

PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS) COMO FORMA DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OS SEUS EFEITOS

Hyvilla Maria Arruda Brito¹- UNIBALSAS
Gabrielle Paloma Santos Bezerra Couto²- UNIBALSAS
Carline Harma Hoogerheide³- UNIBALSAS

Resumo: O objetivo deste artigo é fazer uma análise sobre Programa de Recuperação fiscal (Refis), como forma de Suspensão de Exigibilidade de Crédito Tributário e os seus efeitos. Primeiro, averigua-se a conceituação do Programa de Parcelamento Especial, seu surgimento e o seu funcionamento, com base na Lei 9.964/2000. Em seguida, aponta-se as formas de Suspensão de Exigibilidade de Crédito Tributário presentes no art. 151, do CTN, trazendo um enfoque especial para a última delas, qual seja, o parcelamento, tipificado no inciso IV, do supramencionado artigo, que é onde enquadra-se o tema do presente trabalho. Por fim, o trabalho justifica-se nos efeitos causados pelo Refis desde a sua criação até os tempos atuais, uma vez que o mesmo foi criado almejando certas expectativas primordiais, tais como incrementar a arrecadação, com a resultante diminuição do passivo tributário e a possibilidade de seus contribuintes terem seus créditos tributários regularizados, contudo, tais perspectivas não foram alcançadas. Para a realização do objetivo proposto, adota-se um método de abordagem dedutivo, a partir de estudos bibliográficos e quantitativo por meio de análises de dados e tabelas.

Palavras-chave: Refis. Suspensão. Efeitos.

Abstract: The purpose of this essay is to analyze the Tax Recovery Program (Refis), as a form of Tax Credit Demand Suspension and its achievements. First, ascertains the conceptualization of the Special Installment Program, its emergence and its operation, based on the Law 9.964/ 2000. Then, the forms of Suspension of Tax Credit Requirement present in art. 151, of CTN, bringing a special focus to the last one, namely, the installment payment, typified in item IV, of the aforementioned article, which is where the theme of the present work fits. Finally, the work is justified in the effects caused by Refis since its creation until the present times, since it was created aiming at certain primordial expectations, such as increasing the collection, with the resulting reduction of the tax liability and the possibility taxpayers have their tax credits settled, however, such prospects have not been achieve. To achieve the proposed objective of this work, it was adopedt a deductive approach method, from bibliographic studies and quantitative through data analysis and tables.

Keywords: Refis. Suspension. Effects.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa analisar o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), criado pela Lei 9.964/2000, como forma de Suspensão da Exigibilidade de Crédito Tributário, consistindo em uma condição de parcelamento especial, tipificado na modalidade parcelamento do inciso VI, do art. 151, do Código Tributário Nacional, e os efeitos causados pelo supradito programa desde o seu surgimento.

Este é o ponto de partida do presente trabalho, que expõe, no primeiro tópico em prelúdio a conceituação de tributo e a *posteriori* dar um maior enfoque ao referido programa de parcelamento especial, com base na Lei 9.964/2000, relatando o seu surgimento e o seu funcionamento.

¹ Acadêmica do Curso de Direito da Faculdade de Balsas (Unibalsas), Grupo de Pesquisa de Direito Administrativo, Tributário e Ambiental. E-mail: hyvillamaria@gmail.com.

² Professora Orientadora do Grupo de Pesquisa Grupo de Pesquisa de Direito Administrativo, Tributário e Ambiental, do Curso de Direito da Faculdade de Balsas (Unibalsas). E-mail: gabriellepaloma.couto@gmail.com.

³ Professora Orientadora do Grupo de Pesquisa Grupo de Pesquisa de Direito Administrativo, Tributário e Ambiental, do Curso de Direito da Faculdade de Balsas (Unibalsas). E-mail: carlineharma@gmail.com.

Em segundo momento, aponta-se as formas de Suspensão da Exigibilidade de Crédito Tributário presentes no art. 151, do CTN, quais sejam: a moratória, o depósito de seu montante integral, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e por derradeiro o parcelamento, cumprindo arguir que nesta última modalidade fora dado uma maior ênfase pelo fato do presente trabalho versar sobre o referido tópico.

E, por fim, fora explanado sobre o Programa de Recuperação Fiscal (Refis) e os efeitos causados pelo mesmo desde o seu estabelecimento até os dias atuais, trazendo uma análise por meio de dados fornecidos sobre o número de aderentes do programa, demonstrando quais continuam efetuando a liquidação das parcelas de forma tempestiva, quais estão intempestivos e sobre os que foram excluídos do programa por não cumprirem com sua obrigação de liquidação da dívida. Almejando, também, mostra-se no presente tópico que o Fisco não conseguiu alcançar as suas expectativas primordiais com a implantação do referido programa, quais sejam: incrementar a arrecadação, com a resultante diminuição do passivo tributário e a possibilidade de seus contribuintes terem seus créditos tributários regularizados.

1 PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS)

Primordialmente, impende esmerar que o Estado, por tratar-se de um ente soberano de estrutura própria, e provedor das necessidades coletivas, é carecedor de recursos para a sustentação de sua estrutura. Nesse diapasão, fez-se necessário a criação de um mecanismo para a arrecadação de fundos, surgindo então o tributo, que segundo Júlio Anderson Alves Bueno “Tributar vem de *tributare*, que significa dividir por tribos, repartir, distribuir. O tributo (*tributum*) é o resultado da ação do Estado de tributar, que indica o ônus distribuído entre os cidadãos” (2014, s.p.).

