certainty**. Paris: OCDE, 2018a.

métodos alternativos de resolução de controvérsias em matéria tributária, entre outras providências.

Sob essa nova perspectiva, parece fazer mais sentido a concentração da fiscalização na conformidade atual e futura dos contribuintes, ao invés de o Fisco focar nos períodos anteriores (que, em breve, decairão pela falta de lançamento). Garantir uma legítima expectativa e regularidade de caixa à Administração Tributária, a partir da arrecadação (presente e futura) dos contribuintes em bases corretas e seguras, afigura-se como o foco, em detrimento de cobranças via autuações fiscais retroativas, incrementadas com altas multas e juros que, na maioria das vezes, não trazem nenhum recolhimento imediato, mas apenas aumentam o contencioso existente e estimulam a implementação de refinanciamentos da dívida pública.

A contemporânea relação entre Fisco e contribuintes, portanto, deixa de espelhar interesses isolados e individuais de um lado ou outro, sequer existindo dois lados, e quanto menos opostos (paradigma adversarial), mas apenas um interesse: o do bem comum. O bem comum passa a ser viabilizado por arrecadação tributária – dever e direito de todos – baseado na confiança recíproca, na imparcialidade, na compreensão mútua, no diálogo, na transparência, na aplicação de uma lei fiscal justa, na segurança jurídica e na alocação eficiente dos recursos públicos; valores de interesse de todos os envolvidos: Fisco, contribuintes e sociedade.

Nessa esteira, destaca-se a utilização complementar dos meios alternativos de solução de litígios, a exemplo da transação tributária em âmbito federal, recém instituída pela MP nº 899/2019, convertida na Lei nº 13.988/2020, reforçando ainda mais a ideia de mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuintes, baseada no consenso, na negociação, na aproximação entre ambos, com a busca de um denominador comum.

2.5. RELAÇÃO PROCURADORIAS E JUDICIÁRIO-CONTRIBUINTE

O *tax gap* gera, em considerável parte das situações, autuações fiscais que, eventualmente, podem resultar em cobranças administrativas e judiciais, genericamente conhecido como contencioso tributário. Nesse contexto, seria o local adequado para a resolução dos conflitos e o fechamento do *tax gap*, seja pela cobrança efetiva do crédito tributário, seja pelo cancelamento da dívida após o julgamento do mérito em debate. Todavia, o contencioso, sobretudo na realidade brasileira, acabou por se tornar uma forma de retroalimentação do *tax*

gap, seja pela ineficiente atuação dos tribunais, cujos resultados em diversas oportunidades mantiveram ou mesmo aumentaram a incerteza tributária existente¹³⁷, seja pela própria ineficiência das autoridades fiscais e/ou do Judiciário na localização e cobrança dos créditos tributários, especialmente nas operações envolvendo fraudes fiscais.

Quebrar o círculo vicioso entre *tax gap* e contencioso é essencial e indispensável para que se possa restabelecer a integridade do sistema¹³⁸. Porém, tal como o *tax gap*, esse grande contencioso tributário existente, pouco conhecido, mas demonizado por parte expressiva da sociedade¹³⁹, possui diversas origens que devem ser enfrentadas de acordo com a suas particularidades. Tal como demonstrado ao longo do presente capítulo, o encaminhamento a ser dado a um contumaz devedor deve ser diferente do considerado para contribuintes que buscam perante a própria Administração Tributária ou os órgãos julgadores, especialmente do Judiciário, uma solução para as lides existentes.

Nesse contexto, para reduzir a incerteza tributária e, conseqüentemente, o *tax gap*, faz-se também necessário aprimorar o contencioso tributário existente de forma a propiciar um ambiente de maior celeridade, efetividade e qualidade dos julgamentos e cobrança dos créditos fiscais, em especial para que:

- (i) nas situações que envolvam discussões sobre a exigência ou não de determinado tributo, seja definida a orientação do julgador sobre a matéria, em especial das cortes superiores. Com isso: (a) é reestabelecida a segurança jurídica ao sistema jurídico-tributário (certeza tributária), seja para um contribuinte específico, seja para outros interessados nos julgamentos de teses de maior abrangência; (b) é promovida a extinção e/ou o pagamento definitivo do crédito tributário e não a sua postergação desarrazoada, que gera indesejados custos aos contribuintes e ao próprio Estado e estimula, com base na tradição brasileira, planejamentos tributários que envolvem uma postergação do

¹³⁷ IMF/OECD (march, 2017). *Tax Certainty*. De acordo com o estudo internacional feito pelo FMI e OCDE, a lentidão, a imprevisibilidade e a inconsistência das cortes são duas das dez principais razões para a ocorrência da incerteza tributária. “Issues associated with dispute resolution mechanisms are also an important driver of uncertainty, with the lengthy decision making of the courts, and their unpredictable or inconsistent treatment of taxpayers considered the fourth and sixth most important drivers of uncertainty, respectively”. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>. Acesso em: 5 jan. 2019.

¹³⁸ Como demonstrado ao longo deste capítulo, a confiança da população nas instituições e a crença no bom uso do dinheiro pago também é um dos motivos geradores do *tax gap* (ALM *et al.*, 2012).

¹³⁹ Apenas de forma elucidativa sobre a demonização dos passivos tributários existentes, basta observar que qualquer discussão pertinente à reforma previdenciária brasileira passa inquestionavelmente pelas dívidas tributárias existentes. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2017/10/23/empresas-privadas-devem-r-450-bilhoes-a-previdencia-mostra-relatorio-final-da-cpi>. Acesso em: 24 jan. 2019.

pagamento do tributo até que seja estabelecido um novo programa de refinanciamento de dívidas – o que, paradoxalmente, acaba sendo uma forma heterodoxa e particular de lidar com o *tax gap* (RUBINSTEIN; VETTORI, 2016); e (c) evita-se também que os eventuais questionamentos se perpetuem para períodos posteriores aos já autuados ou mesmo para outros contribuintes, gerando enormes passivos tributários como os atuais; e

(ii) sejam aprimorados os sistemas de controle e gestão do Poder Público, especialmente com a integração dos diversos órgãos da Administração Pública, com o objetivo de aperfeiçoar as formas de cobrança e punição pelo não pagamento das dívidas tributárias, bem como a qualidade do contencioso existente.

Para dar maior celeridade e uniformização ao seu sistema processual (item i), o Brasil, nas últimas décadas, promoveu alterações legislativas e procedimentais para incorporar conceitos típicos da *common law*, sobretudo para atribuir maior poder às decisões judiciais, mas sem ter abandonado sua tradição no *civil law* (CONRADO; ARAÚJO, 2016). De acordo com Mello e Barroso (2016), essas alterações buscaram justamente reduzir o tempo de duração dos processos, as demandas aventureiras e lotéricas (diante da disparidade de decisões), a litigiosidade, além de minimizar a sobrecarga das cortes superiores e melhorar a própria legitimidade do Poder Judiciário.

A mais recente e expressiva fase dessa evolução ocorreu com a edição do Código de Processo Civil de 2015¹⁴⁰, mas sua origem remonta à década de 1990 com diversas alterações legislativas nesse sentido¹⁴¹. Do ponto de vista administrativo, em especial no âmbito federal,

¹⁴⁰ Que incorporou e aprimorou em seu texto diversas alterações processuais que vinham sendo editadas nos últimos anos, tais como: (i) o dever de uniformizar a jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente (art. 926); (ii) a necessidade de se observar as decisões proferidas em controle de constitucionalidade, súmula vinculante, demandas repetitivas, súmulas e orientação do plenário (arts. 489, § 1º, VI e 927), cujos impactos se verificam não somente em relação ao mérito, mas também para a concessão de tutela de evidência (art. 311, II), improcedência liminar do pedido (art. 332, III), decisão monocrática de mérito recursal (art. 932, IV e V), dispensa de reexame necessário (art. 496, § 4º, III), cabimento de ação rescisória (art. 966, § 5º) e presunção de repercussão geral para a interposição de recurso extraordinário (art. 986, § 1º).

¹⁴¹ Entre elas: a (i) Lei nº 9.756/98 que alterou o CPC/73 para admitir que o relator inadmitisse recurso em dissonância com a súmula ou jurisprudência consolidada dos tribunais superiores; as (ii) Leis nº 9.868/99 e nº 9.882/99 que regulamentaram as ações de controle concentrado de constitucionalidade; (iii) Emenda Constitucional nº 45/04, que criou a súmula vinculante, com efeito mandatório para o Judiciário e para as autoridades administrativas e estabeleceu o Princípio Constitucional da Duração Razoável do Processo; (iv) Lei nº 11.418/06, que regulamentou a EC nº 45/2004 para introduzir alterações no CPC/73 para exigir a existência de “repercussão geral” para a admissibilidade de recurso extraordinário, além da possibilidade de sobrestamento de recursos sobre a mesma matéria nos tribunais de origem; (v) Lei nº 11.672/08 para estabelecer o rito dos recursos repetitivos de controvérsia.

a aproximação das decisões judiciais com a rotina administrativa se iniciou com a edição da Lei nº 10.522/02¹⁴² e se intensificou após a publicação das diversas normas processuais referidas acima¹⁴³. Essas mudanças buscavam justamente promover maior integração entre as decisões administrativas e judiciais com a rotina do contencioso tributário, de forma a dar maior estabilidade ao Sistema Tributário e reduzir os passivos existentes.

Paralelamente a esse esforço para a redução da litigiosidade, a Administração Pública vem também aprimorando seus mecanismos de controle, gestão, coerção e cobrança da dívida tributária (item “ii” acima). Ainda que se discutam a constitucionalidade e a legalidade de muitas das medidas adotadas, algumas delas já afastadas pelos tribunais superiores¹⁴⁴, é inequívoca a orientação adotada nos últimos anos para endurecer a cobrança dos créditos fiscais.

Todavia, em que pese o esforço empreendido para a melhoria do sistema processual vigente e do controle e cobrança da dívida fiscal, os dados existentes indicam que não foi possível reverter a tendência de crescimento da litigiosidade e a baixa recuperabilidade dos créditos fiscais¹⁴⁵, além do aumento do estoque das ações de execuções fiscais e o congestionamento das existentes¹⁴⁶.

¹⁴² Previu em seu art. 18 uma lista inicial de teses em que a Procuradoria da Fazenda Nacional estaria desobrigada de contestar, tendo em vista as decisões proferidas pelos tribunais superiores.

¹⁴³ Exemplos: Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1/14, que ampliou o rol de dispensa para incluir os recursos julgados pelo STJ sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, bem como as ações julgadas em controle concentrado ou em repercussão geral pelo STF; Portaria PGFN nº 502/16 (alteradas posteriormente pelas Portarias nº 565/2017 e nº 735/2015) que, entre outras previsões, autorizou a Procuradoria da Fazenda Nacional a deixar de discutir matérias objeto de súmulas proferidas por tribunais administrativos ou judiciais, além das hipóteses de jurisprudência consolidada dos tribunais superiores.

¹⁴⁴ Por exemplo, a exigência de depósito prévio para recursos administrativos (Súmula Vinculante 21).

¹⁴⁵ O relatório *PGFN em Números*, feito pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional com os dados consolidados do ano de 2017, apresenta um estoque aproximado de R\$ 2 trilhões de reais de créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União Federal, dos quais apenas aproximadamente R\$ 26 bilhões (pouco mais de 1%) foram recuperados nesse período, sendo que 55% desse valor havia sido recuperado com a concessão de benefícios fiscais. Quando comparados aos anos anteriores, observa-se um constante aumento no estoque de dívidas tributárias, bem como uma baixa recuperabilidade dos créditos tributários pelos órgãos de cobrança. Apenas para fins de comparação, o primeiro relatório publicado em 2014 (https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_numeros_2014.pdf/view), indicava que o estoque em dívida ativa era de aproximadamente R\$ 1,27 trilhão, tendo sido recuperados aproximadamente R\$ 23 bilhões. Ou seja, enquanto foi mantida a arrecadação, observou-se um aumento no estoque da dívida ativa da União Federal de aproximadamente 57% em apenas 4 (quatro) anos. Disponível em: http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view. Acesso em: 2 jan. 2019.

¹⁴⁶ O relatório *Justiça em Números* (2018), feito pelo CNJ com dados de 2017, afirma que “historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário, as quais representam 39% dos casos pendentes de análise e com taxa de congestionamento de 91,7% [...]. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas oito foram baixados”. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 2 jan. 2019.

Dessa forma, além das alterações já promovidas nos últimos anos, muitos estudos vêm se orientando na busca de meios alternativos para propiciar maior harmonia e qualidade ao sistema processual tributário e de cobrança do crédito fiscal. Ainda que se avancem nas grandes reformas tributárias em debate, as quais buscam uma reformulação da estrutura atual vigente, parece necessária a adoção de medidas para a estabilização desse novo sistema, sob risco de gerarem novos passivos tributários como o existente. A importância dessa temática é tamanha, que diversos conhecedores da complexidade do Sistema Tributário brasileiro, como, por exemplo, Maciel (2017)¹⁴⁷, ex-secretário da RFB, defende que tais medidas teriam até maior eficiência de que uma ampla reforma tributária nacional.

Parece possível admitir que seja necessária não apenas uma reforma tributária que envolva questões materiais, na qual a pauta seria em especial questões de transparência e complexidade, mas que envolva também questões relacionadas à eficiência do contencioso tributário brasileiro. São diversas as propostas que objetivam o aprimoramento dos atuais sistemas de resolução de controversas, sejam eles administrativos ou judiciais¹⁴⁸, bem como a superação dos paradigmas existentes para a criação de formas alternativas de resoluções de disputa, como, por exemplo, a possibilidade de arbitragem para o julgamento de causas tributárias.¹⁴⁹ Tratam-se de soluções complexas, controversas e que demandam um relativo tempo de discussão e introdução até se tornarem operacionais.

A grande novidade nesse contexto, consiste na recente regulamentação do instituto da transação tributária em âmbito federal, com a conversão da MP 899/2021 na Lei nº 13.988/2020¹⁵⁰, produto do movimento defendido por inúmeros juristas espelhados em modelos europeus (MACHADO, 2016; TORRES, 2017; PISCITELLI e MASCITTO, 2018), que será abordada com mais detalhes no capítulo 04.

Além dessas novas soluções, outros ajustes na organização e dinâmica dos tribunais e órgãos administrativos poderiam ter um impacto significativo nos sistemas de resolução de conflito. Um exemplo disso poderá ocorrer após a recente edição da Portaria nº 985, de 14 de

¹⁴⁷ MACIEL, E. A verdadeira Reforma Tributária. *O Estado de São Paulo*, São Paulo, 7 dez. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-verdadeira-reforma-tributaria,70002111052>. Acesso em 3 jan. 2019.

¹⁴⁸ Exemplos: Projetos de Lei nº 2.412/17 (execução administrativa do crédito tributário); nº 5.080/2009 (nova Lei de Execuções Fiscais); nº 281/14 (regras gerais de processos administrativos fiscais da União, Estados, DF e Municípios).

¹⁴⁹ Objeto do Projeto de Lei nº 4.257/19, de autoria do Senador Antônio Anastasia.

¹⁵⁰ Objeto do Projeto de Lei nº 5.082/09.

dezembro de 2018, que alterou as disposições da Portaria PGFN nº 502/2016 para regulamentar a possibilidade de desistência de ações após apurada a ocorrência de prescrição intercorrente.

De acordo com Becho (2014), apenas na Justiça Federal de São Paulo dois terços das execuções fiscais já haviam sido atingidas pela prescrição intercorrente, que representavam aproximadamente 200 mil processos, ou seja, uma simples alteração procedimental para a resolução de créditos “podres” poderá ter um impacto representativo na eliminação substancial do passivo tributário existente, abandonando-se a cobrança de dívidas consideradas irrecuperáveis pela Administração Pública e permitindo que o Poder Judiciário se concentre nos processos que envolvam créditos fiscais passíveis de efetiva cobrança.

Outros exemplos de melhorias poderiam ser realizados dentro dos próprios órgãos julgadores, sobretudo nas cortes superiores. Adotar entendimentos que privilegiem a jurisprudência firmada¹⁵¹, estabelecer critérios mais rígidos para a seleção de casos a serem julgados pelos tribunais superiores (BARROSO; BARBOSA, 2016) ou simplesmente uma melhor condução das pautas de julgamento¹⁵² são exemplos de situações que trariam maior celeridade, efetividade e certeza ao Sistema Tributário. Ajustes procedimentais/administrativos/jurisprudenciais, que não demandassem constantes processos legislativos, nesse contexto, seriam importantes para desafogar/aprimorar o atual sistema vigente.

Além disso, o aperfeiçoamento nos sistemas de informação e melhor integração entre os diversos órgãos da Administração Pública, permitindo que os órgãos públicos concentrem seus esforços nas atividades mais eficientes para a recuperação do crédito tributário e no combate à fraude fiscal, pode-se mostrar como elemento central para a melhora no contencioso existente e, por consequência, no fechamento do *tax gap*.

¹⁵¹ Exemplo do que aconteceu por ocasião do julgamento da constitucionalidade da contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física (popularmente conhecida como Funrural). Passadas décadas de sua instituição, várias decisões judiciais, mudança de entendimento jurisprudencial pelo STF em recurso com repercussão geral e a questão ainda não foi efetivamente solucionada. Como consequência da última decisão pela constitucionalidade da contribuição (em 2017) e sua não modulação de efeitos, foi gerado expressivo passivo para o setor. Entretanto, a decisão não julgou importantes questões como a sub-rogação, tendo gerado uma nova corrida ao Judiciário. Atualmente, muitos contribuintes continuam sem pagar a contribuição. Além disso, foi editado um parcelamento especial com desconto de multa e juros.

¹⁵² Assim como ocorreu por ocasião do julgamento da tese sobre a (in)constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Referida matéria foi julgada pelo STF através do RE nº 574.706, submetido ao rito dos recursos com repercussão geral. Entre a primeira inclusão de pauta e o julgamento passaram-se aproximadamente 20 anos. Como consequência deste longo período, o Governo Federal, na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2019 (Lei nº 13.707/18), estimou que os impactos aos cofres públicos em razão dessa discussão superam 250 bilhões a serem restituídos pelos cofres públicos, acrescidos de uma perda de arrecadação estimada em R\$ 101,7 bilhões, entre os anos de 2012 a 2016.

Assim, dando continuidade a proposta do presente trabalho, o capítulo seguinte será dedicado a análise dos principais programas especiais de parcelamento tributário na esfera federal, editados no Brasil a partir do ano 2000, compilando suas principais características, especificidades, benefícios concedidos, entre outros aspectos trazidos nas respectivas legislações.

3. PANORAMA DOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTO FISCAL NO BRASIL

Ao longo dos últimos anos, o Governo Federal instituiu diversos programas especiais de refinanciamento de débitos tributários. Tais programas foram genericamente denominados de “Refis”, cuja sigla se origina do primeiro parcelamento amplo e geral, realizado no ano 2000.

Da leitura da exposição de motivos das legislações que trataram dos parcelamentos, é possível compreender seus principais objetivos: a recuperação de créditos fiscais exigíveis e não quitados pelos contribuintes (dívidas vencidas); a regularização das dívidas; e a diminuição da litigância administrativa e judicial que envolvem os respectivos créditos tributários e que se delonga no tempo, correspondendo à parcela significativa dos processos em trâmite no Poder Judiciário.

A partir do levantamento das Leis e Medidas Provisórias que regulam os parcelamentos especiais, buscou-se extrair suas principais características, peculiaridades e pontos em comum das respectivas legislações, como: o perfil dos destinatários (ou seja, aqueles que podem aderir aos programas); o número máximo de parcelas e duração dos programas; a natureza dos créditos que podem ser objeto de parcelamento; os benefícios fiscais concedidos¹⁵³; e as hipóteses de exclusão dos programas, bem como as consequências dessa exclusão para os contribuintes.

Buscando uma visão mais didática na percepção de pontos em comum, assim como divergências e particularidades dos programas, optou-se em organizar esses dados em um quadro comparativo, extraíndo-se um “raio x” de seus principais aspectos.

Dessa forma, foram inseridas no Quadro 4 (detalhado a seguir) as principais características dos quatro primeiros programas de parcelamento especial editados pelos Governos Federais à época – Refis (2000), Paes (2003), Paex (2006) e “Refis da Crise” (2009).

Quadro 4 – Principais programas federais de parcelamento tributário especial editados no Brasil a partir de 2000
(continua)

	REFIS – Programa de Recuperação Fiscal	PAES – Programa de Parcelamento Especial	PAEX – Programa de Parcelamento Excepcional	REFIS 4 – “Refis da Crise”
Lei Instituidora	Lei nº 9.964/2000; Lei nº 10.189/2001	Lei nº 10.684/2003	MP nº 303/2006	MP nº 449/2018, convertida na Lei nº 11.941/2009
Chefe do Executivo Federal à época	Fernando Henrique Cardoso	Luiz Inácio Lula da Silva	Luiz Inácio Lula da Silva	Luiz Inácio Lula da Silva

¹⁵³ Como redução dos encargos legais, anistias de multas e remissão de juros.

	REFIS – Programa de Recuperação Fiscal	PAES – Programa de Parcelamento Especial	PAEX – Programa de Parcelamento Excepcional	REFIS 4 – “Refis da Crise”
Destinatários	Pessoas jurídicas	Pessoas físicas e jurídicas	Pessoas jurídicas	Pessoas físicas e jurídicas
Nº máx. de parcelas mensais	A lei não previu um limite de parcelas mensais para esse programa.	Até 180 parcelas mensais e sucessivas	Até 130 parcelas ¹⁵⁴ mensais e sucessivas	Até 180 prestações mensais e sucessivas
Natureza dos créditos	Relativos a tributos e a contribuições sociais.	Relativos a tributos e a contribuições sociais	Relativos a tributos e a contribuições sociais	Relativos a tributos e a contribuições sociais
Hipóteses de exclusão/rescisão dos parcelamentos	Inobservância de qualquer das exigências estabelecidas nos incisos I a VI, do <i>caput</i> do art. 3, da Lei nº 9.964/2000 ¹⁵⁵ ; inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, quanto a qualquer dos débitos abrangidos pelo Refis; constatação caracterizada por lançamento de ofício, de débitos fiscais abrangidos pelo Refis e não incluídos na confissão, salvo se integralmente pago no prazo de 30 dias, contados da ciência do lançamento ou da decisão definitiva (administrativa ou judicial); compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa; decretação de falência, extinção, pela liquidação, ou cisão da pessoa jurídica; concessão de medida cautelar fiscal; prática de qualquer procedimento tendente a subtrair receita da optante, mediante simulação de ato; declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ; decisão judicial definitiva, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa ao débito referido no §6º, art. 2º e não incluído no Refis, salvo se integralmente pago no prazo de 30 dias, contado da ciência da decisão; arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do IR por critério diferente da receita bruta;	Inadimplência por três meses consecutivos ou seis meses alternados, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições referidas nos arts. 1º e 5º, inclusive os com vencimento após 28 de fevereiro de 2003; a exclusão do sujeito passivo do parcelamento a que se refere esta Lei independe de notificação prévia e implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada quando existente, restabelecendo-se em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.	Verificada a inadimplência do sujeito passivo por dois meses, relativamente às prestações mensais ou a quaisquer dos impostos, contribuições ou exações de competência dos órgãos referidos no <i>caput</i> do art. 3º, inclusive os com vencimento posterior a 28 de fevereiro de 2003; constatada a existência de débitos mantidos pelo sujeito passivo, sob discussão administrativa ou judicial, ressalvadas as hipóteses do inciso II, do § 3º, do art. 1º; verificado o descumprimento do disposto no Parágrafo Único, art. 2º desta MP.	A manutenção em aberto de três parcelas consecutivas, ou não, ou de uma parcela caso todas as demais estejam pagas, implicará, após comunicação ao sujeito passivo, a imediata rescisão do parcelamento.

¹⁵⁴ Os débitos de pessoas jurídicas, com vencimento entre 1º de março de 2003 e 31 de dezembro de 2005, poderiam ser parcelados em até 120 parcelas.

¹⁵⁵ “I – confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º; II – autorização de acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data de opção pelo Refis; III – acompanhamento fiscal específico, com fornecimento periódico, em meio magnético de dados, inclusive os indiciários de receitas; IV – aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas; V – cumprimento regular das obrigações para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e para com o ITR; VI – pagamento regular das parcelas do débito consolidado, bem como dos tributos e das contribuições com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000.”

	REFIS – Programa de Recuperação Fiscal	PAES – Programa de Parcelamento Especial	PAEX – Programa de Parcelamento Excepcional	REFIS 4 – “Refis da Crise”
	suspensão de suas atividades quanto ao objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.			
Consequências da exclusão dos programas	Implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.	Implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e não pago e automática execução da garantia prestada, quando existente, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.	Implicará a remessa do débito para a inscrição em dívida ativa ou o prosseguimento da execução, conforme o caso; implicará exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada, quando existente, restabelecendo-se, em relação ao montante não pago, os acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.	Implicará a imediata rescisão do parcelamento e, conforme o caso, o prosseguimento da cobrança; na hipótese de rescisão do parcelamento com o cancelamento dos benefícios concedidos: I – Será efetuada a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão; II – serão deduzidas do valor as parcelas pagas com acréscimos legais até a data da rescisão.
Vencimento dos créditos	Até 29 de fevereiro de 2000	Até 28/02/2003	Até 28/02/2003	Até 30/11/2008
Órgãos administradores dos créditos	Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro Social.	Secretaria da Receita Federal, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Instituto Nacional do Seguro Social	Secretaria da Receita Federal, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Instituto Nacional do Seguro Social	Secretaria da Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Estágio dos créditos	Débitos 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.	Débitos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.	Débitos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, mesmo que discutidos judicialmente em ação proposta pelo sujeito passivo ou em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive os débitos que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.	Débitos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, considerados isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, assim considerados: I – os débitos inscritos em Dívida Ativa, no âmbito da PGFN; II – os débitos relativos ao aproveitamento indevido de crédito de IPI; III – os débitos decorrentes de certas

	REFIS – Programa de Recuperação Fiscal	PAES – Programa de Parcelamento Especial	PAEX – Programa de Parcelamento Excepcional	REFIS 4 – “Refis da Crise”
				contribuições; IV – os demais débitos administrados pela Receita Federal.
Natureza dos juros incidentes sobre a dívida	Variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.	Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), a partir da data de deferimento do pedido até o mês anterior ao do pagamento, e adicionados de 1% para o mês do pagamento.	Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic).	Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic).

Fonte: Elaboração própria

Nota-se portanto, uma identidade em relação à certas características e requisitos de acesso a tais programas: a frequência com que as leis foram editadas (no intervalo de três em três anos entre um e outro programa), o infindável número de parcelas mensais nas quais poderia ser fracionado o montante em dívida (em média até 180 parcelas), a falta de critérios (filtros) para adesão aos programas (podendo ser beneficiada todo tipo de empresa, sem uma análise da sua saúde financeira/ dificuldade de caixa), a ausência do requisito de oferecimento de algum bem para garantir a dívida e evitar índices elevados de inadimplência, a ausência do critério da análise do histórico de inadimplência do contribuinte, bem como a alegação dos governos acerca da necessidade imediata de caixa para cobrir os gastos públicos, amenizando a baixa arrecadação.

Outras informações relevantes como os valores máximo e mínimo das parcelas mensais, benefícios e reduções fiscais concedidas (anistias de multas e remissão de juros), não puderam ser contempladas no Quadro 4 acima por questões de acomodação, passando a ser examinadas no tópico seguinte.

3.1. DAS PARCELAS MENSAIS E ANISTIAS

Quanto ao valor das parcelas mensais trazidas nos programas de recuperação fiscal, a Lei nº 9.964/2000 (1º Refis) estabeleceu que o montante da prestação mensal será apurado em função do percentual da receita bruta auferido pelo contribuinte no mês anterior, que vai de

0,3% a 1,5%, sem limite de prazo para pagamento e possibilidade de amortizar multas e juros com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Por sua vez, o Paes (Lei nº 10.684/2003) estipulou no art. 1º, § 3º, que o valor da parcela mensal não poderá ser inferior a:

I – 1,5% da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela, exceto em relação às optantes pelo Simples Nacional (Lei nº 9.317/1996), às microempresas e empresas de pequeno porte (contempladas no art. 2º da Lei nº 9.841/1999), salvo na hipótese do inciso II deste parágrafo, com o prazo mínimo de 120 meses;

II – R\$ 2.000 considerado cumulativamente com o limite estabelecido no inciso I, no caso das pessoas jurídicas ali referidas;

III – R\$ 50 (cinquenta reais) no caso de pessoas físicas.

No que diz respeito às pessoas jurídicas optantes pelo Simples, às microempresas e às empresas de pequeno porte, o valor da parcela mínima mensal corresponderá a 1/180 do débito ou 0,3% da receita bruta auferida no mês imediatamente anterior ao do vencimento da parcela (o que for menor), não podendo ser inferior a:

I – R\$ 100 (cem reais), se enquadrada na condição de microempresa;

II – R\$ 200 (duzentos reais), se enquadrada na condição de empresa de pequeno porte.

No tocante a anistias, o Paes permitiu a anistia em 50% das multas, de mora ou de ofício, consoante previsão do art. 1º, § 7º, da Lei nº 10.684/2003. O programa não previu redução de juros.

Por sua vez, o Paex (MP nº 303/2006) definiu no § 2º, art. 3º, que o valor mínimo de cada prestação em relação aos débitos consolidados, não poderá ser inferior a:

I – R\$ 200 (duzentos reais), para optantes pelo Simples;

II – R\$ 2.000 (dois mil reais), para as demais pessoas jurídicas.

Com relação a redução de encargos, o Paex permitiu uma redução de 50% a 80% sobre as multas e de 30% dos juros de mora (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Nota-se que ambos os parcelamentos vistos acima adotaram uma condição diferenciada de pagamento para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Por fim, o Programa “Refis da Crise” (Lei nº 11.941/2009) estabeleceu no § 6º, do art. 1º, que a dívida será dividida pelo número de prestações que forem indicadas pelo sujeito passivo, não podendo cada prestação mensal ser inferior a:

I – R\$ 50 (cinquenta reais), no caso de pessoa física;

II – R\$ 100 (cem reais), no caso de pessoa jurídica.

Com relação aos 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 IPI, com incidência de alíquota zero ou como não-tributados, o “Refis da Crise” estabeleceu a seguinte calibragem:

I – o valor mínimo de cada prestação não poderá ser inferior a R\$ 2.000 (dois mil);

II – a pessoa jurídica não está obrigada a consolidar todos os débitos existentes decorrentes do aproveitamento indevido desses créditos.

Relativamente aos débitos que tenham sido objeto do Refis, Paes, Paex e no art. 10 da Lei nº 10.522/2002, Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadin):

I – será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) do valor da última parcela devida no mês anterior ao da edição da Medida Provisória nº 449/2008;

II – no caso dos débitos do Refis, será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) da média das 12 (doze) últimas parcelas devidas no Programa antes da edição da MP nº 449/2008;

III – caso tenha havido a exclusão ou rescisão do Refis em um período menor que 12 (doze) meses, será observado como parcela mínima do parcelamento o equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) da média das parcelas devidas no Programa antes da edição da MP nº 449/2008;

IV – na hipótese em que os débitos do contribuinte tenham sido objeto de reparcèlement na forma do Refis, do Paes ou do Paex para a aplicação das regras previstas nesta Lei será levado em conta o primeiro desses parcelamentos em que os débitos tenham sido incluídos.

3.2. REABERTURAS DO “REFIS DA CRISE”

No programa “Refis da Crise” foram criadas 14 modalidades de acordo, entre pagamentos à vista e parcelamentos dos débitos, com a anistia das multas, nos percentuais de

60% a 100%, bem como redução dos juros de mora, nos percentuais de 25% a 45%, com a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para abatimento dos saldos restantes. Esse programa de refinanciamento de débitos permitiu o parcelamento das dívidas tributárias federais vencidas até 30 de novembro de 2008.

O prazo de adesão ao programa “Refis da Crise” contou com quatro reaberturas, instituídas pelas respectivas leis: (i) Lei nº 12.865/2013; (ii) Lei nº 12.973/2014; (iii) Lei nº 12.996/2014; e (iv) Lei nº 13.043/2014. A Tabela 2, a seguir, lista as leis instituidoras e as reaberturas de prazo:

Tabela 2 – Principais características do “Refis da Crise” e suas reaberturas de prazo

Refis	Reabertura de prazos
Lei nº 11.941/2009 (conversão da MP nº 449/2008) – Refis da Crise	Permitia o parcelamento de dívidas tributárias federais vencidas até 30 de novembro de 2008.
Lei nº 12.865/2013 e Lei nº 13.043/2014	O prazo de adesão ao programa de parcelamento do “Refis da Crise” foi reaberto até 31/12/2013 (art. 17 da Lei nº 12.865/2013). Posteriormente, criou-se mais três prazos de adesão, no ano de 2014, sendo o último para 01/12/2014, este pela Lei nº 13.043/2014.
Lei nº 12.973/2014 e Lei nº 12.996/2014	Pela Lei nº 12.973/2014 (art. 93), houve nova reabertura desse prazo, que finalizaria em 31/7/2014. O prazo de adesão foi ampliado pela Lei nº 12.996/2014 (art. 2º) para a data de 25/8/2014 (data fixada pela MP nº 651/2014), compreendendo os débitos vencidos até 31/12/2013.

