

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MATO GROSSO DO SUL**  
**UNIDADE DE PARANAÍBA**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM POLÍTICAS PÚBLICAS, CULTURA E SOCIEDADE**

**LUANA SILVA DE QUEIROZ**

**PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL:** entre oportunidade de ganho e  
institucionalização do desvio.

**Paranaíba – MS**

**2020**

**LUANA SILVA DE QUEIROZ**

**PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL:** entre oportunidade de ganho e institucionalização do desvio.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Pós-graduação *Lato Sensu* em Políticas Públicas, Cultura e Sociedade da Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul, Unidade Universitária de Paranaíba como exigência parcial para obtenção do título de especialista.

Orientador: Prof. Dr. Geovane Ferreira Gomes.

**Paranaíba – MS  
2020**

Q45p Queiroz, Luana Silva de  
Programas de recuperação fiscal: entre oportunidade de  
ganho e institucionalização do desvio / Luana Silva de Queiroz.  
- Paranaíba, MS: UEMS, 2020.  
90 p.

Monografia (Especialização) – Políticas Públicas, Cultura e  
Sociedade – Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul, 2020.  
Orientador: Prof. Dr. Geovane Ferreira Gomes

1. Recuperação Fiscal. 2. Renúncias. 3. Parcelamentos. I.  
Gomes, Geovane Ferreira II. Título.

CDD 23.ed. – 336.3

**LUANA SILVA DE QUEIROZ**

**PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL:** entre oportunidade de ganho e institucionalização do desvio.

Este exemplar corresponde à redação final do trabalho de conclusão de curso apresentado e aprovado para a obtenção do título de especialista pela Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul, Unidade Universitária de Paranaíba.

aprovado em 11/01/2021

Prof. Dr. Geovane Ferreira Gomes (Orientador).

Prof. Dr. Isael José Santana

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Luciana Henrique da Silva.

## **PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL: entre oportunidade de ganho e institucionalização do desvio.**

Luana Silva de Queiroz (luanasilva\_queiroz@hotmail.com - PPGPCS-UEMS/Unidade de Paranaíba)<sup>1</sup>

Geovane Ferreira Gomes ([geovanegomes@uems.br](mailto:geovanegomes@uems.br) – UEMS/Campus de Paranaíba)<sup>2</sup>

### **RESUMO**

Apesar das disposições constitucionais, tributos não são pagos por vontade própria do contribuinte, mas sim por sua exigência legal, quando da ocorrência de um fato gerador. Muito se discute na imprensa sobre a crise fiscal do Brasil e, intrinsecamente, sobre a ausência de cumprimento das obrigações tributárias por parte de grupos de contribuintes, de modo que evasão fiscal importou na redução de 23% da receita da União, no ano de 2016. A arrecadação fiscal e suas nuances influenciam diretamente nas searas política, econômica e social, fazendo-se necessário o estudo do tema como meio de viabilizar a transparência e fiscalização. O objetivo deste trabalho é analisar temas correlatos à política fiscal como as renúncias fiscais e programas de parcelamento, a extinção da punibilidade e supressão do risco subjetivo aos contribuintes e porquê a política tributária deve ser analisada no campo das políticas públicas. Para tanto o trabalho estriba-se em pesquisas bibliográficas e documental, bem como dados da Receita Federal do Brasil, auferindo, em última análise que as políticas implementadas, na esfera civil e penal, não são capazes de dissuadir o contribuinte a realizar o pagamento espontâneo da obrigação, nem mesmo prevenir delitos fiscais e previdenciários.

**Palavras-chave:** Evasão fiscal, Renúncia fiscal, Recuperação Fiscal, Risco subjetivo.

### **ABSTRACT**

Despite the constitutional provisions, taxes are not paid by the taxpayer's own will, but by his legal requirement, when a taxable event occurs. Much is discussed in the press about the fiscal crisis in Brazil and, intrinsically, about the lack of compliance of tax obligations by groups of taxpayers, so that tax evasion resulted in the reduction of 23% of the Union's revenue in 2016. The tax collection and its nuances directly influence the political, economic and social fields, making it necessary to study the theme as a means of enabling transparency and inspection. The aim of this paper is to analyze on issues related to fiscal policy such as tax waivers and installment programs, the extinction of punishment and the suppression of the subjective risk to taxpayers and why tax policy should be analyzed in the field of public policies. To this end, the work relies on bibliographic and documentar research, as well as data from the brazilian Federal Revenue Service, resulting in the ultimate analysis that the implemented policies, in the civil and criminal spheres, are not able to dissuade the taxpayer from making the spontaneous payment of the obligation, not even preventing tax and social security offenses.

**Keywords:** Tax evasion, Tax waiver, Tax Recovery, Subjective risk.

---

<sup>1</sup> Advogada, pós-graduanda no Programa de Pós-graduação *Lato Sensu* em em Políticas Públicas, Cultura e Sociedade, na Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul (UEMS).

<sup>2</sup> Engenheiro e Sociólogo, doutor em Sociologia, professor Adjunto na Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul (UEMS).

## **1. INTRODUÇÃO**

Muito se discute na imprensa sobre a situação fiscal do Brasil e, intrinsecamente, estão as crescentes despesas do Estado e ausência de cumprimento das obrigações tributárias por alguns contribuintes. Desse modo, a arrecadação fiscal e suas nuances possui reflexos nas searas política, econômica e social, sendo o estudo dela imprescindível ao real conhecimento da problemática, a qual deve ser exposta como meio de viabilizar a transparência e, por conseguinte, a fiscalização.

Ocorre que a evasão fiscal, em especial a sonegação, gera consequências nefastas para todo o sistema, uma vez que, conforme dados do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), a receita do Estado é diminuída em 23%. Com efeito, a não arrecadação infere diretamente nas receitas públicas e, para não ficar em situação ainda mais dramática, Municípios, Estados e União lançam mão de programas de parcelamentos, os quais dão oportunidade aos devedores de, em tese, refinanciarem suas dívidas e adquirirem regularidade fiscal perante a Fazenda Pública, à medida que incrementa a arrecadação do ente.

Neste liame, o objetivo deste artigo é analisar alguns pormenores da política tributária do país, especialmente no que tange à recuperação fiscal, perpassando temas correlatos como a evasão, parcelamentos, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, e a sensação de risco subjetivo que essas políticas causam aos contribuintes, com a finalidade de fazer um inventário das políticas atuais e suas consequências práticas à recuperação de tributos.

Para tanto, o trabalho estriba-se em pesquisas bibliográficas e documentais, especialmente, dados emanados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e da Receita Federal do Brasil. Está organizado de forma, inicialmente, caracterizar política tributária como política pública, em seguida apresentar o problema da evasão fiscal que compromete as políticas públicas derivadas de todo o processo de arrecadação, para poder compreender seus impactos, suas formas de ação, a impunibilidade dos sonegadores e as estratégias do Estado para recuperar as perdas decorrentes da evasão, e se estas são eficazes ou não.

## **2. A INCLUSÃO DA POLÍTICA TRIBUTÁRIA ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA**

Como relacionar políticas públicas à tributação, renúncias e parcelamentos fiscais concedidos pela Fazenda Pública de, sem embargo, todos os entes federados?

O nexos entre estes temas inclui-se no contexto de que, por meio das políticas públicas ser possível distinguir, conforme Souza (2006), o que o governo quer fazer e o que ele realmente

faz, pois, políticas públicas são a somatória de atividades dos governos, diretamente ou por delegação, que influenciam a vida dos cidadãos, devendo ser indagado quem ganha, o que ganha e qual a diferença daquela política pública.

Isto posto, uma política pública envolve vários atores e níveis de decisão; é materializada pelos governos, mas seus participantes não são apenas os formais; ela não se limita a leis e regras; é intencional e possui objetivos; apesar de seus efeitos a curto prazo, geralmente é, e deve ser pensada por um grande período; e, possui processos posteriores à decisão e proposição (implementação, execução e avaliação).

Tem-se que nos estados democráticos, as políticas públicas consistem nos programas em que governos mobilizaram seus recursos para fornecer os bens úteis ou necessários a sociedade. Neste sentido, tais políticas, previnem ou corrigem, mantem ou modificam, setores da vida social, sendo necessária a definição de objetivos e táticas de atuação e de direcionamento de recursos, para o fim de granjear os objetivos fixados pelos grupos participantes da tomada de decisão.