O tributo consiste em uma prestação compulsória instituído por lei, isto é, o cidadão-contribuinte, ora polo passivo, não escolhe se cumprirá ou não, ao passo que uma vez existindo o fato gerador nasce consigo a obrigação de contribuir⁴. Urge declinar que essa

⁴ Nestes termos, Ricardo Alexandre preleciona que “[...] para o surgimento do vínculo obrigacional, é necessário que a lei defina certa situação (hipótese de incidência), que, verificada no mundo concreto (fato gerador), dará origem a obrigação tributária” (2019, p. 342)

contribuição tributária não constitui um ato ilícito e, em regra, é realizado por meio de moeda corrente⁵, conforme preleciona o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)⁶.

Nesse contexto, Regina Helena Costa entende que o tributo “se trata de uma *relação jurídica* mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro mediante lei e inconfundível com uma sanção” (2018, s.p.).

Assim, resta indubitável que o tributo consiste em uma prestação pecuniária não sancionatória devida pela parte passiva, ora contribuinte, ao fisco, ora polo ativo. Nesta senda, Eduardo de Moraes Sabbag, afirma que

[...] A cobrança de *tributos* se mostra como a principal fonte das *receitas públicas*, voltadas ao atingimento dos seus objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade (2016, s.p.), (grifo do autor).

Deste modo, o tributo consiste na principal fonte de receitas públicas para o alcance dos objetivos fundamentais destinados a construção do bem-estar da sociedade. Nestes termos, Bueno expressa que as “receitas públicas são somas de dinheiro que ingressam nos cofres do Estado, através das quais se forma o patrimônio público” (2014, s.p.).

De acordo com os arts. 5º, do CTN, e 145 da Constituição Federal (CF/88), a modalidade tributo está dividido entre taxas, impostos e contribuições de melhorias, caracterizando-se na Teoria Tripartite. No entanto, de acordo com concepções jurisprudenciais e doutrinárias com base nas previsões constantes nos arts. 148 e 149, da CF/88, além das modalidades anteriormente arguidas, são entendidos como tributos as contribuições sociais, bem como os empréstimos compulsórios, resultando na Teoria Quinquipartite, atualmente adotada no sistema jurisdicional brasileiro. Assim, Leandro Paulsen entende que

Com a incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, surge a relação jurídico-tributária. Tem ela natureza obrigacional, caráter bilateral e, por objeto, pagar tributo. Passam a existir, assim o débito e o crédito tributários (2018, s.p.).

⁵ Em via de regra, o tributo pode ser adimplido por meio de pecúnia, entretanto, o art. 153, XI do CTN traz em seu texto legal a possibilidade do pagamento ser efetuado por meio de algo equivalente a moeda ou que possa ser nela convertido.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (CTN, 1966).

⁶ Art. 3º tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN,1966).

É relevante ressaltar que, o crédito tributário surge em decorrência da obrigação principal, ao passo que possui a mesma natureza desta. Nesta perspectiva, Ricardo Alexandre aduz que:

[...] Para muitos, se já há credor e devedor, já há crédito, de forma que o nascimento do crédito tributário seria concomitante ao surgimento da obrigação tributária. [...] É exatamente por isso que o art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (2019, pp. 445 - 446).

O não pagamento dos créditos tributários regularmente tipificados nos órgãos competentes nos prazos estabelecidos em lei, implica no surgimento de débitos fiscais, que após esgotamento de todos os prazos expressos na legislação ou de decisões finais de procedimentos regulares, resulta na inscrição do contribuinte nos quadros das dívidas ativas fiscais. Deste modo, Paulsen preleciona que

Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para a inscrição em dívida ativa. Realizada a inscrição, extrai-se a respectiva Certidão de Dívida Ativa, que é título executivo extrajudicial, dotado, portanto de **exequibilidade** (2018, s.p.), (grifo do autor).

Já prevendo a inadimplência de alguns de seus contribuintes, o CTN em seu art. 151, trouxe as modalidades de suspensão de exigibilidade de crédito, dentre elas o parcelamento⁷, tipificada no inciso VI, do mesmo artigo do supramencionado diploma legal.

Dentro da modalidade parcelamento, o governo instituiu a Medida Provisória de nº 1.923, em 06 de outubro de 1999, logo após convertida em Lei de nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que regulamenta o Programa de Recuperação Fiscal (Refis).

Neste sentido, Sabbag entende que “[...] o Refis é um programa que impõe ao contribuinte o pagamento das dívidas fiscais por meio de parcelamento, ou seja, o débito tributário é amortizado pelo adimplemento mensal” (2016, s.p.).

O referido programa, é administrado por um comitê gestor, o qual possui competência para a devida implementação dos procedimentos necessários, compondo-se por representantes do Ministério da Fazenda, sendo designado para tal cargo um representante da Procuradoria-Geral da Fazenda e outro da Secretaria da Receita Federal, que o presidirá, de acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 1º da Lei 9.964/2000.

⁷ O parcelamento é o pagamento do crédito tributário em várias prestações contínuas e sucessivas, ocorrendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto o sujeito passivo estiver adimplindo corretamente o pagamento (BUENO, 2014, s.p.).

Para o ingresso no Refis, a pessoa jurídica deverá solicitar até o prazo previsto em lei do programa em que aderiu, de modo que após a solicitação, a mesma passará a fazer jus a modalidade especial de consolidação e parcelamento de débitos fiscais perante a União.

Ao aderir ao programa de recuperação fiscal, as parcelas deverão ser quitadas de forma sucessiva e mensal, sendo que as datas de vencimento e os valores das parcelas deverão estar estabelecidos em lei, que conforme declara o § 4º, inciso II, alíneas “a, b, c e d”, do art. 2º, da Lei 9.964/2000⁸.

