



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

**JORGE CARVALHO DOS SANTOS**

**POLÍTICAS PÚBLICAS DE RENÚNCIAS FISCAIS NO ESTADO DO  
CEARÁ, COM FOCO NOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL-  
REFIS NO PERÍODO DE 2013 A 2016: UMA ANÁLISE DO  
COMPORTAMENTO FISCAL**

**FORTALEZA**

**2024**

JORGE CARVALHO DOS SANTOS

POLÍTICAS PÚBLICAS DE RENÚNCIAS FISCAIS NO ESTADO DO CEARÁ,  
COM FOCO NOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL-REFIS NO  
PERÍODO DE 2013 A 2016: UMA ANÁLISE DO COMPORTAMENTO  
FISCAL

Dissertação apresentada como exigência  
para a obtenção do grau de Mestre em  
Avaliação de Políticas Públicas. Área de  
concentração: Políticas Públicas.

Orientador: Professor Dr. Roberto Smith.

FORTALEZA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

S235p Santos, Jorge Carvalho dos.  
Políticas Públicas de Renúncias Fiscais no Estado do Ceará, com Foco nos Programas de Recuperação Fiscal-Refis no Período de 2013 a 2016 : Uma Análise do Comportamento Fiscal / Jorge Carvalho dos Santos. – 2024.  
70 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Centro de Ciências Agrárias, Mestrado Profissional em Avaliação de Políticas Públicas, Fortaleza, 2024.  
Orientação: Prof. Dr. Roberto Smith.

1. Recuperação Fiscal. 2. Débitos Fiscais. 3. Ceará. I. Título.

CDD 320.6

---

JORGE CARVALHO DOS SANTOS

POLÍTICAS PÚBLICAS DE RENÚNCIAS FISCAIS NO ESTADO DO CEARÁ,  
COM FOCO NOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL-REFIS NO  
PERÍODO DE 2013 A 2016: UMA ANÁLISE DO COMPORTAMENTO  
FISCAL

Dissertação de Mestrado apresentada à banca examinadora e ao Curso de Mestrado Profissional em Políticas Públicas da Universidade Federal do Ceará, adequada e aprovada para suprir exigência inerente à obtenção do grau de mestre em Políticas Públicas. Área de concentração: Políticas Públicas.

Aprovada em: 25/09/2024.

---

Prof. Dr. Roberto Smith (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Fernando José Pires de Sousa  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Dr. Fernando José Araújo da Silva  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e por me permitir ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo da realização deste trabalho, permanecendo comigo sempre, renovando-me a cada manhã.

Agradeço à Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará pela gentileza ao fornecer os dados necessários para compor informações apresentadas neste trabalho e por haver financiado parte do curso.

Agradeço à minha esposa, Francisca Ferreira Quinto, aos meus filhos, Jorge Carvalho dos Santos Filho e Sâmia Carvalho Quinto dos Santos, pelo tempo que lhes tirei para cumprir esse momento acadêmico.

Aos meus pais, *in memoriam*, José Ferreira dos Santos e Maria Elizabete Carvalho dos Santos, pelos ensinamentos e honestidade que trago em minha vida.

À Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz-CE), instituição onde exerço minhas funções.

Ao Programa de Mestrado Profissional em Avaliação de Políticas Públicas, que me fez repensar o sentido das Políticas Públicas, por todo seu corpo docente.

Ao Professor Roberto Smith, por sua orientação, acompanhamento e diretrizes na pesquisa. Aos professores avaliadores, Fernando José Araújo da Silva e Filipe Ximenes, pelas sugestões e contribuições para o desenvolvimento e conclusão da dissertação.

A todos que, direta ou indiretamente, me ajudaram nesse mc acadêmico.

“A política é a condução dos negócios públicos para proveito dos particulares.”  
(Bierce, 1925, p. 239)