Menezes (2017) salienta que em certos casos, o fornecimento desses bens possui status de obrigações constitucionais, quanto a outros, eles são opções políticas eleitas democraticamente. De toda forma, o desenvolvimento das ações governamentais requer o financiamento adequado, daí emerge a necessária existência de um sistema de tributação, onde sejam transferidos recursos daqueles que compõem a sociedade aos cofres públicos.

Esta é uma das razões pela qual a política tributária tenha sido inserida na análise de políticas públicas de forma indireta, uma variável que explicasse outras políticas, e não como objeto próprio. Contudo, aquém da política pública, no direito tributário, na economia e ciência da tributação a política fiscal é investigada como possuidora de objetivos próprios, no que tange à transformação da sociedade e ainda de indução a resultados econômicos específicos.

Em seu trabalho, Menezes (2017) intenta demonstrar que a política tributária pode ser um campo autônomo de estudo dentro das políticas públicas, pois ela estaria além de apenas um elemento de financiamento de programas estatais, enquanto uma variável.

Quanto à identificação de um resultado direito, Menezes (2017) declara que este reside em um bem público de valor próprio. Nesta acepção frisa-se a função parafiscal ou extrafiscal; pela qual os tributos além de arrecadar valores aos cofres públicos, influenciam nas escolhas de agentes econômicos, sendo este um de seus objetivos. Como exemplo, alguns setores são maior alvo da fiscalização e taxação pela Fazenda Pública, como combustíveis, bebidas e cigarros e isso revela, além de certa proteção aos demais setores intenta-se desencorajar o consumo dos referidos produtos.

Neste contexto, fica evidente que a política tributária tem objetivos próprios e vai além do financiamento das outras políticas, podendo ser elevada enquanto objeto de análise tanto na ciência política, quanto nas políticas públicas, onde haverá interesse de desmitificação de fatos capazes de explicar seu desenvolvimento enquanto tal, com o estudo de aspectos como auferimento receita (originárias/patrimoniais e derivadas/tributárias), despesa e déficit público.

A política tributária, portanto, é resultado de um conjunto de medidas imperativas para prover recursos financeiros, pela transferência de parcela do patrimônio privado para o público e, à luz de sua finalidade arrecadatória, é o conjunto de decisões que instituem medidas concretas e coercitivas de transferência de riquezas para determinado objetivo, como: pagar despesas públicas e cumprir a meta fiscal fixada pelo Estado (déficit ou superávit)

Os fundamentos, ou objetivos, da república disciplinados no art. 3º, da Constituição, somente podem ser alcançados por meio da atuação do Estado, que se faz especialmente por mecanismos da política tributária. No entanto, a Constituição não traz macrodiretrizes sobre a política tributária a redução de desigualdades, sendo apenas consagrada a observância da capacidade contributiva e vedação a tributos de cunho confiscatório (Princípio do não confisco), ou seja, apenas liberdades negativas, e não normas impositivas de atuação do Estado.

Desse modo, destaca-se a necessidade da discussão sobre o sistema tributário vigente, especialmente quanto à ausência de tributação sobre bens de grande valor, como aeronaves e lucros e dividendos empresariais, e da concentração da tributação sobre impostos indiretos, como Imposto sobre os Produtos Industrializados e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação, que são notadamente embutidos no preço de todo e qualquer produto, penalizando a população mais pobre do país, com a consagração da regressividade, pela qual os mais pobres pagam proporcionalmente à sua renda e seu patrimônio mais impostos que os mais ricos.

### **3. O PROBLEMA DA EVASÃO FISCAL NO BRASIL**

De acordo com Teixeira (2018), o SINPROFAZ, anualmente, divulga o estudo “Sonegação Fiscal no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação” e, referente ao exercício financeiro de 2016, restou consignado que a sonegação fiscal equivale a 23% da arrecadação do Estado, conseqüentemente, 7,5% do Produto Interno Bruto. Igualmente, dados da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) trazidos pela autora, indicam que menos de 13 mil pessoas físicas e empresas são responsáveis pela dívida de quase 900 bilhões de reais de tributos à União, desconsiderando os tributos regionais e locais, mas, segundo Teixeira (2018)



a fiscalização é concentrada por meio do perfil de contribuintes, em especial, dos setores de combustíveis, bebidas e cigarros, que cerca de 9.500 contribuintes representam apenas 0,01 do total, no entanto, com 61% dos pagamentos regulares.

A alta carga tributária e a precária fiscalização influenciam diretamente na sonegação. Igualmente, os valores sociais e elementos culturais são fatores chave a respeito do tema, tanto que nos países nórdicos, há baixo índice de sonegação e evasão, porém a carga tributária é alta.

Teixeira (2018) descreve a importância de trazer as propostas de Arendt para o prisma político, no que tange à banalidade do mal. E, nesta esteira, aduz que a verdadeira política somente ocorre quando os homens são tratados com igualdade, respeito à pluralidade, bem como à necessidade de aceitação de políticas de enfoque democrático.

No que se refere à banalidade no contexto tributário, convém ter mente que o vultoso número acima tem aparência banal e isto não significa que ele não represente uma prática ruim, pois esta aparência tem a função de ocultar o seu real escândalo<sup>3</sup>.

Uma vez indicado que políticas públicas, conforme Souza (2006) são a somatória de atividades dos governos, diretamente ou por delegação, que influenciam a vida dos cidadãos, no intuito de manter ou modificar a sociedade, nasce a necessidade de se averiguar alguns pormenores da seara tributária, especialmente quanto à atuação do Estado na formulação de políticas do tema.

### **3.1 Aspectos jurídicos da evasão fiscal**

A priori, na abordagem do tema evasão fiscal faz-se necessário realizar alguns esclarecimentos, como sua correta acepção, diferenciação entre evasão, elusão e Elisão tributária, que apesar da mesma finalidade, a economia tributária, se diferenciam com base na cronologia, meio e intenção.

Ainda que alguns autores argumentem que a evasão seja gênero, que comporta as espécies evasão lícita e evasão ilícita, a doutrina majoritária entende pela impossibilidade de associar a evasão ao adjetivo lícito, o que implica em uma contradição terminológica. Desta forma, adotam-se os termos evasão fiscal e Elisão fiscal, ambas condutas destinadas a evitar,

---

<sup>3</sup>“Podemos dizer, portanto, que o mal pode ser banalizado por determinadas contingências históricas, o que significa que o mal cometido pelo homem pode-se mostrar banal, e não que o mal, por si mesmo, seja banal. A questão do mal, fique aqui bem claro, não é uma questão ontológica, pois não se apreende uma essência do mal mas uma questão ética e da política”. (DINIZ, 1995, p. 110).

reduzir ou postergar o ônus fiscal, cujo a diferença entre elas está, especialmente, na licitude e momento de ocorrência.

Na elisão fiscal, segundo Calheiros Júnior (2003) a ação ou omissão do sujeito passivo destina-se a evitar o próprio nascimento da obrigação ou seu cumprimento. Esta modalidade de redução da arrecadação tributária em que não há dolo civil, é aceita e até mesmo estimulada, pois, se trata de uma técnica preventiva de negócio e faz parte do planejamento tributário. Por outro lado, a evasão utiliza-se de comportamentos proibidos pelo ordenamento jurídico, como transgressão da ordem tributária e, porquanto, é ilícita, devendo ser buscada sua repressão.

Não obstante a preferência da doutrina pela dicotomia entre evasão e elisão fiscal importante destacar a existência ainda da elusão fiscal, a qual também constitui espécie de ilícito, mas ao contrário da evasão, é atípica. Isto porque, a evasão é integralmente ilícita, já a elusão permeia “atos ou negócios jurídicos que observam a forma legal, mas são utilizados mecanismos insólitos, abusivos, dolosos, com o propósito exclusivo de subtrair a tributação” (CALHEIROS JÚNIOR, 2003, p. 14).

Por conseguinte, segundo Calheiros Júnior (2003) quanto à elusão e a evasão fiscal, estas podem ocorrer antes ou depois da ocorrência do fato gerador e possuem como intenção o dolo civil. Contudo, na elusão usam-se meios lícitos (insólitos) e no dolo há uma violação indireta da regra tributária e, na evasão, os meios são de fato ilícitos, havendo a violação direta da norma jurídica.

Logo, a evasão fiscal é uma “prática concomitante ou posterior à incidência do fato imponible, a qual se utiliza de formas defesas em lei (simulação, fraude ou sonegação) para se esquivar de pagar tributos” (OLIVEIRA, p. 3), e ela (a evasão) possui reflexo na seara penal, que é quando o contribuinte pratica a sonegação tributária, a qual é uma conduta evasiva, transgressora e tipificada como crime.