Ainda com base no artigo mencionado anteriormente, as prestações não poderão ser inferiores à: 0,3% (três décimos por cento), quando se tratar de pessoa jurídica que optar pelo Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples e de entidade imune ou isenta por finalidade ou objeto; 0,6% (seis décimos por cento), quando a pessoa jurídica for submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido; 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), quando a pessoa jurídica for submetida ao regime de tributação com fulcro no lucro real, relativas as receitas decorrentes das atividades comerciais, industriais, médico hospitalares, de ensino, construção civil e de transporte. 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) no restante dos casos.

Quando a pessoa jurídica solicita a sua inclusão no Refis, a fim de ter a suspensão de seu crédito tributário, a mesma passará a fazer jus a dispensa ou redução de juros e moras incidentes até a data da referida opção, que será condicionada ao encerramento em caso de desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial, bem como à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos o qual se fundam a ação, consoante o § 6º do art. 2º da Lei 9.964/2000.

Insta enaltecer, que a partir do momento em que a pessoa jurídica opta por aderir ao Refis, a mesma estará sujeita a algumas exigências, dentre os quais é imperioso citar: a confissão irrevogável e irretratável dos seus débitos, onde deverá autorizar o acesso de forma irrestrita pela Secretaria da Receita Federal às informações relativas à sua movimentação financeira que ocorreram a partir da data de adesão do programa, estará sujeita também ao

⁸ § 4º O débito consolidado na forma deste artigo: II – será pago em parcelas mensais e sucessivas, vencíveis no último dia útil de cada mês, sendo o valor de cada parcela determinado em função de percentual da receita bruta do mês imediatamente anterior, apurada na forma do art. 31 e parágrafo único da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não inferior a: a) 0,3% (três décimos por cento), no caso de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples e de entidade imune ou isenta por finalidade ou objeto; b) 0,6% (seis décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido; c) 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, relativamente às receitas decorrentes das atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil; d) 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), nos demais casos.

acompanhamento fiscal, cumulado com o fornecimento de dados em meio magnético, inclusive os indiciários de receitas, além disso deverá aceitar de pronto todas as condições estabelecidas as quais não poderá se retratar e por fim deverá comprometer-se em cumprir com a obrigação de adimplir regularmente todas as parcelas do débito consolidado, com fulcro no art. 3º da Lei 9.964/2000.

Nesta seara, com fulcro no art. 5º, incisos I e II da Lei 9.964/2000, o beneficiado pelo referido programa que não cumprir as exigências redigidas anteriormente, bem como ficar inadimplente por três meses consecutivos ou seis meses alternados ou em caso de constatação de débitos tributários abarcados pelo Refis não incluídos até o prazo de encerramento da inscrição previsto em lei, isto é, a omissão de dívidas fiscais, dentre outros fatores, estará sujeita à exclusão do programa mediante ato do Comitê Gestor. Ainda sobre o tema exclusão do Refis, Sabbag assevera que:

Em 20 de maio de 2014, a 2ª turma do STJ, no REsp 1.447.131/RS (rel. Min. Mauro Campbell Marques) entendeu que a pessoa jurídica pode ser excluída do REFIS quando se demonstre a ineficácia do parcelamento, em razão de o valor das parcelas ser irrisório para a quitação do débito. É que, com fundamento no art. 5º, II da Lei 9.964/2000, a impossibilidade de quitar o débito passa a ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão de parcelamento. Se a finalidade do parcelamento é quitar o débito e promover a suspensão de sua exigibilidade (art. 151, VI, do CTN), não faz sentido que a dívida se perenize ou até mesmo, aumente, perante o transcurso de tempo e a irrisoriedade das parcelas pagas (2016, s.p.), (grifo do autor).

O Poder Executivo, de acordo com o art. 9º, da Lei 9.964/2000, ficará responsável pela edição das normas regulamentares imprescindíveis para a execução do Refis, no que diz respeito às modalidades de garantia passíveis de aceitação, no tocante a fixação do percentual da receita bruta a ser utilizada para a determinação das parcelas mensais que de acordo com a função das atividades econômicas desenvolvidas pela pessoa jurídica inadimplente, em relação às formas de homologação da opção e de exclusão da pessoa jurídica do Refis, bem como as suas consequências, além da forma de realização do acompanhamento fiscal específico.

Cumpra arguir que, os valores pagos pelos beneficiados do Refis, em sede do supradito programa, serão alocados proporcionalmente, possuindo como base a relação existente na data de consolidação do programa e o valor constituído em cada tributo e contribuição incluído no

programa e no valor total parcelado, com o intuito de extinguir o débito consolidado, nos termos do art. 11 da Lei 9.964/2000⁹.

De acordo com a forma de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, a mesma poderá optar pela quantidade de parcelas em que deseja dividir o seu débito, sempre devendo observar as regras constantes na lei aplicável ao programa Refis em que aderiu.

Em conformidade com essas afirmações, o art. 12, da Lei 9.964/2000, preleciona em seu texto legal que a dívida poderá ser fragmentada em até sessenta vezes, desde que a parcela não seja inferior a R\$ 300,00 (trezentos reais) no caso da pessoa jurídica optar pelo Simples, à R\$ 1.000,00 (um mil reais), no caso da pessoa jurídica ser submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido e à R\$ 3.000,00 (três mil reais), nos demais casos.

É de cunho crucial relatar que, a norma que veda a pessoa jurídica inscrita no Refis, à posterior tentativa de inscrição em outro programa de parcelamento especial de suspensão de exigibilidade de créditos é considerada ilegal, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Assim, Sabbag compreende que:

Em **26 de maio de 2015**, a 2ª Turma do **STJ**, no REsp (rel. Min. **Humberto Martins**), entendeu que é ilegal a norma que veda **a transferência dos débitos inscritos no REFIS (Lei n. 9.964/2000) para outro programa de parcelamento que seja mais vantajoso (por exemplo, débitos inscritos no REFIS para o PAES)**, desde que não se trate de adesão de um novo parcelamento nas mesmas condições estabelecidas pelo parcelamento inicial (2016, s.p.), (grifo do autor).