## RESUMO

O estado do Ceará, em diferentes governos, por meio legal e com o intuito de aumentar sua arrecadação tributária utiliza como estratégia o lançamento programas de regularização de débitos fiscais em que, normalmente, os contribuintes em débito regularizam suas situações, podendo ser dispensados de multas, juros e outros encargos e, em muitos casos, parcelar o pagamento dos impostos em atraso, em até 120 meses. Dentro desse permissivo, buscam-se analisar as renúncias fiscais, qualificadas como Políticas Públicas Tributárias (PPT) ocorridas no estado do Ceará no período de 2013 a 2016, indicando e correlacionando esse comportamento fiscal a fatores que indicam a necessidade de um planejamento mais efetivo, sob pena de findar em prejuízos sociais ou, ainda, em ensejar desestabilizações da atividade comercial. Dessa forma, analisam-se as medidas de políticas públicas discutidas, que perpassam por várias nuances, onde se observa a questão do Refis, sob a perspectiva qualitativa, identificada a partir de dados quantitativos divulgados por órgãos governamentais, os quais mostram o Programa de Recuperação Fiscal no estado, seus conceitos e objetivos, mecanismos legais, e, ainda, se alcançam ou não os efeitos da extinção da obrigação tributária e a movimentação dos cofres públicos.

**Palavras-chave:** recuperação fiscal; débitos fiscais; Ceará.

## **ABSTRACT**

The state of Ceará, under different governments, through legal means and with the aim of increasing its tax revenue, uses strategies such as launching tax debt regularization programs in which, normally, taxpayers in debt regularize their situation and can be exempted from fines, interest and other charges and, in many cases, can pay overdue taxes in installments of up to 120 months. Within this permission, we seek to analyze the tax waivers, qualified as Public Tax Policies (PPT) that occurred in the state of Ceará in the period from 2013 to 2016, indicating and correlating this fiscal behavior with factors that indicate the need for more effective planning, under penalty of ending in social losses or even causing destabilization of commercial activity. Thus, analyzing the measures of the public policies discussed, goes through several nuances in which the Refis issue is identified, from the qualitative perspective identified from quantitative data released by government agencies, which show the Fiscal Recovery Program in the state, its concepts and objectives, legal mechanisms that achieve the effects of the extinction of the tax obligation and movement of public coffers.

**Keywords:** tax recovery; tax debts; Ceará.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Arrefecimento da economia cearense ante o Refis.....	57
Gráfico 2 – PIB e PIB <i>per capita</i> em real.....	59

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Atribuições do Confaz.....	41
---------------------------------------	----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Convênios de 1966 da CONFAZ.....	39
Tabela 2 – Refis – Legislação Ceará (1992-2009).....	42
Tabela 3 – Refis – Ceará (2013-2016).....	44
Tabela 4 – Refis – Arrecadação (2013-2016).....	56
Tabela 5 – Empresas aderentes ao Refis (2013-2016).....	60

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
Bacen	Banco Central
Cadine	Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual
CDA	Certidão da Dívida Ativa
Cedin	Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico
Cedat	Célula da Dívida
CGF	Cadastro Geral da Fazenda
CN	Congresso Nacional
Conat	Contencioso Administrativo Tributário
Confaz	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DCL	Dívida Consolidada Líquida
Detran-CE	Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Ceará
DOU	Diário Oficial da União
Enap	Escola Nacional de Administração Pública
Febrafite	Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
Jucec	Junta Comercial do Ceará
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICM	Imposto de Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPCA	Índice de Preços ao Consumidor Amplo
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ISS	Imposto sobre Serviços
ITCD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
ME	Ministério da Economia
MF	Ministério da Fazenda
PAES	Parcelamento Especial
PAEX	Parcelamento Excepcional
Pert	Programa Especial de Regularização Tributária
PIB	Produto Interno Bruto
PGE-CE	Procuradoria-Geral do Estado do Ceará
Prodat	Procuradoria da Dívida Ativa
PPT	Política Pública Tributária
RCL	Receita Corrente Líquida
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
RFB	Receita Federal do Brasil
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RESp	Recurso Especial
RRF	Regime de Recuperação Fiscal
Sefaz-CE	Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
Selic	Sistema Especial de Liquidação e de Custódia
SP	São Paulo
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRVA	Taxa de Recuperação Variável Anual
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
UFIRCE	Unidade Fiscal de Referência do Estado do Ceará
VAD	Varição Anual da Dívida Ativa