Fonte: Barbosa (2018). Adaptação própria

3.3. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – PRT

O Programa de Regularização Tributária (PRT) foi instituído no ano de 2017, pela Medida Provisória (MP) nº 766. Em levantamento realizado em 2016, a Receita Federal do Brasil (apontado na exposição de motivos da MP) (MEIRELLES, 2016) demonstrou que somente no âmbito da Receita (RFB), o total dos créditos ativos (devedores, parcelados e com exigibilidade suspensa por litígios administrativos ou judiciais) ultrapassava o montante de R\$ 1,54 trilhão. Desse montante, 63,3% (equivalentes a R\$ 983,26 bilhões) encontrava-se com exigibilidade suspensa em decorrência de processo administrativo, e 14,6% (equivalentes a R\$ 217,86 bilhões) com exigibilidade suspensa em decorrência de processo judicial.

Desse modo, R\$ 1,20 trilhão em créditos estavam suspensos por litígio administrativo ou judicial, não podendo assim serem utilizados pela União. Nesse contexto, o programa PRT foi lançado com o objetivo de reduzir tais litígios, buscando, consequentemente, aumento na arrecadação para aquele momento de crise econômica que o país atravessava.

Nos termos do programa, podiam ser quitados os débitos de natureza tributária ou não tributária, vencidos até 30 de novembro de 2016, de pessoas físicas e jurídicas, inclusive objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial.

Com relação às modalidades de liquidação dos débitos para aqueles que aderissem ao programa no âmbito da RFB, essas poderiam ocorrer dentro dos seguintes parâmetros:

I – pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB;

II – pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em 24 prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB;

III – pagamento à vista e em espécie de 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada e parcelamento do restante em até 96 prestações mensais e sucessivas; e

IV – pagamento da dívida consolidada em até 120 prestações mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor da dívida consolidada:

- a) da 1ª a 12ª prestação – 0,5% (cinco décimos por cento);
- b) da 13ª a 24ª prestação – 0,6% (seis décimos por cento);
- c) da 25ª a 36ª prestação – 0,7% (sete décimos por cento); e
- d) da 37ª prestação em diante – percentual correspondente ao saldo remanescente, em até 84 prestações mensais e sucessivas.

No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo que aderisse ao PRT poderia liquidar os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, da seguinte forma:

I – pagamento à vista de 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada e parcelamento do restante em até 96 parcelas mensais e sucessivas; ou

II – pagamento da dívida consolidada em até 120 parcelas mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor consolidado:

- a) da 1ª a 12ª prestação – 0,5% (cinco décimos por cento);
- b) da 13ª a 24ª prestação – 0,6% (seis décimos por cento);
- c) da 25ª a 36ª prestação – 0,7% (sete décimos por cento); e
- d) da 37ª prestação em diante – percentual correspondente ao saldo remanescente em até 84 prestações mensais e sucessivas.

O parcelamento de débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) cujo valor consolidado fosse inferior a R\$ 15.000.000 (quinze milhões de reais) não dependeria de apresentação de garantia. Já o parcelamento de débitos cujo valor consolidado fosse igual ou

superior a R\$ 15.000.000 (quinze milhões de reais) dependeria da apresentação de carta de fiança ou seguro garantia judicial, observados os requisitos definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Com relação ao valor mínimo de cada prestação mensal, a MP estabeleceu os seguintes parâmetros:

- I – R\$ 200 (duzentos reais), para o devedor pessoa física; e
- II – R\$ 1.000 (mil reais), para o devedor pessoa jurídica.

As causas ensejadoras da exclusão do programa, junto com a exigibilidade imediata da totalidade do débito confessado e ainda não pago, e a automática execução da garantia prestada abrangeriam as seguintes hipóteses:

- I – a falta de pagamento de três parcelas consecutivas ou seis alternadas;
- II – a falta de pagamento de uma parcela, se todas as demais estiverem pagas;
- III – a constatação, pela RFB ou pela PGFN, de qualquer ato tendente ao esvaziamento patrimonial do sujeito passivo como forma de fraudar o cumprimento do parcelamento;
- IV – a decretação de falência ou extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica optante;
- V – a concessão de medida cautelar fiscal;
- VI – a declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), ou
- VII – a inobservância do disposto nos incisos II e IV, ¹⁵⁶ do § 3º, do art. 1º.

Nota-se portanto que o PRT trouxe o requisito da obrigatoriedade de apresentação de garantia para se aderir ao parcelamento, nos casos de dívida superior a R\$ 15.000.000 (quinze milhões de reais). Para valores inferiores não havia necessidade de garantia para a adesão.

A MP nº 766/ 2017 (PRT) teve seu prazo de vigência encerrado no dia 1º de junho daquele ano.

3.4. PARCELAMENTOS ESPECIAIS MAIS RECENTES: PERT E PERT-SN

O Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) foi instituído pela Medida Provisória (MP) nº 783/2017, posteriormente convertida na Lei nº 13.496/2017. O PERT

¹⁵⁶ “II – dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no PRT e os débitos vencidos após 30 de novembro de 2016, inscritos ou não em Dívida Ativa da União; [...] IV – o cumprimento regular das obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).” (BRASIL, 2017).

contou com três reaberturas no prazo para adesão. Conforme se depreende da leitura do § 1º, art. 1º, da Lei nº 13.496/2017, poderiam aderir ao programa pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive as que se encontrassem em recuperação judicial e as submetidas ao regime especial de tributação da Lei nº 10.931/2004.¹⁵⁷ O legislador tentou ser um pouco mais analítico na identificação dos destinatários; todavia tal divisão mostra-se ineficaz, posto que não avalia a necessidade (financeira) dos contribuintes que pretendem participar do programa.

O PERT abrangia os débitos de natureza tributária e não tributária, com vencimento até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles de parcelamentos anteriores, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação da Lei nº 13.496/2017.

Nos termos do Programa Especial de Regularização Tributária, as dívidas vencidas até 30 de abril de 2017 poderiam ser liquidadas:

I – com pagamento em espécie de no mínimo 20% (vinte por cento) do valor da dívida, sem reduções, em cinco parcelas vencíveis em 2017, e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa (BCN) da CSLL ou de outros créditos próprios relativos a tributos;

II – com parcelamento em 120 prestações, sem reduções, calculadas com aplicação de percentuais escalonados sobre o valor da dívida;

III – com pagamento em espécie de no mínimo 20% (vinte por cento) da dívida, sem reduções, em cinco parcelas vencíveis em 2017, e o restante em uma das seguintes condições:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com reduções de 90% (noventa por cento) de juros e de 70% (setenta por cento) das multas;

b) parcelado em até 145 prestações mensais e sucessivas, com reduções de 80% (oitenta por cento) dos juros e de 50% (cinquenta por cento) das multas;

c) parcelado em até 175 prestações mensais e sucessivas, com reduções de 50% (cinquenta por cento) dos juros e de 25% (vinte e cinco por cento) das multas, com parcelas correspondentes a 1% (um por cento) da receita bruta do mês anterior, não podendo ser inferior a 1/175 (0,0057) da dívida consolidada.

¹⁵⁷ “Art. 1º. Fica instituído o regime especial de tributação aplicável às incorporações imobiliárias, em caráter opcional e irretratável enquanto perdurarem direitos de crédito ou obrigações do incorporador junto aos adquirentes dos imóveis que compõem a incorporação.” (BRASIL, 2014).

Os contribuintes com dívida total igual ou inferior a R\$ 15 milhões tiveram benefícios adicionais como a redução de valor para pagamento em espécie e a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos administrados pela Receita Federal, com a liquidação do saldo remanescente.

Já no ano de 2018, foi instituída pela Lei Complementar nº 162/2018, o Programa Especial de Regularização Tributária para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Optantes pelo Simples Nacional (PERT-SN), que possibilitou a negociação de débitos de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional até o período de 11/2017, com condições especiais, reduções de multas e juros,¹⁵⁸ observadas as seguintes condições:

I – pagamento em espécie de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, e o restante:

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

b) parcelado em até 145 prestações mensais e sucessivas, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) das multas, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

c) parcelado em até 175 parcelas mensais e sucessivas, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora, 25% (vinte e cinco por cento) das multas, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios.

O prazo de adesão ao programa PERT-SN se estendeu até a data de 9 de julho de 2018. O valor mínimo das prestações correspondia a R\$ 300 (trezentos reais), exceto no caso dos Microempreendedores Individuais (MEI), cujo valor seria definido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN).

¹⁵⁸ Cf. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Programa Especial de Regularização Tributária** – **PERT-SN**. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Servicos/Grupo.aspx?grp=14>. Acesso em: 25 ago. 2019.

4. REVISÃO TEÓRICA

Uma vez examinada a legislação federal que disciplinou os principais programas especiais de refinanciamento de débitos tributários no Brasil, busca-se reunir os conceitos legais e jurídicos dos institutos que se relacionam ao tema dos parcelamentos tributários, numa ótica jurídico-conceitual.

Nesse diapasão, faz-se necessária uma breve elucubração teórica e conceitual acerca de determinados institutos jurídicos que estão inseridos de alguma forma no objeto deste trabalho, a exemplo de: moratória, parcelamento, remissão, renúncia, anistia e transação (todas, em âmbito tributário), para uma melhor compreensão das questões levantadas e examinadas no presente estudo.

4.1. MORATÓRIA

Passa-se à análise da moratória, em razão da sua similitude com o instituto do parcelamento tributário. A moratória representa uma das hipóteses legais de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, estando contemplada nos artigos 151 a 155, do Código Tributário Nacional (CTN). Tal instituto consiste na prorrogação do prazo para o cumprimento da obrigação tributária principal ou na concessão de um novo prazo para sua satisfação.

Schoueri (2017) esclarece que o referido instituto se justifica com o objetivo de tentar reduzir o mal que alguma calamidade, catástrofe ou situação semelhante possam gerar para a comunidade. Destarte, conforme a natureza do revés público que a justifica, a moratória pode ser concedida em caráter geral ou individual, respeitados os limites do art. 152, do CTN. Durante esse período, o Fisco fica impedido de realizar qualquer ato de cobrança pelo inadimplemento fiscal.

Vale ainda ressaltar que tal benesse só pode ser concedida mediante lei específica, em respeito ao princípio da legalidade. Acerca desse aspecto, elucida Regina Helena Costa (2017, p. 262):

sempre dependerá de lei para a sua concessão, não somente porque a obrigação tributária é *ex lege*, mas também por força do princípio da indisponibilidade do interesse público, já que a moratória implica o recebimento do crédito fiscal posteriormente ao prazo originalmente estabelecido.

4.2. PARCELAMENTO

O parcelamento tributário foi incluído pela Lei Complementar nº 104 de 2001 no inciso IV, do art. 151 do CTN, como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O entendimento majoritário da doutrina acessada é de que o parcelamento consiste em espécie de moratória (hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no inciso I, do art. 151 do CTN), onde se permite dividir o montante total do débito em parcelas mensais e sucessivas.

Como aponta Dexheimer (2015), mesmo antes da alteração legislativa, o pagamento de forma parcelada já alcançava o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, por ser considerado uma forma de moratória.

Apesar do CTN não se referir, em sua redação original, ao parcelamento como causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, Luciano Amaro (2014) destaca que esse efeito era inegável, pela própria natureza do parcelamento – instrumento mediante o qual é assinado prazo para o devedor adimplir a dívida, com o pagamento de parcelas mensais.

Através do parcelamento, concede-se um prazo para que o devedor satisfaça em parcelas mensais a obrigação que, por alguma razão, declara não poder pagar à vista.¹⁵⁹ Destarte, fala-se que o parcelamento corresponde a uma modalidade de moratória em que se permite dividir o montante total do débito em prestações sucessivas, com o pagamento mensal das mesmas.

Na mesma linha, Hugo de Brito Machado (2016) entende que a inclusão do parcelamento no rol do art. 155 do CTN, corresponde a uma obviedade. Segundo o jurista, a alteração legislativa se fez com a pretensão de restringir o alcance do art. 138 do CTN, que assevera a exclusão da responsabilidade por infrações, diante de denúncia espontânea (MACHADO, 2016, p. 192).¹⁶⁰

Acerca das particularidades dos institutos, pontua Costa (2017, p. 270): “enquanto a moratória pode se dar mediante execução unitária ou parcelada – pagamento do débito em uma ou várias parcelas –, o parcelamento, somente desta última forma”. A moratória, portanto, pode se dar de forma unitária, o que não ocorre com o parcelamento.

Outro ponto que merece ser esclarecido diz respeito à suspensão de que trata o CTN: trata-se da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não da constituição do mesmo. Nos termos do CTN, para ser suspenso, o crédito tributário deve ter sido previamente

¹⁵⁹ Assim como na moratória, há uma dilação no prazo para o pagamento do tributo.

¹⁶⁰ Dado que a opção pelo parcelamento afasta o efeito próprio da denúncia espontânea (exclusão da multa).

constituído.¹⁶¹ Em tese, a constituição do crédito corresponde a evento anterior à sua exigibilidade.

Todavia, esclarece Schoueri (2017) que boa parte dos tributos hoje em vigor já se torna exigível antes mesmo da constituição do crédito, isto é, logo após a ocorrência do fato jurídico tributário. Tratam-se de tributos cujo lançamento se daria por homologação, mas que o contribuinte precisa antecipar o recolhimento em relação aos mesmos.¹⁶² Assim, as hipóteses de suspensão de exigibilidade não se restringiriam aos créditos tributários, podendo abarcar também as obrigações tributárias (a qualquer momento).

Há um entendimento minoritário no sentido de distinguir parcelamento de moratória, sustentando que aquele pressupõe dívida vencida, englobando juros e multa, enquanto esta deve ocorrer antes do vencimento do tributo. Contudo, predomina a tese de que o parcelamento também consiste numa prorrogação do prazo para pagamento do débito, sendo considerado espécie de moratória (PAULSEN, 2018).

O artigo 155-A do CTN, instituído pela Lei Complementar (LC) nº 104/2001, dispõe que “o parcelamento será concedido na forma e condições estabelecidas em lei específica”. A partir dessa leitura, é possível extrair ser defeso ao contribuinte pleitear parcelamento com forma e condições diversas daquelas previstas na lei que o concedeu. Ademais, não pode o Fisco, via ato normativo, exigir parcelamento com requisitos outros que não estejam previstos em lei específica. Também não é permitida delegação à autoridade fiscal para que decida sobre a concessão ou não do benefício fiscal (como redução de juros e multa), uma vez que, cumpridos os requisitos legais, o pedido de parcelamento deve ser concedido (não havendo, portanto, autonomia negocial às partes).¹⁶³

Como prescreve a norma contida no § 2º do artigo 155-A do CTN, as disposições sobre moratória aplicam-se subsidiariamente ao parcelamento. Esse dispositivo influenciou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que alterou seu posicionamento, sob o argumento de que o pedido de parcelamento não afasta a cobrança de multa, já que não possui os efeitos da denúncia espontânea. Para afastar a multa, deveria ser acompanhada do pagamento integral do tributo devido (AMARO, 2014, p. 274).

¹⁶¹ Conforme dispõe o CTN, a constituição e a exigibilidade do crédito tributário ocorrem a partir do lançamento.

¹⁶² Nesses casos, não se faz necessária a constituição do crédito para que haja a exigibilidade do tributo.

¹⁶³ Ao empregar o termo “lei específica”, o artigo 155-A traz a ideia de que não é permitida a conjugação de dispositivos contidos em diversas leis para obtenção de um parcelamento mais benéfico ou menos rígido ao contribuinte, uma vez que essa montagem implicaria a criação de uma nova espécie de parcelamento, sem autorização expressa do legislador.

Salvo disposição em contrário, o parcelamento deverá englobar os juros e multas. Essa novidade está disposta no §1º, do art. 155-A do CTN (acrescido pela LC nº 104/2001).¹⁶⁴ A norma contida no §1º, embora possa ser afastada por lei, visa a assegurar que a prorrogação do pagamento não signifique colocar o devedor em situação mais favorável do que outros contribuintes que cumpriram corretamente os prazos para quitação dos tributos. Sobre esse ponto, é oportuna a ponderação de Schoueri (2017, p. 670):

Afinal, enquanto na moratória se considera a existência de uma catástrofe, que justifica novos prazos para diminuir o sofrimento das vítimas, o parcelamento não pressupõe qualquer requisito semelhante, sendo de regra, concedido por mera solicitação do sujeito passivo. Fosse possível ao sujeito passivo diferir o pagamento do tributo sem qualquer acréscimo, colocar-se-ia em risco o próprio erário, já que o parcelamento tornar-se-ia regra, não exceção.

Em âmbito federal, os parcelamentos podem ser classificados como ordinários (comuns) ou especiais. Os parcelamentos ordinários estão inseridos na regra geral descrita no art. 155-A, *caput*, do CTN, não se admitindo redução no valor do crédito tributário ou encargos, mas apenas o fracionamento em prestações sucessivas, acrescido de juros e multa (art. 155-A, §1º, CTN).

Essa primeira modalidade possui previsão legal no art. 10 da Lei nº 10.522 de 2002, permanecendo à disposição do contribuinte, uma vez que não possui prazo final para adesão. De acordo com a lei, podem ser inclusos na modalidade débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Pública Nacional, parcelados em até 60 prestações mensais. No parcelamento comum, não são permitidas remissões ou reduções no valor da dívida.

Vale frisar, ainda, que poderá haver uma redução no percentual de 40% das multas de lançamento de ofício desde que o sujeito passivo solicite o parcelamento no prazo de 30 dias, contados da data em que foi notificado do lançamento. Assim, caso o sujeito passivo requeira o parcelamento em até 30 dias da data em que foi notificado da decisão administrativa de 1ª instância, poderá ocorrer uma redução no percentual de 40% das multas de ofício, conforme o disposto no art. 17 da Portaria Conjunta da PGFN e SFRB nº 15/09.

Paulsen (2018) denuncia que, não obstante a figura do parcelamento não permitir, em regra, a exclusão dos juros e multas, tem-se observado a edição frequente de programas de parcelamento com prazos maiores ou mesmo sem prazo fixo, vinculando o valor da prestação à receita bruta da empresa, com anistia total ou parcial das multas e exclusão total ou parcial

¹⁶⁴ “§1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.” (BRASIL, 1966).

dos juros, com o intuito de auxiliar na regularização fiscal dos contribuintes e ampliar a arrecadação.¹⁶⁵ Trata-se da modalidade de parcelamento especial.

Nesse sentido, Dexheimer (2015) chama a atenção para a periodicidade com que têm sido instituídos os programas de parcelamento especial (uma média de três em três anos), bem como para as consequências negativas dessa prática. Dada a edição reiterada desses programas, eventuais contrariedades à segurança jurídica e à igualdade poderiam ocorrer.

No tocante a segurança jurídica, reforça Dexheimer (2015, p. 40) que:

a frequência com que os programas especiais de parcelamento são instituídos pode alterar o comportamento do contribuinte que deixa de pagar os tributos no vencimento por acreditar que poderá parcelá-los, muitas vezes sem os encargos pela mora.

Assim, poderia ocorrer uma afronta à igualdade, quando o contribuinte que recolhe o tributo no vencimento recebe tratamento equivalente àquele que não o faz no prazo; e após aderir ao parcelamento, paga o montante em parcelas, sem a incidência de juros e multa.

Os parcelamentos especiais possuem regras e prazos específicos, previstos pelo legislador com o intuito de alcançar finalidades também específicas.¹⁶⁶ A previsão de benefícios, como a remissão do tributo e anistia das penalidades cabíveis, pode ser autorizada por expressa disposição legal. A concessão desses benefícios costuma vir acompanhada de contrapartidas impostas ao sujeito passivo, caso queira aderir ao programa. As principais contrapartidas compreendem cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia.¹⁶⁷

Via de regra, não se admite no parcelamento comum a inclusão de débitos relativos a contribuições retidas dos empregados (hipótese na qual a empresa retém dos empregados, mas não repassa aos cofres públicos).¹⁶⁸ Contudo, alguns dos parcelamentos especiais têm permitido tal hipótese, como ocorreu no primeiro Refis e, mais recentemente, no Parcelamento da Crise, conforme previsão do art. 1º, §2º, III, da Lei nº 11941/09.¹⁶⁹

Uma análise mais detalhada dos programas de parcelamento especial editados em âmbito federal, será feita no capítulo seguinte.

¹⁶⁵ Nesse contexto, foram lançados os programas Refis, Paes, Paex, Parcelamento da Crise, dentre outros (PAULSEN, 2018).

¹⁶⁶ Por exemplo, o “Refis da Crise” (Lei nº 11.941/09), teve como justificativa reduzir os efeitos da crise econômica sobre empresas brasileiras.

¹⁶⁷ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade. Série Doutrina Tributária. vol. XVII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.40

¹⁶⁸ Nos termos do art. 7º, da Lei nº 10.666/03, proveniente de apropriação indébita.

¹⁶⁹ DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade. Série Doutrina Tributária. vol. XVII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.40

4.3. TRANSAÇÃO

O instituto da transação vem do Direito Privado, tendo previsão no art. 840 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), com a seguinte redação: “é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”. Trata-se, portanto, de uma forma alternativa de solução de litígios, juntamente com a mediação, a conciliação e a arbitragem.

Em âmbito tributário, a transação está prevista no artigo 156, inciso III, do CTN, como hipótese de extinção da relação jurídica tributária. Já seu conteúdo, aparece descrito no artigo 171 do CTN, nos seguintes termos:

Art. 171 – A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Nota-se que o disposto no *caput* do artigo 171 fala em determinação do litígio e consequente extinção do crédito tributário. No entendimento de Araújo e Conrado (2020, p. 18), há uma aparente desarmonia conceitual entre os dispositivos legais em questão: enquanto o artigo 156, inciso III, “ocupa-se do aspecto efícial da transação, dizendo-a implicativa da extinção do crédito tributário”, o artigo 171, “de timbre mais ontológico, procura relatar seu conteúdo.”

Desta forma, para os professores:

o alvo da transação, segundo o art. 171, está no litígio tributário, alcançando a extinção do crédito tributário por derivação. É exatamente esse aspecto – a mediatidade do efeito extintivo do crédito – que parece ter sido olvidada pelo artigo 156, dispositivo que apresenta a transação, repita-se, como forma de extinção aparentemente autossuficiente. (ARAÚJO; CONRADO, 2020, p. 19).

Trata-se, portanto, de um meio autocompositivo de resolução de litígios, com vistas à extinção do crédito tributário. A transação pressupõe a existência de uma controvérsia, que se encerra a partir de concessões mútuas das partes; essas abrem mão de suas pretensões, buscando atingir um denominador comum. Devem haver interesses contrapostos – pretensão de uma parte que sofre a resistência de outra. A negociação ocupa lugar de destaque no conceito de transação; logo, não há que se falar em ganhador ou perdedor – as partes, por meio de concessões recíprocas, devem chegar a um entendimento.¹⁷⁰

¹⁷⁰ As partes em litígio, abrindo mão de suas posições iniciais, chegam a um consenso (SCHOUERI, 2017, p. 684).

Vale destacar a lição de Torres (2017, p. 320), acerca dos valores e parâmetros que norteiam a transação:

O fundamento das transações tributárias é a confiança recíproca, amparada na boa fé objetiva, no respeito ao *pacta sunt servanda* e no fundamento constitucional do ato jurídico perfeito. Essa equivalência entre os efeitos do ato jurídico perfeito alcançado e a coisa julgada é de notável relevância, pois sequer a lei poderá prejudicar um ou outro, por surgir do acordo direito subjetivo à sua manutenção e irreversibilidade (direito adquirido pelo contribuinte).¹⁷¹

Destarte, a transação carrega, como fundamentos de dimensão constitucional, o respeito ao direito adquirido do contribuinte e ao ato jurídico perfeito (cláusulas constitucionais, previstas no art. 5º, XXXVI, da Carta Constitucional de 1988).

Válida também, a ponderação de Araújo e Conrado (2020, p. 17-18) acerca do instituto: “cabe às partes litigantes a fixação do melhor caminho a ser seguido, sendo certo que a opção pela transação evita a subsistência do patológico estado de conflito, tudo de modo a fazer desnecessária a intervenção de um terceiro estranho à relação de fundo.”

O atual cenário do contencioso fiscal brasileiro – marcado por uma infinidade de litígios, que se arrastam por anos, e abarrotam os tribunais sem a efetiva recuperação dos créditos – reafirma a importância dos meios alternativos na resolução das disputas tributárias, afora o processo administrativo e a execução fiscal, e os demais meios processuais ordinários (mandado de segurança e outros) (TORRES, 2017, p. 317). A recuperação do passivo de dívidas tributárias ainda é muito aquém do esperado,¹⁷² “culpa de uma lei superada e antiquada” – Lei nº 6.830, de 1980, que sozinha não possui “capacidade de oferta da celeridade que se deseja” (TORRES, 2017, p. 317).

De fato, essa demora no julgamento dos litígios gera custos tanto para o Estado, quanto para os contribuintes. No entendimento de Torres (2017), para se alcançar justiça tributária de fato, faz-se necessário responder a tais demandas com agilidade, eficiência e custos coerentes, sem deixar de lado, contudo, o rigor técnico, a certeza e a segurança jurídica. Algumas alternativas, a exemplo dos métodos alternativos de solução de controvérsias, mostram-se adequadas e necessárias como complemento ao contencioso fiscal (administrativo e judicial), podendo auxiliar na redução desse expressivo passivo tributário.¹⁷³

¹⁷¹ O autor ainda assinala que “enquanto perdurar a Constituição em vigor, nenhuma autoridade administrativa poderá usar de ato administrativo episódico ou alegar lei dirigida materialmente contra coisa julgada, o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito” (TORRES, 2017, p. 320).

¹⁷² Estima-se que não supere os 20 bilhões anuais.

¹⁷³ No âmbito dos tributos federais, a cifra do contencioso fiscal chega a ser superior a R\$ 1,6 trilhão (TORRES, 2017, p. 316).

Acerca da questão em debate, propõem uma reflexão sobre a forma com que vêm sendo cobradas as dívidas tributárias pelas autoridades, alertando para a necessidade de uma discussão séria acerca da utilização dos meios alternativos de resolução de conflitos – tanto em razão da necessidade premente de reduzir o estoque do contencioso fiscal como um todo, como pela ótica da eficiência arrecadatória. Alertam os professores que a taxa de congestionamento das execuções fiscais, bem como a concentração de um grande número de processos administrativos em autuações de baixo valor são argumentos suficientes para “supor que há mais despesa pública envolvida na tramitação desses processos do que na arrecadação (eventual) das receitas em disputa” (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018, p. 227).

Todavia, salienta Schoueri (2017) que a aplicação da transação em matéria tributária exige cautela, pois, sendo o Fisco uma das partes, o crédito tributário não pode ser objeto de renúncia, uma vez que a atividade da autoridade administrativa é vinculada e obrigatória (conforme dispõe o parágrafo único, do art. 142, do CTN).¹⁷⁴

Com relação ao suposto dogma da indisponibilidade da receita tributária, Piscitelli e Domingos (2018) argumentam que a referida crença não se sustenta. Primeiramente, por se tratar de montantes cujo recebimento é pouco provável e cuja manutenção acarreta tão somente mais despesas ao erário. Em segundo lugar, pelo “fato de que o ordenamento jurídico brasileiro possui inúmeras mostras no sentido de que a indisponibilidade da receita tributária como dogma absoluto é uma falácia.” (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018, p. 237). A disciplina tributária e fiscal das isenções é suficiente para corroborar este entendimento.¹⁷⁵

Nesse sentido, a adoção da transação em âmbito federal teria por objetivo conferir maior racionalidade à cobrança do crédito tributário, com a aplicação em concreto do princípio da eficiência administrativa, de dimensão constitucional (art. 37, *caput* da Constituição de 1988).

Diante desse cenário, Schoueri (2017) entende necessária uma devida equalização entre o princípio da legalidade, que demanda a presença de lei versando sobre a transação (conforme dispõe o art. 171 do CTN), e o interesse público, que em muitos casos será mais bem atendido quando os litígios judiciais forem solucionados com maior celeridade e menores custos por meio da transação.

¹⁷⁴ Não podendo a autoridade administrativa, *a priori*, dispor do crédito tributário.

¹⁷⁵ A Constituição da República de 1988 discriminou as competências tributárias dos entes e deixou a eles, em nível infraconstitucional, que realizassem a opção política pela não tributação de algumas realidades, ou mesmo concessão de incentivos fiscais que resultassem na redução da carga tributária, diante do cumprimento de requisitos específicos (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018, p. 237).

Alguns países alcançaram bons êxitos na redução de seus passivos tributários, acomodando os princípios da indisponibilidade do patrimônio público e segurança jurídica dos contribuintes com a eficiência e a simplificação fiscal.¹⁷⁶ Torres (2017), todavia, entende necessário estabelecer os limites para adoção desses mecanismos, utilizando-os de forma prévia à via judicial, ou no curso do processo.

Ademais, deve-se levar em conta o princípio da praticabilidade tributária, que confere ao legislador o dever de escolher caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, ampliando a participação dos administrados na gestão tributária e a possibilidade de solução extrajudicial dos conflitos entre Administração e contribuintes (TORRES, 2017).

Reforçando o entendimento, Costa (2017) alude que a transação tributária consiste em autêntico instrumento de praticabilidade tributária, mostrando-se, por vezes, mais vantajosa ao interesse público que o prolongamento ou a eternização do conflito. Dessa forma, a lei pode qualificar os melhores critérios para a extinção do crédito tributário, buscando atender à economicidade, celeridade e eficiência da Administração Tributária, e não apenas aos meios tradicionais (que em boa parte dos casos têm se mostrado ineficientes).

Também na resolução de conflitos que versem sobre matéria de fato, de difícil delimitação ou cujas provas apresentadas não permitam a formação de um juízo consistente para identificar a proporção da ocorrência factual ou mesmo nas situações de quantificação de base de cálculo meramente presumidas pelas autoridades administrativas, deve o legislador trazer com clareza os limites para a utilização dos métodos alternativos para extinção do crédito tributário, possibilitando às partes obterem êxito na solução da controvérsia.¹⁷⁷

Acerca da transação preventiva em âmbito tributário, Schoueri (2017) entende não ser possível tal modalidade, por força do disposto no art. 171, do CTN que fala em terminação de litígio, admitindo-se, portanto, somente a modalidade extintiva.¹⁷⁸ Na mesma linha, Torres (2017) afirma que a transação (juntamente com a mediação e a conciliação) é instrumento recomendável para a solução de litígios em andamento, podendo ser utilizada no curso de processos administrativos ou judiciais. Assim sendo, não poderia ser aplicada de modo

¹⁷⁶ A exemplo de Portugal com a arbitragem fiscal, e Itália, com a mediação e conciliação judicial (TORRES, 2017, p. 317).

¹⁷⁷ É o que se vê nos casos de incidência com base de cálculo presumidas ou dependentes de arbitramento, como “preço de mercado, ‘valor venal’, valor da terra nua, custo e valor de bens intangíveis etc.” (TORRES, 2017, p. 319).

¹⁷⁸ Não há espaço para transação antes que haja o lançamento, já que somente com este será conhecida e quantificada a pretensão do Fisco (SCHOUERI, 2017, p. 685).

preventivo, a exemplo de outras modalidades de procedimentos, como parcelamentos (art. 155A, CTN), denúncia espontânea (art. 138, CTN), anistia (art. 180, CTN), entre outros.

Também não é permitido ao legislador, admitir transação em matéria tributária de forma geral, isto é, sem a edição de lei que autorize o instituto. Como a obrigação tributária tem natureza compulsória, não pode a Administração abrir mão do crédito tributário de forma discricionária, sem lei que disponha nesse sentido.

Esse é o entendimento de Schoueri (2017, p. 685):

admitir uma faculdade geral de transação, seja a uma pessoa ou a um colegiado, é antes de tudo, distorcer o próprio conceito de tributo. Este, de compulsório, passa a ser opcional. Haverá órgão que decidirá se o sujeito passivo, deve, ou não, recolher um tributo que pressupõe devido. Bastará o sujeito passivo entender que não deve pagar um tributo, para que se abra a possibilidade para uma transação. [...] à guisa de se terminarem litígios, abre-se o caminho para sua multiplicação, dada a possibilidade de se recolher montante menor a título de tributo. Sendo o sujeito passivo frustrado em seu pleito, o pior que lhe acontece é recolher o tributo que, afinal, já era considerado devido pela Administração.

Em outras palavras, a transação tributária deve necessariamente ser autorizada e detalhada por lei, que minudenciará a matéria litigiosa a ser tratada pelo instituto e suas condições. Apesar de constituir uma faculdade para o contribuinte, o modelo torna-se obrigatório para a Administração, em respeito à legalidade. Tendo o sujeito passivo feito a opção pela transação, deve a Administração seguir os passos necessários para sua conclusão, respeitando o preceito legal.¹⁷⁹ Somente em consonância com a lei, torna-se cabível criar condições para pôr fim à situação conflitiva, com a extinção do crédito tributário via transação, sem delongas ou excessos de procedimentos.