Neste sentido, resta cristalino que, uma vez inscrito no REFIS, o contribuinte não ficará vedado a tentativa de transferência do seu parcelamento para outro mais benéfico, salvo quando se tratar de novo parcelamento que comporte as mesmas condições do inicial.

Deste modo, levando em consideração tudo que fora abordado até o presente momento, conclui-se que os parcelamentos especiais de débitos tributários por meio dos Programas de Recuperação Fiscal (Refis), trouxeram aos contribuintes inadimplentes a oportunidade de terem seus créditos suspensos e suas dívidas adimplidas, além de serem beneficiados com a dispensa ou redução dos juros e multas presentes em seus débitos fiscais.

No próximo tópico será abordado sobre as formas de suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário tipificadas no art. 151, do CTN, quais sejam: a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, a concessão de medida liminar em mandado de segurança,

⁹ Art. 11. Os pagamentos efetuados no âmbito do Refis serão alocados proporcionalmente, para fins de amortização do débito consolidado, tendo por base a relação existente, na data-base da consolidação, entre o valor consolidado de cada tributo e contribuição, incluído no Programa, e o valor total parcelado.

a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e por fim o parcelamento.

2 FORMAS DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No tópico anterior, fora discorrido sobre a conceituação do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), bem como seu funcionamento, que, segundo Cristina Zanella (2015), foi um programa que veio para instituir a regularização dos contribuintes perante ao fisco em decorrência de suas dívidas tributárias em face da União. No presente tópico, abordaremos a respeito das formas de suspensão de créditos tributários presentes no art. 151 do CTN.

O crédito tributário torna líquida, certa e exigível uma obrigação já existente, ao passo que a sua exigibilidade impõe ao sujeito passivo o dever de adimplir o crédito devido, e, em caso de descumprimento, a Administração Tributária possui o direito de utilizar-se de meios, isto é, de atos executivos coativos para o recebimento dos encargos. Nesta óptica, Ricardo Alexandre entende que:

A constituição do crédito tributário tem como principal efeito tornar líquida, certa e exigível a obrigação já existente. A exigibilidade impõe ao sujeito passivo o dever de adimplir a obrigação e, em caso de descumprimento, permite que a administração tributária promova os atos executivos necessários para o recebimento coativo do que lhe é devido (2019, p. 475).

Deste modo, em caso de descumprimento de crédito tributário, o CTN em seu art. 151, trouxe as formas de “Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário”, que suspende a cobranças das dívidas fiscais, conforme prelecionado adiante:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I - moratória;
II - o depósito do seu montante integral;
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
VI – o parcelamento.

A moratória consiste na primeira hipótese de suspensão de exigibilidade de crédito tributário elencada no CTN, de acordo com Sabbag (2016) trata-se de um benefício que promove a dilação do prazo de adimplemento do tributo, podendo ser de caráter geral, prevista no inciso I¹⁰, do art. 152 ou de caráter individual, demonstrado no inciso II¹¹, do art. 152, ambos do CTN. Neste prisma, Ricardo Alexandre aduz que:

¹⁰ Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:

Na moratória concedida em caráter geral, a lei objetivamente dilata o prazo para pagamento do tributo, beneficiando a generalidade dos sujeitos passivos, sem necessidade da comprovação por parte destes de alguma característica pessoal especial. [...] Já na moratória concedida em caráter individual, a lei restringe a abrangência do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que o gozo dependerá de requerimento formulado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento de pressupostos legais (2019, p. 488).

Neste sentido, resta indubitável que a moratória de caráter geral objetiva beneficiar uma generalidade de sujeitos passivos sem necessidade destes comprovarem alguma característica pessoal especial no momento da aquisição do amparo, já a moratória de caráter individual beneficia sujeitos passivos que preenchem certos requisitos, sendo que estes somente farão jus a tal favorecimento, após requerimento formulado à Administração Tributária comprovando preencher todos as exigências impostas pelo fisco.

Por sua vez, o depósito de seu montante integral configura-se em um ato voluntário do sujeito passivo, ou seja, independe de autorização judicial, onde o mesmo realiza o depósito do valor da dívida acrescida de juros e multas de forma integral e em dinheiro, objetivando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme preleciona a Súmula n. 112 do STJ¹², assim:

O depósito é um ato voluntário do sujeito passivo de relação tributária que pretenda suspender a exigibilidade do crédito tributário e, por isso mesmo, não depende de autorização judicial, nem de qualquer outra autoridade. [...] Quanto a integralidade do depósito, frise-se que montante legítimo não é aquele tido como correto pelo contribuinte depositante, mas o que contempla o importe desejado pelo Fisco. A propósito, deve ser veiculado em dinheiro. Portanto, o depósito realmente suspensivo do crédito será integral e em dinheiro (SABBAG, 2016, s.p.).

Já em relação as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, Costa (2018) afirma que compreende todos os instrumentos de defesa, todos os meios hábeis a impugnar exigências fiscais posto que a referência “recursos”, garante ao contribuinte o seu direito ao duplo grau de cognição obrigatória de sua pretensão, podendo a mesma ser analisada em até duas instâncias, e, em caso da decisão definitiva for favorável ao que pleiteia o reclamante, o crédito terá a sua exigibilidade

I - em caráter geral:

- a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
- b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

¹¹ II – em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

¹² Súmula 112, STJ - O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.

suspensa, caso contrário, restabelece-se a sua exigibilidade, concedendo ao contribuinte um intervalo de tempo para que o mesmo possa cumprir para com sua obrigação.