Nesta senda, a Lei n. 8.137/90 dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, destacando-se, a partir dos artigos 1º e 2º que o núcleo do tipo dos crimes tributários engloba várias situações, como a supressão ou redução do tributo recolhido por meio de informações falsas, inclusão de dados inexatos em livros empresariais ou outros documentos fiscais, ainda, alteração ou falsificação de notas fiscais, bem como negativa na emissão da mesma.

Conforme Teixeira, há uma relação entre moralidade, religiosidade, escolaridade, fonte de renda, senso de justiça, moralidade fiscal e complexidade tributária, que atuam como determinantes para a decisão de sonegar ou não um tributo. Além disso, a expectativa de cumprimento espontâneo da obrigação, bem como “a carga tributária alta e complexa, os baixos

níveis de escolaridade, o grande índice de informalidade e a precariedade dos serviços prestados pelo Estado” (TEIXEIRA, 2018, p. 36), são fundamentos da sonegação

Dito isso, alguns não cumprem a obrigação por não ter conhecimento dela, devido à complexidade do sistema tributário, e outros não efetuam o devido pagamento pela difícil detecção da conduta criminosa e ineficácia da punição.

Não se pode olvidar, porquanto, em razão das características culturais do Brasil, mesmo seja uma conduta criminosa já tipificada como crime, embora tardiamente, que afeta toda a coletividade, a sonegação é vista de forma flexível pela sociedade, devido à argumentos que legitimam “a adoção de processos de isomorfismo ou que justificam a adoção do jeitinho brasileiro e até mesmo pela Administração Pública diante da concessão de financiamentos que acabam por prejudicar a arrecadação” (TEIXEIRA, 2018, p. 39).

A respeito da inefetividade da punição observa-se que no Direito Penal impera o modelo de guerra, que exprime um paradigma de beligerância e encarceramento simbólico de um grupo específico, sendo a criminalidade quase que um adjetivo que distingue a pessoa dos sujeitos normais e contra ela deve haver adequada defesa social.

Ocorre que, a defesa social não atinge indistintamente a todos. Costa (2005) salienta que os crimes praticados pelas classes hegemônicas, como a sonegação fiscal, em sua maioria, são mais danosos a coletividade, entretanto, a eles não é dada a mesma atenção pelo sistema penal ou sociedade, até porque o sistema penal é mantido para e em função desta classe.

Por esta ótica, delitos econômicos e empresariais não são objeto de seleção, rotulagem e estigmatização, pois são praticados por estratos populacionais que dificilmente passarão pelo sistema penal comum, o que nos remete aos aspectos culturais pelos quais há certa aceitação da sonegação de impostos, delineados por Teixeira (2018), bem como os aspectos do processo criminal e da execução, no contexto tributário que serão doravante expostos.

O delegado Ziembowicz em seu trabalho “A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários à luz da análise econômica do direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil”, de 2018, destaca que os crimes tributários atingem diretamente o erário público e, indiretamente as funções sociais e de desenvolvimento praticadas pelo Estado, ao passo que uma ordem econômica e financeira saudável influencia diretamente nos direitos fundamentais e o direito à uma vida digna.

Em contrapartida, os delitos como inseridos na seara fiscal aumentam a sensação de impunidade, pois, comparados aos demais, a legislação penal é mais branda, especialmente quanto ao tempo de duração do processo e às causas de extinção da punibilidade, cujo soma de tais fatores estimula a sonegação fiscal.

### 3.2 Da vantagem do não pagamento pelo contribuinte devedor

Ziembowicz (2018) destaca a análise econômica do direito, na qual considera-se que os delitos fiscais e previdenciários visam apenas o não recolhimento do tributo previsto nas normas. Dessa forma, o infrator almeja um resultado puramente econômico e se utiliza, especialmente, da fraude para evitar a tributação devida e aumentar seu patrimônio.

Ainda, conforme a abordagem econômica do direito, o autor descreve que a “conduta dos agentes econômicos é racional maximizadora” (ZIEMBOWICZ, 2018, p. 198), ou seja, os agentes ponderam os custos e benefícios, de modo que a alteração em sua estrutura de benefícios pode fazer com que eles adotem ou não uma conduta. Sob esta análise, os infratores cometerão mais ou menos crimes conforme a pena cominada, se as penas forem mais ou menos brandas, bem como será ponderada (im)possibilidade de condenação e, por último, o cuidado com a conduta atrela-se a responsabilização perante o dano causado.

De acordo com Allingham e Sandmo (apud Ziembowicz, 2018), a sonegação de impostos depende de uma decisão de forma racional, pela qual é avaliada como um ativo de risco, haja vista a possível descoberta da fraude e da sanção penal, todavia ela ainda tem uma utilidade esperada. Por ora, destacamos que esta decisão racional pela sonegação de impostos permeia também os parcelamentos tributários e a situação de inadimplência dos contribuintes.

Ainda, segundo Brown e Reynolds (apud Ziembowicz, 2018) a riqueza inicial do criminoso é determinante para que ele opte ou não pela delinquência, pois aquele que possui riqueza inicial alta tende a praticar conduta delituosas que garantam um ganho relevante em comparação com a inicial.

Logo, segundo o autor, os crimes econômicos perpassam os seguintes temas: a) probabilidade de não ser preso e condenado; b) ganho financeiro, que é o proveito da sonegação tributária; sendo subtraído c) a probabilidade de ser preso e condenado; e o d) ganho financeiro, já com os custos de uma condenação. Nesta lógica, analisa-se as probabilidades e a utilidade da prática tributária delituosa<sup>4</sup>.

A utilidade esperada, ou ganho financeiro é proporcional a carga tributária sonegada: se a carga tributária está entre 32%, este é aproximadamente o ganho esperado por meio da sonegação fiscal, com relação aos fatos geradores que tenham ocorrido no exercício financeiro.

---

<sup>4</sup> “Dessa forma quanto menor a probabilidade de ser condenado, maior a utilidade derivada [do] ato criminoso. [...] De acordo com o modelo teórico da utilidade marginal decrescente, indivíduo que possuam uma maior quantidade de riqueza inicial alta tendem a somente cometer atividades ilícitas que propiciem um ganho considerável em relação à sua riqueza inicial”. (VALADÃO, 2011 apud ZIEMBOWICZ, 2018, p. 201)

### 3.3 Da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal

Ziembowicz (2018), à luz da criminologia e da análise econômica da direito, investiga se a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal, desde que seja realizado antes do trânsito em julgado da sentença condenatória penal, estimula a correta prestação de informação e o pagamento de tributos ou o contrário, isto é, se ele estimula o contribuinte a sonegar informações sobre os fatos geradores.

Sublinha o autor que a respeito da probabilidade de não ser preso ou condenado, menciona que esta também é altamente improvável para aqueles que praticam as condutas descritas nos artigos 1º ou 2º, da Lei 8.137/90 e artigos 168-A ou 337-A, do Código Penal, haja visto que o pagamento do débito fiscal até o trânsito em julgado da sentença condenatória extingue a punibilidade do delito.

Na Alemanha e Espanha também há a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do valor devido. No entanto, nestes países para a extinção do *jus puniendi* a regularização da situação tributária deve ser feita forma voluntária pelo contribuinte, antes da intervenção da Administração Pública, ou do início da atuação dos órgãos de persecução penal, assemelhando-se à denúncia espontânea<sup>5</sup> prevista no art. 138, do Código Tributário Nacional (CTN), que prevê a exclusão da multa quando do pagamento extemporâneo antes de atos de cobrança pela Fazenda Pública.

A Lei n. 4.729/65 estabeleceu em seu art. 2º que a extinção da punibilidade nos delitos tributários, nos mesmos moldes dos países europeus, isto é, a extinção somente ocorreria se a regularização se desse em momento anterior da ação fiscal própria na esfera administrativa. Posteriormente, a Lei n. 8.137/90, além de estender a possibilidade da extinção da punibilidade aos casos de contribuição social, estendeu o prazo até o momento do recebimento da denúncia.

Por fim, restou consignado no art. 83, da Lei n. 9.430/96 que a representação fiscal para fins de ação penal, com relação aos crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social seriam encaminhados ao Ministério Público para a persecução criminal do Estado somente após a decisão definitiva na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal de crédito correspondente, ou seja, o ajuizamento de uma ação penal acerca de delito desta estirpe depende do esgotamento da via administrativa.