A aproximação consensual e bilateral das partes, com mútuo sacrifício de expectativas que caracterizam o instituto, não permite à Administração rever os atos tributários que foram objeto de controle pelas autoridades competentes e extintos no âmbito da transação. Nesse diapasão, comenta Torres: “a bilateralidade de vontade e o custo da cessão de interesses e prejuízos pessoais proíbe revisibilidade do conteúdo de transação” (TORRES, 2017, p. 320).

A transação deve ser entendida no contexto de extinção da pretensão tributária, respeitando-se as concessões recíprocas. Desta forma, o procedimento de transação não pode ser reaberto para qualquer tipo de revisão,¹⁸⁰ não podendo também ser confundido com

¹⁷⁹ Logo, não seria admissível que o sujeito passivo aceitasse a transação, desistindo do litígio, enquanto a Administração insistisse em sua continuidade.

¹⁸⁰ O fato de a transação extinguir o crédito tributário não pode se confundir com o pagamento desta eventualmente decorrente.

hipóteses de negócios contratuais ou coisas do gênero, uma vez que não há qualquer definitividade no crédito cumprido ao final (TORRES, 2017, p. 320).

Como coloca Torres (2017), a Administração possui um dever constitucional de proteção da confiança (decorrente do princípio da moralidade), devendo buscar um ambiente de lealdade e certeza. A Lei nº 9.784/1999¹⁸¹ traz um exemplo claro desse dever da Administração, tendo como nortes a segurança jurídica e a atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.¹⁸²

A simplificação fiscal deve estar afinada com o princípio da indisponibilidade do patrimônio público (crédito tributário). Este último tem como fundamentos centrais a garantia de segurança jurídica e a eficiência do patrimônio público. A simplificação fiscal, especialmente para fins de exigibilidade do tributo, deve ter influência sobre os métodos de resolução de controvérsias tributárias. Ou seja, as formas alternativas de resolução de conflitos (como a transação), empregadas “à luz dos critérios democráticos de uma tributação justa, certa, rápida e econômica”, podem, com efeito, contribuir para a ampliação dos efeitos da indisponibilidade do patrimônio público (TORRES, 2017, p. 322).

Piscitelli e Domingos (2018) sustentam que a implementação da transação tributária no ambiente do contencioso fiscal poderia contribuir para a realização de justiça fiscal,¹⁸³ na medida em que a transação de débitos federais teria como efeito a possibilidade de tribunais (tanto administrativos, como judiciais) concentrarem esforços na solução de casos de maior impacto para os cofres públicos (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018, p. 240). Já os casos de menor potencial arrecadatório seriam resolvidos via transação, até o limite do custo da manutenção dos processos na estrutura do contencioso, recaindo os esforços processuais sobre os grandes devedores, com a busca efetiva da capacidade contributiva; a possibilidade de encerramento de litígio via transação restaria mais adequada, em virtude do custo da manutenção do processo (administrativo ou judicial) (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018).

Concluindo, Piscitelli e Domingos (2018, p. 241) destacam:

¹⁸¹ Lei do Processo Administrativo.

¹⁸² Outro exemplo do dever constitucional de proteção da confiança trazido pelo professor deu-se com a edição da Súmula Vinculante 1 do STF. A mesma dispõe sobre um acordo em matéria tributária em relação à transação realizada no caso do FGTS, buscando garantir proteção ao *pacta sunt servanda* e aos efeitos do acordo (um ato jurídico perfeito) (TORRES, 2017, p. 326).

¹⁸³ A realidade do contencioso brasileiro revela acúmulo de processos e elevada despesa pública voltada à discussão de créditos tributários de baixo valor, com pouca chance de êxito. De outro lado, um olhar para o processo administrativo tributário federal mostra a presença de poucos processos cujos valores em disputa são bilionários – apenas 1,4% do estoque são representativos de dívidas superiores a R\$ 100 milhões (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018, p. 240).

ganham todos – o governo, cujas despesas serão melhores guiadas pela racionalidade, e contribuintes, que terão a possibilidade de encerrar disputas tributárias, mas não sem contrapartida econômica positiva. Por fim, o sistema como um todo se beneficia pela maior realização da justiça fiscal.

Defende-se aqui que a transação, como meio alternativo de solução de controvérsias tributárias, pode funcionar de forma complementar ao contencioso fiscal, como método célere e eficaz de recuperação dos créditos tributários (que hoje se encontram estagnados em processos morosos e infrutíferos), respeitando-se à legalidade (devendo a lei estabelecer de forma clara os requisitos, as hipóteses, o campo de atuação das autoridades competentes, bem como as atribuições e os deveres dos sujeitos passivos).¹⁸⁴

Entende-se que o modo de se chegar à solução no procedimento da transação, com aproximação consensual e bilateral, mediante concessões recíprocas e mútuo sacrifício das partes, confere legitimidade ao instituto, gerando eficiência fiscal à Fazenda Pública (com elevação na recuperação dos créditos, redução dos gastos com disputas e aumento na arrecadação aos cofres públicos), segurança jurídica (com a proteção aos princípios do *pacta sunt servanda* e do ato jurídico perfeito) e ampliação de diálogo e entendimento entre Fisco e contribuintes.

4.3.1. Transação e parcelamento

Enquanto o parcelamento possui o efeito de suspender a exigibilidade do crédito, a transação se opera com a extinção do mesmo, a partir do pagamento integral das parcelas. Encerrado o pagamento de forma parcelada, ocorre a transação e dá-se o efeito da extinção do crédito. Destarte, com o aperfeiçoamento da transação, não há que se falar em repetição do indébito (mesmo sendo o débito original indevido), uma vez que a obrigação original foi extinta – não pelo pagamento, mais sim pela transação.

Em outras palavras, a transação só se concretiza quando encerrado o pagamento das parcelas; antes disso pode-se interromper o parcelamento com a retomada do crédito tributário e a possibilidade de se discutir a exigência do crédito em juízo.¹⁸⁵ Uma vez operada a transação,

¹⁸⁴ Nesse sentido, a transação pode revelar-se mais proveitosa ao interesse público do que o prolongamento indefinido e desarrazoado dos litígios.

¹⁸⁵ Transação implica novação – uma vez celebrada, surge um novo crédito, advindo da transação e extingue-se o crédito anterior.

não pode o sujeito passivo querer rediscutir o crédito ou pleitear a restituição do valor pago, pois estamos diante de uma hipótese de extinção do crédito tributário (art. 156, III, CTN).

Pode-se dizer, então, que a transação regular dá surgimento a uma nova obrigação de natureza pública entre as partes, onde o “fato gerador” do crédito consiste na própria transação (SCHOUERI, 2017).

No mesmo sentido, Costa (2017) adverte que a transação, como posta no Direito positivo pátrio, não pode se confundir com o parcelamento: enquanto o parcelamento consiste em causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária principal, a transação propicia sua extinção.

De acordo com Schoueri (2017), nota-se um exemplo de transação na esfera federal, quando o governo instituiu o programa de parcelamento Refis, permitindo que o sujeito passivo adimplisse suas dívidas com generosa redução de encargos, devendo, em contrapartida, abrir mão das discussões litigiosas sobre a legalidade/constitucionalidade dos créditos e realizar o pagamento do montante integral do tributo. Efetuada a adesão ao Refis e o pagamento do montante integral do débito, opera-se a transação, pondo fim à obrigação preexistente (substituída por aquela que é objeto do pagamento à vista).

Para Torres (2017, p. 321), apesar de parecer difícil aceitar que a transação possa ser utilizada para discutir situações jurídicas formais ou adequadamente provadas, em muitos casos são mais adequadas soluções individuais “do que modalidades generalistas de generosos parcelamentos, sem atenção a situação típica de cada contribuinte, ou concessões de isenções que se aplicam indistintamente a todos.” Na ótica do jurista, o importante é que:

ao final, tenha-se um ato administrativo, unilateral, constitutivo de um direito de crédito para a Fazenda Pública, segundo as previsões legais, mas que fica ainda dependente de extinção por parte dos contribuintes. (TORRES, 2017, p. 321).

De modo semelhante, enxergam Piscitelli e Domingos (2018, p. 241):

ao invés de se produzir um debate mais sólido sobre a implementação da transação em matéria tributária ou mesmo outras formas alternativas de solução de litígio, as quais teriam resultado positivo no orçamento público, o governo tem optado pela concessão de parcelamentos fiscais, com a concessão de descontos generosos nas penalidades.

Os autores concluem que, apesar do potencial arrecadatário dos parcelamentos e do ingresso quase imediato de receitas, na ótica da justiça fiscal as consequências são catastróficas: “Há evidente premiação do mau pagador e o estabelecimento de clara relação de dependência da Administração desse tipo de receita, criando a certeza de que outros programas desse tipo serão aprovados de tempos em tempos.” (2018, p. 241). Tal raciocínio vai ao encontro do

entendimento que buscamos sedimentar, ao longo desse trabalho, com base nas evidências obtidas pelas pesquisas de base empírica e estudos referenciais acessados.

4.4. ANISTIA FISCAL

A anistia corresponde ao perdão sobre determinada infração tributária.¹⁸⁶ Destarte, o instituto abrange tão somente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. Vale lembrar que possuem aplicação retroativa as leis que deixam de definir determinada conduta como infração tributária (retroatividade de lei mais benigna, contemplada no art. 106, inciso II, “a”, do CTN), possuindo assim, o efeito de uma anistia fiscal (PAULSEN, 2018). As hipóteses em que não se aplica o instituto estão previstas nos incisos do artigo 180, do CTN:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Nota-se que condutas tipificadas como crimes ou contravenções (ou mesmo aquelas praticadas com dolo, fraude ou simulação) não podem ser contempladas pela anistia, por força dos impeditivos legais supracitados. Conforme dispõe o § 6º, art. 150 da CF de 1988, qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, “g”, da Carta Constitucional. Portanto, para que a anistia ou a remissão sejam concedidas, será necessária a edição de lei prévia, autorizando o perdão da penalidade.

O legislador pode, como se depreende do *caput* do art. 181, do CTN, delimitar a extensão da anistia concedida, estabelecendo determinadas condições para sua concessão a partir do pagamento do montante tributário devido, no prazo fixado pela lei.

¹⁸⁶ Aplica-se, portanto, àquelas infrações pretéritas.

Nesse contexto, uma anistia pode ser editada com o objetivo de incrementar a regularização fiscal (conformidade) e aumentar a arrecadação em certo período, sob a condição de que o contribuinte realize o pagamento do tributo dentro de determinado lapso temporal.¹⁸⁷

O art. 181 do CTN contempla as modalidades de anistia, que podem ser de caráter geral ou limitado. A anistia concedida de forma limitada pode ser fixada em função da espécie tributária, do valor das penalidades pecuniárias, da abrangência territorial ou sob condição do pagamento do débito tributário no prazo fixado. Como frisa Costa (2017, p. 311), o interesse público deve nortear o legislador na escolha da modalidade mais adequada, sempre tendo em vista o princípio da isonomia.

O artigo 182 do CTN, por sua vez, dispõe:

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

De acordo com norma contida *caput* do dispositivo, a concessão da anistia se efetua mediante ato administrativo de natureza vinculada, isto é, uma vez preenchidos todos os requisitos legais pelo interessado, a concessão do benefício faz-se obrigatória. Assim, satisfeitas as exigências legais, o interessado faz jus à anistia, não cabendo à autoridade administrativa recusá-la.

Já o comando inserido no parágrafo único, segundo a qual o despacho da autoridade administrativa que concede o benefício não gera direito adquirido, só fará sentido se a concessão for contrária à lei, o que ensejará a invalidação do ato, “ou quando o sujeito deixar de atender os requisitos necessários, autorizando sua cassação” (COSTA, 2017, p. 311).

Conforme indicam os dados levantados neste trabalho, aproximadamente a cada três anos são lançados programas que permitem ao contribuinte parcelar suas dívidas tributárias com anistia total ou parcial dos encargos atrelados à dívida principal (desde que cumpra a condição de pagamento do débito dentro do prazo estabelecido). Nesse sentido foram lançados o Refis, o Paes, o Paex, Programa Refis da Crise, as quatro reaberturas do parcelamento Refis da Crise, o Programa de Regularização Tributária (PRT) e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

¹⁸⁷ Como forma de incentivo ao pagamento de dívidas tributárias.

No entendimento de Paulsen (2018, p. 272), a edição reiterada de programas com benefícios fiscais, como parcelamentos e anistias, “tem o efeito perverso de favorecer os infratores em detrimento daqueles que se sacrificam para o cumprimento correto e tempestivo das suas obrigações”.

Nesse contexto, os frequentes programas de parcelamento e anistias concedidos acabam criando uma cultura de impunidade entre os contribuintes. Por essa razão, o autor entende que tais benefícios deveriam ser concedidos apenas de forma excepcional e pontual.¹⁸⁸

4.4.1. *Âmbito internacional – tax amnesties*

Reúne-se, aqui, construções de literatura internacional sobre *tax amnesties*, com o intuito de se obter uma maior elucidação sobre o tema, bem como compreender melhor sua relação com o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes.

Em âmbito internacional, o conceito, as justificativas para a utilização, bem como a classificação das anistias fiscais foram sistematizados por Katherine Baer e Eric Le Borgne (2008), no estudo *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*, publicado pelo Fundo Monetário Internacional. Atualmente, a coautora ocupa o cargo de Chefe da Divisão de Administração de Receita do Departamento de Assuntos Fiscais do FMI.

Na obra em questão, anistia fiscal (*tax amnesty*) é definida como uma oferta do governo para o pagamento de quantia definida, por tempo determinado, destinada a um grupo específico de contribuintes, em troca do perdão sobre um passivo tributário (incluindo juros e multas) relacionado a um período fiscal anterior, bem como o não ingresso de ação judicial para a cobrança desses débitos (BAER; LE BORGNE, 2008). Em resumo, trata-se de um incentivo oferecido pelo governo para que os contribuintes paguem suas dívidas fiscais com alguma redução sobre o montante em débito.

No tocante às justificativas dos governos para a utilização de programas de anistia tributária, Baer e Le Borgne (2008) as classificam em três categorias: (i) aquelas que buscam um aumento de receita no curto prazo; (ii) as que se destinam a ampliar a conformidade tributária futura¹⁸⁹ (incentivando contribuintes a declarar e pagar tributos não declarados

¹⁸⁸ Seu entendimento coaduna com evidências obtidas pelas pesquisas de base empírica e estudos referenciais, organizados ao longo do presente trabalho.

¹⁸⁹ Buscando ampliar a regularidade fiscal.

anteriormente, a apresentar declarações fiscais, a se registrar para o pagamento de tributos ou a manter-se atualizados sobre suas obrigações fiscais, por exemplo); e (iii) as que têm por objetivo induzir a repatriação do capital estrangeiro ou *flight capital* (por motivos que vão além de receita imediata e conformidade tributária).¹⁹⁰

Ainda de acordo com o estudo, as anistias fiscais podem ser oferecidas durante períodos de crise econômica – quando há um receio de que os contribuintes não consigam cumprir com suas obrigações fiscais –, bem como em momentos de grandes desvalorizações cambiais e/ou em casos de mudança de governo. Nessas situações, a carga tributária costuma ser vista como excessiva e em descompasso com a capacidade de pagamento dos contribuintes. A partir disso, o governo pode introduzir um programa de anistias visando a diminuir o estoque pendente de tributos em atraso, além de possibilitar aos contribuintes a chance de resolver pendências fiscais passadas, permanecendo em dia com suas obrigações tributárias (regularidade fiscal).¹⁹¹

Contudo, missões do Fundo Monetário Internacional (FMI) mostraram que, especialmente em países em desenvolvimento e em transição econômica, determinados fatores como deficiências na legislação e problemas nos mecanismos de controle, gestão, coerção e cobrança da dívida tributária têm figurado como fortes motivos para a introdução de anistias tributárias, como esforço de aumentar a receita a curto prazo e alcançar diferentes tipos de não conformidade.¹⁹²

Além disso, os autores ainda esclarecem a distinção entre programas de anistia fiscal e programas de parcelamento de débitos tributários: enquanto na anistia ocorre uma redução total ou parcial do passivo tributário (no valor presente líquido do montante principal, juros e multa), nos acordos de parcelamento o valor presente líquido do débito é mantido.¹⁹³

Destarte, o conceito de *tax amnesties* trazido pelos autores é mais amplo que o conceito legal expresso no artigo 180 do CTN (perdão sobre determinada infração tributária) – tratando-

¹⁹⁰ A presente dissertação procurou examinar somente as duas primeiras espécies de anistias – as que buscam um aumento de receita a curto prazo e as que se destinam a ampliar a conformidade tributária (regularidade fiscal); aquela destinada à repatriação de capital estrangeiro não foi objeto do presente estudo, sendo tema para outros estudos e pesquisas.

¹⁹¹ Tais benefícios ainda podem ser lançados no sistema tributário de um país como resposta a pressões de diversos grupos de interesse pelo perdão de dívidas fiscais existentes, tanto as declaradas quanto as não declaradas.

¹⁹² Desse modo, são exemplos de situações que podem justificar a utilização de anistias fiscais: um regime de juros e multas injusto e descompassado (que não reflete a gravidade dos diferentes tipos de infrações); limitações na Administração Tributária para obter informações relacionadas ao contribuinte; inexistência de um sistema bem desenhado de pagamento e/ou parcelamento de débitos; ausência de poderes da Administração Tributária para executar cobranças, com a dependência do Poder Judiciário para realizar essa função; falta de poderes da Administração Tributária para “anular” o que ela considera como dívidas tributárias incobráveis.

¹⁹³ Assim, ao optar pelo parcelamento, o contribuinte concorda em pagar, por um período maior, o valor total dos tributos devidos, acrescidos de juros e multas (com base em sua capacidade de pagamento).

se do perdão sobre uma dívida tributária (incluindo juros e multas) relacionada a um período fiscal anterior, bem como o não ingresso de ação judicial para a cobrança desses débitos.

4.4.2. Anistia, moratória e remissão de crédito tributário

As três figuras representam espécies de benefícios fiscais. Apesar dessa correlação, os institutos possuem especificidades, que os tornam elementos distintos.¹⁹⁴ Como discorrido anteriormente, a moratória corresponde à prorrogação do prazo para pagamento do tributo, só podendo ser concedida quando houver previsão em lei específica, nos termos do art. 97 do CTN. Tal benefício não implica qualquer redução do tributo ou encargos, mas apenas a dilação de prazo para pagamento. Por sua vez, a anistia corresponde à extinção da punibilidade das infrações fiscais (perdão referente à infração tributária). Portanto, tal benefício exclui a dívida penal tributária.¹⁹⁵

A remissão figura como hipótese legal de extinção do crédito tributário, prevista no inciso III, do art. 156, do CTN. Como já mencionada, consiste no perdão do débito tributário (nos termos da lei).

A remissão não pode ser confundida com a anistia: enquanto a primeira consiste no perdão do crédito tributário decorrente da obrigação tributária principal, a anistia, por sua vez, corresponde ao perdão da penalidade aplicada em decorrência da infração tributária. Tratam-se, portanto, de institutos tributários distintos, com regras específicas.

Como estabelece o *caput* do art. 172 do CTN, a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

¹⁹⁴ O que nem sempre é percebido pelos operadores de direito (HARADA, 2018).

¹⁹⁵ Segundo Harada (2018), a anistia não abrange o crédito tributário decorrente da obrigação principal que surge com a ocorrência do fato gerador, mas tão só aquele oriundo de infrações praticadas anteriormente à vigência da lei que a concedeu, como se depreende do expresso dispositivo do art. 180, do CTN. Quando se trata de redução no crédito tributário, fala-se em remissão.

Como aponta Harada (2018), a versão original do PERT, instituído pela Medida Provisória (MP) nº 766/2017, contemplava somente moratória (prorrogação de prazo para pagamento). Por falta de atrativos, aquela MP sofreu alterações, convertendo-se na Lei nº 13.496/2017, que contemplou descontos de até 70% da multa e de até 90% dos juros. A Lei nº 13.496/2017 abrangeu, portanto, a moratória (dilação do prazo de pagamento), anistia (redução da multa) e remissão parcial (redução de juros).

Como explanado anteriormente, a autoridade fiscal pode estipular em uma transação tributária a redução de multa (anistia) e/ou a redução de juros (remissão) do montante principal, buscando incentivar o contribuinte ao pagamento da dívida.¹⁹⁶ As figuras examinadas nas seções anteriores abarcaram hipóteses de subsídios, incentivos ou benefícios de natureza tributária.

4.4.3. Anistia e renúncia fiscal

Fernando Facury Scaff (2019b) afirma que uma renúncia fiscal corresponde a determinado montante pecuniário que deixa de entrar nos cofres públicos, motivo pelo qual também é conhecida como gasto tributário, expressão advinda da língua inglesa, *tax expenditure*.

Conforme dispõe o *caput* do art. 14, da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), propostas que concedam ou ampliem incentivos ou benefícios de natureza tributária que impliquem em renúncia de receitas, devem vir acompanhadas da apresentação de estudo de impacto financeiro – tanto no exercício em que se inicia sua vigência, quanto nos dois próximos exercícios –, bem como das respectivas medidas de compensação.

O dispositivo sob comento estabelece parâmetros para o impacto dessas renúncias no exercício onde se inicia sua vigência e nos dois exercícios seguintes, devendo atender ao disposto na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e/ou demonstrar que foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária Anual (LOA), ou ainda estar acompanhada de medidas de compensação, no período de sua concessão – através de aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de

¹⁹⁶ Destarte, na transação tributária podem coexistir anistia, remissão e ainda a redução de outros encargos legais.

tributo ou contribuição. A anistia figura como uma das formas de renúncia fiscal, tal como dispõe o § 1º, do art. 14, LRF:

§ 1º – A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

No entendimento de Harada (2011), “a LRF limita o poder de renunciar tributos que é corolário do poder de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos”. Para o jurista, enquanto a criação de tributos encontra limitações de natureza constitucional, a renúncia de tributos se depara com limitações de ordem legal.

Desse modo, para abrir mão da receita tributária em aparente contradição com o princípio da generalidade (todos devem pagar impostos) e com o princípio da universalidade (todos os bens, serviços e rendas devem ser tributados), que regem o fenômeno tributário, faz-se necessária a presença de interesse público norteador das ações do Executivo no sentido de renunciar à parcela de receita com fundamento no alcance do bem comum (HARADA, 2011).

Acerca do tema, em Nota Técnica nº 03/2017, a Unafisco alertou para o fato de que a concessão de parcelamentos especiais com altos descontos de juros, multas e encargos legais configura benefícios fiscais que acarretam renúncia de receita, e “se instituídos sem os necessários estudos sobre os impactos orçamentário-financeiros, desrespeitam a Lei de Responsabilidade Fiscal” (UNAFISCO NACIONAL, 2017).

4.5. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

Como já exposto, a transação tributária está prevista em nosso ordenamento jurídico, no art. 156, inciso III, do CTN, como modalidade de extinção da relação jurídica tributária. Encontra-se, ainda, detalhada no art. 171 do CTN.¹⁹⁷ Apesar da permissão legal contemplada no referido artigo, sua aplicação em âmbito federal manteve-se represada por aproximadamente seis décadas, por falta de lei que disciplinasse o instituto.

¹⁹⁷ “Art. 171 – A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário. Parágrafo Único – A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” (BRASIL, 1966).

Somente no ano de 2009 foi apresentado um Projeto de Lei (a saber, PL 5082/2009), cujo objetivo era disciplinar de modo detalhado a transação de débitos tributários federais, com a criação inclusive de uma Câmara-Geral de Transação e Conciliação, que estaria vinculada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Contudo, essa iniciativa não foi para frente (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018).

Em âmbito estadual, algumas iniciativas foram exitosas, “com modelos de transação bastante sólidos e eficazes, tanto do ponto de vista da segurança jurídica quanto daquele relativo à prevalência do interesse público do ponto de vista arrecadatório” (PISCITELLI; DOMINGOS, 2018, p. 234). Tem-se, como exemplo, o modelo adotado pela legislação do estado do Pernambuco, aprovado em 2007, pela Lei Complementar nº 105, que versou sobre diversos procedimentos para a redução do contencioso em matéria tributária, dentre as quais a transação judicial e extrajudicial de débitos ou créditos.

Todavia, os tributos federais são, em grande parte, responsáveis pelo congestionamento do contencioso tributário no Brasil em dias atuais. Para Piscitelli e Domingos (2018), aplicando-se estrutura semelhante àquela utilizada pelo estado do Pernambuco, seria possível a transação em âmbito federal, buscando ampliar a arrecadação e fomentar a racionalidade na resolução de controvérsias tributárias.

No caso brasileiro, o que faltava para possibilitar a utilização da transação na esfera federal era tão somente a publicação de uma lei ordinária disciplinando o modelo, permitindo ao contribuinte uma alternativa célere e bilateral na resolução de conflitos de ordem tributária, além de representar uma forma de ampliação na arrecadação da União.

Finalmente, foi recém editada a Medida Provisória (MP) nº 899, de 16 de outubro de 2019, denominada de “MP do Contribuinte Legal”, que possibilitou a criação de um regime de transação tributária em âmbito federal. Trata-se de uma norma geral sobre a transação tributária, com objetivo de facilitar as relações e o diálogo entre o Fisco e os contribuintes, estabelecendo requisitos e condições para que União e devedores (ou partes adversas) realizem a autocomposição envolvendo disputas tributárias.

Como o próprio nome sugere, a lógica da transação implica sessões de ambas as partes – Fisco e contribuintes –, buscando atingir um denominador comum, qualquer que seja a resolução do litígio, com a consequente extinção do crédito. Nessa senda, a medida pode sinalizar uma mudança no paradigma de relacionamento entre contribuintes e Administração Tributária, possibilitando um ambiente fiscal menos polarizado e mais cooperativo – dado que

a transação tem como núcleo a busca de soluções negociadas. Surge, portanto, como uma alternativa, na busca da redução do contencioso tributário federal.

A MP do Contribuinte Legal acaba de ser convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que estabeleceu os requisitos e as condições nas quais União, suas autarquias e fundações, e os devedores possam realizar transação resolutiva de litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.¹⁹⁸ Com efeito, essa lei abre caminho para um novo paradigma de negociação entre as partes, possibilitando uma simplificação e uma maior fluidez na solução de questões de natureza tributária (o que não se via no ambiente tributário brasileiro até então).

Nos termos da Lei nº 13.988/2020, a União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação tributária em quaisquer das modalidades previstas no referido veículo normativo, sempre que entender, de forma motivada, que a medida atende ao interesse público. Conforme dispõe o comando legal, os princípios da isonomia, capacidade contributiva, transparência, moralidade, razoável duração dos processos e eficiência devem ser observados (além do princípio da publicidade, resguardadas as informações protegidas por sigilo) na aplicação do modelo autocompositivo.

Com relação às modalidades de transação, esta poderá ser celebrada por proposta individual (do contribuinte) ou por adesão. Para a cobrança de créditos inscritos na Dívida Ativa da União (e de suas autarquias e fundações públicas), bem como a cobrança de créditos de competência da Procuradoria-Geral da União, são admitidas as duas modalidades (por iniciativa do devedor ou por adesão).

Nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário (inclusive no contencioso de pequeno valor), a transação é feita somente por adesão. A transação por adesão implica a existência de editais a serem publicados periodicamente pela autoridade fiscal, descrevendo quando e como essas transações vão ocorrer.¹⁹⁹ Tal modalidade implica a aceitação, pelo devedor, de todas as condições impostas pelo edital.

¹⁹⁸ Há, portanto, possibilidade de abertura para transação da dívida ativa não tributária, o que significa uma ampliação no alcance do instituto.

¹⁹⁹ De acordo com a PGFN (2019), o primeiro edital (01/2019) beneficia mais de 1 milhão de devedores, que possuem débitos de até R\$ 15 milhões. O certame prevê quatro modalidades de transação por adesão: (i) débitos inscritos em Dívida Ativa da União de pessoas jurídicas baixadas, inaptas ou suspensas no cadastro CNPJ, sem anotação atual de parcelamento, garantia ou suspensão por decisão judicial; (ii) débitos inscritos em Dívida Ativa da União há mais de 15 anos, sem anotação atual de parcelamento, garantia ou suspensão por decisão judicial; (iii) débitos inscritos em Dívida Ativa da União com anotação de suspensão por decisão judicial há mais de 10 anos; (iv) débitos inscritos em Dívida Ativa da União de titularidade de pessoas físicas cuja situação cadastral no sistema CPF seja titular falecido. Conforme estabelece o edital, os descontos oferecidos podem chegar a 50% para a opção de pagamento em parcela única e o prazo de pagamento pode atingir 84 meses. Se o devedor for pessoa física,

Com relação à transação por adesão, a lei não conferiu liberdade ao sujeito passivo, uma vez que não há concessão mútua. Destarte, essa modalidade acabou se desnaturando do conceito original da transação. Para Piscitelli e Mascitto (2020), a ausência da possibilidade de negociação na transação por adesão, “pela imposição de condições inegociáveis, porque previstas em edital cuja adesão é obrigatória para quem quer se valer do benefício proposto, desnatura o instituto e o aproxima de outras figuras,” como o parcelamento.

Recentemente, a PGFN publicou a Portaria nº 11.956, que disciplinou os procedimentos e requisitos necessários à realização da transação na cobrança da Dívida Ativa da União (quando a inscrição e a administração pertencem ao referido órgão).²⁰⁰

Como mencionado anteriormente, a proposta individual de transação ficou restrita aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União. Essa limitação, de acordo com Piscitelli e Mascitto (2020), justifica-se pelo objetivo almejado pela Fazenda Pública, qual seja, “dar vazão ao montante multimilionário da dívida ativa da União”.

De fato, os débitos inscritos em Dívida Ativa, apesar do enorme valor, são de baixíssima recuperabilidade. Segundo a PGFN (2019), o valor consolidado em dívida ativa seria de R\$ 2,196 trilhões, sendo que 67% desses débitos seriam de difícil recuperação. Os índices de recuperação desses créditos são considerados mínimos.

Na perspectiva do contribuinte, a ampliação da modalidade de transação por proposta individual seria de grande valia pois permitiria a abertura de uma via de negociação antes mesmo do desgaste de eventual execução fiscal ou de todas as consequências da inscrição do débito em dívida ativa.²⁰¹

Quanto aos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, a transação poderá contemplar: (i) a concessão de descontos em créditos inscritos em dívida ativa que, a exclusivo critério da autoridade fazendária, sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação,²⁰²

micro ou pequena empresa, o desconto pode atingir 70% e o prazo pode chegar a 100 meses. No caso de débitos previdenciários, o prazo máximo é de 60 meses, por conta de limitações constitucionais.

²⁰⁰ A Portaria estabeleceu que a transação com devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União seja superior a R\$ 15 milhões será realizada somente por transação individual. Para valores iguais ou abaixo desse limite, a modalidade de transação admitida será por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, realizada mediante publicação de edital.

²⁰¹ A pendência de pagamento de débito tributário e não tributário junto a órgãos federais (Receita Federal, Ministério dos Transportes, Gerência Regional do Patrimônio da União, Universidades, Ministério do Trabalho, INSS, entre outros) pode levar o devedor a ser inscrito na Dívida Pública da União (DAU). A partir dessa inscrição, são adotadas outras medidas para reforçar a cobrança, entre elas a instauração de processo judicial, a inclusão do nome do devedor no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (Cadin) e a impossibilidade de o contribuinte tomar empréstimo na rede bancária.

²⁰² Incluem-se como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação aqueles devidos por empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência.

desde que não existam indícios de esvaziamento patrimonial fraudulento; (ii) os prazos e as formas de pagamento, incluindo diferimento, anistia e moratória; e (iii) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.²⁰³

A equipe do Ministério da Economia (GUEDES; MENDONÇA, 2019) do governo Bolsonaro entende que a transação na cobrança da Dívida Ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos (limitados aos considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação), incrementando a arrecadação e esvaziando

a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma, mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida (GUEDES; MENDONÇA, 2019).²⁰⁴

A transação tributária não poderá ter como objeto: (i) a redução do montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, estando excluídos os valores que se refiram a algumas espécies de multas (inclusive as de caráter penal); (ii) o montante que implique redução superior a 50% (cinquenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; (iii) a concessão de prazo de quitação dos créditos superior a 84 (oitenta e quatro) meses; (iv) créditos não inscritos em Dívida Ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União.

Na hipótese de transação que envolva microempresa, empresa de pequeno porte ou pessoa natural, a redução máxima nos encargos será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11, do art. 195, do permissivo constitucional.²⁰⁵

A proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais. Todavia, podem as partes, por comum acordo, suspender o processo.²⁰⁶ Assim, a tramitação das ações e a exigibilidade dos créditos só serão suspensos após o consentimento da PGFN. Como previsto nos parágrafos 4º e 5º, do art. 19, da Lei nº 13.988/2020,²⁰⁷ o requerimento de transação, nos termos dos editais a serem

²⁰³ Cumpre frisar que a lei permite a utilização de mais de uma das alternativas acima mencionadas para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa.

²⁰⁴ Essas expectativas defendidas pelo Ministério da Economia têm suscitado opiniões divergentes entre juristas, que serão trazidas mais à frente.

²⁰⁵ “§ 11—É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.”