A concessão de medida liminar em mandado de segurança e de tutela antecipada em outras ações, também configuram-se modalidades de suspensão de exigibilidade de crédito tributário previstas no CTN.

Para Sabbag (2016) a medida liminar em mandado de segurança está voltada para casos em que houve ameaça ou violação de direito líquido e certo, já as tutelas antecipadas tratam-se de um rito mandamental com possibilidade de conferir ao impetrante uma decisão *initio litis*, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, pautado no *periculum in mora* e para o *fumus boni iuris*.

Por fim, o inciso VI, do art. 151 do CTN, traz a última modalidade de suspensão de exigibilidade de crédito tributário, qual seja, o parcelamento. Sobre essa modalidade, Sabbag (2016) aduz que consiste em um procedimento suspensivo de crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma única vez, isto é, através de parcelas sucessivas mensais, levando tão somente a suspensão do crédito e não a sua extinção, haja vista que para a ocorrência da extinção da dívida é necessário o seu adimplemento total. Nesse contexto, Ricardo Alexandre predispõe que:

[...] o parcelamento consiste numa medida de política fiscal com a qual o Estado procura recuperar créditos e criar condições práticas para que os contribuintes que se colocaram numa situação de inadimplência tenham a possibilidade de voltar para a regularidade, usufruindo os benefícios daí decorrentes (2019, pp. 495-496).

Assim, ainda com base nas alegações de Ricardo Alexandre (2019), fora incluso por meio da LC n. 104/2001, o art. 155-A¹³, no CTN, no qual o mesmo prediz que o parcelamento deverá ser instituído por meio de leis específicas, onde estarão previstas a sua forma de concessão. Desse modo, a lei específica supramencionada pelo dispositivo acima, possibilita a cada ente político a autonomia de elaboração de seu próprio dispositivo de parcelamento de crédito tributário, devendo, de antemão respeitar as normas gerais presentes no CTN. Nessa perspectiva:

[...] o legislador, no intuito de facilitar a recuperação de empresas em dificuldade, estabelece que lei específica ordinária de cada ente federado disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. Na hipótese de não haver lei específica sobre o parcelamento, para o devedor em recuperação judicial deverá ser utilizada a lei geral de parcelamento da entidade da Federação, não podendo, ou seja, neste caso, ser o prazo de

¹³ Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica (CTN, 1966).

parcelamento inferior ao que seria concedido pela lei federal específica (SABBAG, 2016, s.p.).

É relevante ressaltar que, conforme afirma Sabbag (2016), dentro dessa modalidade encontra-se presente o Programa de Recuperação Fiscal (Refis) devidamente conceituado no tópico anterior, que configura-se uma forma de parcelamento especial, consistindo em um programa que impõe ao contribuinte o adimplemento de seus débitos fiscais por meio de parcelas mensais.

Insta enaltecer que, a Lei 9.964/2000 que regulamenta o Refis, trouxe em sua matéria a possibilidade de Suspensão da Pretensão Punitiva do Estado¹⁴ em face do agente autor do delito. Nesse diapasão, o art. 15 da supra Lei preleciona que:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

Assim, com a devida quitação dos débitos tributários, Zanello (2015) afirma que os crimes que antes estavam suspensos, extinguem-se após o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive as acessórias, que foram objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Deste modo, resta evidente que o contribuinte incluso no programa de parcelamento especial só terá seus débitos suspensos e a *posteriori* extintos, se houver sido inscrito no Refis antes do oferecimento da denúncia, ao passo que se já existir uma denúncia em face do contribuinte, mesmo que este venha a quitar a última parcela do débito, não fará jus a suspensão tampouco a extinção da sua punibilidade.

É importante esclarecer que apesar das semelhanças, não se pode confundir o parcelamento com a outra forma de suspensão de exigibilidade de crédito tributário presente no inciso I, do art. 151, do CTN, qual seja, a moratória. Nesse sentido, Ricardo Alexandre assevera que:

[...] a moratória é medida excepcional, que somente deve ter lugar em casos de situações naturais, econômicas ou sociais que dificultem o normal adimplemento das obrigações tributárias. Já o parcelamento é corriqueira medida de política fiscal, que visa a recuperar créditos e a permitir que contribuintes inadimplentes voltem à

¹⁴ Pretensão é a exigência de subordinação de um interesse alheio ao interesse próprio. Com a prática do delito, o direito de punir do Estado, que era abstrato, transforma-se em concreto, formando-se a relação jurídico-punitiva. [...] O Estado é, então, titular da pretensão punitiva, adquirindo o direito de invocar o Poder Judiciário no sentido de aplicar o Direito Penal objetivo ao fato cometido pelo delinquent (JESUS, 2008, p. 772).

situação de regularidade, podendo gozar dos benefícios decorrentes de tal status (2019, p. 491).

Deste modo, conclui-se que a moratória é concedida quando o contribuinte possui dificuldades de adimplir as suas obrigações tributárias, por motivos alheios a sua vontade, como por exemplo em casos fortuitos ou de força maior, enquanto o parcelamento advém de atrasos do contribuinte por vontade própria, sem envolver motivos naturais, econômicos ou sociais que dificultem as prestações.

No próximo tópico será abordado sobre os efeitos causados pelo programa de recuperação fiscal (Refis) aos seus sujeitos passivos, no caso os contribuintes, assim como ao se sujeito ativo, no caso o Fisco.