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
2	CONTEXTO HISTÓRICO-ECONÔMICO DOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL VOLTADOS PARA O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO.....	15
2.1	O Refis como política econômica.....	24
2.2	Programas de Recuperação Fiscal – Refis: da historicidade à cultura do parcelamento.....	27
2.3	Planejamento tributário e Refis: possibilidades e contradições .....	31
2.4	Dívida ativa: conceitos e considerações para o Refis no Ceará – elementos caracterizadores.....	34
3	FORMULAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DA POLÍTICA FISCAL DE REFIS NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO E A POSTURA DO ESTADO DO CEARÁ.....	38
3.1	Análise da Trajetória Institucional da Política Pública Fiscal no Ceará de Refis .....	42
4	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	52
4.1	Elementos qualitativos abrangidos na pesquisa quantitativa.....	53
4.2	Elementos quantitativos.....	53
4.3	Procedimento na análise dos dados quantitativos.....	54
5	ANÁLISE DE DADOS DO REFIS-CE (2013-2016).....	56
5.1	Participação das empresas no Refis no período de 2013 a 2016.....	60
6	CONCLUSÕES DA POLÍTICA FISCAL DO REFIS NO CEARÁ DO PERÍODO DE 2013-2016.....	62
	REFERÊNCIAS.....	66

## 1 INTRODUÇÃO

Os cofres públicos estatais são mantidos principalmente por meio de arrecadações de tributos, e muitas vezes o Estado tem que fazer esforços para o ajuste fiscal e financeiro, devido à inadimplência fiscal, o inchaço no banco da Dívida Ativa e a necessidade de verbas para atender as políticas públicas desenvolvidas pelo estado constantemente. Sendo assim, muitas vezes o estado recorre à criação de programas de recuperação fiscal, com medidas voltadas a empresas em dívidas com o fisco, refinanciando débitos fiscais e restabelecendo os cofres públicos. Sendo assim, os contribuintes têm a possibilidade de quitar seus débitos, com redução de multas, juros e encargos, eliminar restrições negociais e ainda gerar um aumento na arrecadação em curto prazo.

Dessa forma, geram-se importantes alternativas para que empresas consigam honrar seus compromissos fiscais, incluindo ainda nesses ajustes, benefícios fiscais e anistia de créditos tributários (perdão de dívidas), tanto que esforços fiscais e financeiros são desenvolvidos por meio de medidas governamentais, os quais geram arrecadação de rendas para os cofres públicos. Além disso, são movidos pelo objetivo estatal de assegurar um atendimento adequado das demandas da população, ao mesmo tempo em que contribuem para a manutenção do equilíbrio macroeconômico<sup>1</sup> do país.

A implementação financeira proposta pelas políticas públicas tem finalidades econômicas, com prioridades do governo e no atendimento às necessidades da população. Mas, ao mesmo tempo em que se impõem políticas fiscais, é essencial a gestão de tais recursos para que otimizem os impactos propostos, o que significa que políticas públicas fiscais, necessariamente, devem ser monitoradas e avaliadas dentro dos programas propostos.

Avaliar políticas públicas que envolvem renúncias fiscais a partir de programas de recuperação fiscal significa analisar e demonstrar a importância em se verificar se as medidas adotadas correspondem às propostas apresentadas

---

<sup>1</sup> Utiliza-se a expressão como forma de demonstração de que medidas econômicas tomadas pelo governo estão, como no caso do Refis, gerando dados econômicos para o estado do Ceará, alterando, a longo tempo, comportamentos de indicadores que se relacionam com o PIB e às políticas públicas, correspondendo ao que disciplina a Macroeconomia na compreensão de que os fenômenos ocorridos afetam a economia como um todo (Vasconcelos, 2015).

inicialmente dentro dos refinanciamentos fiscais. Sendo assim, a proposta de estudo abrange o estado do Ceará, durante o período de 2013 a 2016, observando se tais medidas de políticas fiscais de refinanciamento no Estado possuem efeitos positivos ao alcance da sociedade. Sobre isso, identifica-se que as políticas públicas fiscais correspondem a decisões governamentais de refinanciamento fiscal, adequando a proposta da pesquisa.

O objetivo geral do trabalho é avaliar os programas de recuperação fiscal ocorridos no estado do Ceará, durante o período de 2013 a 2016.

A pesquisa, por meio dos objetivos propostos, responde à pergunta de partida: Quais os efeitos das políticas públicas de refinanciamento fiscal no Estado do Ceará entre os anos de 2013-2016?

Assim, o Programa de Recuperação Fiscal incentiva contribuintes inadimplentes para regularizar débitos perante o fisco. Sua instrumentalização se perfaz por meio da adesão ao programa legal, possibilitando a quitação de débitos. Considera-se, assim, que políticas públicas fiscais incentivadoras aumentam a arrecadação dentro de determinado prazo, e o intuito é o de mostrar à sociedade se tais resultados alcançados foram compatíveis com os objetivos previstos nos programas, ou se eles ocasionaram prejuízos econômicos do ponto de vista social.