²⁰⁶ Suspende-se o processo pela convenção das partes, conforme dispõe o inciso II do *caput* do art. 313, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).

²⁰⁷ “Art. 19 – Atendidas as condições estabelecidas no edital, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá solicitar sua adesão à transação, observado o procedimento estabelecido em ato do Ministro de Estado da Economia.

divulgados, suspenderá o trâmite das ações administrativas, embora não suspenda a exigibilidade dos créditos.

No entendimento do professor Scaff (2019a), o conteúdo da norma em exame reforça o poder da PGFN na concessão de Certidão Negativa de Débitos (CND) – o que é igualmente perverso e difere dos usuais parcelamentos especiais anteriores. Também, deve-se observar que não será deferida a adesão que não implicar a extinção do litígio administrativo ou judicial.²⁰⁸ A solicitação de adesão deve abranger todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido (ainda que não definitivamente julgados).

Quanto à transação por adesão relativa a casos de contencioso judicial ou administrativo tributário, o Ministro da Economia poderá propor aos devedores transação resolutiva de litígios (aduaneiros ou tributários) decorrentes de relevante controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal.

Nota-se, portanto, que haverá dois requisitos cumulativos a serem observados pelo Ministro da Economia: (i) controvérsia jurídica (ii) de caráter relevante. Observados tais critérios, há aparente discricionariedade no estabelecimento da transação por parte do Ministro da Fazenda, esvaziando o preceito normativo contido no art. 3º, do CTN, que dispõe que a atividade da Administração Pública na cobrança do tributo deve ser amplamente vinculada.

Por sua vez, o art. 29 da Lei nº 13.988/2020 delimita a responsabilização dos agentes públicos envolvidos no processo de transação tributária, caso ajam com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem. No tocante a esse dispositivo, a lei não contemplou outras possibilidades existentes (quando poderia ter feito), dentre elas a de negar o direito ao contribuinte de optar pela transação, quando o entende por correto e adequado (SCAFF, 2019a).

Outro ponto digno de nota, diz respeito à transação decorrente de proposta individual. A modalidade por iniciativa do contribuinte foi mencionada somente no início do texto legal,

[...]

§ 2º Será indeferida a adesão que não importar extinção do litígio administrativo ou judicial, ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto, nos termos do ato a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados.

§ 4º A apresentação da solicitação de adesão suspende a tramitação dos processos administrativos referentes aos créditos tributários envolvidos enquanto perdurar sua apreciação.

§ 5º A apresentação da solicitação de adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos aos quais se refira.”

²⁰⁸ Ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto.

não havendo maiores esclarecimentos a seu respeito na legislação. Nessa perspectiva, uma vez inserida como opção de autocomposição de litígios fiscais, suas especificidades e limites deveriam ter sido tratados de forma clara e detalhada, com o objetivo de conferir maior equilíbrio e transparência à relação tributária, bem como uma maior feição negocial, característica inerente ao instituto.

Na ótica de Scaff (2019a), a MP nº 899 (convertida em Lei nº 13.988/2020) permite que o Poder Executivo adote uma espécie de “Refis permanente”, ao sabor da análise de conveniência e oportunidade do Ministro da Economia. Portanto, o comando legal estaria retirando a competência do Congresso Nacional de editar Refis e conferindo esse poder ao Ministério de Economia.²⁰⁹ Nesse contexto, o formato legislativo pretendido com a MP do Contribuinte Legal mais parece o de uma lei delegada (art. 68, CF), cujo processo legislativo é completamente diverso daquele de uma MP.²¹⁰ Portanto, toda a discussão em torno dos Refis que se tem feito no âmbito do Parlamento se desloca para o gabinete do Ministro de Economia, fortalecendo ainda mais o poder do Executivo em matéria tributária, bem como financeira.

Na visão de Piscitelli e Mascitto (2020), a sanção da Lei nº 13.988/2020 corresponde a um evidente avanço: “o simples fato de trazer a disciplina de um instituto quase que esquecido do CTN, em meio ao desgastante ambiente do contencioso tributário brasileiro, já é uma evolução representativa”. A despeito disso, entendem as juristas que a disciplina não é imune a críticas.

No entendimento de Juliana Furtado Costa Araújo e Paulo Cezar Conrado (2020), o advento da Lei nº 13.988/2020 inaugura uma nova fase nas disputas envolvendo fisco e contribuintes. Abre possibilidade para substituição de via litigiosa, até então a única disponível em matéria tributária, para via consensual.

²⁰⁹ Na análise do professor, está ocorrendo um deslocamento da discussão dos Refis, do parlamento para as mãos do Executivo. Este é o ponto central da MP nº 899: ela delega integralmente ao Ministério da Economia o direito de decidir quem, quando e sob quais condições concretas a transação tributária deverá ser utilizada. Todos os Refis, rechaça Scaff (2019a), qualquer que tenha sido seu nome, passaram pelo Congresso Nacional com a específica determinação de seu objeto. Assim, tal fato ocasionou uma transferência de poder do Parlamento para o Executivo, “uma vez que o poder de tributar é insito ao Congresso Nacional, e, por via de consequência lógica, também o poder de não-tributar – que é, em apertada síntese, o objeto da transação, através de renúncia e parcelamento de créditos” (SCAFF, 2019a).

²¹⁰ As leis delegadas são elaboradas “pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional”, com o complicador de que é de competência exclusiva do Congresso Nacional “fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo” (art. 49, X, CF), o que impede seu uso, pois “não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional” (art. 68, §1º, CF). O poder de decidir para quem, quando e sob quais condições serão concedidas as transações passa do Congresso Nacional para o Ministério da Economia. Nesse sentido, para Scaff (2019a) é previsível uma propaganda governamental no sentido de que “neste governo não foram mais editados Refis”, quando, na verdade, haverá um Refis permanente nas mãos do Poder Executivo.

Identificados os créditos que podem ser negociados, a transação se apresenta como uma opção perene, à disposição do contribuinte, oportunizando a reorganização do seu passivo fiscal.

O fato de a transação poder dispor sobre o crédito tributário, concedendo descontos sobre juros, multa e encargo legal, ou até mesmo sobre o montante principal (no caso da transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia), representa um diferencial, que pode fazer da transação uma escolha atraente ao sujeito passivo.

Ademais, pode oferecer prazos alargados de pagamentos, com opção de diferimentos e moratórias, que juntamente com os descontos, representariam uma boa opção de regularização fiscal para os contribuintes com passivo fiscal.

Quando oferecida sem a presença de descontos, a transação pode apresentar menos requisitos para a adesão, não se restringindo portanto, àqueles com capacidade de pagamento reduzida, tornando-se acessível a qualquer sujeito passivo.

Há, também, a possibilidade da transação englobar garantias que dão lastro à dívida,

permitindo aos atores um consenso sobre aquelas que podem bem funcionar no papel a que se prestam – dar segurança ao credor de que os valores serão revertidos aos cofres públicos, sem necessidade de que ordens legais preestabelecidas sejam levadas as suas últimas consequências. (ARAÚJO; CONRADO, 2020, p. 23)

Todas essas vantagens exigem concessões por quem delas irá se beneficiar, uma vez que o instituto só opera por concessões recíprocas das partes envolvidas.

Nesse passo, salientam Araújo e Conrado (2020, p. 23):

O desconto, o diferimento, o pagamento em parcelas, a negociação de garantias, tudo isso faz da transação uma boa escolha. Cabe ao sujeito passivo ponderar o que lhe é mais viável, sendo certo que o tempo e a incerteza da resposta jurisdicional são elementos que influenciam fortemente nessa decisão.

Em recente artigo, Daniel de Paiva Gomes e Eduardo de Paiva Gomes (2020) analisaram a transação tributária e a utilização dessa ferramenta em situações de calamidade pública, tendo como paradigma o cenário instaurado pela pandemia da COVID-19.

Essa situação, além dos óbvios impactos sanitários na saúde pública e privada, tem provocado severas externalidades negativas na economia, desafiando o poder público a administrar, o mesmo tempo, a crise na saúde, social e econômica (GOMES, D.; GOMES, E., 2020, p. 78). A adoção de medidas rápidas pelo Poder Público é imprescindível.

Nessa esteira, a Lei nº 13.979/2020 foi editada, objetivando o enfrentamento da emergência de saúde pública causada pela pandemia do Coronavírus. O diploma legal possibilitou a adoção de diversas medidas de caráter restritivo pelas autoridades, dentre elas o

isolamento e a quarentena.²¹¹ Tais medidas impactaram negativamente a economia, enfraquecendo a capacidade contributiva de diversos contribuintes, no tocante ao adimplemento de suas obrigações tributárias.

Apesar de a Lei nº 13.979/2020 instituir normas gerais de combate à pandemia da COVID-19 em uma ótica sanitário-administrativa, os autores chamam a atenção para a necessidade de instituição de um “Regime Tributário Transitório de Calamidade Pública” com vistas ao atendimento de finalidades extrafiscais, como a preservação do pleno emprego, a capacidade contributiva, a livre iniciativa, o direito à moradia e a dignidade da pessoa humana, entre outros valores perseguidos pela Constituição (GOMES, D.; GOMES, E., 2020, p. 79).

Inexistindo regras gerais tributárias voltadas ao resguardo da atividade econômica em situações de calamidade pública (em especial, o caso da pandemia da Covid-19) e da própria sobrevivência das empresas contribuintes, enquanto geradoras de emprego e renda, torna-se premente a utilização de instrumentos já existentes no ordenamento jurídico, visando a mitigar as externalidades negativas provocadas, sob pena de elevação nos índices de desemprego, pobreza, fome e violência (GOMES, D.; GOMES, E., 2020, p. 80).

Diante dessas externalidades negativas causadas à economia, alguns institutos, como a transação em matéria tributária (instituída pela Lei nº 13.988/2020), despontam como alternativas eficazes no sentido de mitiga-las. Embora a transação tributária tenha sido idealizada como instrumento facilitador de resolução de litígios tributários e de aumento da arrecadação, esse instituto também foi utilizado pela União como

mecanismo de contenção dos efeitos econômicos-sociais negativos causados pela pandemia da COVID-19, diante da capacidade de geração de resultados dos devedores (capacidade contributiva) inscritos na dívida ativa da União. (GOMES, D.; GOMES, E., 2020, p. 81).

Além da regulamentação aplicável de modo geral à transação tributária, a PGFN editou a Portaria PGFN nº 9.924/2020, com o objetivo específico de estabelecer as condições para a transação “extraordinária” na cobrança da dívida ativa da União, em razão dos efeitos da pandemia causada pelo Coronavírus na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em dívida ativa da União.

²¹¹ De acordo com o artigo 2º da Lei nº 13.979/2020, considera-se: “I - isolamento: separação de pessoas doentes ou contaminadas, ou de bagagens, meios de transporte, mercadorias ou encomendas postais afetadas, de outros, de maneira a evitar a contaminação ou a propagação do coronavírus; e II - quarentena: restrição de atividades ou separação de pessoas suspeitas de contaminação das pessoas que não estejam doentes, ou de bagagens, contêineres, animais, meios de transporte ou mercadorias suspeitos de contaminação, de maneira a evitar a possível contaminação ou a propagação do coronavírus.”

Segundo Daniel Gomes e Eduardo Gomes (2020, p. 83), esse modelo de transação denominada de “extraordinária” pela Portaria PGFN nº 9.924/2020 não corresponde à “classe de transação legalmente independente, sobretudo pelo fato de que a Lei 13.988/2020 não se valeu de tal categoria taxonômica.”

Tendo em vista as espécies de transação contempladas no artigo 2, inciso I, da Lei nº 13.988/2020, resta evidente que a transação “extraordinária” se qualifica, na verdade, como transação por adesão na cobrança da dívida ativa da União. Tal conclusão decorre do disposto no *caput* do artigo 171 do CTN, segundo o qual compete à lei estabelecer as condições para que os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária possam celebrar a transação.

Tanto o é que o artigo 3º da Portaria PGFN nº 9.924/2020 estabelece que a transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União será realizada por adesão à proposta da PGRN, através do acesso à plataforma Regularize da PGRN (www.regularize.pgfn.gov.br).

Os objetivos da transação “extraordinária” na cobrança da dívida ativa da União estão descritos no artigo 2º da Portaria PGFN nº 9.924/2020, sendo eles: –(i) viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo Coronavírus, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores; –(ii) assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica; e –(iii) assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física.

Na avaliação dos autores, a partir da análise da Portaria PGFN nº 9.924/2020, pode-se inferir que o instituto da transação não foi concebido exclusivamente (ou predominantemente) para ser utilizado em situações de calamidade pública. Sua utilização em cenários de exceção não altera seu fundamento e propósito inicial, qual seja, possibilitar a célere solução de litígios tributários, independentemente de pronunciamento jurisdicional, e a arrecadação tributária (GOMES, D.; GOMES, E., 2020, p. 84).

Posteriormente, foi editada a Portaria PGFN nº 14.402/2020, estabelecendo a transação “excepcional” na cobrança da dívida ativa da União, em virtude dos efeitos da pandemia causada pelo Coronavírus, no tocante à recuperação dos créditos inscritos. Da mesma forma que a “extraordinária”, a transação “excepcional” consiste em instrumento destinado a combater as externalidades negativas provocadas na economia, em decorrência da pandemia do Coronavírus.

Como no primeiro caso, apesar de ter sido denominada como “excepcional”, não se trata de nova modalidade de transação; tem-se, de fato, mais um exemplo de transação por adesão, como prescreve o artigo 10 da Portaria PGFN nº 14.402/2020: a transação será realizada exclusivamente por adesão à proposta da PGFN, através do acesso ao portal Regularize, mediante prévia prestação de informações pelo interessado.

Os objetivos da transação “excepcional” estão elencados no Artigo 2º da Portaria PGFN nº 14.402/2020, consistindo em: (i) viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função dos efeitos do Coronavírus em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos créditos inscritos; (ii) permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores; (iii) assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a ajustar a expectativa de recebimento à capacidade de geração de resultados dos devedores pessoa jurídica; e (iv) assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os devedores pessoa física.

Analizando o dispositivo supracitado, nota-se que conceitos como grau de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa e capacidade de pagamento constituem pontos relevantes para fins de celebração da transação. Nesse tocante, dispõe o artigo 3º, *caput*, da Portaria PGFN nº 14.402/2020 que o grau de recuperabilidade dos créditos inscritos em dívida ativa será mensurado a partir da verificação da situação econômica e da capacidade de pagamento dos devedores inscritos.

Já a capacidade do pagamento decorre da situação econômica do contribuinte e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da união, no prazo de 5 anos, sem descontá-los, considerando o impacto da pandemia causada pelo Coronavírus na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica ou no comprometimento da renda das pessoas físicas (art. 3º, §2º, Portaria PGFN nº 14.402/2020).

É com base na capacidade de pagamento dos contribuintes que os créditos inscritos em dívida ativa serão classificados, em ordem decrescente de recuperabilidade, conforme dispõe o artigo 5º da Portaria PGFN nº 14.402/2020.²¹²

²¹² “Art. 5º. Observada a capacidade de pagamento dos devedores inscritos e para os fins da transação excepcional prevista nesta Portaria, os créditos inscritos em dívida ativa da União serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo: I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação; II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação; III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.”

A situação de calamidade pública provocada pela pandemia do COVID-19 levou a União Federal a instituir, nos limites de sua discricionariedade, dois programas de transação destinados a servirem como instrumentos mitigadores das externalidades negativas causadas pela COVID-19 na economia, auxiliando os contribuintes, com a preservação de sua capacidade contributiva.

Todavia, caso não tivessem sido disponibilizados aos contribuintes essas duas opções de transação por adesão, a discricionariedade inerente à instituição da transação seria suficiente para justificar eventual postura omissiva na instituição de programas de transação destinadas a amenizar ou a combater os efeitos da pandemia na capacidade de geração de resultados e, conseqüentemente, na sua capacidade contributiva? Esse questionamento foi levantado pelos autores em seu trabalho.

Como já examinado, o § 1º do artigo 1º da Lei nº 13.988/2020 estabelece que a União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em qualquer das modalidades previstas na lei, sempre que avaliar que a medida atende ao interesse público.

Sem prejuízo da redação do dispositivo, Daniel Gomes e Eduardo Gomes (2020) defendem que a discricionariedade prevista no § 1º, do artigo 1º da Lei nº 13.988/2020, pautada em critérios de conveniência e oportunidade, não poderia inviabilizar ou retardar o lançamento de transação tributária voltada especificamente para as situações da calamidade pública – como o caso da pandemia da COVID-19. Conforme dispõe a parte final do dispositivo, a transação é medida voltada a atender o interesse público (no caso, primário).

A disciplina da transação tributária em âmbito federal tem suscitado outras questões, como a intersecção entre o princípio da livre concorrência e a transação, e, indo além, a exclusão do devedor contumaz do rol de destinatários da Lei nº 13.988/2020 (artigo 5º, III).²¹³ A análise dessas questões corresponde ao objeto de estudo realizado por Júlia Silva Araújo Carneiro (2020).

A disciplina introduzida pela Lei nº 13.988/2020 impôs ao devedor o compromisso de não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica (art. 3º, inciso I). Nesse diapasão, a Lei nº 13.988/2020 inseriu o respeito à livre concorrência como efeito necessário da transação tributária.

²¹³ “Art. 5º- É vedada a transação que: III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.”

Todavia, o resultado almejado com a transação pode se frustrar, tanto por condutas do fisco como por condutas dos contribuintes. Por imposição da neutralidade tributária, não pode o fisco cometer restrições arbitrárias ou excessivas entre contribuintes. Sob essa ótica deve ser interpretada a norma contida no artigo 16, § 2º da Lei nº 13.988/2020, segundo a qual a proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados.

Carneiro (2020, p. 113) avalia o conteúdo do disposto no § 2º, art. 16, da Lei nº 13.988/2020:

De um lado, as características dos setores econômicos variam entre si, e muitas vezes, apenas com dados setoriais é possível mensurar a configuração de atos nocivos à concorrência, como a prática de preços predatórios, que demanda o exame da potencialidade de domínio do respectivo mercado pelo agente econômico.

Por outro lado, as restrições trazidas no dispositivo devem

considerar a existência de correlação lógica entre o fator erigido como critério de descrímen e a desequiparação efetuada pelo legislador em função desse critério, sob pena de violação à igualdade, e por consequência, de criação de obstáculos à livre concorrência. (CARNEIRO, 2020, p. 114).

Do mesmo modo, não é permitido aos contribuintes utilizarem a transação como ferramenta facilitadora de atos concorrências desleais, “utilizada como forma de galgar vantagens concorrenciais no respectivo setor de atuação, viabilizando a prática de preços predatórios ou o aumento arbitrário de lucros.” (CARNEIRO, 2020, p. 114).

Carneiro (2020) defende que a transação deve se apresentar como meio de preservação da livre concorrência e da livre iniciativa, especialmente se produzir impacto, ainda que a médio prazo, no descongestionamento dos tribunais administrativos e judiciais. Ademais, a livre concorrência deve ser compreendida como pressuposto da transação – com a limitação de acesso aos contribuintes que pratiquem condutas ilícitas, capazes de provocar disfunções concorrenciais – como a sonegação fiscal ou a estratégia negocial de inadimplemento sistemático e reiterado de tributos.

5. RESULTADOS E ANÁLISES

5.1. PANORAMA INTERNACIONAL – *TAX AMNESTIES*

Foram selecionadas publicações de relevância teórica e pesquisas de base empírica a partir de dados primários com enfoque comportamental, coordenados por Torgler, Schaltegger e Schaffner (2003) e Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2007), com vistas à elucidação de conceitos e argumentos qualificados quanto à utilização de anistias fiscais em âmbito internacional e seus impactos no cumprimento voluntário de obrigações tributárias.

Nesse contexto, a análise de tributação comparada se revela importante dentro de um ambiente globalizado, de diálogo e de concorrência internacional, onde ferramentas tributárias eficazes podem representar diferencial competitivo entre nações, seja na atração de empresas e investimentos, seja na melhoria do ambiente de negócios, assim como na redução do *tax gap* (com o aumento de receitas públicas).

Governos de todos os tipos recorrem frequentemente a anistias como parte de seus programas fiscais.²¹⁴ Para Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2007), uma anistia normalmente permite que indivíduos ou empresas paguem tributos anteriormente não pagos, sem se submeterem a algumas ou todas as sanções financeiras e criminais que a descoberta da evasão normalmente acarreta.

De acordo com os pesquisadores, a introdução de uma anistia fiscal pode afetar também a norma social de conformidade, contribuindo para uma redução no *tax compliance*, na medida em que os contribuintes honestos se sintam desestimulados ao cumprimento das obrigações fiscais, a partir do perdão tributário concedido aos devedores.²¹⁵

Com base em evidências relacionadas à utilização de um grande número de anistias fiscais no passado, os autores sugerem as seguintes conclusões:

1 – Na maior parte dos casos, as anistias fiscais devolvem aos cofres públicos uma quantia incipiente de receita tributária adicional. As receitas de uma anistia fiscal são, em geral,

²¹⁴ Nos últimos 20 anos, aproximadamente 40 estados estadunidenses promulgaram alguma forma de anistia fiscal (por vezes, mais de uma anistia). Muitos outros países, em diversas partes do mundo, também usaram uma ou mais anistias: na Europa, a Bélgica, França, Irlanda, Itália e Suíça; na América Latina, a Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, Equador, Honduras, México, Panamá, Peru e Uruguai; na Ásia, a Índia, Malásia, Paquistão e Sri Lanka, e no Pacífico, a Austrália, Indonésia, Nova Zelândia e Filipinas.

²¹⁵ Ou seja, trata-se de fatores sociais e psicológicos. Somado a isso, há o fato de contribuintes acreditarem que uma futura anistia poderia ser concedida novamente.

pequenas e de qualquer modo superestimadas, por advirem de evasores conhecidos (dessa forma, provavelmente, teriam sido obtidas de alguma maneira).²¹⁶

2 – Indivíduos ou empresas tornam-se mais propensos a participar se a anistia fiscal for acompanhada de uma mudança significativa no Sistema Tributário e uma intensificação nas atividades da Administração Fiscal (com o aprimoramento nos sistemas de controle, gestão, cobrança e punição). Ademais, existem evidências de que a conformidade voluntária tende a decair quando a anistia não vem acompanhada de um sistema mais rígido de controle, gestão e coerção tributária, bem como de programas de educação para contribuintes. Esse declínio se deve a uma variedade de fatores – principalmente aqueles ligados às expectativas dos contribuintes quanto ao surgimento de uma anistia futura e os sentimentos dos mesmos quanto ao tratamento injusto dado aos sonegadores.²¹⁷

3 – Os cidadãos devem acreditar que a anistia compreende uma oportunidade única. Destarte, o benefício não deve ser usado como medida emergencial na prospecção de receita pelo governo, já que incentivará mais não-conformidades (e evasão) em antecipação à próxima emergência de receita.²¹⁸

²¹⁶ Nesse contexto, uma anistia fiscal não deve ser vista como algum tipo de “panaceia fiscal” (ou solução para todos os problemas fiscais). Múltiplas anistias têm ainda menos sucesso na geração de receitas adicionais, possuindo efeitos perversos para o cumprimento voluntário, dado que os contribuintes incorporam a expectativa de que futuros períodos de carência advenham. Além disso, a maioria das receitas arrecadadas em uma anistia, geralmente, vem daqueles indivíduos com quantidades relativamente pequenas de tributos anteriormente não declarados. Evasores do “núcleo duro”, ou aqueles com grandes quantidades de débitos, normalmente não participam de anistias com reduções pouco atrativas. Consequentemente, a capacidade da anistia de inserir esses sonegadores em uma situação de conformidade tributária parece incipiente, o que representa parte do motivo pelo qual as anistias raramente geram quantidades significativas de receita adicional.

²¹⁷ As evidências empíricas indicam que os programas de anistia mais eficazes na geração de receita são aqueles que conseguem reduzir o montante tributário, juros e multas; permitir a participação de evasores conhecidos; e especialmente, ampliar as atividades de auditoria e penalidade pós-anistia. Nesse tocante, indivíduos somente admitirão (voluntariamente) passivos fiscais não pagos, se acreditarem no endurecimento da fiscalização e cobrança de tributos após a concessão da anistia. Uma anistia seguida de regime de fiscalização tributário aperfeiçoado e educação aprimorada dos contribuintes tende a aumentar (ou pelo menos, não diminuir) o cumprimento voluntário de tributos. O indivíduo poderá participar de uma anistia, relatando débitos fiscais do passado às autoridades, se acreditar que as atividades de auditoria e penalidade sejam aprimoradas.

Quando os benefícios da evasão (por exemplo, redução nos encargos) excedem os custos (como risco de detecção e punição), o indivíduo com passivo fiscal (passado) não pago pode se interessar em usufruir da benesse fiscal. Se era racional que o indivíduo evitasse o cumprimento tributário no futuro, em um ambiente inalterado faz sentido que ele continue a sonegar, mesmo diante de uma anistia tributária. Uma redução significativa no passivo fiscal proveniente de débitos passados também é eficaz no incentivo à participação; essa redução ocorre com uma diminuição no montante – renunciando a multas e reduzindo juros.

²¹⁸ Os cidadãos devem acreditar, e eventualmente perceber, que uma anistia de sucesso (ampliando as receitas públicas durante e após sua utilização) virá acompanhada de uma atividade reforçada na administração fiscal. A partir da ampliação da fiscalização e reorganização do Sistema Tributário, a anistia tributária torna-se uma ferramenta eficaz na transição para um regime tributário aprimorado e rígido. Essa anistia oferece várias vantagens: gera alguma receita tributária imediata; indivíduos com evasão/dívidas passadas não ficam presos à evasão contínua; e o governo aprimora seus sistemas de contas a receber e adiciona os nomes de devedores passados a seus registros. É essencial, no entanto, que as pessoas acreditem que ocorrerá uma maior e melhor atividade de fiscalização.

Ao seu turno, Torgler, Schaltegger e Schaffner (2003) anotam que as anistias fiscais ganharam destaque na agenda política em dias atuais. Numa época em que muitos governos são confrontados com *déficits* orçamentários, as reformas tributárias assumem importância, e as anistias fiscais surgem como uma das medidas alinhadas à reforma.

Nesse contexto, os programas de anistia, além de contribuir para ampliar receitas tributárias, permitem que os contribuintes que não apresentaram declaração fiscal ou possuam tributos em atraso paguem suas dívidas durante um período específico de tempo, geralmente sem incidência de multa e juros, limpando, assim, o *status* de inadimplente.²¹⁹

Nos anos 80, a América Latina foi confrontada com diversas reformas em sistemas tributários.²²⁰ Como as anistias fiscais costumam estar alinhadas com as reformas tributárias, não surpreende que muitas anistias tenham sido realizadas nesse período. Em 1987, a Argentina implementou um programa de anistia fiscal que isentava o imposto da renda usado para fins de investimento como parte do “programa dívida/patrimônio líquido de 1987” (UCHITELLE, 1989, p. 51). Mesmo o governo argentino tendo prometido não processar os evasores, o programa de anistia não conseguiu atingir a meta pretendida.²²¹ Em 2001/2002, a autoridade tributária da Argentina lançou um programa de anistia no qual os contribuintes poderiam usar títulos do governo para pagar dívidas fiscais vencidas. As multas foram reduzidas, e os tributos nacionais, direitos alfandegários e impostos sobre os salários foram incluídos no programa de anistia.

A Colômbia realizou uma reforma tributária em 1987, reduzindo alíquotas do imposto de renda e, em paralelo, concedeu uma anistia que permitiu aos contribuintes corrigirem suas declarações fiscais sem penalidade e acusação. O governo aumentou a fiscalização e as penas no pós-anistia.²²² A reforma tributária no México em 2001, que incluiu pequenas mudanças em relação às leis tributárias e outras normas, também introduziu uma anistia fiscal em paralelo. A

²¹⁹ No entanto, a quantidade de dinheiro adicional obtida pelas anistias fiscais em geral não é muito importante (HASSELDINE, 1998). Ademais, a eficiência de uma anistia fiscal depende dos efeitos da receita no longo prazo. Aqui, é discutido se, a longo prazo, as anistias tributárias prejudicam a moral tributária, especialmente quando essas são frequentemente replicadas.

²²⁰ Para pesquisa, ver Torgler (2003).

²²¹ Em termos de receitas coletadas adicionalmente, esse programa de anistia não foi bem-sucedido. Alm (1998) vê possíveis razões para o fracasso em numerosos pacotes de benefícios fiscais oferecidos anteriormente (que eram muito semelhantes) e nas estratégias de aplicação que não foram alteradas após o programa. Além disso, Uchitelle (1989) destaca que nunca houve um esforço sério para eliminar a fonte do problema da sonegação fiscal na Argentina, a saber: a enorme fatia de economia informal, a economia altamente regulamentada e a incerteza quanto à política econômica do governo.

²²² Comparado a anistias tributárias em outros países, esse programa foi relativamente bem-sucedido, coletando cerca de 100 milhões de dólares ou 0,3% do produto interno bruto (ALM, 1998).

Costa Rica, da mesma forma, está conduzindo uma reforma tributária, incorporando uma anistia fiscal. A reforma consiste, entre outros aspectos, no aumento das alíquotas de imposto de renda das empresas. Além disso, o imposto predial sobre veículos de luxo para o ano de 2003 sofreu majoração em 50% na alíquota normal.²²³

Com efeito, há uma surpreendente falta de evidências empíricas sobre os efeitos das anistias tributárias na conformidade tributária.²²⁴ Do mesmo modo, os efeitos das anistias nos países em desenvolvimento ainda carecem de análises empíricas na literatura de conformidade tributária.

Nesse contexto, Torgler, Schaltegger e Schaffner (2003) conduzem um experimento de anistia fiscal entre culturas,²²⁵ utilizando a mesma metodologia a um país europeu (Suíça) e um país latino-americano (Costa Rica),²²⁶ tendo como foco a avaliação do impacto dos votos populares no cumprimento tributário a longo prazo.²²⁷

Essa pesquisa permite verificar até que ponto as anistias tributárias são aceitas entre indivíduos com um *background* cultural diferente e como eles reagem a diferentes estratégias no lançamento de uma anistia, que podem ser projetadas com a ajuda de distintos grupos de tratamento. O objetivo da pesquisa consiste em analisar se os efeitos da participação do eleitor na decisão de realizar uma anistia afetam a conformidade tributária a longo prazo. Os resultados

²²³ O programa de anistia tributária concede aos contribuintes uma anistia tributária por dois meses, cancelando a alíquota de multa para os impostos administrados pelas autoridades fiscais (imposto de renda, imposto sobre vendas, imposto sobre consumo seletivo, imposto sobre a propriedade dos veículos, imposto sobre selo educacional e cultural, imposto sobre empresas *offshore*, impostos sobre casas de jogo, imposto específico sobre bebidas alcoólicas etc.) (ARROYO, 2002 Apud TORGLER, SCHALTEGGER E SCHAFFNER, 2003). Essa lei de contingência tributária foi aprovada pelo congresso da Costa Rica em dezembro de 2000 (AMEN; ARROYO; GARCIA, 2002 Apud TORGLER, SCHALTEGGER E SCHAFFNER, 2003). e a lei foi sancionada pelo presidente em 18 de dezembro e entrou em vigor em 1º de janeiro de 2003. Impostos criados por esta lei tinham prazo de doze meses (ARROYO, 2002, Apud TORGLER, SCHALTEGGER E SCHAFFNER, 2003). Anteriormente, uma anistia tributária foi realizada em 1995 (Lei da Justiça, Lei de *Justicia Tributaria* nº 7535).

²²⁴ As evidências disponíveis no tocante ao sucesso das anistias fornecem uma imagem obtusa, com pouca pesquisa de evidência empírica. Houve progresso principalmente com dados agregados dos Estados Unidos (ver, por exemplo, ALM; BECK, 1991). No conhecimento dos autores, até então praticamente nenhuma evidência empírica sobre o tema estava disponível para a América Latina.

²²⁵ Até agora, os experimentos de conformidade tributária entre culturas foram analisados por Alm, Sanchez e De Juan (1995) comparando a Espanha e os Estados Unidos, Cummings, Martinez-Vazquez e McKee (2001) usando os mesmos experimentos nos Estados Unidos, África do Sul e Botsuana, e Torgler (2003) com dados da Suíça e Costa Rica. Em geral, os resultados indicam que a conformidade varia entre diferentes países (tais estudos concentraram-se somente na conformidade tributária geral, mas não no aspecto de uma anistia tributária).

²²⁶ Dois países diferentes, com distintos contextos culturais e históricos.

²²⁷ Os autores apresentam evidências de um experimento de anistia fiscal realizado na Suíça, na Universidade de Basileia e na Universidade Internacional do Incae, na Costa Rica, incluindo participantes de oito países da América Latina e da Universidade de Fidélitas, em San José. Como o experimento realizado nos dois países possui exatamente a mesma estrutura, tem-se a possibilidade de agrupar os dados para analisar as diferenças culturais em relação ao grau de conformidade tributária.

sugerem que a conformidade tributária aumenta significativamente quando as pessoas têm a oportunidade de votar na elaboração ou não de uma anistia.²²⁸

Sob essa perspectiva, Torgler, Schaltegger e Schaffner (2003) revelam que normas sociais internas e externas (como uma democracia participativa, onde o indivíduo se sinta parte do processo de construção da medida fiscal) interferem na conformidade tributária.²²⁹

Além disso, coadunando com Alm, McKee e Beck (1990), os autores sugerem que vários programas de anistias fiscais em um curto intervalo de tempo reduzem a eficiência de programas desse tipo.²³⁰ A credibilidade do governo é reduzida e a conformidade tributária se esvazia quando a honestidade não é respeitada.