3 EFEITOS DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL (REFIS)

Nos tópicos anteriores, foi abordado sobre a conceituação do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), como forma de suspensão de exigibilidade de crédito tributário enquadrado na modalidade de parcelamentos especiais, bem como, as demais formas de suspensão de créditos tributários presentes no rol do art. 151 do CTN.

Vimos que, conforme preleciona Cristina Zanello (2015), o parcelamento veio definido como um regime de recolhimento de tributos concedidos pelo Estado, em que o valor integra necessariamente, juros e multas, salvo em casos específicos como no Refis onde o fisco concede um benefício ao contribuinte, ora devedor, perdoando os acréscimos monetários sobre a dívida do mesmo.

Ocorre que, alguns discursos vislumbram falsos paradigmas, fundados em crenças insubsistentes, trazendo uma visão totalmente contrária a verdadeira essência do instituto parcelamento, como é o caso do que afirma que os programas de parcelamento levam a uma cultura de sonegação fazendo com que os sonegadores elaborem “planejamentos tributários” para reduzir o faturamento, pois podem parcelar seus débitos em tempo superior a cem anos.

Nessa perspectiva, Zanello (2015) afirma que há uma interpretação inversamente forçosa sobre o supramencionado instituto, ao passo que tais argumentos são infundados quando comparados com a própria legislação, uma vez que os valores das parcelas, as quantidades das mesmas, assim como o percentual fixado sobre a receita bruta da empresa optante pela inclusão ao referido programa, estão estipuladas em lei, fazendo cair por terra a tese de que as parcelas chegariam a mais de cem anos.

Outro discurso corriqueiro é o de que também são estipulados a sonegação pelo fato de que os devedores deixam de pagar os tributos aguardando a edição de um próximo plano de parcelamento especial. Nessa senda, Zanello afirma que:

O argumento de que o parcelamento gera expectativa negativa, fazendo com que os devedores deixem de pagar tributos aguardando a edição de novos programas de parcelamento pelo governo não tem fundamento legal. [...] Algumas leis foram editadas apenas para quitar débitos constituídos em data muito anterior à vigência inicial lei concedente como, por exemplo, a Medida Provisória 303/06 e estabeleceu o Programa Extraordinário de Parcelamento. O art. 1º determinou e o parcelamento apenas abrangesse os débitos tributários vencidos até 23.02.2003. Igualmente, somente após três anos foi editada a Lei 11.941/09 que alcançou apenas os débitos tributários vencidos até 30.11.2008, quando os débitos vencidos em 2009 são em maior volume por motivo da crise financeira mundial, que teve início em setembro de 2008 (2015, p. 215).

Assim, quem optou ou foi orientado a não realizar o devido recolhimento de seus tributos com o intuito de esperar o novo plano especial de parcelamento a fim de ser abarcado com os benefícios ofertados pelo governo, mesmo possuindo notória capacidade econômica para efetuar a quitação de sua dívida perante ao fisco, não logrou êxito.

Outro paradigma bastante usado é o de que o parcelamento ofende o princípio da isonomia¹⁵ em razão do tratamento mais vantajoso para aquele que não efetua o pagamento de seus tributos em dia, pelo fato de que além de parcelarem os débitos fiscais reduzem os encargos de juros e moras presentes sobre as supraditas dívidas. Nesse diapasão, Zanello afirma que:

[...] o instituto do parcelamento não ofende esse princípio, quanto aqueles contribuintes que pagam pontualmente, decorre da leitura pertinente da legislação pertinente quando dispõe sobre os encargos, penalidades e requisitos exigidos aos devedores para a concessão do parcelamento de débitos tributários. [...] quando o Estado reduz as multas e juros dos valores consolidados para de parcelamento, o faz em razão da adequação do valor da dívida à capacidade econômica do sujeito passivo, visto que os valores destes encargos fixados oneram em demasiado o saldo devedor. Portanto, mesmo quando o Estado reduz os encargos sobre os débitos tributários não está ofendendo o princípio da isonomia, mas observando o princípio da capacidade econômica (2015, p. 218).

Desse modo, ao Estado beneficiar os contribuintes participantes de programas de parcelamento especial de débitos tributários com a redução de juros e moras de suas dívidas fiscais, o mesmo não está ferindo diretamente o princípio da isonomia, mas sim fazendo valer

¹⁵ Os doutrinadores observam o princípio da isonomia sob dois enfoques: igualdade formal e a material. Esta se orienta na busca da igualdade material dos bens como fórmula para reduzir as desigualdades sociais. Por seu turno, a igualdade formal é a igualdade perante a lei, no sentido de que a lei e a sua aplicação trata todos igualmente, e de acordo com suas normas constitucionais orientadas na justiça social, ordem econômica e social, sem levar em conta as distinções entre os grupos (ZANELLO, 2015, p. 222).

o princípio da capacidade econômica¹⁶, na medida em que o participante do instituto consiga efetuar o pagamento dos mencionados encargos fiscais.

Contudo, cumpre arguir que segundo Zanello (2015) a legislação do parcelamento tributário poderá ofender o princípio da isonomia em um único caso, quando atribuir o tratamento idêntico aos devedores provenientes de má-fé e os de boa-fé que se encontrem com dificuldades financeiras advindas de vários fatores.

Ocorre que, conforme dados ofertados pela Unafisco (2017) os parcelamentos especiais tinham como objetivo inicial incrementar a arrecadação, ao passo que mostravam-se como uma possibilidade de reduzir o estoque das dívidas tributárias; por outro lado, eram uma forma de incentivar os contribuintes a acertarem suas contas.