E, nesse sentido, o trabalho está dividido em quatro partes, além da introdução e das conclusões, a partir da consideração da política fiscal do Ceará no período selecionado. No segundo capítulo faz-se uma contextualização histórica dos programas de recuperação fiscal ocorridos no período de 2013-2016 no Ceará, descrevendo ainda toda uma conceituação do Refis no ordenamento brasileiro e no estado do Ceará. No terceiro, descreve-se o delineamento da trajetória institucional da política fiscal no Ceará. No quarto capítulo, apresenta-se a metodologia da pesquisa, com a identificação de elementos qualitativos e quantitativos, além da descrição do procedimento de análise dos dados pesquisados. No último capítulo, realiza-se a análise de dados que envolvem o Refis.

Dentro desse entendimento, a pesquisa utiliza elementos que circunscrevem a aspectos teóricos, os quais são articulados com questões as quais envolvem políticas públicas fiscais ante métodos e técnicas escolhidas na construção da investigação. E, dessa forma, constrói-se reflexão a partir de pressupostos filosóficos que fundamentam um estudo teórico e serve de instrumento para a discussão das políticas públicas fiscais.

## 2 CONTEXTO HISTÓRICO-ECONÔMICO DOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL VOLTADOS PARA O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO

Para compreendermos o funcionamento do Programa de Recuperação Fiscal a ser discutido neste trabalho enquanto Política Pública, é necessário abordar algumas teorias econômicas considerando o aspecto de uma visão intervencionista do Estado. Assim sendo, apresentaremos a seguir diversos pontos de vista de economistas clássicos, cujos pensamentos se encontram voltados para o socialismo e o neoliberalismo, objetivando apresentar, ao final deste trabalho, uma análise crítica no intuito de definir onde o Refis melhor se enquadra do ponto de vista social.

Para discutir acerca de questões relacionadas ao fisco, faz-se necessário identificar a função estatal, desde o poder que possui sobre a atividade fiscal (*ius imperii*) até mesmo a identificação de preceitos das medidas econômicas. Para tanto, utiliza-se na discussão o período posterior à II Guerra Mundial, e se têm como base inicial os pensamentos John Maynard Keynes dentro de uma visão intervencionista estatal e de Friedrich Hayek, do ponto de vista neoliberal, que concebe o mercado como forma de ajuste econômico em última instância.

John Maynard Keynes (1883-1946) publicou em 1936 a sua obra principal *Teoria Geral do Emprego do Juro e do Dinheiro* (TG), que teve influência determinante no pensamento econômico que perdura até os nossos dias. Uma das principais contribuições do pensamento de Keynes foi a de evidenciar que o capitalismo não tem forças endógenas capazes de gerar processos de autoestabilização que conduzem a uma situação de pleno emprego, mesmo com base nos pressupostos clássicos da concorrência perfeita e da maximização do lucro pelas empresas e da utilidade pelos consumidores, assim como da flexibilização dos preços, dos salários e das taxas de juro (que constituíam os mecanismos de ajustes automáticos dos economistas clássicos como Adam Smith e David Ricardo).

Economista fundador da macroeconomia moderna, John Maynard Keynes destacou na *Teoria Geral* a natureza instável do capitalismo e a sua incapacidade em promover o bem-estar da sociedade, isto é, o pleno emprego, através da força autônoma dos mercados.

Keynes contrariava a ideia de alguns clássicos da economia que afirmavam que em um livre mercado, sem a intervenção do Estado, todos conseguiriam emprego, renda e chegar ao estágio de bem-estar. Em 1924, a Inglaterra tinha um milhão de desempregados e os EUA tinham um trabalhador desempregado para cada três trabalhadores. A resposta que os economistas davam para essa crise de desemprego era que deveriam ser reduzidos os salários para que as empresas pudessem contratar mais, ou seja, que os salários deveriam ser flexíveis para baixo como processo de ajustamento, em oposição à ação dos sindicatos. Contrariamente, Keynes defendia que o emprego estava diretamente relacionado à soma do consumo e do investimento, isto é, do nível da demanda efetiva. Para os economistas clássicos todos deveriam poupar, mas Keynes defendia que a diminuição do consumo manteria a indústria parada, diminuindo os investimentos e ocasionando o desemprego.