Como se pode observar, ambos os trabalhos (TORGLER; SCHALTEGGER; SCHAFFNER, 2003; ALM; MARTINEZ-VAZQUEZ; WALLACE, 2007) indicam que a moral tributária²³¹ interfere diretamente na eficácia das anistias fiscais. Enquanto países com moral tributária elevada possuem melhores resultados com a utilização de anistias fiscais, países com moral tributária baixa tendem a um esvaziamento das anistias quanto à eficácia, uma vez que o indivíduo não se sente participante no processo decisório de elaboração e utilização dessas medidas.²³² Não é de se surpreender que as grandes variações em relação ao sucesso de uma anistia sejam observadas em diferentes nações do mundo.

²²⁸ O efeito mais forte pode ser alcançado quando o procedimento de votação é associado à discussão pré-votação. Curiosamente, esses resultados são robustos em ambas as culturas. Nesse diapasão, infere-se que dar aos sujeitos um maior conjunto de oportunidades possui um impacto positivo na motivação intrínseca de pagar tributos.

²²⁹ Curiosamente, suas descobertas indicam que a conformidade tributária se revela maior na Costa Rica do que na Suíça. Como esses experimentos geram dados de diferentes países nas mesmas configurações, controlando influências estranhas como as agências tributárias (esforço de fiscalização, alíquota, nível de renda), diferenças advindas de diferentes normas sociais ou instituições sociais. Como os pagamentos feitos aos sujeitos foram adaptados à situação econômica do país (indivíduos da Costa Rica receberam pagamentos mais baixos), as diferenças no grau de conformidade não deveriam ser causadas por diferenças relacionadas aos pagamentos experimentais. Portanto, os efeitos de uma anistia tributária tendem a depender do grau de normas sociais internas e externas em um país. No Brasil, pelo contrário, tem-se um Sistema Tributário confuso, com brechas na lei, onde os indivíduos trapaceiam e o grau de conformidade tributária é baixo.

²³⁰ Assim, os resultados indicam que os programas de anistia fiscal devem ser usados como oportunidade “de uma vez a cada geração,” para aumentar a conformidade tributária e evitar efeitos negativos da conformidade.

²³¹ Como já explanado, moral tributária representa a motivação intrínseca de pagar tributos. Ela reflete a obrigação moral de pagar tributos, a crença de que ao pagar o indivíduo estará contribuindo para a sociedade, podendo também refletir o remorso moral ou a culpa por fraudar o sistema tributário. Essa moral fiscal, por sua vez, depende não só da educação do contribuinte, mas também da interação dele com as autoridades tributárias, do sistema legal e do ambiente constitucional. Fatores institucionais como a democracia direta e a autonomia local contribuem para aumentar a motivação intrínseca dos contribuintes para pagar tributos, pois esses instrumentos lhes possibilitam influenciar na destinação da receita arrecadada pelo Fisco.

²³² Há uma correlação entre a moral fiscal e a confiança no Estado, no Poder Judiciário e no sistema legal. A percepção das pessoas sobre como são tratadas pelas instituições afetam sua predisposição em cooperar com estas. Cidadãos que consideram as leis e as autoridades justas e respeitadas tendem à uma maior conformidade do que aqueles com percepções negativas sobre o Estado. O contexto brasileiro parece destoar desse quadro, sendo poucas as iniciativas adotadas pelo Fisco de conscientização do contribuinte sobre o conteúdo de sua cidadania fiscal.

Em linhas gerais, tanto Torgler, Schaltegger e Schaffner (2003) quanto Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2007) demonstram limitações²³³ na abordagem teórica da economia do crime: o trabalho analítico padrão (baseado no modelo econômico), que implica uma estrutura de escolha racional, prevê uma taxa de conformidade fiscal mais baixa do que a observada nas experiências com fatores comportamentais. Nessa esteira, torna-se importante incorporar o papel das instituições e normas sociais nos modelos de conformidade tributária,²³⁴ para entender melhor o porquê de tantas pessoas cumprirem com as obrigações tributárias.

Os benefícios e os custos das anistias fiscais elencados por Torgler, Schaltegger e Schaffner (2003), bem como por Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2007) foram organizados no Quadro 5 a seguir, buscando-se extrair uma visão mais clara e didática sobre tais instrumentos:

Quadro 5 – Os benefícios e os custos das anistias

Benefícios (prós)	Custos (contras)
<p>Geram incremento imediato nas receitas tributárias; reduzem custos administrativos; fornecem receitas a curto prazo para ajudar na transição para uma nova estrutura tributária; melhoram a conformidade voluntária pós-anistia por meio de uma melhor manutenção de registros e monitoramento de indivíduos que anteriormente não cumpriam; trazem de volta alguns sonegadores à rota da honestidade; ampliam a base tributária; oferecem uma opção factível para quem se tornou inadimplente por engano; sinalizam que o problema da evasão fiscal será abordado pelo governo; fazem parte de um esforço maior do poder público para reformar o Sistema Tributário, com o aprimoramento dos mecanismos de controle, gestão, coerção, cobrança e punição pelo não pagamento dos tributos, sanções e penalidades razoáveis e equitativas, serviços e educação melhores e mais abrangentes.</p>	<p>As experiências indicam que as anistias produzem receitas pequenas e superestimadas; os indivíduos tornam-se menos motivados em pagar tributos no pós-anistia; reduzem a conformidade voluntária pós-anistia de contribuintes até então honestos, que consideravam a anistia uma medida injusta; prejudicam a moral tributária, pois os contribuintes honestos podem se sentir desmotivados; a culpa pessoal é removida; os custos morais para se comportar desonestamente diminuem; sinalizam um governo fraco e sem credibilidade, incapaz de aplicar a tributação; os contribuintes podem antecipar anistias fiscais adicionais, podendo ter um efeito negativo no cumprimento tributário a longo prazo; os indivíduos ficam cientes da ocorrência da não conformidade; geram receitas que teriam sido coletadas na ausência de uma anistia; o aumento da receita será seguido por um declínio nas cobranças adicionais de multas, taxas de compensação ou liquidação.</p>

Fonte: Elaboração própria (2019).

Aliado a isso, o perfil da autoridade tributária é orientado, na maioria das vezes, pela fiscalização e punição. Dessa forma, o ambiente fiscal brasileiro não estimula a percepção dos contribuintes sobre sua moral fiscal.

²³³ Tais limitações podem ser observadas tanto a partir dos parâmetros de probabilidade de auditoria e penalidade, como também pelo alto percentual de conformidade ao longo do tempo.

²³⁴ Os pesquisadores propõem a extensão do modelo econômico, através da Economia Comportamental, da ética e das normas sociais para alcançar resultados mais próximos da realidade.

Para melhor elucidação do debate, a presente análise tomou as contribuições realizadas por Bose e Jetter (2012), no trabalho intitulado *Liberalization and tax amnesty in a developing economy*. Os autores buscaram estabelecer uma justificativa teórica para a relação entre anistias de sucesso e processos de abertura econômica de um país. O estudo procurou demonstrar que o sucesso de uma anistia fiscal estaria relacionado a mudanças nas condições econômicas de um país e à distribuição de ganhos provenientes dessa mudança.²³⁵ Ademais, afirmou-se que uma anistia deveria compreender uma alternativa menos custosa (e facilmente gerenciável) de ampliar receitas tributárias.²³⁶

Apesar das respostas ao quebra-cabeças de anistias fiscais bem-sucedidas se concentrarem, sobretudo, em aspectos comportamentais do contribuinte inadimplente, o artigo elaborado por Bose e Jetter (2012) traz uma abordagem empiricamente relevante e distinta dos trabalhos anteriormente debatidos nesta seção: seguindo a observação de que, muitas vezes, anistias bem-sucedidas ocorreram em tempos de transição econômica, os autores procuraram fornecer uma justificativa teórica para esse vínculo.

Como apontaram os autores, o sucesso de uma anistia seria, geralmente, medido em termos de receita gerada e/ou resultante de uma ampliação na base tributária, atraindo indivíduos da informalidade para a legalidade. Estudos mostraram que o processo de abertura econômica, caracterizada pela ampliação do comércio exterior e investimento estrangeiro, tem o potencial de facilitar transferências de tecnologia, ganhos de produtividade e outras repercussões positivas que estimulam maior crescimento e aumento de renda.²³⁷

²³⁵ Dessa forma, o sucesso de uma anistia, no tocante ao seu impacto sobre o aumento da receita tributária e bem-estar da população, irá depender da distribuição dos ganhos provenientes do processo de abertura econômica do país. Nesse contexto, evasores podem responder de forma positiva a um programa de anistia fiscal (mesmo sem mudanças nas atividades de fiscalização), desde que ele seja realizado em paralelo ao processo de abertura econômica e aumento da renda no país.

Embora as anistias fiscais tenham sido utilizadas como ferramenta política para ampliar a arrecadação de tributos por muitos governos, elas geraram resultados mistos: algumas falharam, enquanto outras tiveram sucesso. Indaga-se: por que um indivíduo racional aceitaria uma anistia e pagaria dívidas do passado? Ao menos que a anistia seja acompanhada de um aumento no custo esperado da não-conformidade, devido a multas ou auditorias mais rígidas (ou uma combinação de ambas), um devedor não deve ter incentivo para voltar a pagar os tributos em atraso.

²³⁶ Se a anistia estiver atrelada a atividades de fiscalização e cobrança ampliada e dispendiosa, ela provavelmente se distanciará de seu propósito.

²³⁷ De acordo com Bose e Jetter (2012), os efeitos positivos da abertura econômica são particularmente pronunciados nos setores mais modernos e formais de uma economia. A migração para a formalidade, no entanto, pode tornar os indivíduos e as empresas mais visíveis, aumentando a chance de detecção de tributos não pagos (conformidade fiscal). Como mostramos, uma anistia fiscal pode reduzir o custo de regularização fiscal, por permitir o pagamento de tributos inadimplentes com penalidade reduzida (ou sem penalidade). Assim, a anistia pode ser uma boa opção mesmo quando as atividades de fiscalização permanecem inalteradas. Dessa forma, esse modelo desenvolve condições sob as quais uma anistia fiscal pode resultar em maior arrecadação tributária.

Nessa esteira, Bose e Jetter (2012) concluem que: (i) mesmo não havendo mudanças de intensidade e aparato na fiscalização e, conseqüentemente, na probabilidade de detecção de contribuintes inadimplentes, a melhoria nas oportunidades econômicas dentro do setor formal (em decorrência da liberalização econômica) pode resultar em um cenário propício para a utilização de anistias fiscais que incentive o cumprimento voluntário; (ii) há uma relação entre o impacto das anistias sobre as receitas fiscais e a distribuição dos ganhos de produtividade (durante a abertura econômica) em toda a população; e (iii) uma anistia bem-sucedida pode contribuir para melhorar o bem-estar social, mesmo que não impacte de forma significativa a geração de receita proveniente da arrecadação tributária.

Com o propósito de contribuir para uma maior robustez da presente análise, tornou-se relevante, também, levantar a contribuição de Baer e Le Borgne (2008), que pesquisaram a experiência argentina com a utilização de *tax amnesties*, bem como de Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2009), que examinaram as anistias fiscais na Rússia. A escolha dessas análises teve como motivação as características geopolíticas e socioeconômicas das nações pesquisadas, não apenas pelas fortes relações comerciais entre Brasil e Argentina, mas também pelo fato de a Rússia e o Brasil serem países com grande dimensão continental e detentores de características de país emergente. Vale destacar que as três nações têm lançado, como parte de sua estratégia fiscal, recorrentes programas de anistias fiscais ao longo das últimas décadas. Tais contextos serão vistos com mais detalhes a seguir.

Entre meados da década de 1950 e o início da década de 1990, a Argentina possuía aproximadamente uma dúzia de anistias fiscais (BAER; LE BORGNE, 2008). Mais ou menos a cada dois anos, durante o período de 1977 a 1987, foram introduzidas anistias fiscais no Sistema Tributário argentino. A maior parte dessas anistias coincidiu com mudanças de governo. Recentemente, mais sete programas de anistia fiscal foram lançados, entre os anos de 1995 e 2004.

Uchitelle (1989) apud Bose e Jetter (2012), menciona a Irlanda, em 1988, e a Colômbia, em 1987, como casos de países com anistias bem-sucedidas. A Irlanda arrecadou cerca de US \$ 750 milhões (depois de esperar US \$ 50 milhões) e a Colômbia registrou US \$ 94 milhões em receita (correspondendo a 54% do *déficit* do governo central). Alguns autores enfatizam que esse modelo não correlaciona razões comportamentais com as anistias fiscais bem-sucedidas, como fazem alguns artigos anteriores da literatura, a exemplo de: *Sentimento de arrependimento imprevisto* (MALIK; SCHWAB, 1991 apud Bose e Jetter, 2012) ou *Aversão ao risco* (ANDREONI, 1991 apud Bose e Jetter, 2012). Com efeito, demonstram que o sucesso da anistia está relacionado à mudança nas condições econômicas e à distribuição de ganhos provenientes dessa mudança.

A Argentina experimentou vários tipos de anistias fiscais. Embora todos esses programas previssem redução de juros e multas, outros incentivos à participação variaram significativamente. Os principais programas e respectivos objetivos são aqui elencados:

- Os *blanqueos* previam uma redução do passivo tributário básico. O congresso decretou sete *blanqueos* no período de 1970 a 1992;
- As *moratórias* compreendiam anistias por um período determinado de tempo, com redução de juros e multas, podendo ser implementadas através de duas formas: (i) depósito voluntário (ou espontâneo) e (ii) meios (ou facilidades) de pagamento;²³⁸
- Em 1991, uma “anistia de auditoria” foi introduzida com o objetivo de “proteger” os contribuintes contra auditorias e incentivar a conformidade fiscal presente;²³⁹
- Em 1997, publicou-se um programa de anistia fiscal contendo: (i) um regime de depósito voluntário de declarações fiscais, com o objetivo de incentivar os contribuintes a declarar tributos e passivos de contribuição previdenciária com mais de um ano em atraso; (ii) uma redução na taxa de juros por atraso no pagamento de até 50% do montante em dívida; (iii) uma renúncia a multas financeiras; e (iv) um programa de parcelamento para os passivos fiscais restantes;
- Em 2000, foi lançado um programa de anistia que previa: (i) um regime de consolidação de dívidas fiscais; (ii) a eliminação do regime de depósito voluntário de devoluções; e (iii) renúncia completa a multas financeiras e renúncia parcial a juros por atraso de pagamento;
- Em novembro de 2001, foi introduzida uma anistia fiscal, fornecendo aos participantes que pagassem 1% de seus tributos em atraso, até dezembro de 2001, a elegibilidade para o perdão parcial dos juros devidos e o cancelamento total de multas;²⁴⁰

²³⁸ Essa última foi introduzida, em 1990, com o objetivo de incluir obrigações que não haviam sido inclusas no regime de depósito espontâneo. A principal diferença entre os dois tipos de regimes reside no fato de que o depósito espontâneo não beneficia os contribuintes submetidos a auditorias fiscais. A estrutura dessas anistias é simples: a legislação define uma data limite para consolidar as obrigações fiscais e um prazo para o arquivamento nas condições especiais da anistia, bem como especifica o número máximo de pagamentos, a taxa de juros e o valor mínimo de cada pagamento.

²³⁹ O programa limitou a capacidade da Administração Tributária de auditar os contribuintes por um certo período de tempo (para períodos fiscais anteriores a 1991), desde que cumprissem com suas obrigações atuais.

²⁴⁰ Os participantes também podiam reagendar o pagamento de seus atrasados remanescentes nos planos de facilidades de pagamento. Todavia, em fevereiro de 2002, nenhum devedor havia cumprido as condições para ter direito à anistia fiscal. Como a receita fiscal continuava em queda, a Administração Tributária decidiu estender o benefício por meio da chamada “mini anistia”, destinada a tributos não pagos acumulados entre outubro de 2001 e janeiro de 2002.

- Em 2003, editou-se um programa de anistia fiscal contemplando: (i) uma redução de 50% nos pagamentos de juros vencidos, que também eram limitados em 30% do valor principal das obrigações fiscais; e (ii) uma renúncia a todas as multas financeiras.²⁴¹

As duas principais razões para a introdução de tantos programas de anistia tributária consistiam em frágeis procedimentos de controle, gestão e cobrança da administração tributária e uma estrutura de penalidade inadequada. O gerenciamento desses programas de anistia implicou custos para a Administração Tributária argentina, incluindo perda de tempo e recursos, devido à interrupção de procedimentos administrativos regulares (em particular, atividades de controle, gestão, coerção e cobrança tributária).²⁴² Embora seja difícil avaliar o impacto geral da receita, a eficácia e os custos desses programas, há indícios de que a utilização reiterada de anistias fiscais tenha minado a conformidade voluntária e reduzido a eficácia dessas medidas ao longo do tempo.²⁴³

Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2009) debatem sobre os diversos programas de anistia fiscal lançados pela Federação Russa durante o período de transição econômica na década de 1990. Os pesquisadores avaliam os impactos dessas anistias sobre a arrecadação tributária da Rússia, bem como o cumprimento voluntário dos contribuintes. Segundo o estudo, experiências reais de diversos países indicam que o impacto imediato das anistias fiscais nas receitas públicas é quase sempre muito pequeno e, até mesmo, pode ser questionável a longo prazo.²⁴⁴

Contudo, existem razões convincentes para estudar as experiências dos países em transição. Segundo Martinez-Vazquez e McNab (2000), na última década, quase todos os países em transição iniciaram esforços para implementar reformas tributárias, com índices de sucesso variando de país para país.²⁴⁵ Consoante análise desses autores, percebe-se nessas jurisdições

²⁴¹ Também se limitou a taxa de juros, no reembolso do valor principal do débito (que poderia ser pago em até cinco anos), com juros de 6% ao ano, em comparação com a taxa mensal predominante de 3%.

²⁴² No entanto, o departamento tributário não mediu esses custos nem os levou em consideração ao ponderar novos programas de anistia fiscal.

²⁴³ A partir de 1990, por exemplo, os contribuintes que tinham parcelas em aberto de anistias passadas poderiam consolidar essas dívidas durante as anistias subsequentes. Assim, apesar de ser difícil medir os efeitos das repetidas anistias no cumprimento tributário geral por causa do efeito de outros fatores (aumento das alíquotas, novos tributos, etc.), esses programas não parecem ter contribuído de maneira evidente para melhorar a conformidade tributária e, pelo contrário, provavelmente afetam negativamente a percepção dos contribuintes quanto à imparcialidade e eficácia do Sistema Tributário.

²⁴⁴ Nesse contexto, caso contribuintes honestos se ressentirem do tratamento especial dado aos sonegadores fiscais, seu cumprimento poderá declinar; ademais, se as pessoas acreditarem que a anistia não corresponde apenas a uma oportunidade única, elas poderão reduzir sua conformidade atual em antecipação a outra anistia futura.

²⁴⁵ A baixa conformidade dos contribuintes (segundo padrões internacionais) sempre foi um problema em todos esses países, e esse fenômeno costuma ser explicado como legado lógico dos regimes socialistas planejados, onde não há transparência nem certeza acerca do número de tributos e da carga tributária incidente.

uma Administração Tributária extremamente fraca, uma desconfiança generalizada da população em relação às instituições governamentais,²⁴⁶ bem como duras penalidades (altos encargos de juros e multa) em caso de descumprimento das obrigações tributárias.

Diante desse cenário de receitas tributárias baixas e decrescentes e baixa conformidade, Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2009) avaliam que países em transição tenham sido tentados pela possível solução oferecida pelas anistias fiscais. Frisam, todavia, que os efeitos de uma anistia em um país em transição como a Rússia, que apenas recentemente introduziu tributos em larga escala, ainda são desconhecidos.

Durante as décadas de 1990 a 2000, a Rússia sofreu com atrasos no cumprimento tributário e sonegação generalizada. As autoridades fiscais russas tentaram reformar o Sistema Tributário, mas conseguiram apenas uma reforma parcial após a eleição do presidente Vladimir Putin em 2000. Como parte de seu programa fiscal geral, a Federação Russa decretou várias anistias fiscais desde 1992.

Sob essa perspectiva, os pesquisadores traçam um panorama acerca das anistias fiscais na Rússia. A primeira anistia foi introduzida pelo Decreto Presidencial nº 1773, de 1993, com duração entre 27 de outubro a 30 de novembro daquele ano. Sua configuração foi falha em vários quesitos: (i) o período da anistia, no qual os contribuintes foram autorizados a divulgar obrigações fiscais não pagas, foi muito curto; (ii) exigiu-se que o passivo fosse reembolsado dentro de um mês; (iii) permitiu-se erros inadvertidos ou não intencionais.

A anistia seguinte (Decreto Presidencial nº 65, de 1996) possibilitou às empresas o adiamento das dívidas tributárias em atraso, desde que fossem cumpridas as obrigações tributárias atuais, a tempo e na íntegra.²⁴⁷ Ao seu turno, as anistias fiscais dos anos 1997 e 1998 atingiram um número limitado de empresas. O decreto de 1997 alcançou apenas quatro empresas e o decreto de 1998, 36 empresas (BUKAEV, 2001, apud Alm, Martinez-Vazquez e Wallace, 2009).

A Lei Orçamentária nº 36 FZ de 1999 continuou a tradição que havia sido posta nas leis de 1997 e 1998, adiando o pagamento de tributos atrasados e multas acumuladas pelas empresas em 1º de janeiro do ano seguinte.²⁴⁸ Por sua vez, a Lei Orçamentária publicada em 2000

²⁴⁶ Nesses casos, tem-se um contexto de moral tributária baixa.

²⁴⁷ Em contrapartida, os destinatários foram obrigados a pagar 50% do valor total devido, até outubro de 1998, com pagamentos efetuados em parcelas trimestrais de 5% do passivo; penalidades de juros foram impostas a uma taxa anual de 30% sobre valores não pagos. O adiamento do passivo restante (de 50%) foi concedido nos cinco anos seguintes em pagamentos iguais, sem juros.

²⁴⁸ O Decreto Presidencial nº 1002, de 1999, especificou o procedimento. De acordo com esse decreto, todas as empresas que tinham pagamentos de tributo em atraso (com exceção das empresas de extração e refino de petróleo)

declarou que o governo deveria concluir no mesmo ano o procedimento de adiamento dos pagamentos fiscais em atraso que foram iniciados de acordo com a Lei do Orçamento para o exercício fiscal de 1999.²⁴⁹

Mais recentemente, em 2007, uma nova anistia fiscal foi introduzida, permitindo que indivíduos com renda não declarada no período de 2001 a 2006 declarassem sua renda e pagassem tributos a uma alíquota de 13% sobre a declaração, sem sofrer sanções penais; após a declaração, estariam a salvo de qualquer ação judicial.²⁵⁰ Como visto, a promulgação quase anual de anistias durante o período de transição econômica da Rússia contribuiu para a crença generalizada de que os benefícios fiscais seriam evento regular, e os efeitos das anistias na cobrança e na arrecadação tributária passaram a representar motivo de preocupação para as autoridades fiscais russas.²⁵¹

Os resultados de estimativas obtidos por Alm, Martinez-Vazquez e Wallace (2009), a partir de uma variedade de métodos estruturais e de séries temporais, sugerem que as anistias tiveram pouco impacto a curto ou, até mesmo, a longo prazo no incremento das receitas públicas da Federação Russa, conclusão que coloca em xeque a utilidade das mesmas como um instrumento político eficaz.²⁵²

Buscando refletir sobre as dinâmicas de cada programa de anistia e parcelamento de débitos, esquematizamos um quadro comparativo das principais características, diferenças, similitudes e especificidades dos programas de anistias e parcelamento adotados nos países Argentina, Rússia e Brasil (Quadro 6).²⁵³

poderiam aplicar, de setembro de 1999 a 2000, para adiar (ou “reestruturar”), suas obrigações fiscais com o Serviço de Tributos do Estado. No entanto, antes de fazê-lo, elas precisavam pagar as obrigações fiscais atuais dos dois meses anteriores. Se o diferimento fosse aprovado, a empresa pagaria seus passivos fiscais (incluindo multas acumuladas) em 10 anos, a uma taxa de juros de 5,5%. Das 216 mil empresas que poderiam se candidatar a adiar os pagamentos de tributos em atraso (total de R\$ 386 bilhões), apenas 21.600 (R\$ 164 bilhões) foram aplicados. Das empresas que se candidataram, 74% foram aprovadas, para as quais foram adiados R\$ 90 bilhões em pagamentos de débitos atrasados (R\$ 46 bilhões em tributos e R\$ 44 bilhões em encargos acumulados) (BUKAEV, 2001).

²⁴⁹ O procedimento não foi concluído em 2000, e a Lei Orçamentária para o exercício fiscal de 2001 concedeu outra extensão para reagendar os pagamentos em atraso.

²⁵⁰ O período da declaração foi até 31 de dezembro de 2007. Esperava-se que essa anistia ajudasse atrair parte da renda que havia saído do país nos anos 90, mas essa esperança não foi concretizada.

²⁵¹ Como ponderam os autores, ao contrário das melhores lições extraídas da experiência internacional, as recorrentes anistias na Rússia nunca foram acompanhadas por uma reforma tributária substantiva.

²⁵² Nesse contexto, os pesquisadores recomendam que a Federação Russa e os outros países em transição evitem o uso de “truques fiscais”, como anistias. Os autores ainda ressaltam, com base em evidências empíricas de outros países, que programas de anistia mais eficazes na geração de receita são os que (i) reduzem tributos, juros e multas por itens relatados na anistia; (ii) permitem a participação de inadimplentes com operações declaradas; e, principalmente, (iii) aumentem a conformidade fiscal no pós-anistia. No entanto, esse último recurso geralmente é negligenciado, como no caso da Federação Russa.

²⁵³ Vale ressaltar que a escolha dos países Argentina e Rússia se deu em função da importância estratégica dessas duas nações para o Brasil: a Argentina figura como a principal parceria comercial do Brasil na América Latina,

Quadro 6 – Principais características, diferenças, similitudes e especificidades dos programas de anistias fiscais adotados nos países Argentina, Rússia e Brasil

(continua)

	Argentina	Rússia	Brasil
Período de análise	1977 a 2004	1993 a 2007	2000 a 2018
Ambiente fiscal	Fragilidade e limitação nos procedimentos de controle, gestão e cobrança; estrutura de penalidades inadequadas.	Fragilidade e limitação nos procedimentos de controle, gestão e cobrança; estrutura de penalidades inadequadas.	Estrutura de penalidades inadequadas (juros e multas desproporcionais).
Nível de Conformidade Fiscal	Baixa conformidade.	Baixa conformidade.	Baixa conformidade.
Frequência (aproximada) dos programas	A cada 02 anos.	Anual.	A cada 03 anos.
Objetivo das anistias	Aumentar a Receita a curto prazo; incentivar a conformidade fiscal.	Aumentar a Receita a curto prazo; combater a sonegação; incentivar a conformidade fiscal.	Aumentar a Receita a curto prazo; diminuir o Contencioso Fiscal.
Tipos de Anistia	<i>Blanqueos</i> ; moratórias; anistia de auditoria; regime de consolidação de dívidas.	Leis Orçamentárias.	Programas de parcelamentos especiais de débitos: Refis, Paes, Paex, Refis da Crise, PRT, PERT.
Número de anistias lançadas nos períodos em análise	19 programas.	14 programas.	10 programas.
Reforma Tributária Ampla e Estruturante	Não realizada.	Não realizada.	Não realizada.
Impacto sobre Arrecadação	Pouco impacto nas receitas a curto e longo prazo.	Pouco impacto nas receitas a curto e longo prazo.	Pouco impacto nas receitas a curto e longo prazo.
Impacto sobre o cumprimento/ conformidade	Diminuição do cumprimento voluntário.	Diminuição do cumprimento voluntário.	Diminuição do cumprimento voluntário.

Fonte: Elaboração própria (2019).

Diante do exposto, medidas tributárias eficazes assumem um papel relevante para o desenvolvimento econômico e social das nações. Considerando que as experiências externas podem indicar soluções e abordagens com relevância aplicativa para questões fiscais

além de possuir desafios de ordem econômico-social fiscal semelhantes. Já a Rússia, é um país de grande dimensão continental, e integra o BRICS, do qual o Brasil também é membro. Ademais, tais nações são consideradas países emergentes; ainda não realizaram uma reforma tributária ampla e estrutural e vêm se valendo de recorrentes anistias fiscais numa tentativa de ampliar sua arrecadação tributária.

Não obstante as diferenças culturais e históricas, Brasil e Rússia se identificam em muitos aspectos, principalmente no tocante ao desempenho econômico nas duas últimas décadas. A pesquisa publicada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) (2011) aponta que o interesse do Brasil em compreender o país do leste europeu aumentou, à medida que foram sendo identificadas semelhanças na economia das duas nações nos últimos 20 anos, resultando no lançamento de importantes publicações brasileiras sobre a Rússia.

enfrentadas no Brasil, entende-se necessário trazer a contribuição do estudo publicado pela OCDE (2014), denominado *Working Smarter in Tax Debt Management*, que realizou uma análise comparativa de parcelamentos oferecidos por 26 países.

Esse estudo, publicado em 24 de julho de 2014, demonstrou as condições de parcelamentos oferecidos em 26 países (conforme Quadro 7 a seguir). Na maior parte das nações, o prazo máximo de parcelamento é de 12 ou 24 meses. Apenas em casos especiais esse tempo é estendido, mediante garantia prévia (por exemplo, Itália). Períodos mais longos de parcelamento, geralmente, não são vistos. Tais prazos prolongados aparecem apenas em parcelamentos concedidos na esfera federal brasileira, que variam de 60 meses a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), além de parcelamentos sem prazo definido, como o Refis de 2000.

Quadro 7 – Comparativo realizado pela OCDE com parcelamentos oferecidos por 26 países

Comparação das modalidades de parcelamento entre diversos países		
País	Prazo	Critério/Condição
Áustria	12 meses	Somente em situações justificadas e considerando o histórico de regularidade do contribuinte.
Austrália	em regra, 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais.	Pode ser solicitado o pagamento de uma importância maior de entrada e o contribuinte ser obrigados a fazer pagamentos por débito direto em contas-correntes.
Armênia	De 2 a 6 meses	
Azerbaijão	De 1 a 9 meses	Com apresentação de garantia
Bélgica	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bulgária	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Estônia	Variável	Mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Finlândia	24 meses	Somente em caso de dificuldades temporárias. Ampliação de prazo somente com apresentação de garantia.
França	6 meses. 24 a 26 somente em casos específicos	Não concedido a devedor contumaz. Com apresentação de garantia.
Itália	72 meses a 10 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias.
Cazaquistão	n/c	Mediante análise situação econômica e apresentação de garantia
Coreia	12 meses	Apresentação de garantia, salvo exceção se comprovar capacidade de pagamento.
Holanda	3 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias e para pequenas dívidas. Exige-se garantia.
Nova Zelândia	n/c	Permite parcelamento apenas de parte da dívida.
Polônia	n/c	Apresentação de garantia
Portugal	24 meses ou mais	Mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Romênia	De 5 a 7 anos	Somente em razões de dificuldades e mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Federação Russa	12 meses	Somente no interesse da Administração Tributária e apresentação de garantia.
Cingapura	n/c	Condição de débito direto na conta do contribuinte
Eslovenia	24 meses	Somente no interesse da administração e mediante comprovação de ausência de liquidez.
Eslováquia	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bósnia e Herzegovina	De 12 a 60 meses	Mediante apresentação de garantia
Espanha	De 6 a 24 meses	Mediante apresentação de garantia, exceto para dívidas pequena monta
Suíça	Variável	Somente se comprovadas dificuldades excepcionais
Suécia	De 1 a 2 meses (PF) 3 meses (PJ)	Somente por razões excepcionais fora do controle do contribuinte. Exige-se garantia, exceto para dívidas pequena monta.
Reino Unido	n/c	Somente e casos especiais e mediante análise da capacidade de pagamento.
Estados Unidos	n/c	Débito direto online

Fonte: OCDE - disponível em <http://www.oecd.org/ctp/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>

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

5.2. ESTUDOS DE BASE EMPÍRICA

A escolha dos estudos referenciais que passaremos a examinar, justifica-se pelo fato de suas pesquisas estarem fundamentadas em bases e dados empíricos e econômicos, o que confere maior assertividade na comprovação das proposições por elas apresentadas.

A pesquisa de base empírica se caracteriza como uma técnica ou método essencial para validar teorias do campo científico. Tratam-se de ferramentas eficazes e fundamentais para a validação de determinadas áreas, como as ciências sociais e humanas, oferecendo suporte para dar sustentação as argumentações das teorias já elaboradas.

Nesse diapasão, utilizamos dados econômicos, posto que a ciência jurídica não possui metodologia adequada e suficiente para realizar esse levantamento sobre a eficácia dos programas especiais de parcelamento em âmbito federal utilizados pelos governos ao longo dos últimos anos.