Entretanto, em consulta a dados ofertados pelo site da Receita Federal do Brasil (2017), mais de 48.000,00 (quarenta e oito mil) dos contribuintes, pessoas jurídicas, aderiram mais de três programas de parcelamentos especiais, somando uma dívida acumulada em aproximadamente R\$ 160.000.000.000,00 (cento e sessenta bilhões), sendo que 68,61% (sessenta e oito inteiros e sessenta e um centésimos por cento) deste valor, é devido por contribuintes diferenciados com faturamento anual acima de R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões), conforme aduz a tabela abaixo:

Tabela 01 - Pedidos de Parcelamentos e Dívidas de Contribuintes Contumazes

Qtde Parc Espec	Qtde CNPJ	Total Geral Débitos (1)	Contribuintes Diferenciados	Dívida dos contrib diferenciados (2)	Participação (2/1)
3	38.967	118.741.885.489,73	1.448	87.907.698.214,97	74,03%
4	8.400	33.208.302.218,86	493	15.383.117.944,16	46,32%
5	815	8.325.312.687,23	82	6.673.803.567,97	80,16%
Total	48.182	160.275.500.395,82	2.023	109.964.619.727,10	68,61%

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais – Receita Federal (2017)

Assim, com a falta de comprometimento de alguns contribuintes, resultando na permanência de inadimplência de seus créditos tributários abarcados pelo Refis, desencadeou uma arrecadação precária, e, a perspectiva do fisco em arrecadar valores para os cofres públicos cai por terra, aumentando, por conseguinte os litígios tributários, o que contrapõe os objetivos primários do supradito programa, quais sejam, a regularização de seus devedores cumulado com a redução do número de processos.

¹⁶ O princípio da capacidade econômica, consiste na capacidade que o contribuinte tem, de suportar a carga tributária que lhe é imposta, em razão de sua peculiar situação (ZANELLO, 2015, p. 209).

Desta feita, conforme estudo sobre os impactos dos parcelamentos especiais realizado pela Receita Federal (2017), a tabela abaixo retrata a situação dos principais programas de parcelamentos especiais, deixando notório o baixo índice de liquidação e um elevado número de exclusões em relação a inadimplência ou rolagem da dívida, isto é, a inclusão da dívida já parcelada em outro programa de parcelamento especial.

Tabela 02 - Situação Atual dos Parcelamentos Especiais

Parcelamento Especial	Quantidade						
	Adesões	Ativos	%	Exclusões	%	Liquidações	%
REFIS	129.181	2.853	2,21%	117.446	90,92%	8.791	6,81%
PAES	374.719	4.311	1,15%	248.504	66,32%	121.849	32,52%
PAEX	244.722	3.517	1,44%	146.792	59,98%	94.021	38,42%
REFIS da Crise	536.697	105.581	19,67%	177.515	33,08%	253.601	47,25%

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais – Receita Federal/Elaboração Própria (2017)

Conforme tabela acima, observa-se que apenas 6,81% (seis inteiros e oitenta e um centésimos) dos contribuintes honraram para com sua obrigação em liquidar as parcelas das suas dívidas abarcadas pelo Refis, e que 90,92% (noventa inteiros e noventa e dois centésimos) foram excluídos do programa. Assim, conclui-se que os objetivos iniciais do governo de incrementar a arrecadação e diminuir o passivo tributário com a consequente regularização de seus contribuintes através da implantação do supradito programa, não foram alcançados.

Outro importante aspecto dos efeitos dos parcelamentos especiais é o que diz respeito ao comportamento dos contribuintes adimplentes, ou seja, aqueles que tempestivamente realizam suas obrigações tributárias. A Unafisco (2017) em pesquisas sobre os impactos dos parcelamentos especiais, concluiu que os parcelamentos tributários influenciavam as decisões dos agentes econômicos no que diz respeito ao pagamento de suas obrigações tributárias, sendo que tais influências eram de cunho negativo, vez que os contribuintes deixavam de arrecadar espontaneamente os seus créditos em virtude da publicação dos referidos programas de parcelamentos especiais.

Nessa perspectiva, a mudança de comportamento dos contribuintes adimplentes ocorria em decorrência dos mesmos enxergarem uma certa desvantagem em relação aos demais inadimplentes, haja vista que estes recebiam benefícios como altos descontos e parcelamentos a longo prazo, além de anistia dos crimes, entre outros. Assim, Antonieta Gonçalves (2016)

alude que em decorrência disso, surge um ambiente econômico eivado de concorrência desleal entre os contribuintes intempestivos e os tempestivos, de modo que, os comportamentos dos contribuintes adimplentes tendem-se a mudar evidenciando a escolha adversa.

Ao realizar uma análise sobre a dívida ativa da União, Marcos Moreira Silva Marques (2008) trouxe em seus estudos uma percepção a respeito de um aumento significativo sobre o passivo tributário da fazenda nacional, entre os anos de 1999 a 2007, bem como a eficiência da arrecadação dos parcelamentos especiais conforme tabela ilustrativa a seguir:

Tabela 03 — Dívida Ativa – variações nominais

Ano	Expansão da dívida	Arrecadação da dívida	Fluxo da dívida
1999	13.411.362.762	-157.929.380	13.569.292.142
2000	393.562.005	1.401.994.469	-1.008.432.464
2001	25.147.786.879	1.337.248.679	23.810.538.199
2002	23.347.156.355	797.137.822	22.550.018.533
2003	37.184.070.058	451.765.059	36.732.306.000
2004	50.598.995.320	1.181.651.299	49.417.344.021
2005	72.174.782.625	1.413.840.188	70.760.942.437
2006	67.545.522.565	1.107.826.522	66.437.696.043
2007	80.675.533.415	1.930.321.995	78.745.211.420
Total	370.478.711.985	9.463.855.654	361.014.916.331

Fonte: A eficiência da arrecadação tributária ante os parcelamentos especiais, a cobrança e a fiscalização: uma abordagem com o uso de fronteiras estocásticas - Marcos Silva Moreira Marques (2008)