---

<sup>5</sup> Refere-se o autor à denúncia espontânea como o único meio de extinção de punibilidade plausível, que atenderia a direitos fundamentais como a liberdade, dignidade de pessoa humana, isonomia, proporcionalidade, quais devem conduzir também o sistema penal.

Na forma do §2º, do mesmo artigo há a suspensão da pretensão punitiva, isto é, não pode ser proposta ação penal no período que o contribuinte estiver incluído no programa de parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia, o mesmo foi previsto na Lei do REFIS (Lei n. n. 9.964/00). Já no §4º é prevista a extinção da punibilidade desses crimes quando houver o pagamento integral dos débitos tributários e acessórios, objeto do parcelamento.

Constata-se a partir das mudanças legislativas acima descritas que houve ampliação no prazo de pagamento do tributo para a extinção da punibilidade do delito. E, quanto à jurisprudência, no Supremo Tribunal Federal as decisões são no sentido de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo pode ocorrer até o trânsito em julgado da condenação criminal; também, quando houver o pagamento integral do parcelamento tributário até o recebimento da denúncia, na fase pré-processual.

Na forma da Súmula Vinculante 24, os crimes tributários apenas serão reputados típicos após a constituição do crédito tributário, isso requer a atividade de lançamento, cujo marco inicial varia conforme o tributo, ainda, a eventual conclusão do processo administrativo e discussão no processo civil.

Embora seja previsto que o processo administrativo tributário deva durar, no máximo 360 dias, após o protocolo das petições, defesas, recursos, Ziembowicz (2018) assevera que, na prática, o tempo médio de julgamento na esfera administrativa dura em média 5 anos ou mais. E, depois do procedimento administrativo, o contribuinte pode manejar ação civil para a discussão do crédito, cujo o processo judicial tributário dura em média 3 anos e 4 meses, acrescentando-se a duração de eventual recurso, 4 anos e 2 meses.

A respeito da ação penal, o autor informa um processo penal leva em média “3 anos e um mês pra ser julgado em primeira instância, e cerca de 1 ano e 1 mês pra ser julgado em segunda instância[...]” (ZIEMBOWICZ, p. 203), possuindo o sonegar, após o início da ação penal, 4 anos e 2 meses para pagar a dívida ter sua punibilidade.

Ainda assim, considerada o processo administrativo e o civil, em âmbito criminal, caso seja interposto recurso, o sonegador terá em média 12 anos e 6 meses para pagar as dívidas tributárias e assim ser extinta sua punibilidade, e caso não seja suspenso o processo crime, ele possuirá o tempo médio de 9 anos e 2 meses para pagar a dívida, isto é, até o trânsito em julgado.

Tendo em vista as possíveis suspensão de exigibilidade do crédito e do processo crime, o agente possui 12 anos e 06 meses para utilizar o valor sonegado no que bem entender, como investimentos ou capital de giro, pois a dívida somente precisa ser efetivamente paga na

iminência de condenação criminal, o que faz com que os casos de encarceramento sejam raríssimos. Inclusive, não há qualquer previsão legislativa acerca da reincidência nestes casos.

Pelo exposto resta claro que a extinção da punibilidade pelo pagamento, e mesmo o perdão da multa no processo administrativo tributário, concebidas pela política penal (e fiscal), premiam o sonegador. Neste sentido, o instituto em voga, “premia o parasitismo e estimula a sonegação, além de negar o direito fundamental dos demais cidadãos à justa divisão dos custos do Estado” (ZIEMBOWICZ, 2018, p. 210), ao passo que a política material e formal no contexto dos crimes tributários aumenta a sensação de impunidade, desestimula a honestidade fiscal e incita a prática de crimes.

Cumprir observar ainda que no Brasil, na seara federal, há pouco mais de 10 mil auditores fiscais, o que dificulta ainda mais as ações, devendo ser observado que quanto maior o controle da Fazenda Pública, menor a chances de se fugir do débito fiscal, mas este investimento não é automático. Não obstante, a probabilidade de o infrator ser pego praticando fraudes tributárias são consideravelmente baixas, e, caso descoberto, a probabilidade de ser condenado e preso seriam ainda mais baixas, uma vez que dispõe de todo o período processual (administrativo e judicial) para saldar a dívida.

Interessante mencionar que, a extinção da punibilidade dos crimes por delitos fiscais traz a sensação de impunidade e “só pode ser explicada pela distância que separa o povo em geral e a elite dominante que controla, ou mais, influencia o Estado” (NABARRETE NETO, 1997 apud ZIEMBOWICZ, 2018, p. 213), fazendo com que o sistema penal tributário seja quase totalmente ineficaz e, igualmente, que a política fiscal criminal não tenha capacidade de dissuasão e, conseqüentemente, de prevenção.

Outra crítica importante tecida por Ziembowicz (2018) é que a extinção da punibilidade mediante o pagamento da dívida faz com que este instituto sirva de meio de cobrança. Sobrevém que, o Estado não deve monetizar ou vender uma sanção penal em troca de recursos, porém no meio tributário ele, praticamente, o faz.

#### **4. DO CONTEXTO DAS RENÚNCIAS FISCAIS**

Tendo em vista os pormenores do processo penal no que tange aos crimes tributários há que se indagar: vale a pena iniciar procedimento penal em face dos devedores, executá-los civilmente, ou, administrativamente, deixá-los pagar uma parte do débito, mesmo que com a extinção de multas e demais encargos cominados devido ao não pagamento no período correto? À evidência, faz-se importante elucidar o gasto tributário e, por decorrência, as renúncias.

No texto “Incentivos fiscais de ICMS e renúncia de receita com o Regime de Recuperação Fiscal”, Buissa, Bevilacqua e Morais (2017) destacam que o Estado se utiliza de diferentes mecanismos de intervenção no domínio econômico, ou seja, de ação direta, por meio de estímulos, punições, de modo a interferir no mercado e na visão da iniciativa privada quando a ele, dado aos incentivos fiscais, programas de crédito, depósitos compulsórios e etc.

À luz do trabalho, gasto tributário é realizado pelo Estado mediante o sistema tributário quando desonera indivíduos ou grupo de indivíduos de uma obrigação tributária, no intuito de atender a demandas econômicas ou sociais<sup>6</sup>. Ele envolve exceção a ordem tributária de referência, a qual consiste no que habitualmente seria cobrado dos contribuintes, de modo que o gasto tributário equivale ao que se deixou de arrecadar em virtude do incentivo a uma prática por particulares.

Quanto à transparência, destaca-se que os gastos tributários são mais obscuros que os gastos diretos, haja vista que tal gasto não consta expressamente na lei orçamentária anual e, conseqüentemente, não possui supervisão do Poder Legislativo. Em vista disso, Buissa, Bevilacqua e Morais (2017) salientam que o gasto tributário se perpetua no tempo, pois não há avaliação/reavaliação de maneira periódica, fato este que obscurece sua efetividade quando comparado com arrecadação normal do tributo, pois raramente são aferidos quanto deveria ganhar exatamente e quanto deixou de ganhar em virtude de uma renúncia ou se tal medida alcançou seu objetivo<sup>7</sup>.

As problemáticas envolvendo as renúncias tributárias e sua eficiência englobam a complexidade que ela traz a estrutura fiscal, pois constitui um desvio na ordem tributária padrão e com isso, maior demanda por fiscalização, que se torna mais complicada e custosa, bem como acresce a chance de evasão; o fato de que são elaboradas em resposta a pleitos de grupos específicos e individuais, não sendo um meio planejado ou transparente de ação; e, a impossibilidade de quantificar a renúncia previamente, pois, não se sabe quantos contribuintes serão adeptos desta ou quantos cumprirão a lei, o que pode gerar um gasto ilimitado.

Além disso, a renúncia fiscal, notoriamente, determina menor tributação para um grupo da sociedade e isso causará uma majoração sobre os outros grupos, em especial, os menos favorecidos, que financiarão de forma mais onerosa outro setor da economia.

---

<sup>6</sup> Com efeito, para identificar se há um gasto tributário descrevem os autores características básicas destas desonerações, como: “a) diminuição do montante arrecado pelo Estado; b) benefício em prol de apenas uma parte dos contribuintes; c) constitui um desvio em relação à estrutura básico do tributo; d) visa a objetivos que poderiam ser alcançados por meio dos gastos públicos diretos” (BUISSA; BEVILACQUA; MORAIS, 2017, p. 130).