5.2.1. *Programas de parcelamento tributário versus cumprimento espontâneo*

Buscando qualificar o entendimento defendido no presente trabalho, foram selecionados quatro estudos de base empírica que identificaram fatores (distorções) no ambiente tributário brasileiro (dentre eles, os recorrentes parcelamentos com anistias e reduções) que podem afetar o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelos contribuintes:

1. Faber e Silva (2016): “Parcelamentos tributários - análise de comportamento e impacto”;
2. Rullo (2018): “Análise financeira das percepções de risco”, que teve por foco o cumprimento ou não dos encargos tributários pelos contribuintes;
3. Mattos (2017): “Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa”, que analisou a relação custo-benefício do planejamento tributário de 114 companhias de capital aberto, através do cálculo do valor presente líquido de litígios tributários informados nas demonstrações financeiras dos exercícios de 2008 a 2015;
4. Rezende, Dalmácio e Rathke (2019): “Impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas”, que utiliza a Teoria de *Pecking Order*.

Sob essa perspectiva, concentraremos olhares no exame dessas análises, com o intuito de aprofundar o debate em torno da necessidade de revisão na estratégia fiscal envolvendo recorrentes programas de refinanciamento de débitos, tendo em vista que tal fator pode ser apontado como uma das causas da elisão e evasão fiscal e, por conseguinte, contribuir para o crescimento do *tax gap* brasileiro.

Para uma melhor compreensão das pesquisas apresentadas a seguir, cumpre esclarecer, em breve síntese, a diferenciação de determinados conceitos relacionados a condutas do contribuinte perante o sistema tributário, como sonegação fiscal, informalidade, evasão e elisão fiscal.

Elidie Palma Bifano (2016, p. 439) define sonegação fiscal como: “a ação ou omissão dolosa com o objetivo de furtar-se alguém ao pagamento, total ou parcial, de tributo”. O crime de sonegação encontra-se regulado pela Lei nº 8.137/1990 (crime contra a ordem tributária), definido no art. 1º como aquele praticado com o intuito de suprimir ou reduzir tributo e seus acessórios mediante determinadas condutas especificadas nos incisos. As figuras da informalidade e sonegação se identificam na medida em que a informalidade corresponde à “decisão consciente de manter-se alguém à margem de lei em matéria tributária” (BIFANO, 2016, p. 445).

No critério de imputar ilicitude, muitas vezes é incluído, de forma genérica, o planejamento tributário realizado através de institutos autorizados em lei, em que o negócio eleito tem encargo tributário definitivamente menor. Esse tipo de economia tributária legítima é conhecida como elisão fiscal.

Elisão e evasão fiscal, como esclarece Hermes Marcelo Huck apud Bifano (2016, p. 446), possuem em comum a propriedade de serem técnicas de insubmissão ao comando da norma tributária. Nesse sentido, ambas almejam evitar ou reduzir o montante de tributo, todavia apenas na evasão isso é realizado à revelia da lei.

Douglas Yamashita apud Bifano (2016, p. 446) distingue os dois institutos: enquanto a elisão fiscal corresponde à conduta lícita destinada a reduzir ou eliminar o ônus fiscal, a evasão fiscal consiste na conduta ilícita que busca diminuir ou eliminar o ônus fiscal incluído, além da fraude comum e da simulação, o abuso de direito e a fraude a lei (institutos advindos do Direito privado).

Considerando que é permitido ao contribuinte, valendo-se dos instrumentos legais adequados, reduzir ou evitar o pagamento de tributos, Bifano (2016, p. 448) pondera que:

a redução e a supressão enquadradas na figura da elisão fiscal não se enquadram como uso da informalidade ou como sonegação, cabendo-lhe importante função na realização de negócios sociais. Todavia, a evasão, como conduta ilícita, à margem da lei, é recurso à informalidade no conceito que aqui foi adotado, podendo caracterizar-se como sonegação se houver o enquadramento nos tipos legais assim descritos.

Como já mencionado nos capítulos anteriores, cabe frisar a distinção entre o planejamento tributário/elisão eficaz (*tax avoidance*) e os meios ilegais de não pagamento de tributos (*tax evasion*/planejamento ilícito).²⁵⁴ Nesse contexto, considera-se que o planejamento tributário, ainda que lícito, figura como elemento do *tax gap*.

5.2.1.1. Impacto dos reiterados parcelamentos sobre a arrecadação induzida

Ao analisar informações dos programas de parcelamento especial contidas nos sistemas gerenciais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), Faber e Silva (2016) passam a questionar a eficácia do instituto como instrumento de recuperação do crédito tributário e diminuição da litigância administrativa e judicial (como expressos nas respectivas legislações).

Como já visto, uma pesquisa da OCDE (2014) realizou um estudo comparativo entre os parcelamentos tributários de 26 países. Constatou-se que enquanto na grande maioria dos países o período máximo de parcelamento é de 12 ou 24 meses, no Brasil a realidade é completamente diferente: os parcelamentos contam com prazos que variam de 60 meses a 180 meses, podendo inclusive haver parcelamentos sem limite de prazo, que se estendem por décadas.

Nesse contexto, os autores levantaram a hipótese de que os agentes econômicos, na perspectiva de surgimento de novos parcelamentos, esperam para aderir ao próximo programa, utilizando-os como instrumento de postergação no pagamento dos tributos, com a redução dos impactos da tributação em seus custos. Ainda de acordo com os pesquisadores, tal dinâmica pode implicar um ambiente de concorrência desigual (contribuintes adimplentes *versus* contribuintes inadimplentes contumazes).

O estudo capitaneado por Faber e Silva (2016) analisou a trajetória do comportamento arrecadatário induzido, selecionando uma amostra de 4.979 empresas que estiveram em regime

²⁵⁴ Para alguns autores, tais questões devem ser tratadas separadamente para fins de aferição do *tax gap* de um sistema tributário. Para outros, os planejamentos não deveriam compor o *tax gap* se estiverem baseados na lei; todavia, caso estejam à sua margem, devem ser considerados como ilícitos e, portanto, compor o cálculo do *tax gap*, tendo em vista que são eventos não declarados ou declarados a menor pelo contribuinte.

de acompanhamento diferenciado da RFB e que arrecadaram algum valor durante os anos de 2000 a 2015, dividindo as empresas em dois grupos:

- (i) grupo de teste, abrangendo aquelas empresas que aderiram a algum tipo de parcelamento durante esse período;
- (ii) grupo de controle, formado por empresas que não aderiram a nenhum programa de parcelamento durante o período.

Em seguida, calcularam a arrecadação induzida anual desses contribuintes, ficando de fora a arrecadação advinda do próprio parcelamento e as respectivas multas provenientes de lançamentos de ofício. De acordo com a pesquisa, a diferença no comportamento arrecadatário pode ser atribuída, entre outros fatores, à opção dos agentes em participar ou não de programas de parcelamento. Em outras palavras, empresas optantes dos parcelamentos deixam de pagar os tributos de forma induzida, obtendo, por conseguinte, aumento de receitas, posto que parte desse lucro deveria ser destinado ao pagamento de obrigações tributárias.

Tais programas, segundo a pesquisa, possibilitam uma melhoria financeira às empresas, com a diminuição dos riscos em função do lançamento reiterado de parcelamentos especiais com descontos de multas e juros. Na visão dos autores, existe a aceitação social da evasão fiscal, o que torna a prática ainda mais frequente. Em meio a esse cenário, o agente racional é influenciado a empregar a evasão ou, até mesmo, a sonegação fiscal como auxílio à sua busca pela geração de lucros (FABER; SILVA, 2016).

O estudo lastreia-se em análises econômicas, utilizando ferramentas disponibilizadas pela econometria para confirmar de modo empírico a hipótese trazida. A econometria compreende a aplicação de métodos matemáticos e estatísticos a problemas de economia, com a combinação de conhecimentos de três áreas científicas: Economia, Matemática e Estatística, objetivando estimar, da forma mais precisa possível, uma relação de dependência entre as variáveis de interesse.²⁵⁵

Nesse diapasão, a pesquisa contou com a conjugação de três variáveis:

- (i) a trajetória da arrecadação tributária induzida, nos biênios anteriores e posteriores ao parcelamento da Lei nº 11.941/09 (“Refis da Crise”);
- (ii) a receita bruta das empresas, nos biênios anteriores e posteriores ao parcelamento;

²⁵⁵ Cf. HOFFMANN, Rodolfo. **Análise de regressão**: uma introdução à econometria. Piracicaba: ESALQ/USP, 2015. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/bitstream/handle/BDPI/48616/REGRESS.pdf?sequence=5>. Acesso em: 20 mar. 2020.

(iii) a decisão em aderir, ou não, ao programa de parcelamento.

Não obstante os autores terem se utilizado de métodos empíricos, o que confere ao trabalho maior credibilidade e precisão na validação de sua hipótese, faz-se adequado levantar algumas considerações, como o número de variáveis utilizadas no estudo, bem como o alcance obtido no estudo. O primeiro ponto versa sobre a visão e a experiência profissional dos pesquisadores. Vale destacar que ambos os pesquisadores exercem a função de Auditores Fiscais da Receita Federal, tendo acesso e conhecimento tão somente às informações disponíveis nos sistemas gerenciais desse órgão. Entende-se que o estudo se concentra em um olhar fiscal, ou seja, em uma visão da Administração Fiscal sobre o comportamento arrecadatário das empresas (no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias). Nesse contexto, foram examinados, tão somente, dados e informações contidos nos sistemas gerenciais da Secretaria da RFB.

Nesse tocante, cabe ressaltar que os autores tiveram como limitantes o fato de não terem acesso a especificidades e motivações quanto à tomada de decisão nas companhias analisadas, visto que não estão inseridos dentro do ambiente empresarial (não possuindo relação profissional com as organizações). Outra ponderação se refere ao modelo teórico utilizado na pesquisa. Trata-se do Modelo Econômico Racional (Economia do Crime), que tem origem na Teoria da Utilidade Esperada. Nessa perspectiva, apenas dois fatores influenciam o processo decisório dos contribuintes: a chance de ser alvo de auditorias e o valor das penalidades (no caso de autuação fiscal).

Como já debatido, há dois modelos que procuram explicar (possivelmente de maneira complementar) as motivações por trás da tomada de decisão dos contribuintes: o Modelo Econômico (Economia do Crime) e o Modelo Não Econômico (*Slippery Slope*).²⁵⁶ O primeiro tem sido objeto de críticas, pois experimentos de base empírica têm demonstrado que um grande número de contribuintes paga seus tributos independentemente de incentivos financeiros. Desse modo, existem diversos fatores (além do econômico), que influenciam a tomada de decisão pelos contribuintes (como o fator psicológico, o social, o moral, o efeito manada, etc.). Observa-se que os indivíduos nem sempre são racionais, oportunistas, orientados por resultados financeiros.

No campo tributário, a legislação é ambígua, complexa e sofre mudanças constantes, podendo ser infringida de forma intencional ou não. Nesse tocante, como anota

²⁵⁶ Esses modelos foram analisados de forma mais detalhada no Capítulo 2, “*Tax Gap*”.

BRAITHWAITE (2013), há duas dimensões de análise da reação dos contribuintes: uma de viés comportamental referente ao cumprimento de obrigações tributárias, e outra relacionada à avaliação que indivíduos e grupos fazem das autoridades fiscais e dos sistemas tributários.

Alm e Torgler (2011) demonstraram que a aplicação do modelo teórico racional tradicional da utilidade esperada – segundo o qual a conformidade tributária é função apenas da renda, da alíquota tributária, da probabilidade de fiscalização e da penalidade tributária – mostra que o nível de conformidade esperado seria muito menor do que o observado na realidade ou que a aversão ao risco dos contribuintes seria significativamente mais alta que o normal. Nesse contexto, o modelo teórico racional não seria suficiente para explicar o motivo pelo qual os contribuintes pagam ou não seus tributos.²⁵⁷

Com efeito, apesar da relevância das variáveis escolhidas para a pesquisa, a combinação dos três fatores²⁵⁸ relacionados podem não exaurir uma compreensão mais profunda e detalhada sobre as diversas razões pelas quais companhias não têm adimplindo suas obrigações tributárias (tanto as originárias, quanto aquelas provenientes de parcelamentos). De certo, o ambiente empresarial contempla, além das informações utilizadas na pesquisa, outras variáveis que importam na tomada de decisão dos contribuintes e impactam as motivações para o pagamento dos tributos, conferindo uma maior complexidade a este cenário.

Na busca em ampliar o debate e os resultados, foram aqui elencadas algumas variáveis que não estiveram presentes no estudo de FABER e SILVA (2016), como: o setor produtivo, seu papel estratégico no PIB (indústria, serviços, construção civil, tecnologia e outros), suas especificidades; os ramos de atividade industrial (como indústrias de bens de capital e indústrias de bens de consumo); o ambiente macroeconômico, ciclos econômicos, relação dívida/PIB; as ameaças externas, naturais/biológicas/ sanitárias; a utilização de mão de obra e o número de empregos gerados por determinada empresa; o pagamento de dividendos e participação nos lucros; o acesso ao crédito para o setor produtivo; a taxa de investimento e o grau de inovação; se essas empresas tiveram acesso a outros benefícios fiscais, como os incentivos (ISS, ICMS, IPTU, etc.).

²⁵⁷ Alm e Torgler (2011) propõem a extensão desse modelo através da Economia Comportamental, da ética, das normas sociais e da Teoria da Prospecção para alcançar resultados mais próximos à realidade.

²⁵⁸ Quais sejam: (i) a trajetória da arrecadação tributária induzida, nos biênios anteriores e posteriores ao parcelamento da Lei nº 11.941/09; (ii) a receita bruta das empresas, nos biênios anteriores e posteriores ao parcelamento; e (iii) a decisão em aderir, ou não, ao programa de parcelamento.

Apesar de o setor de acompanhamento diferenciado da Receita Federal²⁵⁹ dispor de outras variáveis e informações para análise de comportamento e arrecadação dos contribuintes analisados na pesquisa, esse conjunto de dados não foi utilizado em sua integralidade na presente pesquisa.

Pode-se perceber que o mundo dos negócios orbita em um cenário complexo e mutante mergulhado em diversas variáveis. Tais fatores se relacionam e impactam direta ou indiretamente a tomada de decisão do empresário quanto à destinação dos diversos recursos. Cumpre frisar, também, que empresas com incremento de arrecadação e de receita bruta superiores a 50%, chamadas de “fora da curva” (*outliers*), ficaram de fora da pesquisa.

Outro aspecto que não foi objeto de análise diz respeito ao perfil das empresas que foram escolhidas para a avaliação: aquelas sujeitas ao sistema de acompanhamento diferenciado da RFB,²⁶⁰ isto é, empresas brasileiras de grande porte – quanto à receita bruta, arrecadação de tributos e passivo tributário.

Além disso, a pesquisa deixou de fora um outro universo formado por pequenas e médias empresas (MPEs), cujas informações seriam de grande valor para uma melhor compreensão do tema, dado o impacto social que esses atores proporcionam ao país, no tocante à geração de emprego e renda local.

Também não foram objeto da pesquisa os efeitos cumulativos, ou seja, a análise das empresas optantes por mais de um programa de parcelamento. Vale lembrar que entre as empresas optantes pelo parcelamento reaberto em 2013 (3.410 empresas), 70,14% delas (2.392) já haviam optado pelo parcelamento de 2009 – um percentual considerável que não foi examinado neste estudo.

²⁵⁹ O setor conta com uma análise mais detalhada do comportamento dos contribuintes, inclusive com a divisão por grupo econômico, com variáveis de massa salarial, passivo tributário e receita bruta. Receita Bruta acima de R\$ 200 milhões em 2016; ou Massa Salarial acima de R\$ 65 milhões em 2016; ou Débito Declarado em DCTF acima de R\$ 25 milhões em 2016; ou Débito Declarado em GFIP acima de R\$ 25 milhões em 2016.

²⁶⁰ O acompanhamento diferenciado ou especial decorre da relevância das Pessoas Físicas e Jurídicas que, em conjunto, são responsáveis por aproximadamente 60% da arrecadação federal. Ao se considerar a arrecadação das empresas, com situação cadastral baixada, que serão acompanhadas por meio de suas sucessoras a participação na arrecadação federal sobe para 67%. Tais contribuintes terão seu comportamento econômico-tributário, em especial sua arrecadação, permanentemente monitorado por auditores-fiscais especializados.

De acordo com a Portaria RFB nº 3.311/2017, para o ano de 2018 os parâmetros de definição das Pessoas Jurídicas Diferenciadas são, entre outros: Receita Bruta acima de R\$ 200 milhões em 2016; ou Massa Salarial acima de R\$ 65 milhões em 2016; ou Débito Declarado em DCTF acima de R\$ 25 milhões em 2016; ou Débito Declarado em GFIP acima de R\$25 milhões em 2016.

5.2.1.2. Análise financeira das percepções de risco

Em sua apresentação, Carmine Rullo (2018)²⁶¹ utilizou conceitos e fórmulas financeiras – capitalização simples dos juros e capitalização composta dos juros – como ferramentas para análise financeira das percepções de risco pelos agentes econômicos, tendo como foco o cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes.

De acordo com Rullo (2018), a dívida, em uma Capitalização Simples dos Juros, cresce de forma linear, ou seja, os juros incidem apenas sobre o montante principal. É o que se pode inferir do exame da Tabela 3 a seguir:

Tabela 3 – Empréstimo de \$1.000,00 pelo prazo de 5 anos, pagando-se juros simples de 10% ao ano

Ano	Saldo no início de cada ano (\$)	Juros apurados para cada ano (\$)	Saldo devedor ao final de cada ano (\$)
Início do 1º ano	-	-	1.000,00
Fim do 1º ano	1.000,00	$0,10 \times 1.000,00 = 100,00$	1.100,00
Fim do 2º ano	1.100,00	$0,10 \times 1.000,00 = 100,00$	1.200,00
Fim do 3º ano	1.200,00	$0,10 \times 1.000,00 = 100,00$	1.300,00
Fim do 4º ano	1.300,00	$0,10 \times 1.000,00 = 100,00$	1.400,00
Fim do 5º ano	1.400,00	$0,10 \times 1.000,00 = 100,00$	1.500,00

Fonte: Rullo (2018). Elaboração própria.

Cumprе frisar que a maioria das causas jurídicas são capitalizadas por juros simples, incluindo-se nesse rol, questões relacionadas aos tributos. Como se depreende da leitura dos artigos 165, *caput*, e 167, *caput* e parágrafo único, do CTN, que tratam do pagamento indevido, o sujeito passivo com direito a restituição total ou parcial do tributo (ao final do ano) irá receber o montante por juros simples:

Art. 165 – O sujeito passivo tem direito, [...] à restituição total ou parcial do tributo [...]

Art. 167 – A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias [...].

Parágrafo Único – A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar. (BRASIL, 1966).

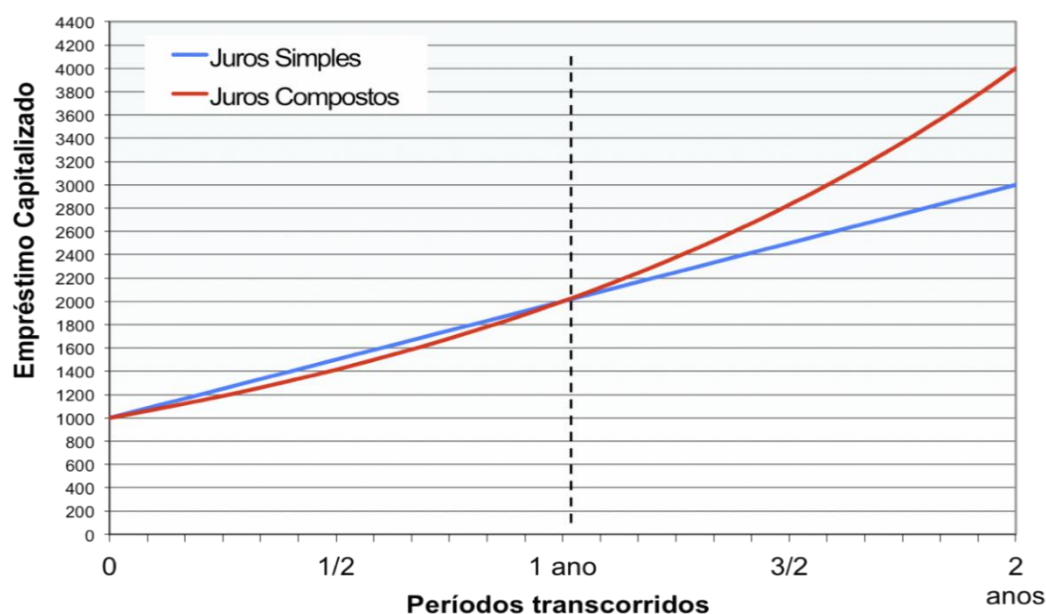
Nota-se que o CTN também estabelece que a cobrança de tributos em geral (tanto para União, quanto para estados e municípios) deverá ocorrer por juros não capitalizáveis (juros simples), a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva. Como o estado devolve dinheiro não capitalizado ao contribuinte, o autor ressalta que por uma questão de isonomia, o sistema

²⁶¹ Informações verbais. RULLO, Carmine. Uma análise financeira da percepção de risco. In: **Palestra ministrada à turma do Mestrado Profissional em Direito Tributário, da Escola de Direito da FGV**, São Paulo, 26 nov. 2018.

de cobrança de tributos também deve se operar por juros não capitalizados. Significa dizer que incidirão juros não capitalizados sobre aqueles tributos que não foram pagos em suas datas de vencimento.

Ao seu turno, na capitalização composta, os juros incidirão sobre o montante principal somado aos períodos anteriores, sendo estes integrados ao valor do capital. Nessa hipótese, o comportamento financeiro será exponencial, ou seja, para uma mesma taxa de juros a dívida crescerá de forma exponencial; desse modo, cresce a uma velocidade maior.

Gráfico 4 – Capitalização simples *versus* capitalização composta



Fonte: Rullo (2018).

Como aponta o Gráfico 4, na capitalização simples o crescimento do montante ocorre de forma linear, enquanto na capitalização composta o crescimento se dá de forma exponencial. A partir dessas premissas, Rullo (2018) destaca que se o agente econômico pretende aplicar dinheiro no mercado financeiro, a escolha mais rentável seria uma aplicação por juros compostos; todavia, se busca algum financiamento, a escolha mais interessante seria a opção por juros simples.

Significa dizer que, se por um lado o tributo está sendo cobrado com juros simples, do outro, a aplicação monetária (mercado financeiro) está rendendo ao agente via juros compostos. A partir desta análise, o autor destaca a distorção existente no Sistema Tributário brasileiro.

A pesquisa indica que é mais vantajoso para o contribuinte ter uma dívida tributária cobrada por juros simples e uma aplicação financeira capitalizada por juros compostos.²⁶² Sob essa perspectiva, tendo em vista que a dinâmica do mercado financeiro funciona com capitalização composta de juros, se o contribuinte puder pagar depois em juros simples, por que ele se disporia a pagar em juros compostos? Nesse sentido, Rullo (2018) sustenta que, em última análise, a decisão do investidor será baseada em razões financeiras.²⁶³ Logo, sua decisão será motivada pela opção com o melhor custo-benefício.

Nessa perspectiva, o autor examina duas hipóteses: enquanto os tributos federais são cobrados por juros Selic, mas de forma simples (não capitalizada), o Tesouro Direto (Selic) por sua vez, trata-se de uma aplicação conservadora, com risco baixo e rendimento a juros capitalizados (compostos).

Tomando por base um perfil bastante conservador de investidor, Rullo (2018) passa a comparar a taxa Selic capitalizada com a taxa Selic não capitalizada.²⁶⁴ Com efeito, a dívida cobrada por juros simples (Selic) não é encontrada no mercado financeiro, mas tão somente no passivo tributário. Comparando a taxa Selic de janeiro de 2000 a outubro de 2018, a diferença entre os percentuais nesses 18 anos se mostra abissal. Nesse contexto, quem opera no mercado financeiro pega dinheiro emprestado numa curva (taxa Selic não capitalizada) e remunera na outra (capitalizada). Conforme o autor, tal situação fornece uma clara distorção.

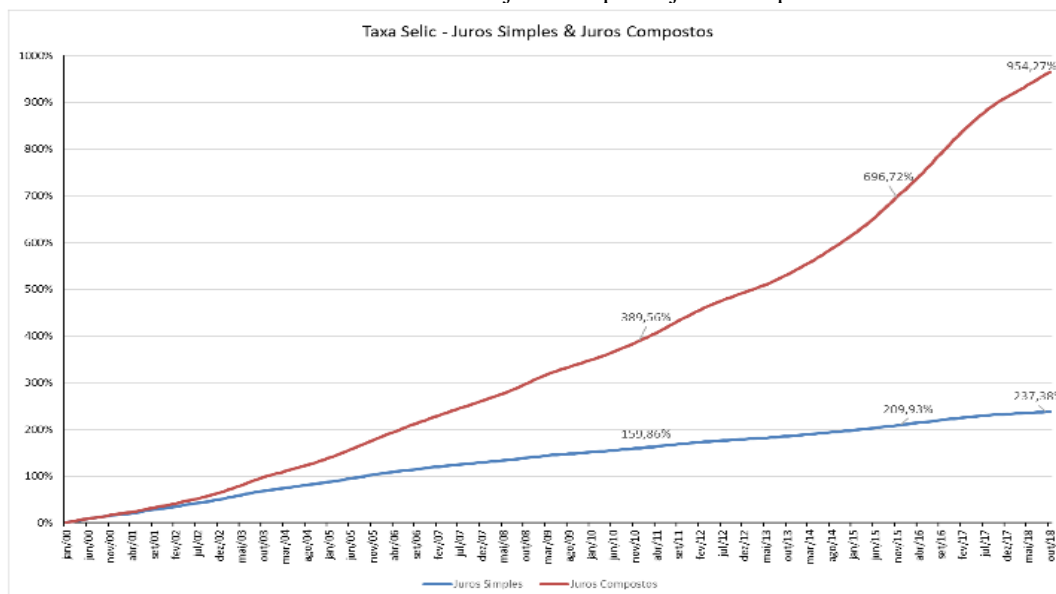
Nessa senda, Rullo (2018) aponta que os bancos e fundos de investimento se financiam com a receita que deveria se destinar ao pagamento de tributos.²⁶⁵ Como se pode observar no Gráfico 5 a seguir, o governo cobra tributos na linha azul e remunera (Tesouro) na linha vermelha (compostos); por sua vez, o agente econômico pega o dinheiro emprestado numa curva (Selic – juros simples) e remunera na outra (Selic – juros compostos).

²⁶² A taxa da poupança rende, em média, 6% ao ano (taxa nominal), em 12 meses. Nominal porque não é a taxa real, a verdadeira é capitalizada com taxa de juros de 0,5% ao mês.

²⁶³ Segundo o autor, coloca-se de lado, em sua análise, questões éticas, morais e de princípio.

²⁶⁴ O autor aponta que a taxa Selic existe desde 1999. A taxa efetiva é de 34% no período, se ela fosse Capitalizada seria de 29,48%.

²⁶⁵ Se o indivíduo quiser comprar ações, estará correndo um risco bem maior.

Gráfico 5 – Taxa Selic – juros simples e juros compostos

Fonte: Rullo (2018).

Passa-se agora à análise da multa em âmbito tributário. No campo da sanção tributária, podem ocorrer três tipos de multas (QUARESMA, 2018). O primeiro tipo de multa é a moratória, que é indenizatória ou reparadora e tem caráter de sanção civil, aplicada apenas à obrigação principal. O segundo, a multa de ofício, aplicada quando a autoridade fiscal lança de ofício o crédito tributário não declarado e recolhido pelo sujeito passivo. Esta pode ser agravada, no caso de reincidência e não atendimento à intimação da autoridade fiscal e/ou qualificada, quando o fiscal entender que houve fraude, simulação ou dolo.²⁶⁶ Existe, ainda, um terceiro tipo, a multa isolada, aplicada na hipótese de descumprimento de obrigações acessórias ou no caso de declarações inexatas ou incorretas.

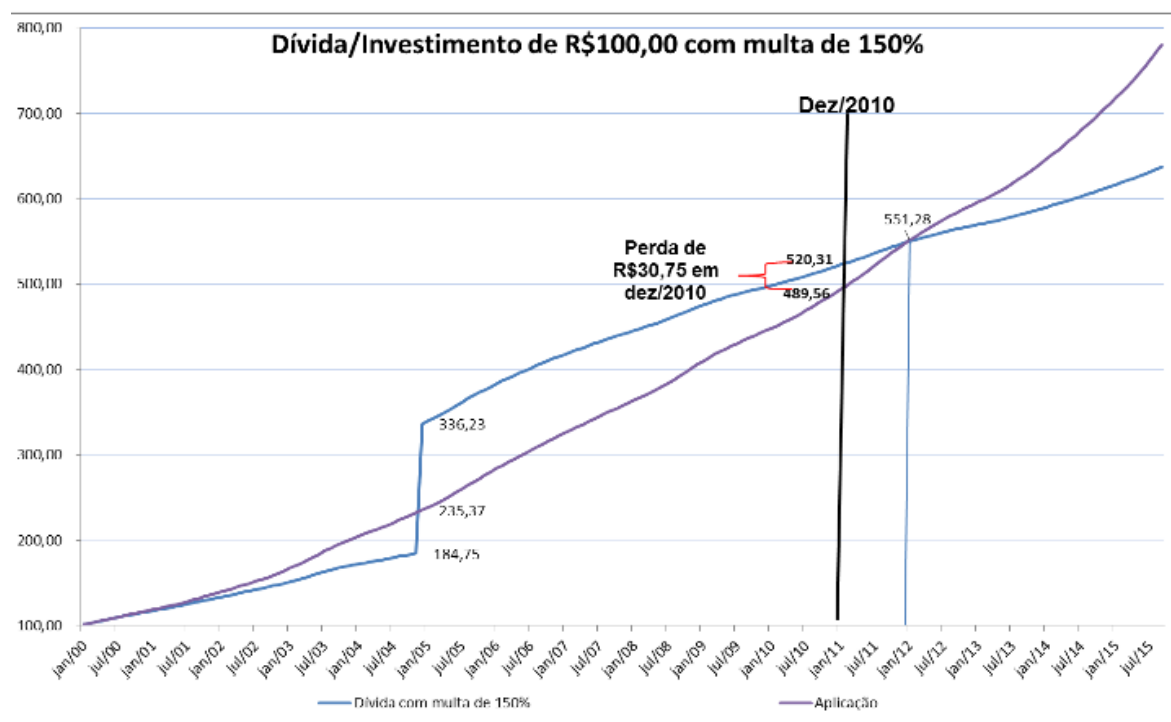
Diante disso, o autor constata que os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) julgados em 2014 referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1997 a 2007, ou seja, reportam-se a fatos com exigibilidade ainda suspensa, ocorridos entre 7 e 17 anos. A depender do auto de infração, essa multa poderá ser maior ou menor.²⁶⁷

²⁶⁶ A atual metodologia aplicável às multas federais, nos termos do art. 44, da Lei nº 9.430/96, prevê penalidades bastante agressivas. A multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do débito pode, inclusive, ser majorada para 150% (cento e cinquenta por cento), quando comprovada falsidade ou fraude, e ser, ainda, respectivamente, de 112,5% (cento e doze e meio por cento) ou 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), em casos de ser constatado embarço à fiscalização.

²⁶⁷ Geralmente, autos importantes, de grande valor, terminam morrendo mais rápido; já autos de baixo valor permanecem de forma mais lenta.

Sob essa perspectiva, Rullo (2018) desenha uma situação hipotética, “criando” uma dívida tributária (a partir do não pagamento do tributo). Em seguida, passa a avaliar a vantagem e a desvantagem do não pagamento: vantagem – há chance de não ser fiscalizado (logo, aumentaria a rentabilidade); desvantagem – se for fiscalizado, será aplicada multa de ofício (75% ou de 150% para tributos federais), com cobrança de juros Selic, não capitalizados.²⁶⁸

Gráfico 6 – Aplicação conservadora – juros Selic e dívida de 150%



Como pode-se observar no Gráfico 6, nos anos 2000, a taxa de juros estava bem baixa. A multa de 150% criou um passivo novo – de 184,75 para 336,23 (incidindo sobre ela os juros Selic). Nos últimos anos, percebe-se uma elevação considerável na taxa de juros. Importante frisar que o comparativo se dá numa linha de aplicação conservadora (portanto, capitalização com juros Selic).

Entretanto, como pondera o autor, o agente econômico geralmente não possui esse perfil conservador de investidor, trazido na hipótese acima; ele está acostumado a correr riscos diariamente em sua atividade econômica. Desse modo, o investidor provavelmente não irá

²⁶⁸ Talvez tenham honorários advocatícios.

escolher uma aplicação conservadora (com juros Selic), tenderá para uma aplicação com perfil mais arrojado e com maior possibilidade de multiplicar o capital.

Para tomar decisões financeiras (onde investir seus recursos), em especial para as mais técnicas, as empresas contam com alguns parâmetros de apoio. Os indicadores de desempenho representam um desses instrumentos; quando se fala em analisar o custo de oportunidade, o principal deles é o *Return on Equity* (ROE). Este corresponde a uma das principais informações para os donos do negócio, pois indica o quanto a empresa gera de retorno financeiro para o dinheiro que o acionista aplica na organização (MENGATTO, 2016).