Com base na tabela acima, conclui-se que a dívida ativa só teve uma redução no ano da implantação do primeiro Refis, isto é, em 2000, causando um impacto positivo em decorrência do recebimento das primeiras parcelas. Entretanto, com o passar dos anos a mesma voltou a crescer, resultando no aumento do passivo tributário. Nesse trâmite, Marques concluiu que:

[...] a Fazenda Nacional não vem logrando êxito em estabilizar o estoque da dívida ativa da União, [...]. Menciona-se também que houve redução da dívida apenas à época da implementação do parcelamento Refis (2000), em face da permissão de contribuintes com passivos fiscais na dívida ativa aderirem a esse programa. [...] a tais níveis de crescimento do passivo tributário, a dívida sempre crescerá mais e com um ritmo maior que o período anterior, causando prejuízos ao erário e injustiça aos sujeitos passivos que cumprem com suas obrigações fiscais (2008, s.p.).

É imperioso ressaltar que, segundo dados da Receita Federal (2016) coletados entre os anos de 2013 a 2015, o passivo tributário sofreu um aumento significativo, o que em janeiro

de 2013 era de aproximadamente R\$ 1.100.000.000.000,00 (um trilhão e cem bilhões de reais), passou para R\$ 1.500.000.000.000,00 (um trilhão e quinhentos bilhões de reais) em dezembro de 2015.

Desse modo, resta indubitável que os programas de parcelamentos especiais interferiram de forma negativa nas ações dos contribuintes. Ademais, os tópicos expostos até o presente momento, mostram que não é somente a concessão dos programas de parcelamentos especiais que afetam as atitudes dos colaboradores, mas também os benefícios concedidos a cada participante dos programas. De início, o Fisco sente um impacto positivo na arrecadação em decorrência do recebimento das primeiras parcelas, entretanto, esse efeito se reduz com o passar do tempo quando alguns dos beneficiários param de efetuar as quitações das parcelas devidas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Programa de Recuperação Fiscal (Refis) instituído pela Lei 9.964/2000, tinha como objetivo proporcionar aos contribuintes do Fisco que estivessem inadimplentes uma chance de terem seus créditos parcelados, e, os juros e moras correntes sob suas dívidas reduzidos ou em alguns casos perdoados, bem como, incrementar a arrecadação e reduzir o passivo tributário.

Ademais, o referido programa além de suspender da exigibilidade desses créditos, suspendia também a pretensão punitiva do Estado, em face dos crimes tributários praticados por aqueles que aderiam o programa de parcelamento especial.

Ocorre que, conforme demonstrado em sede dos tópicos do presente artigo, o Estado cumpriu para com sua parte, ou seja, proporcionou aos seus contribuintes que optaram por se inscrever no supramencionado programa o devido parcelamento de suas dívidas, assim como, o benefício de redução e até mesmo perdão dos juros e moras correntes sob os referidos débitos.

Em contrapartida, alguns contribuintes aglutinados ao referido programa, não veem cumprindo para com sua obrigação, qual seja, a quitação das parcelas. Como mostra dados constantes na tabela 02 fixada no presente artigo que trata sobre a situação atual dos parcelamentos especiais, apenas 6,81% (seis inteiros e oitenta e um centésimo) dos contribuintes participantes do Refis honraram com seu compromisso liquidando a dívida.

Em síntese, as criações dos programas de parcelamentos especiais, munidos de grandes reduções de juros, multas e encargos, assim como fracionamento de débitos tributários em inúmeras parcelas e a possibilidade da suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação

aos crimes tributários, não veem alcançando as suas expectativas primordiais, quais sejam: incrementar a arrecadação, com a resultante diminuição do passivo tributário e a possibilidade de seus contribuintes terem seus créditos tributários regularizados. Pelo contrário, o que ocasionou foi uma mudança no comportamento dos seus contribuintes na medida em que o número de inadimplentes e excluídos dos supramencionados programas é superior ao número de pagadores regulares.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 13. ed. revista, atualizada e ampliada. Salvador – BA: Juspodivm, 2019.

BRASIL. **Decreto lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 que Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso: 20 de abril de 2019.

BUENO, Júlio Anderson Alves. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

GONÇALVES, Antonieta Caetano. **Comportamento de Risco Moral e Seleção Adversa Oriundos dos Programas de Refinanciamentos de Débitos Tributários Federais Reiterados**. VIII Congresso Anual da AMDE. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <http://www.congresso.amde.org.br/index.php/CONGRESSO/VIII_AMDE/paper/view/128/92>. Acesso em: 28 de outubro de 2019.

JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARQUES, Marcos Silva Moreira. **A Eficiência da Arrecadação Tributária Ante os Parcelamentos Especiais, a Cobrança e a Fiscalização: Uma Abordagem com o uso de Fronteiras Estocásticas**. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/premios/premios-1/premios/pasta-premio-de-criatividade-e-ino-vacao-da-rfb/monografias-premiadas-2013-3o-premio-schoentag-2004/livro-7o-premio-schontag-2008>>. Acesso em: 27 de outubro de 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **REFIS - Programas De Parcelamentos De Débitos Tributários Federais**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/refis.html>>. Acesso: 05 de maio de 2019.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf/view>>. Acesso em: 29 de outubro de 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
UNAFISCO, Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.
Parcelamento Especiais (REFIS): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Disponível em:
<http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tecnica_Unafisco_no_03_2017.pdf>.
Acesso em: 29 de outubro de 2019.

ZANELLO, Cristina. **Parcelamento de Débitos Tributários das Empresas**. 4. ed. Curitiba – PR: Juruá, 2015.