<sup>7</sup> “[...] uma renúncia de receita, mesmo que não logre os resultados perseguidos pela lei de incentivo, pode persistir por prolongados aos, sem questionamento” (BUISSA; BEVILACQUA; MORAIS, 2017, p. 133).



O Supremo Tribunal Federal já pacificou entendimento acerca do princípio da reserva legal absoluta quanto às desonerações fiscais, que servem justamente a impedir que tal instituto vire “moeda de barganha” e obtenção de vantagem pessoal do agente político que institui tal vantagem. Desta feita, emerge a imprescindibilidade do art. 150, §6º da Constituição<sup>8</sup>, o qual reflete o princípio da reserva legal e determina a necessidade de discriminação no ato legal concessivo da renúncia os possíveis efeitos desta. Com o mesmo intuito a EC n. 95/2016 inseriu o art. 113, do Ato das Disposições Transitórias Constitucionais, o qual impõe que projetos legislativos que impliquem em alteração de despesa obrigatória ou renúncia de receita esteja acompanhada de estudo prospectivo acerca de seu impacto financeiro e orçamentário.

Malgrado tais previsões, segundo Buissa, Bevilacqua e Morais (2017), muito mais frequentes são as situações em que a criação dos benefícios se dá ao amparo de justificativas genéricas como a expectativa de geração de postos de trabalho ou de resultados futuros positivos por meio do estímulo à atividade econômica local. Neste ínterim, tem-se o comprometimento das gerações futuras em favor das atuais, pois, o dinheiro que se deixa de arrecadar hoje causa impacto no futuro.

Notabiliza-se, assim, que parcelamentos tributários como concedidos são, em verdade, renúncias concedidas pelo Estado, com o intuito, em tese, de incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário), bem como promover a regularidade fiscal dos devedores.

De antemão, parcelamento tributário é um instituto previsto no art. 151, inciso VI, e art. 155-A, do CTN, e no âmbito federal pode ser dividido em dois grupos, o parcelamento convencional e o parcelamento especial. O primeiro está disciplinado nos art. 10 a 14-F, da Lei n. 10.522/02, sempre estará à disposição do contribuinte e tem por interesse atender situações de normalidade institucional, ele se prolonga no tempo e na adesão ao programa permite-se créditos vencidos sem especificação do período. Já os parcelamentos especiais são aqueles que possuem regras excepcionais, com o intuito atender situações fora na normalidade, fixado com limite de prazo para adesão, restrição de débitos a serem parcelados, segundo período de vencimento e, algumas vezes, oferta de bem em garantia.

#### **4.1 Dos programas de parcelamento**

---

<sup>8</sup> Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido 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” (BRASIL, 1988, art. 150, §6º).

Os parcelamentos são instituídos por todos os entes federados e, em que pese o alcance e forma sejam diversos, indica André da Mota (2016) que o modo de operar é, basicamente, o mesmo, pois implica na concessão do perdão de parte da dívida, em especial, parte dos juros e multas, resultando na anistia de dívidas, portanto, feito mediante lei, em observância ao art. 150, §6º, da Constituição. Dito isso, este perdão se torna uma forma ímpar de recolher o imposto devido e sair da situação de inadimplência, mesmo diante de um recolhimento extemporâneo.

Para contextualização, a partir da constituição do crédito tributário, a qual se dá por meio do lançamento, o contribuinte possui um prazo para pagá-lo, fixado por lei, ou em processo administrativo. Depois desse prazo, caso persista o inadimplemento, os créditos serão inscritos em dívida ativa tributária, na forma do art. 205, do CTN, sendo esta imprescindível à execução fiscal e, igualmente, a considerar fraude à execução. A inscrição em dívida ativa impede a emissão de certidão negativa de débitos, cujo consequência é a impossibilidade de participar de licitações, alienar bens e obter financiamentos, salvo a possibilidade de certidão negativa com efeito de positiva.

Mota (2016) informa que a execução fiscal, em especial na justiça federal é um processo extenso, geralmente 9 anos e 9 meses, e em que poucas ações sobrevivem.

Apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado). Destes, a penhora de bens ocorre em apenas um quarto dos casos (ou seja, 15% do total), mas somente uma sexta parte das penhoras resulta em leilão. Contudo, dos 2,6% do total de processos que chega a leilão, em apenas 0,2% o resultado satisfaz o crédito (IPEA, 2011 apud MOTA, 2016, p. 13).

Nestes moldes, a recuperação do crédito via parcelamento configurar-se-ia como uma alternativa ao ente público, que mais rápida que o processo fiscal, o paralisa e dá ao contribuinte o direito à certidão de regularidade. E, como já observado, do ponto de vista da Administração Pública tais programas mostram-se como fontes de recuperação de receitas, uma vez que em curto prazo traz incremento do caixa público, viabiliza investimentos e políticas públicas, à medida que requer menores esforços do ente na cobrança do débito.

Entretanto, devem ser ponderados os seus feitos a longo prazo, especialmente, quais os efeitos de serem periodicamente atenuadas as dívidas do contribuinte e quais as desvantagens para o Estado.

Em primeiro lugar, pode configurar um desestímulo ao pagamento regular dos tributos, que são a principal fonte de receitas do Estado, pois dá a sensação ao contribuinte que cumpre regularmente suas obrigações a sensação de que está sendo prejudicado pelo próprio Estado, pois os seus concorrentes ficam inadimplentes e,

posteriormente, aderem aos programas de recuperação regularizando-se, geralmente, sem a cobrança de multas e juros moratórios, o que dá eles, inclusive, uma vantagem competitiva pois capitalizam-se com a folga de caixa adquirida e se permitem aplicar menores preços que os correntes do mercado. (MOTA, 2016, p. 21).

À luz de Araújo (apud Mota, 2016) indica que, com base na teoria dos jogos há um duopólio, pelo qual independentemente da estratégia de um concorrente, não recolher os tributos na data do vencimento e fazê-lo no exercício financeiro seguinte, sem custo adicional, como é no REFIS, proporciona maiores lucros a empresa, mesmo que a conduta seja reprovável.

Neste contexto, quanto à remissão de multas, o principal objetivo da punição (impelir comportamentos irregulares) torna-se inócuo, pois retirada a sanção em casos de evasão, a decorrência lógica é de que estes comportamentos sejam mais comuns, aumentando a demanda por controle, especialmente o preventivo para evitar tais ilícitos, com maior custo ao Estado.

De outro lado, tem-se a possibilidade da evasão deliberada, na qual requer somente o aumento de lucros, pois, se antes alguns contribuintes não recolhiam o tributo devido à capacidade econômica desfavorável, má sorte nos negócios, com os programas de parcelamento é ponderada a vantagem em não arcar com a obrigação e depois participar destes programas, assemelhando-se a sonegação deliberada.

Segundo Mota (2016), inúmeros contribuintes que participam desses programas almejam apenas uma certidão de regularidade fiscal, que informe a ausência de débitos tributários exigíveis pela Fazenda Pública, na forma do art. 206, do CTN. Neste caso, embora haja o débito este não pode ser executado, e o resultado é o aval para a participação de licitações ou alienação de grandes bens, e depois do pretendido, estes contribuintes interrompem o parcelamento.

Outrossim, pesquisas inferiram que, na primeira vez concedida a anistia, há a produção de receitas durante seu período. No entanto, logo em seguida haverá a redução da receita ao longo do prazo, propondo-se que as pessoas respondem às anistias com sonegação, uma vez que uma anistia futura será concedida, ou seja, a cada parcelamento lançado prospecta-se o lançamento de outro sobre o mesmo tema no futuro.

No “Estudo sobre impacto dos parcelamentos especiais” (2017), elaborado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, restou consignado que, apesar de pressupor uma excepcionalidade, ao longo dos últimos 18 anos, foram criados quase 40 programas de parcelamento<sup>9</sup>, todos eles com expressivas reduções de valores nas multas e juros, bem como

---

<sup>9</sup> Dentre os programas instituídos ao longo destes dos últimos 18 anos temos: Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) - Lei n. 9.964/2000; Parcelamento especial (PAES) - Lei n. 10.684/2003; Parcelamento excepcional (PAEX) – MP n. 303/06; Programa “Refis da Crise” - MP 449/2008 e Lei n. 11.941/2009, e suas reaberturas,

dos encargos legais cobrados a época da inscrição do débito em Dívida Ativa. Com efeito, são comuns prazos extremamente longos de pagamento e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL (Contribuição Social Sobre Lucro Líquido) e até mesmo a aplicação de juros simples, no caso do REFIS da crise.