Nesses termos, o Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RsPL) ou, no jargão das finanças, ROE é um indicador financeiro que se refere em percentual a quanto uma empresa está gerando de retorno para o capital próprio investido (dinheiro dos acionistas) (MENGATTO, 2016).

Feitos os esclarecimentos conceituais, Rullo (2018) levanta duas hipóteses. Na primeira, o retorno sobre o patrimônio líquido – ROE é de 30%. Isso significa que os sócios estão investindo 100% do seu capital, para ter 30% de retorno.²⁶⁹ Na segunda, os sócios colocam 40% de capital próprio e pegam 60% de capital emprestado.²⁷⁰

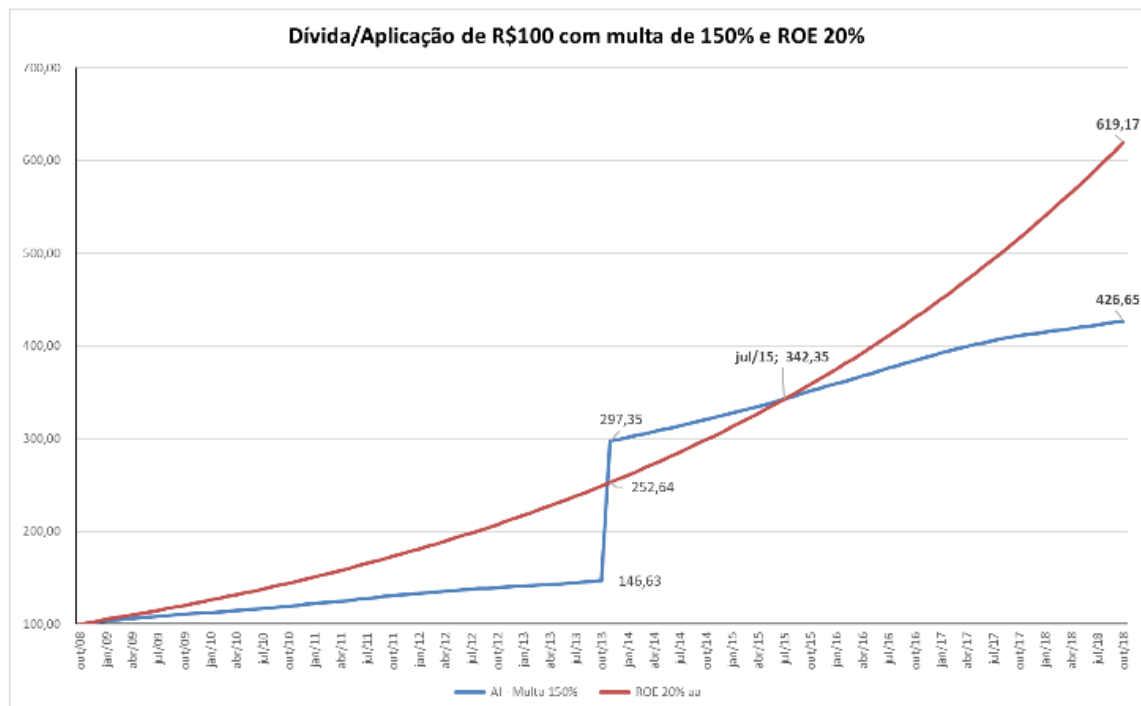
Analisando as hipóteses, o autor sugere que os agentes econômicos certamente optarão pela segunda situação, uma vez que, nesse caso, os sócios pegam o dinheiro emprestado de terceiro a juros não capitalizados e aplicam em seu negócio com retorno a juros capitalizados; ou seja, investiram menos e ganharam mais.²⁷¹

Para Rullo (2018), se os juros na cobrança dos tributos fossem capitalizados, a multa não precisaria ser tão elevada. Nesse contexto, se a regra do “jogo tributário” fosse igual à regra do mercado, a multa não precisaria ser de 75% ou 150%. Como indica o Gráfico 7 a seguir, a curva de crescimento do ROE (20%) ultrapassa o valor da dívida tributária dentro de um período de 07 anos (com incidência da multa de 150%), devido ao seu crescimento exponencial. Mesmo com a incidência da multa agravada, que majora o valor do montante tributário, ultrapassando o valor do rendimento no ano de 2013, o rendimento por ROE supera a dívida tributária no ano de 2015 e vai se distanciando daquela com o passar do tempo.

²⁶⁹ Na hipótese de a empresa aplicar seu capital no próprio negócio (primeiro exemplo), presume-se que ela possua um negócio lucrativo. Uma empresa pode ter altos e baixos, mas estamos tratando de um perfil arrojado.

²⁷⁰ Nesse caso, aparece uma nova despesa que são os juros.

²⁷¹ Por tal razão, Rullo entende que não faz sentido o Estado cobrar tributos com juros não capitalizados.

Gráfico 7 – ROE de 20% e dívida/aplicação com multa de 150%

Fonte: Rullo (2018).

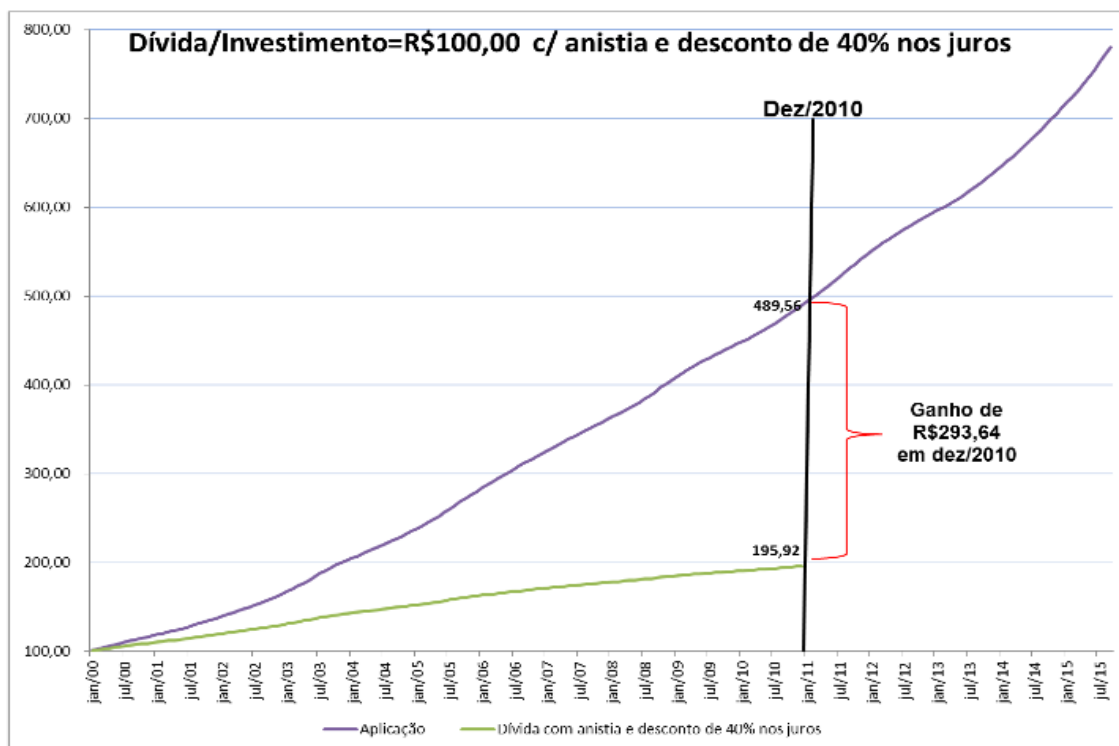
Em face do exposto, o autor faz as seguintes considerações: incidindo-se juros simples na cobrança de tributos, a percepção de risco é nula na hipótese de incidência de multa de ofício de 75%. No caso da multa de ofício de 150% (como no Gráfico 7), a percepção de risco ainda é bem pequena, pois basta o contribuinte conseguir mais um ano no prazo de julgamento do processo para que ela se torne nula.²⁷²

Assim, ao se adotar alguma estratégia para postergar o pagamento de tributos, mesmo sem sustentação da tese jurídica no tempo, o autor entende que, de uma perspectiva financeira, não há qualquer percepção de risco que desestime o contribuinte a adotá-la.

Sob essa perspectiva, Rullo (2018) indica outras vantagens na postergação dos pagamentos de tributos com a utilização da via contenciosa (administrativa e/ou judicial): (i) vitória parcial ou total da tese de planejamento nas esferas administrativas; (ii) desagravamento da multa de 150% para 75% no auto de infração; e (iii) programas de refinanciamento de dívida que, via de regra, englobam anistia da multa e desconto de 40% nos juros. Observe o Gráfico 8 a seguir.

²⁷² Como aponta o autor, considerando o tempo médio de duração das disputas judiciais tributárias, esse resultado é facilmente obtido com a utilização da via judicial pelo contribuinte.

Gráfico 8 – Relação entre aplicação financeira conservadora e dívida com anistia da multa e desconto de 40% nos juros



Fonte: Rullo (2018).

Ao final da exposição, Rullo (2018) apresenta os resultados de sua pesquisa, com vistas a qualificar seu entendimento acerca das distorções presentes no atual modelo financeiro de capitalização de juros utilizados na cobrança de tributos (capitalização simples) em âmbito federal no Brasil.

Cumprir tecer breves comentários acerca da pesquisa acessada. O estudo de Rullo (2018) concebe um cenário bastante favorável às empresas, sem a presença de ameaças externas e/ou internas, sem intempéries. Nesse contexto, diversas variáveis que permeiam o mundo corporativo parecem ter ficado de fora da presente análise, tais como: turbulências e ciclos econômicos, aspectos concorrenciais, questões específicas dos diversos ramos empresariais e ligadas à tecnologia e disrupção, custos de transação, realidade de fluxo de caixa, dentre outras.

Com efeito, o cenário econômico e regulatório brasileiro se mostra bastante complexo, além de contar com diversos obstáculos e barreiras ao empreendedorismo,²⁷³ tornando a

²⁷³ Cenário quase antagônico a um ambiente *bussiness friendly*, perceptível em alguns países desenvolvidos. Singapura, por exemplo, busca fomentar um ambiente *bussiness friendly* às organizações que se estabelecerem lá.

sobrevivência do empresário uma tarefa notadamente árdua.²⁷⁴ Assim, em contraponto, defende-se aqui que tais fatores, característicos do ambiente empresarial brasileiro, deveriam ter sido considerados na análise de percepção de risco dos contribuintes.

Além disso, há um aspecto importante na tomada de decisão pelos contribuintes que diz respeito a razões que vão além daquelas exclusivamente de cunho financeiro, baseadas em um modelo econômico.²⁷⁵ Outros fatores podem influenciar a tomada de decisão pelos contribuintes, tais como: o psicológico, o social, o moral, etc. Observa-se que os indivíduos nem sempre são orientados por resultados financeiros.²⁷⁶

Alguns estudiosos defendem que há espaço e ganhos quando o Fisco se afasta do paradigma do crime para, então, enxergar o contribuinte como seu cliente,²⁷⁷ entendendo-o além da perspectiva puramente econômica e sob uma diversidade de ações focadas na motivação da conformidade tributária.²⁷⁸ Como já explanado anteriormente, o modelo econômico da utilidade esperada não seria suficiente para explicar o motivo pelo qual os contribuintes deixam de pagar seus tributos. Segundo Alm e Torgler (2011), esse modelo deve ser expandido através da Economia Comportamental, da ética, das normas sociais para que se alcance resultados mais próximos da realidade.

Ademais, a presente análise parece ter se concentrado em empresas sujeitas ao sistema de acompanhamento diferenciado da Receita Federal do Brasil; logo, foram examinadas companhias de grande porte, podendo não refletir a realidade empresarial brasileira, composta, em sua esmagadora maioria, por pequenas e médias empresas²⁷⁹ (que ficaram de fora da presente análise).

Os trabalhos examinados até aqui, indicam que peculiaridades do ambiente tributário impactam a conformidade fiscal e abrem espaço para comportamentos distorcidos (como a

²⁷⁴ Segundo o relatório *Doing Business 2018* (BANCO MUNDIAL, 2018), o Brasil ocupava a 125ª posição, indicando que, em média, as empresas brasileiras gastam cerca de 1.958 horas por ano para calcular e pagar impostos.

²⁷⁵ Já explanado com detalhes nas seções anteriores.

²⁷⁶ Sob essa perspectiva, o modelo não econômico distingue conformidade tributária voluntária de conformidade tributária forçada, com base em dois parâmetros de relação entre as autoridades fiscais e os contribuintes, respectivamente: confiança e poder (MUEHLBACHER et al., 2011). Significa dizer que o grau de poder ou coação atribuído pelos contribuintes às autoridades informa o nível de conformidade forçada, enquanto o grau de confiança informa o nível de conformidade voluntária (ALM, 2012).

²⁷⁷ O artigo *Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour*, de James Alm et al (2012), enfatiza essa mudança de compreensão ao comentar que os governos e as autoridades deixam de ser enxergados como órgãos superiores, passando a ser vistos como servidores dos cidadãos, agentes do bem-estar da comunidade.

²⁷⁸ Acrescenta-se a essa nova visão uma outra realidade: o crescimento de uma “consciência fiscal”, denominada pela literatura estrangeira como *tax morale*.

²⁷⁹ As pequenas e médias empresas representam cerca de 97% do tecido empresarial brasileiro.

utilização recorrente de planejamentos tributários, com a postergação no pagamento de tributos) no tocante ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

5.2.2. Ambiente tributário brasileiro e comportamento dos contribuintes

No tocante à relação entre o ambiente tributário brasileiro e a tomada de decisão dos contribuintes, foram escolhidos dois estudos de base empírica, que sugerem que essas relações são positivas. O primeiro estudo avalia a relação custo-benefício quanto à prática de planejamento tributário pelas companhias e os principais motivos que contribuem para maximização da utilidade esperada²⁸⁰ por parte dos agentes econômicos. Como sugere o estudo, as características e as peculiaridades do atual ambiente tributário brasileiro contribuem para a maximização da utilidade esperada pelas companhias com a utilização de planejamentos tributários.

Nesse sentido, os reiterados parcelamentos especiais, assim como o tempo de duração dos processos tributários e o modo de atualização monetária dos juros nos tributos, figuram entre fatores que podem contribuir para aumentar a vantagem das empresas no ambiente de concorrência empresarial.

O segundo estudo aborda os incentivos fiscais e a relação dos mesmos com o financiamento das empresas, além de investigar como os incentivos fiscais interferem na política de financiamento das empresas. Dessa forma, examina o impacto da política de subvenções fiscais sobre os retornos das empresas e suas políticas de geração e destinação de valor (incentivos fiscais como fonte de financiamento das empresas).

Ambos os trabalhos procuram demonstrar como benefícios fiscais (pacotes de benefício fiscal, como reiterados parcelamentos e anistias)²⁸¹ e incentivos fiscais interferem na tomada de decisão das empresas. Nessa perspectiva, as pesquisas reunidas se conectam, na medida em que examinam como os agentes econômicos se utilizam de peculiaridades presentes no

²⁸⁰ Relação custo-benefício em realizar a prática de planejamento tributário.

²⁸¹ Os gestores públicos devem observar que os benefícios fiscais, como parcelamentos, remissões e anistias, favorecem uma pequena parcela da sociedade. A ampla maioria das entidades empresariais (92,2%) e das pessoas físicas com perfil relevante para fins de tributação (94,5%) não possuem qualquer débito inscrito em dívida ativa da União. A concessão reiterada de benefícios fiscais extremamente vantajosos, incluindo o perdão de dívida e o parcelamento a longo prazo, pode vir a estimular os 92,2% de empresas ativas e 94,5% das pessoas físicas com perfil de interesse para a tributação a inadimplirem suas obrigações fiscais correntes, à espera do próximo pacote de benefícios, desequilibrando o sistema arrecadatório nacional.

ambiente tributário para aumentar sua vantagem competitiva (seja através de financiamento, seja postergando pagamento de tributos por meio de planejamentos tributários etc.), acarretando um ambiente de concorrência desleal.²⁸²

5.2.2.1. Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa

Alexandre José Negrini Mattos (2017), em sua dissertação de mestrado para o curso de contabilidade da FEA/USP de Ribeirão Preto, examinou a relação custo-benefício para a tomada de decisão das empresas no tocante à realização de planejamento tributário, através de modelos econômicos e ferramentas econométricas. O autor destaca que mudanças na evidenciação de passivos contingentes fiscais foram reveladas a partir da adoção de normas internacionais de contabilidade no Brasil, podendo representar planejamentos tributários realizados pelas empresas nesse período.

O estudo em tela se propôs a responder à seguinte questão: a prática de planejamento tributário é ou não influenciada pela utilidade esperada do agente? Nesse contexto, Mattos (2017, p. 19) formulou três hipóteses:

Hipótese 1: a prática do planejamento tributário pelas empresas no Brasil é influenciada pela utilidade esperada que proporciona aos agentes;

Hipótese 2: regras mais rigorosas de governança corporativa mitigam a prática de planejamento tributário pelos agentes;

Hipótese 3: empresas com maior valor esperado de planejamento tributário possuem menor endividamento.

Um estudo realizado por Rezende (2015 apud MATTOS, 2017), tomado como referência para sua avaliação, indicou que passivos fiscais de 394 empresas brasileiras com ações listadas na Bolsa de Valores no ano de 2013 somaram R\$ 837 bilhões, representando aproximadamente metade da arrecadação tributária do Brasil naquele ano (R\$ 1,76 trilhão). Um cenário assombroso no tocante às finanças públicas.

²⁸² A concessão de benefícios fiscais a pessoas jurídicas deve levar em conta o impacto no mercado sob o ponto de vista concorrencial, visto que pode gerar desequilíbrios indesejados – concorrência desleal – em relação às empresas que cumprem suas obrigações fiscais em dia e, por conseguinte, possuem um custo operacional maior em relação às que deixam de quitar suas obrigações fiscais junto à União.

A pesquisa ora examinada adotou como base teórica o trabalho de Allingham e Sandmo (1972) (referenciado pelo estudo de Gary Becker, “Crime and Punishment: an economic approach”),²⁸³ e partiu da seguinte premissa: quando decidem por infringir, ou não, a lei, os indivíduos, pesando os custos e os benefícios de suas ações, buscam a maximização de sua utilidade esperada (conforme seus perfis de risco), comparando suas ações com o resultado que obteriam caso não o fizessem.²⁸⁴

Foram incorporadas a essa premissa características particulares do ambiente tributário brasileiro, como a correção monetária do crédito tributário e a limitação das multas, os reiterados parcelamentos especiais, a duração dos processos tributários – administrativos e judiciais – e a dificuldade de acesso ao crédito.

Identificou-se, ainda, que

regras mais restritas de governança corporativa tendem a reduzir o engajamento dos gestores em práticas de planejamento tributário, uma vez que esta variável apresentou relação negativa com o valor esperado do planejamento tributário (utilidade esperada do agente) (MATTOS, 2017, p. 97).

Além disso, pode-se concluir que o endividamento possui relação negativa com a utilidade esperada do planejamento tributário, partindo da inferência que as empresas se financiam com dinheiro que deveria ser destinado ao pagamento de tributos.

De acordo com a análise, o planejamento tributário se mostrou economicamente viável em diversos casos, compondo a estrutura da maior parte das empresas. Foram identificados os principais fatores que incentivavam sua realização:

- 1- Tempo médio de duração dos processos administrativos;
- 2- Tempo médio de duração dos processos judiciais;
- 3- Forma de correção monetária dos tributos;
- 4- Altas taxas de juros;
- 5- Limitação das penalidades;
- 6- Frequência dos Programas de Parcelamentos Especiais.

As evidências da pesquisa de Mattos (2017) sugerem que o valor presente do planejamento tributário é, em média, positivo e relevante, confirmando, portanto, sua primeira

²⁸³ A Economia do Crime (modelo econômico) procura explicar a tomada de decisão dos contribuintes através da maximização da utilidade esperada.

²⁸⁴ O modelo proposto equipara a utilidade esperada ao valor esperado. Acredita-se que a decisão sobre a prática do planejamento tributário apoia-se em uma análise de custos e benefícios, na qual o agente é neutro ao risco, e as chances de detecção são superestimadas.

hipótese. Dado o valor esperado positivo, o projeto “planejamento tributário” gera valor para a empresa, e o agente leva isso em conta na tomada de decisão, principalmente quando se refere a grandes empresas com gestores especializados e oportunidades diversificadas de planejamento tributário (MATTOS, 2017).

A forma da correção monetária do crédito tributário (capitalização simples), a demora dos julgamentos de processos administrativos e judiciais, a limitação das penalidades e os reiterados programas de anistia e parcelamentos tributários especiais são fatores que impactam diretamente a tomada de decisão dos agentes,²⁸⁵ com redução nos custos das punições, possibilitando a viabilidade econômica para a prática de planejamento tributário, mesmo nos casos de autuações pelo Poder Público.

Os testes e as simulações realizados para a expansão dos resultados indicaram que, na maioria dos casos, a variável governança mostrou-se negativa e fortemente relacionada ao valor presente do planejamento tributário, sugerindo que empresas com regras mais rígidas de governança possuem um menor valor esperado para a realização de planejamento tributário. Por sua vez, a variável “endividamento” mostrou-se negativa e vigorosamente correlacionada com o valor presente do planejamento tributário, podendo indicar que empresas utilizam tributos para financiar suas atividades.

Desse modo, é possível afirmar que as segunda e terceira hipóteses formuladas por Mattos (2017) também foram confirmadas pelos resultados de sua pesquisa. Ademais, o pesquisador trouxe um estudo das escolhas sobre o não pagamento de tributos, que se divide em duas linhas teóricas: teorias econômicas de *compliance* e teorias não econômicas.²⁸⁶

Com relação às causas e às consequências do planejamento tributário, chegou-se à conclusão de que a causa compreende o valor esperado resultante de tal prática. Já as consequências se dividem entre autuação e não autuação pelo Fisco. A tomada de decisão é impactada pela consequência alcançada.

²⁸⁵ A análise parte da premissa de que o ser humano seria racional (racionalidade limitada) e tomaria decisões baseado na utilidade esperada de suas ações e, ainda, que, na relação entre o principal e o agente envolvendo o assunto planejamento tributário, o agente seria neutro ao risco e seus interesses não seriam contrários. Por essa visão, a tomada de decisão sobre a prática de planejamento tributário basear-se-ia nos benefícios gerados, após uma análise de custos e benefícios.

²⁸⁶ A primeira linha é a das Teorias Econômicas de *compliance*, segundo a qual os contribuintes apostam na “loteria da auditoria”, fazendo cálculos das consequências econômicas das diferentes alternativas de observância da norma e probabilidades e consequências da detecção, para então escolher a alternativa que maximiza sua utilidade esperada. A segunda linha teórica assume que fatores psicológicos (incluindo preocupações éticas e morais) também são importantes, e, portanto, a observância legal ocorreria mesmo em casos de baixa probabilidade de auditorias pelo Fisco (TRIVEDI et al., 2005, p. 35 apud MATTOS, 2017).

Embora as análises em nível e logaritmos apresentem, muitas vezes, resultados diferentes, neste trabalho eles indicam que os menores custos do planejamento tributário, quando comparados aos custos de um financiamento não subsidiado obtido junto a instituições financeiras, favorecem aquela alternativa de financiamento pelas empresas brasileiras, podendo ser esse um dos grandes motivadores de tal prática.²⁸⁷

Vale lembrar que, segundo a Teoria das Finanças, as empresas devem demonstrar capacidade em produzir valor econômico para serem atraentes aos investidores e justificarem sua existência. Logo, o objetivo de qualquer empresa é maximizar riqueza (ASSAF NETO, 2014, apud MATTOS, 2017).

Os resultados verificados neste trabalho demonstram que a decisão pela prática ou não do planejamento tributário no ambiente corporativo é essencialmente baseada no valor esperado resultante dessas ações. Nesse sentido, Mattos (2017, p. 99):

principalmente as variáveis tempo de duração dos processos, forma de correção monetária dos tributos e constantes programas de parcelamentos especiais e anistia são propulsores dos possíveis resultados positivos, indicando possíveis caminhos a serem observados pela Administração Pública na construção de políticas antievasivas ou antielisivas.

Dessa forma, cabe aos Poderes Legislativo e Executivo dar novos contornos ao ambiente tributário brasileiro, no sentido de tornar mais claro e simples o sistema tributário, principalmente no tocante à quantidade e duração do contencioso fiscal, à forma de correção monetária dos tributos e aos constantes programas de parcelamentos especiais e anistias, de modo que a utilidade esperada dessa prática possa diminuir (custo-benefício da prática do planejamento tributário), com a utilização, de forma mais racional, dos planejamentos tributários pelas empresas.

Como se pôde observar, o trabalho manteve uma análise econômica, baseando-se no modelo da Economia do Crime para explicar a tomada de decisão dos contribuintes. Todavia, o processo de tomada de decisão pelos contribuintes pode ser informado por diversos fatores, econômicos ou não. Nessa senda, existem motivos não econômicos que podem influenciar na tomada de decisão (psicologia, social, economia comportamental, etc.), que não foram levados em conta pelo estudo de Mattos (2017).

²⁸⁷ Utilizando o raciocínio apresentado por Jensen e Meckling (1976) apud Mattos (2017), é possível chegar à mesma conclusão substituindo a utilização do capital de terceiros e credores pelo financiamento por meio do planejamento tributário e o Estado. De acordo com o resultado da análise de viabilidade do planejamento tributário agressivo, é possível afirmar que figurativamente os acionistas detêm: (i) uma opção de compra; ou (ii) venda de uma opção de compra.

Outro aspecto importante diz respeito ao perfil das empresas analisadas. Notadamente, todo o empenho dessa análise se volta para as empresas de capital aberto, que representam um número muito pequeno no país (apesar da expressiva participação no PIB e na arrecadação tributária). Nota-se, desse modo, que as pequenas e médias empresas não foram objeto da pesquisa examinada, o que indica espaço para que outras análises possam vir a ser realizadas, tendo em vista que o universo da MPEs corresponde a um número expressivo em relação à totalidade das empresas no país.

5.2.2.2. Impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas

Os pesquisadores Amaury José Rezende, Flávia Zóboli Dalmácio e Alex Augusto Timm Rathke (2019), utilizando a Teoria de *Pecking Order*²⁸⁸ como ferramenta teórica, identificaram evidências consistentes de que incentivos fiscais representam uma forma de financiamento bastante recorrente entre as empresas pesquisadas. Esses resultados acrescentam um elemento novo à Teoria do Financiamento das empresas, segundo a qual a principal fonte de renda seria o lucro. Os resultados demonstram que os incentivos fiscais: “(I) têm relação positiva com a geração de margens e o valor adicionado das empresas; (II) impactam positivamente o fluxo de caixa das operações e de investimentos, no curto prazo” (REZENDE; DALMÁCIO; RATHKE, 2019, p. 45).

Verificou-se, todavia, que os incentivos fiscais (III) possuem relação negativa com o fluxo de caixa de financiamento e com o índice de endividamento das empresas. Ademais, foi demonstrada também uma relação positiva entre incentivos fiscais e remuneração de acionistas, isto é, “as empresas que mais remuneram seus acionistas são as que mais usufruem de incentivos fiscais” (REZENDE; DALMÁCIO; RATHKE, 2019, p. 44). Por sua vez, revelou-se que, a longo prazo, as subvenções governamentais não alteram os indicadores de geração e destinação valor das empresas.

²⁸⁸ Uma das principais teorias das finanças, a Teoria do *Pecking Order* foi proposta inicialmente por Myers (1984 apud MEDEIROS; DAHER, 2005) e Myers e Majluf (1984 apud MEDEIROS; DAHER, 2005), considerando que as empresas seguem uma sequência hierárquica de financiamento (MEDEIROS; DAHER, 2005). Nesse contexto, “a estrutura de capital é função de decisões hierárquicas com relação ao *funding* utilizado pela empresa para cobrir seus investimentos” (MEDEIROS; DAHER, 2005, p. 38). Inicialmente, o financiamento se daria por fontes internas e somente quando não fossem suficientes, recorreriam a fontes externas, deixando a emissão de ações por último (MEDEIROS; DAHER, 2005).

Três hipóteses foram levantadas:

Hipótese 1: há relação entre os indicadores de geração de valor e as subvenções governamentais para as empresas brasileiras;

Hipótese 2: conjectura-se haver relação entre os indicadores de destinação de valor e as subvenções governamentais para as empresas brasileiras. Assim, as empresas brasileiras podem estar utilizando as economias tributárias obtidas como forma de financiamento das suas necessidades de capitais;

Hipótese 3: espera-se que exista uma relação negativa entre subvenções governamentais e o nível de endividamento de longo prazo das empresas.

Os resultados das avaliações realizadas na pesquisa de Rezende, Dalmácio e Rathke (2019, p. 45) confirmaram as hipóteses, concluindo que:

- (i) há uma relação positiva entre os indicadores de geração de valor (margem bruta e valor adicionado) e as subvenções governamentais usufruídas pelas empresas brasileiras;
- (ii) há uma relação positiva entre os indicadores de destinação de valor (fluxo de caixa das operações, investimentos realizados no exercício e financiamentos) e as subvenções governamentais usufruídas pelas empresas brasileiras;
- (iii) existe uma relação negativa entre as subvenções governamentais e o nível de endividamento de longo prazo das empresas;
- (iv) adicionalmente, constatou-se uma relação positiva entre as empresas que usufruem subvenções e o grau de distribuição de resultados.

Não obstante, a pesquisa em questão apresenta limitações quanto ao número de empresas brasileiras de capital aberto pesquisadas. Portanto, a amostra foi selecionada de forma intencional e não probabilística entre aquelas empresas que possuem dados homogêneos, de forma que os resultados da pesquisa não podem ser generalizados para a população como um todo e as evidências se referem tão somente à amostra de trabalho utilizada.

Em síntese, o estudo demonstra que incentivos fiscais impactam os indicadores de geração e destinação de valor das empresas brasileiras pesquisadas.²⁸⁹ Tal temática torna-se relevante para o presente estudo, por demonstrar como certas peculiaridades do ambiente tributário brasileiro (incentivos fiscais) impactam positivamente os indicadores de destinação e geração de valor das empresas brasileiras pesquisadas.

Em outras palavras, incentivos fiscais, refis e anistias figuram entre os benefícios que influenciam o comportamento e a tomada de decisão das empresas. Mais que isso, eles

²⁸⁹ Oportuno frisar que não se obteve consenso em relação à longevidade (curto prazo) desses impactos sobre o desempenho dos indicadores.

compõem a política de investimento e financiamento das empresas (como demonstrado na presente pesquisa).

Vale destacar que o presente estudo teve como objeto de análise corporações de grande porte em atividade no país. Trata-se de um universo restrito de corporações que se beneficiam dos *gaps* existentes no Sistema Tributário brasileiro – fato que, por sua vez, contribui para um aumento do *tax gap*. Pequenas e médias empresas, mais uma vez, ficaram de fora da análise. Em nossa perspectiva, trata-se de parcela empresarial considerável, que não deve ser negligenciada, visto que o universo das MPEs representa montante expressivo em relação à totalidade das empresas no país, indicando que outras análises carecem de estudos mais aprofundados e de maior alcance.

A presente dissertação se restringiu à apreciação de estudos de base empírica com o intuito de robustecer o argumento quanto à necessidade de revisão da política fiscal adotada no país ao longo dos anos envolvendo pacotes de benefícios e incentivos voltados aos contribuintes, em razão desses fatores figurarem (dentre outros) como causa de ocorrência de elisão/evasão fiscal, contribuindo assim para o aumento do *tax gap*. Cumpre destacar que a pesquisa de base empírica se caracteriza como uma técnica ou método essencial para validar teorias do campo científico.

Cumpram-se algumas considerações com relação aos estudos de base empírica reunidos no presente trabalho. As pesquisas Faber e Silva (2016) e Rullo (2018) apontam para uma semelhança: o olhar arrecadatório (fiscal). Ambas voltam olhares para o lado da arrecadação tributária. A ótica da Administração Tributária parece figurar como fator preponderante em suas análises – em linha com a realidade profissional desses pesquisadores enquanto auditores fiscais da Receita Federal do Brasil. A formação profissional e *background* desses pesquisadores influenciam em suas escolhas de temas e modelo de pesquisa.

Por sua vez, as análises de Mattos (2017) e Rezende, Dalmácio e Rathke (2019) sugerem uma visão mais próxima do mundo corporativo. Os autores empregam uma perspectiva de mercado; nesse sentido, examinam a relação dos agentes econômicos e as oportunidades oferecidas pelo ambiente tributário brasileiro. Vale ressaltar, que os pesquisadores a frente desses estudos possuem formação acadêmica na área das Ciências Contábeis, o que sugere uma estreita ligação com as finanças corporativas. Tal fato reforça, em maior grau, a escolha dos temas para suas análises.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho se propôs a examinar os principais programas federais de parcelamento especial de débitos fiscais e seus impactos no comportamento dos contribuintes e na arrecadação induzida, sob a ótica da redução do *tax gap* brasileiro, a partir de reflexões sobre as causas do *tax gap* e a tomada de decisão dos atores que compõem a relação tributária.