A solução proposta por Keynes seria aumentar os investimentos, gerando maior capacidade produtiva, empregos e, portanto, mais consumo. Uma grande dúvida surgiu entre os economistas: se todos estavam “quebrados”, como iriam investir? Foi aí que Keynes defendeu o investimento por parte do Estado na construção de estradas, barragens, usinas, atuando na infraestrutura. Keynes defendia a intervenção do Estado para promover os investimentos como a mola propulsora da demanda efetiva e, portanto, da economia. Para Keynes, o desemprego e os recursos ociosos são causados pela falta de demanda efetiva.

Friedrich Hayek, com sua obra *A caminho da Servidão*<sup>2</sup>, de 1944 (Hayek, 2022), apresenta um entendimento paradigmático que se destaca contra a racionalidade econômica e de outras ideias que foram aliadas aos pensamentos de Karl Popper, Lionel Robbins, Michael Polanyi, entre outros.

Para Hayek (2022), a racionalidade econômica se referia, de modo integrado, a fragmentos dispersos de um conhecimento incompleto, pois uma sociedade não se estabelecia dessa forma, a questão ia para além da existência de recursos do Estado, mas com o intuito de garantir a melhor forma de usar tais recursos pela sociedade. Ele demonstra que a intervenção estatal correspondia a uma prosperidade, pois funcionaria como uma desigualdade gerada pela justiça do

---

<sup>2</sup> Tanto que o livro de Friedrich Hayek recebeu o prêmio Nobel de Economia no ano de 1974. O prêmio foi destaque por conta da defesa do liberalismo clássico ou liberalismo econômico.

mercado, e o principal papel do mercado é proteger, não somente regular condições econômicas na prosperidade do capitalismo (Anderson, 1995).

Friedrich Hayek ponderou seu manifesto sobre o crescimento da presença intervencionista estatal que se formava e que fomentaria a servidão, ante o surgimento de regimes socialistas, na época, e do próprio nazismo. Ele demonstrava, em meados dos anos de 1940, a insatisfação diante da falsa ideia de que o setor econômico era explorador do povo e que só visava ao lucro. Discutia também a existência de um certo ceticismo em relação aos regimes democráticos e capitalistas (Hayek, 2022).

A visão de Hayek demonstrava que as flutuações econômicas dependiam de fenômenos econômicos, sociais e institucionais, destacando-se a defesa do liberalismo clássico. Hayek argumentava contra a existência de um sistema de planejamento central da economia, com alocação de recursos que é de responsabilidade de um pequeno grupo diante da concentração do poder nas mãos de poucos. Em *O Caminho da Servidão*, Hayek afirma que o planejamento central feito pelo Estado resulta em totalitarismo e opressão. O controle da economia (os meios para nossos fins) acaba deixando o indivíduo numa situação de escravidão e dependência em relação a quem realiza o planejamento. Nesse sentido, o socialismo soviético e o nazifascismo se assemelhavam, enquanto regimes totalitários. Com isso, ele demonstra divergências com a implementação de políticas econômicas que levariam ao uso da força pelo governo para que suas medidas fossem implementadas, o que demonstrava a impossibilidade do cálculo econômico em uma comunidade socialista (Hayek, 2022).

Apesar de a inserção keynesiana ser observada no confronto trazido por Hayek (2022), pois de fato Keynes dá ênfase ao papel do Estado na condução dos assuntos econômicos e na intervenção mercadológica (Vale, 2014), o sentido trazido por Keynes (2007) abordava a intervenção do Estado na economia com o objetivo de estimular a demanda efetiva, com reflexos em políticas fiscais e Estados e para promover o crescimento econômico do Estado. Esse intervencionismo keynesiano surge da identificação de falhas no mercado, com a necessidade de externalizar situações e fazer com que o mercado funcione eficientemente (ou pelo menos corrija algumas das suas falhas), pois, por si só, o mercado não seria capaz de assegurar os elementos da economia (emprego, estabilidade dos preços, elevadas taxas de desenvolvimento econômico e estabilidade nas transações, principalmente com o

exterior etc.) (Vale, 2014). Keynes propõe que o Estado traga medidas para assegurar o equilíbrio econômico, ainda que a existência de falhas tenha origem no próprio mercado (Brue, 2005). De qualquer forma, Vale (2014) se propõe a afirmar que, mesmo que se possam colocar pensamentos ideológicos e passionais, a manutenção da economia prevalece.