De acordo com a Receita Federal (2017), os últimos programas de regularização fiscal trouxeram impactos negativos provocados pelas renúncias realizadas e que estes foram absorvidos pelo orçamento da União, de modo a reduzir valores disponíveis para aplicação em quase todos os setores e, igualmente, diminuíram sensação de risco subjetivo capaz de estimular o contribuinte a cumprir espontaneamente as obrigações tributárias, cujo resultado é a cultura de inadimplência, uma vez que o respectivo valor será revertido em favor do contribuinte.

[...] o passivo tributário administrado pela RFB tem crescido fortemente nos 4 últimos anos, evoluindo do patamar de R\$ 1,1 trilhão em janeiro de 2013 para aproximadamente R\$ 1,6 trilhão em dezembro de 2016, período em que foram editados vários parcelamentos especiais (RECEITA FEDERAL, 2017, p. 13).

Os programas Refis da Crise, PIS/COFINS de Instituições Financeiras, Parcelamento de IRPJ e CSLL decorrente da Tributação de Bases Universais, PERT, PREM, PRR e simples Nacional juntos implicaram na renúncia de aproximadamente 175 bilhões de reais. A respeito do comportamento dos contribuintes nos programas, a Receita Federal destaca que, “após a adesão, pode se informar que cerca de 50% dos optantes tornam-se inadimplentes, seja de obrigações correntes, seja de parcelas do respectivo programa de parcelamento, incidindo em hipótese de exclusão do programa” (2017, p. 6).

Além disso, ao menos quanto aos primeiros grandes programas de parcelamentos (REFIS, PAES, PAEX E REFIS DA CRISE), o índice de quitação foi baixíssimo e a maioria dos contribuintes foi excluída por inadimplência ou por incluir a dívida, já parcelada, em outro programa, ou seja, há uma postura de não pagamento, devido à migração da dívida para o parcelamento subsequente, como uma estratégia dos agentes econômicos, o que também explica pelo aumento das instituições de programas nos últimos anos. Segundo a Receita Federal (2017), em 2016, cerca de 2.023 contribuintes, com faturamento anual superior a R\$

---

conforme as Leis n. 12.865/2013, n. 12.973/2014, n. 12.966/2014, n. 13.034/2014, todos unificados; Programa de Regularização Tributária (PRT) - MP n. 766/2017; Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) - Lei n. 13.496/2017, Parcelamento Especial para Débitos do Simples Nacional - art. 9º, da Lei Complementar n. 155/2016; Parcelamento do PIS e da Confins das instituições Financeiras - Lei n. 12.865/2013 e reabertura de prazo pela Lei n. 12.973/2014; Parcelamento de Débitos da IRPJ e da CSLL decorrente de Tributações de Bases Universais (TBU) - Lei n. 12.865/2013 (instituidora) e prazo reaberto na Lei n. 12.973/2014; Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT) - Lei n. 13.155/2015, Programa de Regularização Rural (PRR) - MP n. 793/2017; e, Programa de Regularização de Débitos Previdenciários dos Estados e Municípios (PREM) - MP n. 778/2017.

150 milhões participaram de 3 ou modalidades de parcelamentos especiais, cujo a soma da dívida destes contribuintes perfaz o montante de R\$ 160 bilhões de reais.

Nesta toada, não se pode duvidar sobre a influência dos parcelamentos tributários na ação de agentes econômicos na manutenção do pagamento de suas obrigações, como veiculado na 4ª edição da Revista da Receita Federal, de 2016, citado no estudo em comento.

Essa influência negativa ocorre principalmente na expectativa de abertura de novo parcelamento. Pelo estudo, essa expectativa reduz em 5,8% o incremento esperado da arrecadação induzida para as empresas que optam pelo parcelamento, comparando com as que não optam. Após a opção, pelos modelos apresentados, o “efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% no incremento esperado da arrecadação induzida. Estima-se, portanto, que R\$ 18,6 bilhões deixaram de ser arrecadados de obrigações tributárias correntes por ano em decorrência da publicação de parcelamentos especiais. (RECEITA FEDERAL, 2017, p. 11)

Em comparação aos outros países, as condições ofertadas para a regularização tributária como ocorrido no Brasil não acontece em nenhuma outra parte do mundo. Isto porque, fora do país se verifica prazos de pagamento ente 12 ou 24 meses, com extensão destes em casos excepcionalíssimos, mediante justificativas e apresentação de garantias. No Brasil, o parcelamento convencional na esfera federal expecta o pagamento em 60 meses, que inclusive não exige apresentação de justificativas, podendo ser incluídos os débitos de parcelamentos anteriores não liquidados; e os parcelamentos especiais em até 180 meses, havendo ainda o parcelamento concedido para órgãos e entes públicos, que pode alcançar 240 meses.

De toda sorte, a adesão a um parcelamento, conforme o art. 151, VI, do CTN suspende a exigibilidade dos créditos que o permitiu, e dá ao devedor a possibilidade de obter uma certidão de dívida positiva com efeito de negativa, prevista no art. 206, do CTN, e também autoriza a venda de bens, a despeito do art. 185 do CTN.

Constata-se em “O resultado arrecadatário do REFIS, do PAES e do PAEX e seu impacto na sensação de risco subjetivo pelos devedores” (2012) e também no “Estudo sobre o impacto dos parcelamentos especiais” (2017), que estes parcelamentos se mostram ineficazes para a recuperação dos créditos tributários e causam efeitos na arrecadação corrente, pois o contribuinte posterga o pagamento até a instituição de novo parcelamento, com regras mais vantajosas. Demais disso, não há uma finalidade verdadeiramente arrecadatária se analisada cobrança versus o reforço de caixa proporcionado ao contribuinte, ao passo que nem mesmo visa regularização fiscal, pois raramente ao fim do parcelamento as dívidas foram liquidadas.

Outrossim, Neuenschwander, Macedo e Borges (2012) destacam que pela previsão de suspensão da exigibilidade do crédito há inefetividade do processo judicial e a perda do risco

subjetivo dos devedores, ante a impossibilidade de constrição do patrimônio. Um exemplo disso é o relatado pelo Conselho Nacional de Justiça no ano de 2019:

O Poder Judiciário contava com um acervo de 79 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2018, sendo que mais da metade desses processos (54,2%) se referia à fase de execução. [...] A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% do estoque em execução. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2018 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes desse Relatório. (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2019, p. 126)

Ainda sobre parcelamentos, o PERT (Programa Especial de Regularização Tributária) de iniciativa do Governo Federal, visou instituir um programa de parcelamento tributário que auxiliasse os contribuintes em dificuldades financeiras a solucionarem seus débitos por meio de um alongamento do prazo de pagamento e da redução de encargos moratórios.

No texto inicial, com respaldo em relatórios da Consultoria Jurídica e Administração do Ministério da Fazenda e a PGFN previa o pagamento da dívida em até 120 meses com valores reduzidos na primeira parcela, no importe de 0,5%, do total do débito. Durante sua tramitação no Congresso Nacional foram ampliados os benefícios conferindo aos contribuintes devedores, descontos, créditos fictícios, bônus de pontualidade, prestações entre 120 e 175 parcelas mensais, comprometendo o projeto inicial e seus objetivos<sup>10</sup>.

A consultoria do Ministério da Fazenda manifestou-se contra a ampliação das vantagens, ao passo que a PGFN demonstrou que muitos dos parlamentares que compunham aquela comissão do projeto, inclusive o relator, eram devedores de tributos ou tinham campanhas financiadas por grandes devedores e, portanto, poderiam estar defendendo seus interesses em detrimento do interesse público.

---

<sup>10</sup> Segundo a Receita Federal (2017) houve reabertura do prazo de adesão três vezes, com o total de 740.311 contribuintes, 443 mil pessoas Jurídicas e 297 mil Pessoas Físicas, sendo possível o parcelamento das dívidas vencidas até 30/04/2017, sob as seguintes condições:

“[...] i) pagamento em espécie de no mínimo 20% do valor da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa da CSLL (BCN) ou de outros créditos próprios relativos a tributos; ou ii) parcelamento em 120 prestações, sem reduções, calculadas com aplicação de percentuais escalonados sobre o valor da dívida; ou iii) pagamento em espécie de no mínimo 20% da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e o restante em uma das seguintes condições: - quitação em janeiro de 2018, em parcela única, com reduções de 90% de juros e de 70% das multas; - parcelamento em até 145 parcelas, com reduções de 80% dos juros e de 50% das multas; ou - parcelamento em até 175 parcelas, com reduções de 50% dos juros e de 25% das multas, com parcelas correspondentes a 1% da receita bruta do mês anterior, não inferior a 1/175 da dívida consolidada. - o contribuinte que quisesse parcelar dívida total inferior a R\$ 15 milhões teve benefícios adicionais como a redução do valor do pagamento em espécie e a possibilidade de utilização de créditos relativos a tributos” (RECEITA FEDERAL, 2017, p. 03).