Para viabilizar os objetivos desse trabalho, empreendemos uma revisão de literatura, tendo como referência pesquisas de base empírica e econômica que, a partir da análise do comportamento dos contribuintes, identificaram uma relação de causalidade entre a prática reiterada da concessão de parcelamentos especiais e anistias e o comportamento arrecadatário e tomada de decisão desses atores econômicos.

Entre todas as análises referenciadas nesse trabalho, pudemos identificar uma primeira zona de intersecção no tocante ao modelo utilizado para confirmação das hipóteses formuladas: todas as pesquisas adotaram modelos de base empírica e econômica, recorrendo a determinadas metodologias, como a econometria, a análise financeira, entre outras.

Pesquisas de base empírica são eficazes e fundamentais para a validação de determinadas áreas, como as ciências sociais e humanas aplicadas (dentre elas o direito), oferecendo suporte para dar sustentação as argumentações das teorias já elaboradas. Destarte, utilizamos pesquisas com dados econômicos, posto que a ciência jurídica não possui metodologia adequada e suficiente para realizar um levantamento sobre a eficácia dos programas especiais de parcelamento federal utilizados pelos governos.

Notadamente, nenhuma das análises se utilizou de modelos não econômicos (aqueles que utilizam como parâmetro a Economia Comportamental, a ética, as normas sociais ou a Teoria da Prospecção). Não obstante, modelos não econômicos (como os acima citados, trazidos nos capítulos anteriores) podem se revelar importantes, no sentido de complementar expandir e as análises de base econômica, permitindo alcançar resultados ainda mais profundos e próximos da realidade.

Examinando um segundo ponto, nota-se que as pesquisas acessadas, em sua totalidade, convergem para o entendimento de que a cultura enraizada no país de lançamentos reiterados de parcelamentos com benefícios fiscais (notadamente, os programas especiais de refinanciamento de débitos federais) possuem impacto negativo sobre o comportamento arrecadatário e sobre a tomada de decisão dos contribuintes.

Esses instrumentos somados a outros fatores, característicos do atual sistema tributário brasileiro, contribuem para a formação de um cenário propício à inadimplência fiscal, à postergação das obrigações tributárias, ou mesmo à evasão fiscal.²⁹⁰

Sob essa perspectiva, as pesquisas reunidas no presente trabalho se conectam, na medida que examinam como determinadas empresas se utilizam das particularidades presentes no ambiente tributário brasileiro para aumentar sua vantagem competitiva (seja se autofinanciando, seja postergando o pagamento de tributos através de planejamentos tributários agressivos, elisão fiscal, etc.); podendo, tais comportamentos, contribuir para a formação de um ambiente de concorrência desleal,²⁹¹ que privilegia (e mesmo, premia) o mal pagador em detrimento daquele que procura cumprir suas obrigações tributárias em dia. Em outras palavras, concebe-se um cenário propício à ampliação do *tax gap*.

Buscando uma visão mais didática e clara na percepção de pontos em comum, divergências e peculiaridades das pesquisas avaliadas, optou-se por organizar um quadro comparativo com alguns dos dados de maior relevância sobre os referenciais acessados.

Quadro 8 – Comparativo entre os estudos referenciais organizados

	Faber e Silva (2016)	Rullo (2018)	Mattos (2017)	Resende, Dalmácio e Rathke (2019)
Função/ cargo	Auditores fiscais da Receita Federal	Auditor fiscal da Receita Federal	Contador – contabilidade e controladoria de empresas	Contadores – contabilidade e controladoria de empresas
Visão/ background	Fiscal / Administração Tributária	Fiscal / Administração Tributária	Empresarial (de mercado)	Empresarial (de mercado) e acadêmica
Variáveis utilizadas	Receita bruta; arrecadação tributária induzida; aderência ou não ao Refis.	Capitalização simples de juros; capitalização composta de juros; tributos <i>versus</i> investimentos financeiros.	Planejamento tributário; governança corporativa.	Incentivos fiscais; financiamento das empresas; geração de margens e valor adicionado; fluxo de caixa das operações e de investimentos; índice de endividamento.

²⁹⁰ Fatores presentes na legislação tributária que causadores por distorções econômicas, contribuindo para ampliação do *tax gap*.

²⁹¹ De acordo com a PGFN (2019), recomenda-se que a concessão de benefícios fiscais a pessoas jurídicas leve em conta o impacto no mercado sob o ponto de vista concorrencial, visto que pode gerar desequilíbrios indesejados – concorrência desleal – em relação às empresas que cumprem suas obrigações fiscais em dia e, por conseguinte, possuem um custo operacional maior em relação as que deixam de quitar suas obrigações fiscais junto à União. A concessão reiterada de benefícios fiscais extremamente vantajosos, incluindo o perdão de dívida e o parcelamento a longo prazo, pode vir a estimular os 92,2% de empresas ativas e 94,5% das pessoas físicas com perfil de interesse para a tributação a inadimplirem suas obrigações fiscais correntes, à espera do próximo pacote de benefícios, desequilibrando o sistema arrecadatário nacional.

	Faber e Silva (2016)	Rullo (2018)	Mattos (2017)	Resende, Dalmácio e Rathke (2019)
Metodologia adotada	Econometria – análise da trajetória do comportamento arrecadatário induzido de um grupo de empresas. Dividiu a pesquisa em dois grupos: grupo de teste e grupo de controle.	Análise financeira – cumprimento ou não dos encargos tributários pelos contribuintes, como ferramenta para análise financeira das percepções de risco.	Econometria – maximização da utilidade esperada. Relação custo-benefício para tomada de decisões.	Teoria de <i>Pecking Order</i> – analisa a estrutura hierárquica referente ao financiamento das empresas.
Empresas analisadas	Empresas submetidas a acompanhamento diferenciado da RFB (4.979 empresas)	Empresas de capital aberto, com ações listadas em Bolsa de Valores	394 empresas de capital aberto, com ações listadas na Bolsa de Valores	Empresas de capital aberto, com ações listadas na Bolsa de Valores
Modelo econômico	Conjugação de variáveis para comprovação da hipótese	Análise financeira da percepção do risco	Modelo da Economia do Crime	Teoria do Financiamento das Empresas
Modelo não econômico	Não foi utilizado	Não foi utilizado	Não foi utilizado	Não foi utilizado

Fonte: Elaboração própria.

Através do presente desse trabalho, buscou-se desconstruir o discurso segundo o qual a prática do lançamento de programas especiais de refinanciamento de débitos fiscais é sempre medida necessária, reforçando a necessidade de se buscar um olhar crítico e cauteloso sobre a utilização reiterada desses instrumentos.

Frisa-se: não estamos aqui, querendo dizer que os referidos instrumentos não são necessários e úteis, mas que a sua utilização deve ser feita com estabelecimento de determinados critérios e tão somente em períodos de forte crise econômica atravessados pelo país.

Torna-se necessário portanto, ressignificar essa cultura dos parcelamentos especiais adotada como prática no país, inserindo filtros para adesão aos programas – levando em conta, por exemplo, o perfil do contribuinte, sua situação e saúde financeira, a capacidade contributiva dos mesmos durante aquele momento de crise.

Nesse sentido, a PGFN (2019) identificou que os contribuintes que aderiram a pelo menos três parcelamentos detêm uma dívida superior a R\$ 160 bilhões; desses contribuintes, 70% possuem faturamento anual superior a R\$ 150 milhões e estão sujeitos a acompanhamento diferenciado. Constatou-se que, após a adesão ao programa, metade dos contribuintes se torna inadimplente, seja das obrigações correntes com o pagamento dos impostos, seja das parcelas do programa (FERNANDES, 2019). Cria-se portanto uma cultura de não pagamento/

inadimplência ao cumprimento das parcelas mensais, tendo os contribuintes a certeza de que um próximo programa de parcelamento com redução de juros e multa será editado nos próximos anos.

As informações trazidas pela PGFN (2019) vão ao encontro dos resultados apontados nas pesquisas de base empírica, indicando que programas federais de parcelamento especial de débitos fiscais tem sido utilizados como instrumento de planejamento tributário por empresas com clara capacidade financeira, que se utilizam desses instrumentos para ampliar seu fluxo de caixa e sua vantagem competitiva.²⁹²

Outro ponto que merece destaque, diz respeito ao perfil das empresas que mais participaram dos Refis e que, da mesma forma, figuraram como objeto de análise dos trabalhos referenciais: os maiores *players* econômicos (companhias de grande porte)²⁹³. Essas companhias correspondem aos maiores beneficiários dos parcelamento e das reduções, e, contraditoriamente, estão entre os que menos cumprem com as obrigações tributárias de forma espontânea.

Notadamente, o foco das pesquisas referenciadas (e naturalmente, do presente trabalho) se voltou para as companhias com capital aberto, que representam, em termos de quantidade de CNPJs, um número reduzido quando comparado à realidade empresarial preponderante no país.²⁹⁴ Por sua vez, as micro e pequenas empresas (MPEs) – que juntas somam um percentual expressivo na totalidade das pessoas jurídicas no Brasil – ficaram de fora dos estudos referenciados, sobrevivendo assim, campo fértil para outras análises sobre o tema, voltadas para esse ecossistema.

Vale lembrar, que a realidade financeira e de gestão da maior parte dos pequenos negócios é diametralmente oposta à realidade das companhias de grande porte: enquanto estas possuem auditoria e consultoria tributária, realizam planejamentos fiscais, possuem equipe

²⁹² Deve se levar em conta o impacto no mercado, sob o ponto de vista da concorrência, que a concessão de benefícios fiscais a pessoas jurídicas pode ter, acarretando desequilíbrios econômicos, fomentando um ambiente de concorrência desleal em relação às empresas que cumprem suas obrigações fiscais em dia e, por conseguinte, possuem custo operacional maior em relação às que deixam de adimplir suas obrigações fiscais.

Como apontou a PGFN (2019), o lançamento reiterado de benefícios fiscais extremamente vantajosos, incluindo o perdão de dívida e o parcelamento a longo prazo, pode vir a estimular os 92,2% de empresas ativas e 94,5% das pessoas físicas com perfil de interesse para a tributação a inadimplirem suas obrigações fiscais correntes, à espera do próximo pacote de benefícios, fomentando comportamentos econômicos distorcidos e desequilibrando o sistema arrecadatório nacional.

²⁹³ Em sua maioria, companhias de capital aberto, com ações negociadas em Bolsa de Valores.

²⁹⁴ Nesse contexto, os gestores públicos devem observar que benefícios fiscais como parcelamentos e descontos de juros e multa, favorecem uma pequena parcela da sociedade, visto que a ampla maioria das entidades empresariais (92,2%) e das pessoas físicas com perfil relevante para fins de tributação (94,5%) não possuem qualquer débito inscrito em dívida ativa da União.

preparada para raciocinar e resolver essas questões e receita/caixa suficiente para suportar momentos de crise, por outro lado, as micro e pequenas empresas contam com estrutura bem mais simples, não tendo condições de bancar esse sofisticado aparato fiscal, tornando-se, naturalmente, bem mais dependentes dos programas de parcelamento de débitos e redução de encargos oferecidos pelos governos.

Na esteira do que foi proposto, compreendemos que programas de parcelamento especial podem constituir instrumentos válidos para ampliação da arrecadação tributária durante um período de crise, desde que utilizados de forma pontual, e voltados exclusivamente para contribuintes que demonstrem fragilidade financeira e dificuldade de fluxo de caixa em razão do período de crise.²⁹⁵

Vale destacar, que os programas de parcelamento especial analisados no presente trabalho não contemplaram, como critério para adesão aos mesmos, a análise da capacidade financeira dos contribuintes. Assim, acabam beneficiando, de forma indiscriminada, tanto os contribuintes realmente precisam (por estarem atravessando um período de dificuldade financeira), como aqueles que não necessitam da benesse (empresas com boa saúde financeira, que utilizam o Refis como parte de seu planejamento tributário, ampliando o fluxo de caixa, e destinando receitas tributárias para outras finalidades).

A reiterada abertura de programas de refinanciamento de dívidas fiscais com alta relação custo-benefício e generosos descontos, acaba abreviando a credibilidade do Fisco, abala a confiança dos contribuintes que tentam se manter em dia com suas obrigações fiscais, e incentiva a prática de planejamentos tributários e elisão fiscal.

Ademais, os parcelamentos devem funcionar como parte de um conjunto alinhado de medidas de natureza macroeconômica, regulatória, com o fortalecimento das instituições, a reconstrução do ambiente de relacionamento Fisco/Contribuinte, e o estímulo a modelos alternativos de resolução de conflitos (à exemplo da transação tributária).

Para a construção de uma boa política de combate à evasão fiscal, com um modelo de relação tributária pautado na confiança e no diálogo e uma arrecadação tributária mais eficiente, torna-se essencial incentivar medidas de transparência, cumprimento voluntário de obrigações fiscais (principais e acessórias) e divulgação de potenciais contingências fiscais. Nesse contexto aparece como reflexão essencial a utilização de parcelamentos e anistias com maior

²⁹⁵ Devem ser concebidos como medidas excepcionais.

racionalidade, em harmonia com meios alternativos de solução de litígios, com destaque para a recém lançada transação tributária em âmbito federal (Lei nº 13.988/2020).

A transação tributária em âmbito federal, instituída pela Medida Provisória (MP) nº 899/2019 e convertida na Lei nº 13.988/2020, reforça ainda mais a tendência de mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuintes, baseada na negociação e aproximação entre as partes, com vistas a se alcançar um denominador comum. A relacionamento Fisco/contribuinte deixa então de espelhar interesses isolados e opostos, para se voltar para um único interesse: o do bem comum. Este passa a ser viabilizado por arrecadação tributária – dever e direito de todos – baseado na confiança recíproca, imparcialidade, compreensão mútua, diálogo, transparência, aplicação de uma lei fiscal justa, segurança jurídica e alocação eficiente dos recursos públicos. Estes são valores de interesse de todos os envolvidos: Fisco, contribuintes e sociedade.²⁹⁶

Nesse contexto, a Lei nº 13.988/2020 abre caminho para um novo paradigma de negociação entre as partes, possibilitando uma simplificação e maior fluidez na resolução de controvérsias de natureza tributária, propiciando um ambiente fiscal menos polarizado e mais cooperativo. Diferentemente dos parcelamentos especiais, a transação tributária possui como requisito para participação, a análise da capacidade de pagamento do contribuinte (saúde financeira), bem como o histórico de faturamento, visando auxiliar quem de fato precisa do benefício para regularizar seu passivo fiscal.

Esse diferencial da transação foi destacado pelo procurador-geral da Fazenda Nacional, Ricardo Soriano de Alencar, em entrevista concedida ao Estadão / *Broadcast*: “A Transação Tributária não é Refis, que concede benefício linear. A Transição Tributária tem esse viés mais refinado, avalia a situação de cada contribuinte” (DYNIEWICZ, 2020). De fato, programas de renegociação de dívida anteriores (os Refis), não contemplavam a análise da situação econômica dos contribuintes, como requisito para aderir ao benefício.

O modo de se chegar à solução no procedimento da transação, com aproximação consensual e bilateral, mediante concessões recíprocas e mútuo sacrifício das partes, confere legitimidade ao instituto, gerando eficiência fiscal à Fazenda Pública (com elevação na recuperação dos créditos, redução dos gastos com disputas e aumento na arrecadação), segurança jurídica (com a proteção aos princípios do *pacta sunt servanda* e do ato jurídico perfeito) e ampliação de diálogo e entendimento entre Fisco e contribuintes.

²⁹⁶ Araújo e Conrado (2020).

Embora a transação tributária tenha sido idealizada como instrumento facilitador de resolução de litígios tributários e de aumento da arrecadação, mais recentemente o instituto também foi utilizado pela União como mecanismo de contenção dos efeitos econômicos-sociais negativos causados pela pandemia da COVID-19, diante da potencial capacidade contributiva dos devedores inscritos na dívida ativa da União²⁹⁷, como pontuam GOMES, D.; GOMES, E. (2020).

Apesar dos inúmeros pontos positivos, a transação regulamentada pela Lei nº 13.988/2020 não está imune a críticas: a modalidade de transação por adesão retirou a possibilidade de negociação dos contribuintes (característica intrínseca ao instituto), que ficam submetidos às condições estabelecidas nos editais, fazendo com que o instituto, no tocante ao conteúdo, se aproximasse do formato dos Refis.

O Estado brasileiro tem uma importante missão de melhorar sua governança para afastar as justificativas dos contribuintes a certa tolerância da evasão fiscal, e maximizar sua arrecadação. Nessa perspectiva, a estruturação de um sistema tributário mais simples e claro, com um ambiente de maior transparência, voltado para a colaboração entre Fisco e contribuinte, e a utilização de forma racional e criteriosa de programas de parcelamento e anistias, em compasso com a efetiva utilização dos métodos alternativos de resolução de conflitos (com destaque para a transação tributária), podem contribuir para a formação de um ambiente propício a uma diminuição no volume do contencioso fiscal, reduzindo também a elisão/evasão fiscal, ampliando a arrecadação tributária, e, conseqüentemente, reduzindo o *tax gap* brasileiro.

²⁹⁷ A capacidade do pagamento decorre da situação econômica do contribuinte e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da união, considerando o impacto da pandemia causada pelo Coronavírus na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica ou no comprometimento da renda das pessoas físicas (art. 3º, §2º, Portaria PGFN nº 14.402/2020).

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, Michael G., SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis, *Journal of Public Economics*, v. 1, Temas 3–4, p. 323-338, 1972. ISSN 0047-2727, Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2). Acesso em: 03 mar. 2021.

ALM, James et al. Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour. **CESifo forum**, v. 13, p. 33-40, 2012. Disponível em: <https://www.cesifo.org/DocDL/forum2-12-focus5.pdf>. Acesso em: 06 fev. 2021.

ALM, James. Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty. International Study Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, working paper 98-6, out. 1998.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; WALLACE, Sally. Tax morale and tax evasion in Latin America. **International Studies Program**, working paper 07-04, mar. 2007.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; WALLACE, Sally. Do tax amnesties work? the revenue effects of tax amnesties during the transition in the Russian Federation. **Economic Analysis & Policy**, v. 39, n. 2, set. 2009. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592609500197>. Acesso em: 15 jul. 2019.

ALM, James; MCKEE, Michael. Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, v. 43, n. 1, p. 23-37, 1990.

ALM, James; SANCHEZ, Isabel; DE JUAN, Ana. Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, v. 48, n. 1, p. 3-18, 1995.

ALM, James; SOLED, Jay A. W(h)ither the Tax Gap. **Washington Law Review**, v. 92, p. 521-566, 2017.

ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. **Journal of Business Ethics**, v. 101, n. 4, p. 635-651, 2011.

ALVES, André Gustavo de Miranda Pineli. (Org.). **Uma longa transição: vinte anos de transformações na Rússia**. Brasília: Ipea, 2011a. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_russia.pdf. Acesso em: 13 fev. 2021.

ALVES, André Gustavo de Miranda Pineli. **Comunicados do Ipea n. 99: Ameaça ou oportunidade? Desdobramentos da crise financeira global para as empresas transnacionais russas.** Ipea, 14 de julho de 2011b. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4630/1/Comunicados_n99_Amea%C3%A7a.pdf. Acesso em: 13 fev. 2021.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cezar. Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cezar. (Coord.). **A transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 17-26.

BAER, Katherine; LE BORGNE, Eric. **Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2008. Disponível em: https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF058/09193-9781589067363/09193-9781589067363/Other_formats/Source_PDF/09193-9781451949582.pdf?redirect=true&redirect=true. Acesso em: 03 mar. 2020.

BANCO MUNDIAL. **Doing business 2018: reforming to create jobs**. Comparing Business Regulation for Domestic Firms in 190 Economies. A World Bank Group Flagship Report. 15. ed. Washington, DC: Banco Mundial, 2018.

BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso, BARROSO, Luís Roberto. Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: *passado, presente e futuro*. Universitas JUS, V. 27, N.1, 2016. DOI: 10.5102/unijus.v27i1.4045.

BEARE, Tony. Mind the (tax) gap!). **Tax Journal**, 6 nov. 2014. Disponível em: <https://www.taxjournal.com/articles/mind-tax-gap-06112014>. Acesso em: 18 jul. 2020.

BECHO, Renato Lopes. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e Processo Tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 110, 2016.

BECKER, Gary S. Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy*, vol. 76, no. 2, 1968, pp. 169–217. JSTOR, Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/1830482>. Acesso em 10 mar. 2020.

BIFANO, Elidie Palma. **Medidas de combate ao planejamento tributário e à evasão fiscal**. Política Fiscal. Série GV Law. São Paulo: Saraiva, 2016.

BOSE, Pinaki; JETTER, Michael. Liberalization and tax amnesty in a developing economy. **Economic Modelling**, v. 29, n. 3, p. 761-765, maio 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2012.01.017>. Acesso em: 03 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 20 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.931, de 2 de agosto de 2004.** Dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias, Letra de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Imobiliário, Cédula de Crédito Bancário, altera o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969, as Leis nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, nº 4.728, de 14 de julho de 1965, e nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.931.htm. Acesso em: 29 ago. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.979, de 06 de fevereiro de 2020a.** Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113979.htm. Acesso em: 07 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020b.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 07 fev. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.

BRASIL. **Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017.** Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. [Revogada]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv766.htm. Acesso em: 06 fev. 2021.

BRAITHWAITE, Valerie. *Defiance in taxation and governance*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited, 2009.

BRICS - BRASIL 2019. Sobre o BRICS. **O que é o BRICS.** Disponível em: <http://brics2019.itamaraty.gov.br/sobre-o-brics/o-que-e-o-brics>. Acesso em: 13 fev. 2021.

CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. A transação tributária na Lei nº 13.988/2020: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa;

CONRADO, Paulo Cesar. (Coord.). **A transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 105-128.

CONRADO, Paulo Cesar. Exceção de pré-executividade em matéria tributária: do sincretismo processual ao dever de cooperação (art. 6º do CPC/2015), passando pela "nova" definição de coisa julgada. In: _____. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 127-136.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CUMMINGS, Ronald G.; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; MCKEE, Michael. Cross cultural comparisons of tax compliance behavior. International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, working paper 01-3, mar. 2001.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade**. Série Doutrina Tributária. vol. XVII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

DYNIWICZ, Luciana. Novo “Refis” deve somar R\$ 56 bilhões em débitos renegociados, diz governo. **Estadão**, 17 jun. 2020. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,novo-refis-deve-somar-r-56-bilhoes-em-debitos-renegociados-diz-governo,70003336691>. Acesso em: 18 jun. 2020.

FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impactos. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, ano 3, n. 1-2, p. 161-187, jan./dez. 2016. Disponível em: <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal>. Acesso em: 15 jun. 2019.

FERNANDES, Adriana. Temer perdoou R\$ 47,4 bi de dívidas de empresas, maior anistia em 10 anos. **Estadão**, 21 jan. 2019. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,temer-perdoou-r-47-4-bi-de-dividas-de-empresas-maior-anistia-em-10-anos,70002687574>. Acesso em: 10 fev. 2020.

FIGUEIREDO, Luiz; IHARA, Rafael. Sustentabilidade fiscal e previdência. **Valor econômico**, 16 set. 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/opiniaao/coluna/sustentabilidade-fiscal-e-previdencia.ghtml>. Acesso em: 03 mar. 2020.

GEMMELL, Norman; HASSELDINE, John. The tax gap: a methodological review. **Victoria University of Wellington**, Chair in Public Finance, 2012.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. A transação tributária e sua (obrigatória) utilização em situações de calamidade pública: o caso da pandemia da COVID-

19. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cezar. (Coord.). **A transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 78-104.

GUEDES, Paulo Roberto Nunes; MENDONÇA, André Luiz De Almeida. **EMI nº 00268/2019 ME AGU**. [Exposição de motivos para a edição da Medida Provisória nº 899/2020]. Brasília, 06 set. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 04 fev. 2021.

HARADA, Kiyoshi. Figuras afins: moratória, anistia e remissão de crédito tributário. **GenJurídico**, 09 mar. 2018. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2018/03/09/figuras-afins-moratoria-anistia-e-remissao-de-credito-tributario/>. Acesso em: 03 mar. 2020.

HARADA, Kiyoshi. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. **Âmbito Jurídico**, 01 nov. 2011. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/incentivos-fiscais-limitacoes-constitucionais-e-legais/>. Acesso em: 03 mar. 2020.

HASSELDINE, John. Tax amnesties: An international review. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, v. 52, p. 303-310, 1998.

HOFFMANN, Rodolfo. **Análise de regressão**: uma introdução à econometria. Piracicaba: ESALQ/USP, 2015. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/bitstream/handle/BDPI/48616/REGRESS.pdf?sequence=5>. Acesso em: 20 mar. 2020.

IBPT [Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação]. Observatório de Governança Tributária. **Governança tributária das empresas listadas na Bolsa de Valores**. [Dados de 2017]. [Publicado em] 31 dez. 2018. Disponível em: https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1530891807ESTUDO_BOLSA_DE_VALORES.pdf. Acesso em: 06 fev. 2021.

LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez De. **A Mudança Do Paradigma Das Relações Tributárias Entre A Receita Federal E Os Contribuintes**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e devagar**: duas formas de pensar. 1. ed. Trad. Cássio de Arantes Leite. 20ª reimpressão. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACIEL, Everardo. A verdadeira reforma tributária. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 07 dez. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,a-verdadeira-reforma-tributaria,70002111052>. Acesso em: 03 jan. 2019.

MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; MCNAB, Robert Martin. The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=228887>. Acesso em: 03 mar. 2020.

MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane. Desafios e Limites da Arbitragem Tributária no Direito Brasileiro. CAAD – Arbitragem Tributária. Lisboa, 2018.

MATTOS, Alexandre José Negrini de. **Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2017. Disponível em: doi:10.11606/D.96.2017.tde-10082017-144501. Acesso em: 15 mar. 2020.

MEDEIROS, Otávio Ribeiro de; DAHER, Cecílio Elias. Testando a teoria de hierarquização de fontes de financiamento nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 37, p. 37-45, abr. 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772005000100003&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 04 maio 2020.

MEDEIROS, Otávio Ribeiro de; DAHER, Cecílio Elias. Testando a teoria de hierarquização de fontes de financiamento nas empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 37, p. 37-45, abr. 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772005000100003&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 04 mai. 2020.

MEIRELLES, Henrique de Campos. **EM nº 00152/2016 MF**. [Projeto de Medida Provisória que institui o Programa de Regularização Tributária - PRT perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.]. Brasília, 30 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-766-17.pdf. Acesso em: 15 set. 2019.

MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto (2016), **TRABALHANDO COM UMA NOVA LÓGICA: A ASCENSÃO DOS PRECEDENTES NO DIREITO BRASILEIRO**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/artigo-trabalhando-logica-ascensao.pdf>. Acesso em: 15 set. 2019.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. A Arbitragem em Matéria Tributária e o Sistema Normativo Brasileiro. In: BOSSA et. al (coord.). Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017

MENGATTO, Felipe Peregrina. Análise de ROE (*Return on Equity*): sua empresa rentabiliza acima do Custo de Oportunidade? **Treasy**, 17 abr. 2016. Disponível em: <https://www.treasy.com.br/blog/custo-de-oportunidade-analise-de-roe-return-on-equity/>. Acesso em: 05 abr. 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA; PGFN. **Nota SEI nº 40/2019/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME**. Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019. Brasília, 24 de junho de 2019. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgdau-estudo-2019-1.pdf. Acesso em: 06 fev. 2021.

OCDE [Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento]; FMI [Fundo Monetário Internacional]. **Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers**. Mar. 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2019.

OCDE [Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento]. **Working Smarter in Tax Debt Management**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>. Acesso em: 20 jul. 2019.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Estud. Econ.**, São Paulo, v.44, n. 2, p. 323-350, Junho 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010141612014000200004&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 21 fev. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

PELLEGRINO, Leila Rocha. “Trade-offs” do Brasil. **Estadão**, 09 out. 2018. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/trade-offs-do-brasil/>. Acesso em: 21 março 2020.

PGFN [Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional]. **PGFN em números**. [Dados 2018]. [Edição] 2019. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf. Acesso em: 28 abr. 2020.

PGFN [Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional]. **PGFN em números**. [Dados 2017]. [Edição] 2018. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view. Acesso em: 28 abr. 2020.

PGFN [Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional]. **PGFN em números**. [Dados 2013]. [Edição] 2014. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_numeros_2014.pdf/view. Acesso em: 28 abr. 2020.

PGFN [Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional]. **Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020a**. Estabelece as condições para transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na perspectiva de recebimento de créditos inscritos. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-14.402-de-16-de-junho-de-2020-261920569>. Acesso em: 06 fev. 2021.

PGFN [Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional]. **Portaria PGFN nº 9924, de 14 de abril de 2020b**. Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108609>. Acesso em: 06 fev. 2021.

PIRES, Cristiane. Principais atos normativos em 2019 sobre transação tributária. **Consultor Jurídico**, 02 jan. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-02/cristiane-pires-principais-atos-2019-transacao-tributaria>. Acesso em: 03 mar. 2020.

PISCITELLI, Tathiane; DOMINGOS, Francisco Nicolau. Os desafios da implementação da transação em matéria tributária nos ordenamentos português e brasileiro. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, Coimbra, a. 10, n. 3 e 4, p. 223-246, outono/inverno, 2018.

PISCITELLI, Thatiane; MASCITTO, Andrea. Transação tributária federal aprovada e evoluções necessárias do instituto. **Jota**, 15 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/transacao-tributaria-federal-aprovada-e-evolucoes-necessarias-do-instituto-15042020>. Acesso em: 16 abr. 2020.

POMERANZ, Lenina. Os condicionantes políticos de uma nova estratégia de desenvolvimento da Rússia. **Boletim de Economia e Política Internacional**, Ipea, n.7, p. 59-67, jul./set. 2011. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/4577/1/BEPI_n7_condicionante.pdf. Acesso em: 13 fev. 2021.

QUARESMA, Graciele de Aguiar. Multa nas obrigações tributárias acessórias: princípios constitucionais da capacidade contributiva e não confisco. **Âmbito jurídico**, 01 mar. 2018. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/multa-nas-obrigacoes-tributarias-acessorias-principios-constitucionais-da-capacidade-contributiva-e-nao-confisco/>. Acesso em: 13 abr. 2020.

RACZKOWSKI, Konrad. Measuring the tax gap in the European economy. **Journal of Economics and Management**, University of Economics, Katowice, v. 21, n. 3, 2015.

RECEITA FEDERAL. **Reforma Tributária Solidária**. Jun. 2018. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/c39f05b6-0df9-4293-b026-e64d39b6ac1b>. Acesso em: 28 abr. 2020.

REZENDE, Amaury José; DALMÁCIO, Flávia Zóboli; RATHKE, Alex Augusto Timm. Avaliação do impacto dos incentivos fiscais sobre os retornos e as políticas de investimento e financiamento das empresas. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], p. 28-49, mai. 2019. Disponível em: <https://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/6460> doi: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2018426>. Acesso em: 29 mar. 2020.

RULLO, Carmine. Uma análise financeira da percepção de risco. In: **Palestra ministrada à turma do Mestrado Profissional em Direito Tributário, da Escola de Direito da FGV**, São Paulo, 26 nov. 2018.

SCAFF, Fernando Facury. Medida provisória da transação tributária cria Refis permanente. **Consultor jurídico**, 21 out. 2019a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-21/medida-provisoria-transacao-tributaria-cria-refis-permanente>. Acesso em: 03 mar. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Os contribuintes e seus dois maridos: a incidência e a renúncia fiscal. **Consultor Jurídico**, 22 jan. 2019b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-22/contas-vista-contribuintes-dois-maridos-incidencia-renuncia-fiscal>. Acesso em: 03 mar. 2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2017.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 29 dez. 2017. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2020.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Programa Especial de Regularização Tributária – PERT-SN**. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Servicos/Grupo.aspx?grp=14>. Acesso em: 25 ago. 2019.

SHILLER, Robert; FAMA, Eugene; HANSEN, Lars Peter. Conquistaram o Prêmio Nobel de Economia. **G1 Portal de Notícias**, 14 out. 2013. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/10/eugene-fama-lars-hansen-e-robert-shiller-ganham-nobel-de-economia-2013.html>. Acesso em: 08 nov. 2019.

TORO INVESTIMENTOS. Empresas listadas na B3 (Bovespa) - lista de ações. **Toro Investimentos**, 20 dez. 2019. Disponível em: <https://blog.toroinvestimentos.com.br/empresas-listadas-b3-bovespa>. Acesso em: 20 abr. 2020.

TORGLER, Benno; SCHALTEGGER, Christoph; SCHAFFNER, Markus. Is forgiveness divine? A cross-culture comparison of tax amnesties. **Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES)**, v. 139, n. 3, p. 375-396, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Conciliação, Transação e arbitragem em matéria tributária. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC de 2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

UCHITELLE, Elliot. The effectiveness of tax amnesty programs in selected countries. **Quarterly Review**, Federal Reserve Bank of New York, v. 14, p. 48-53, outono 1989.

UNAFISCO NACIONAL. Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil. Diretoria de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos. Gestão 2016-2019. **Nota técnica Unafisco nº 03/2017**. Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/unafisco-impacto-refis.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2020.