A respeito do PERT e de outros programas de recuperação fiscal, não é absurdo ponderar que há fontes primárias e secundárias que mapeiam o comportamento de variáveis do jogo político, nas políticas públicas do Estado. Por lógica, segundo Menezes (2017), verifica-se, quanto às unidades primárias de participação, que algumas empresas e grupos atuam diretamente na decisão da política, ainda com presença de troca de favores.

À guisa de complementação, em face dos artigos 1º ao 11, da Lei n. 13.496/17 (PERT) e artigos 1º ao 13º, da Lei n. 13.606/2018 foi ajuizada pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, em 2018, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6027, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, sob alegação de que tais dispositivos violariam os princípios da capacidade contributiva e da livre concorrência (artigos 145, §1º e 170, IV, da Constituição), bem como da desobediência expressa ao art. 113, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O princípio da capacidade contributiva, com previsão no art. 145, §1º, da Constituição relaciona-se à igualdade<sup>11</sup>, e a contrariedade legal apontada reside no fato de que grande parte dos beneficiários dos programas citados são grandes empresas, que, supostamente, não teriam dificuldades financeiras. Além disso, não consta na Lei requisitos para adesão ao programa, gerando uma desigualdade entre contribuintes com capacidade contributiva correlata, sem justificativa de nível de desenvolvimento nacional para propor tratamento desigual.

Quanto à violação da livre concorrência, afirma a Associação que os parcelamentos concedidos se apresentam como instrumento de protelação do pagamento e resultam na inexistência deste. As empresas utilizar-se-iam destes programas de forma estratégica, causando concorrência desigual com aqueles que efetivamente pagam seus tributos. Em tempo, ressaltaram a ausência de juntada prévia, isto é logo na propositura da Lei, estudo acerca do possível impacto financeiro a ser causado pela renúncia.

Por meio de consulta ao Painel de Parcelamentos da Dívida Ativa da União constata-se as seguintes optantes pelo PERT, que, aparentemente, possuem boa capacidade econômica.

<b>Empresa</b>	<b>Valor consolidado em dívida</b>	<b>Lucro em 2017</b>
Azul Linhas Aéreas Brasileiras S.A.	R\$ 56.245.509,33	R\$ 529 milhões
JBS S.A.	R\$ 1.855.734.187,54	R\$ 534 milhões
Renault do Brasil S.A.	R\$ 214.885.584,30	Lucro do <u>Grupo Renault</u> : 5,2 bilhões de euros.
Ambev S/A	R\$ 66.921.072,88	R\$ 7,85 bilhões

<sup>11</sup> “[...] todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).”

Diante do exposto neste texto, já é possível apresentar, na forma de tópicos, um inventário dos achados na pesquisa realizada.

## **5. SUMÁRIO DA SITUAÇÃO DA EVASÃO FISCAL NO BRASIL**

1. O tamanho da evasão fiscal no Brasil está na ordem de 7,5% do Produto Interno Bruto, e segundo Teixeira (2018), caso não houvesse evasão fiscal a carga tributária atual poderia ser reduzida em até 20%. Neste mesmo sentido, o passivo tributário Receita Federal do Brasil, em 2016, remontava R\$1,6 trilhões de reais.

2. Os crimes tributários atingem diretamente o erário público e, indiretamente as funções sociais e de desenvolvimento praticadas pelo Estado. E, no direito penal, com relação aos crimes previstos na Lei n. 8.137/90 e artigos 168-A e 337-A, do Código Penal, houve um afrouxamento das leis e, atualmente, existe o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal até o trânsito em julgado da sentença condenatória, medida diversa de inúmeros países, que diminui o risco subjetivo dos agentes e, em consequência, aumenta a sensação de impunidade.

3. Considerado o tempo de discussão de crédito no âmbito administrativo, civil e penal, o agente possui em média 12 anos e 06 meses para pagar a dívida tributária antes da aplicação de uma sanção penal, fazendo-se possível inferir pela baixa punibilidade dos agentes e ausência de dissuasão e prevenção de delitos fiscais. Além disso, este sistema só é possível em razão da distância do povo em geral e da classe que influencia as decisões e formulações de políticas pelo do Estado.

4. Gastos tributários ocorrem quando o Ente, mediante o sistema tributário, desonera indivíduos ou grupos de indivíduos com interesse de atender demandas sociais ou econômicas, compreendendo. Assim, as renúncias fiscais implicam em nova sistemática de monitoramento e execução, e tem sua eficácia controversa, não obstante, são costumeiramente concedidas, por meio de justificativas genéricas.

5. A concessão de parcelamentos ocorre no âmbito de todos os entes federados, com suposto interesse incrementar a arrecadação pública e promover a regularidade fiscal dos devedores. E, a periodicidade dos parcelamentos implica na diminuição da arrecadação espontânea, uma vez que o pagamento extemporâneo se verifica mais vantajoso aos contribuintes, pois o débito não pago pode ser investido na prática econômica, bem como as



condições do programa a ser aberto novamente podem apresentar-se mais vantajosas quanto ao prazo de pagamento e perdão de juros e multas.

6. Muitos dos contribuintes que aderem aos parcelamentos o faz em razão da obtenção de regularidade fiscal, possibilidade de alienação dos bens e suspensão do processo de execução civil. Ao longo de 18 anos, âmbito federal, foram instituídos quase 40 programas de parcelamento, todos eles com taxas expressivas de redução de juros e multas. De acordo com a Receita Federal (2017) os últimos programas instituídos trouxeram impactos notadamente negativos à União, reduzindo os valores disponíveis para aplicação em quase todos os setores.

7. Os programas Refis da Crise, PIS/COFINS de Instituições Financeiras, Parcelamento de IRPJ e CSLL decorrente da Tributação de Bases Universais, PERT, PREM, PRR e simples Nacional juntos implicaram na renúncia de aproximadamente R\$ 175 bilhões de reais.

8. Fora do Brasil os parcelamentos tributários possuem prazo de pagamento entre 12 ou 24 meses, mediante apresentação de justificativas e dação de bens à garantia do crédito. Além disso, a extensão de prazos ocorre somente em casos excepcionalíssimos. Entretanto, no Brasil não se impõe a apresentação de justificativas para adesão ao parcelamento convencional, o qual prevê o pagamento em até 60 prestações, ao passo que os parcelamentos especiais preveem até 180 prestações, podendo alcançar 240, quando tratar-se de órgãos públicos.

9. A concessão de todo parcelamento tributário implica na paralisação da cobrança mediante execução fiscal. De acordo com o CNJ, em 2018, o Poder Judiciário contava com 79 milhões de processos pendentes, cujo 54,2% referem-se a execuções, e destas cerca de 73% deste são execuções fiscais. Dito isso, as execuções fiscais são responsáveis por 39% do total de caso pendentes e por 90% da taxa de congestionamento do Poder Judiciário. Dados do IPEA indicam que ao fim do processo de execução, após a fase de leilão, há a satisfação de 0,2% do crédito débito.

10. O Programa de Regularização Tributária (PERT) de iniciativa do Governo Federal, que prevê formas de pagamento entre 120 e 175 prestações e foi instituído contrariando pareceres da Consultoria do Ministério da Fazenda e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Nesta senda, foram preteridos pelo Congresso Nacional os estudos técnicos sobre o tema em atenção aos anseios grupos econômicos. Além disso, empresas que não estavam em situação financeira desfavorável aderiram ao programa.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A política tributária pode ser analisada enquanto uma política pública, dada a existência de objetivos específicos no que tange à transformação da sociedade e indução de resultados econômicos, além da simples arrecadação em prol do financiamento de políticas públicas para os mais variados setores do Estado, e apesar dos resultados a curto prazo, deve ser pensada por um grande período.

Os dados levantados na pesquisa apontam que a política tributária de concessão de parcelamento de forma reiterada, malgrado a produção de resultados imediatos possuem consequências danosas, o que se verifica no índice de inadimplência e exclusão dos optantes, na diminuição da arrecadação espontânea e risco subjetivo pela impossibilidade de constrição do patrimônio, ainda, na inefetividade dos processos judiciais, uma vez que a adesão aos programas e, por certo, não pagamento dos tributos, é realizada de forma estratégica pelos agentes econômicos como meio de fomento de atividades empresárias.

No campo do direito penal, pela análise econômica do direito, indica-se que para o comportamento desviante é levado em consideração os custos e benefícios que a infração pode gerar. Assim, os infratores cometem mais ou menos crimes em virtude da pena cominada (se forem mais ou menos brandas), possibilidade de condenação e a responsabilização do agente frente o dano causado. E, aquele que possui riqueza inicial alta tende a praticar conduta delituosas que garantam um ganho relevante em comparação com a inicial.

Em vista disso, a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida até o trânsito da sentença condenatória atua como um *plus* na aferição do cometimento do delito, pois assim como na concessão de parcelamentos sucessivos diminui o risco subjetivo do agente. Além disso, faz com que o processo penal atue como meio de cobrança, deixando-se de lado o bem jurídico tutelado, a ordem tributária saudável, resultando na mercantilização do processo penal.

A toda prova, respondendo às perguntas: quem ganha? O que ganha? E qual a diferença da política pública? Verifica-se que tanto a extinção da punibilidade pelo pagamento no caso da ocorrência de crime tributário, quanto a concessão de parcelamento reiteradas de parcelamentos pelo Fisco com condições extremamente vantajosas (prestações extensas, perdão de juros e multas, até mesmo a aplicação de juros simples à dívida), não trazem os benefícios esperados à sociedade ou à Administração pública, uma vez acaba por premiar aqueles que se furtam do recolhimento tributário nos parâmetros corretos e em tempo hábil; e traz a diminuição de risco subjetivo seja na constrição de patrimônio do contribuinte devedor e também na possibilidade privação da liberdade do infrator.

Ainda, em ambos os casos ocorre a ofensa a princípios como capacidade contributiva e da livre iniciativa, uma vez que aqueles que se furtam do referido dever não contribuem para o

Estado e sociedade na medida de sua capacidade econômica e possuem melhores condições de competitividade frente aqueles que o fazem.

A par destes contornos faz-se imprescindível maiores discussões, devendo as discussões contempladas neste trabalho serem levadas a público, pois as consequências das renúncias fiscais afetam o erário público e, conseqüentemente, toda a sociedade. Como sugestão calha destacar a necessidade de fortalecimento e modernização dos órgãos fiscalizatórios e de investigação, bem como da imprescindibilidade de observância de notas e pareceres técnicos emitidos por eles ao Poder Legislativo e Poder Executivo, sob pena de consequências nefastas.

A reflexão proposta tem ainda fundamento na instabilidade econômica agravada pela pandemia do Covid-19, exigindo-se medidas de efetivas de enfrentamento da crise, no intuito de compensar as perdas de receitas tributárias dos entes federados, socorrer o Sistema Único de Saúde, garantir renda aos trabalhadores e estratos mais necessitados da população, temas que podem ser subsidiados com o aumento da progressividade tributária, entre outras medidas. Neste diapasão, em situação de urgência análoga, destaca-se que a tributação serviu de base para a reconstrução da Europa após 2ª Guerra Mundial.

## REFERÊNCIAS

Azul Anuncia Lucro Líquido de R\$304 milhões no 4T17 e R\$529 milhões em 2017. **Voe azul**. 08 de março de 2018. Disponível em: <

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 15 de outubro de 2020.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em 16 de outubro de 2020.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em 16 de outubro de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Painel de parcelamentos da dívida ativa da União**. Brasília. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos->

parcelamentos/bem-vindo-ao-painel-dos-parcelamentos>. Acesso em 12 de dezembro de 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Brasília: Ministério da Fazenda, dezembro de 2017. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf/view>>. Acesso em 30 de novembro de 2020.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas; MORAIS, Pedro Henrique. Incentivos fiscais de ICMS e renúncia de receita com o Regime de Recuperação Fiscal (RRF). **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFE**. Belo Horizonte, ano 6, n. 11, p. 127-143, mar./ago. 2017

CALHEIROS JÚNIOR, João de Deus Moreira. **Normas de controle da elusão fiscal**. 2003. Dissertação (Mestrado) - Núcleo de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/4349>>. Acesso em 30 de novembro de 2020.

CASTELO, André da Mota. **O impacto do programa de recuperação fiscal na inadimplência tributária do estado do Ceará: uma análise do antes e depois do refis estadual de 2009**. 2016. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Mestrado Profissional em Economia do Setor Público, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016, Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/21922>>. Acesso em 23 de julho de 2020.

DINIZ, Nadia Souki. **A banalidade do Mal em Hannah Arendt**. 1995. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1995. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1843/VCSA-BENTA2>>. Acesso em 10 de outubro de 2020.

JÚNIOR DE OLIVEIRA, Nilo. Elisão, Evasão e planejamento tributário. Disponível em: <<https://www.unaerp.br/documentos/1499-433-1508-1-sm/file>>. Acesso em 10 de outubro de 2020.

Lucro líquido da Ambev cai 40% em 2017. **G1**. 01 de março de 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/lucro-liquido-da-ambev-cai-40-em-2017.ghtml>>. Acesso em 10 de dezemb

LEAL, Saul Tourinho; GUEDES, Cristiane. Parcelamentos tributários são questionados no STF. **Ayres Britto**, 2018. Disponível em: <<https://www.ayresbritto.com.br/2018/09/27/parcelamentos-tributarios-sao-questionados-no-stf-2/>>. Acesso em 27 de novembro de 2020.

MADEIRA DA COSTA, Yasmin Maria. **O significado ideológico do sistema punitivo brasileiro**. Rio de Janeiro: Revam, 2005.

MENEZES, Daniel Telles de. Política tributária como política pública. Análise do sistema tributário pela tipologia de Theodore Lowi. **Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Brasília, ano 7, n. 10, p. 115/134, 2017. Disponível em:

<<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-vii-numero-10-2017/10politica.pdf>> Acesso em 11 de junho de 2019.

MORAIS, Cristiano Neuenschawander Lins de; MACEDO, Lupércio Camargo Severo de; BORGES, Raque Teresa Martins Peruch. **O resultado arrecadatário do REFIS, do PAES e do PAEX e seu impacto na sensação de risco subjetivo pelos devedores**. 2011. Monografia (Graduação) - Curso de Administração Tributária da Escola de Administração Fazendária – Escola de Administração Fazendária - ESAF, Brasília, 2011. Disponível em: <<https://www.jfce.jus.br/images/esmafe/material-didatico/2012/cobrancaExecutivaParcelamentos.pdf>> Acesso em 12 de maio de 2019.

Renault registra lucro líquido recorde em 2017: Atinge € 5,2 bilhões; vendas globais e faturamento também são recorde. **Automotive Business**. 16 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<https://www.automotivebusiness.com.br/noticia/27037/renault-registra-lucro-liquido-recorde-em-2017>>. Acesso em 10 de dezembro de 2020.

SOUZA, Celina de. Políticas públicas: uma revisão da literatura. **Sociologias**, Porto Alegre, n. 16, p. 20-45, dez., 2006. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 02 de julho de 2020.

SUDRÉ, Lu. Entenda por que os pobres pagam mais impostos no Brasil. **Brasil de Fato**. São Paulo. 28 de janeiro de 2019. Disponível em: <<https://www.brasildefato.com.br/2019/01/28/entenda-porque-os-pobres-pagam-mais-impostos-no-brasil>>. Acesso em 20 de janeiro de 2021.

TEIXEIRA, Liliane. **A sonegação fiscal no âmbito do exercício do trabalho dos contadores à luz da banalidade do mal, de Hannah Arendt**. 2018. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-graduação em Administração, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/3934>>. Acesso em 12 de maio de 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TREVISAN, Karina. JBS tem prejuízo nos últimos meses do ano, mas fecha 2017 com lucro de R\$ 534 milhões. **G1**. 28 de março de 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/jbs-tem-prejuizo-nos-ultimos-meses-do-ano-mais-fecha-2017-com-lucro-de-r-1-bilhao.ghtml>>. Acesso em 10 de dezembro de 2020.

ZIENBOWICZ, Rodrigo Luíz. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários à luz da análise econômica do direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil? **Revista de Direito de Polícia Judiciária**. Brasília, ano 2, n. 4, p. 189-226, jul./dez. 2018. Disponível em: <<https://periodicos.pf.gov.br/index.php/RDPJ/article/view/581/349>>. Acesso em 12 de maio de 2019.