Nesse ponto, “o objeto da intervenção do Estado passa a ser o equilíbrio entre a economia e a sociedade, de forma que o Estado passou a se dispor financeiramente e a propiciar investimentos para a expansão da iniciativa privada, ao mesmo tempo em que ele retira, o Estado, da função de agente produtivo, passando a regular o setor produtivo da economia. [...]” (Folloni *et al.*, 2015, p. 2560). No entanto, é necessário reconhecer que a contribuição keynesiana, apresenta um espectro mais amplo e importante em relação ao debate a respeito do intervencionismo do Estado. Isso porque introduz a questão **monetária** como um elemento não neutro na economia como consideravam os clássicos presos à Lei de Say, que conduzia necessariamente ao pleno emprego. A moeda para Keynes implica a presença de confiabilidade entre os agentes, como possibilidade de ajustes e desajustes econômicos e fiscais.

As medidas intervencionistas ocasionam reflexos fiscais por parte do Estado no sentido de controlar as desigualdades existentes, além de incentivar os agentes econômicos, como, por exemplo, a redução da taxa de investimentos e refinanciamento fiscal.

Dentro desse viés sobre as medidas fiscais ocorre o denominado Regime de Recuperação Fiscal (RRF)<sup>3</sup>, de forma que complementa e fortalece a economia do Estado<sup>4</sup>.

Com isso, o governo lança mão de alternativas a serem implementadas, como sendo medidas que podem ser, desde perdão de parte da dívida, como juros e multas, em troca da correção da distorção da economia, oportunizando ao contribuinte que não cumpriu com suas obrigações que possa se acertar, sem que lhe seja imposta nenhuma penalidade. Essas medidas trazem prazos mais dilatados

---

<sup>3</sup> Observação: Atualmente esse regime foi aprovado pela Lei Complementar nº 159/2017, sendo criado para fornecer aos Estados com grave desequilíbrio financeiro os instrumentos para o ajuste de suas contas.

<sup>4</sup> A inserção dessas medidas deve se coadunar com a Lei de Responsabilidade Fiscal existente, apesar de não trazer, até então, previsão para o tratamento dessas situações, principalmente para trazer o equilíbrio financeiro do Estado.

para pagamento, suspensão deles, extinção ou exclusão de créditos tributários, e, muitas vezes, acompanham diversas condições.

O STF apresenta, através da ADI nº 1.950/SP<sup>5</sup>, regulamentos de alguns preceitos da liberdade econômica, vejamos a seguir:

É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. 2. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170. 3. A livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. Por isso a Constituição, ao contemplá-la, cogita também da "iniciativa do Estado"; não a privilegia, portanto, como bem pertinente apenas à empresa. 4. Se de um lado a Constituição assegura a livre iniciativa, de outro determina ao Estado a adoção de todas as providências tendentes a garantir o efetivo exercício do direito à educação, à cultura e ao desporto [artigos 23, inciso V, 205, 208, 215 e 217 § 3º, da Constituição]. Na composição entre esses princípios e regras há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário.

Não resta dúvida de que o viés econômico proposto pelo Estado brasileiro é encontrar mecanismos de manutenção da ordem econômica por meio de políticas governamentais. Tais políticas tendem a estabelecer o equilíbrio da economia e o crescimento sustentável em garantia do bem-estar social. A proposta segue-se à implantação de um tipo de programa de anistia fiscal<sup>6</sup> denominado Programa de Financiamento de Débitos Fiscais, ou simplesmente Refis. De qualquer forma, o Estado, mesmo dentro de políticas liberais, atua como financiador de diversas ações e serviços, e reconhece que não pode menosprezar suas relações financeiras. Esse pensamento, no entender de Gramisci (2005, p. 23), implica que:

O liberalismo é uma "regulamentação" de caráter estatal, induzido e mantido por vias legislativas e pela coação: é um ato de vontade consciente dos próprios objetivos e não a expressão espontânea, automática do fato econômico. Por isso, o liberalismo é um programa político destinado a mudar, quando triunfa, o pessoal dirigente de um Estado e o programa econômico do próprio Estado, ou seja, mudar a distribuição da renda nacional.

---

<sup>5</sup>

Disponível

em:

<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;plenario:acordao;adi:2005-11-03;1950-1748433>. Acesso em: 20 jan. 2023.

<sup>6</sup> Entende-se por anistia fiscal uma forma de exclusão do crédito tributário, total ou parcial, na dispensa do pagamento do tributo. A anistia não se confunde com a isenção nem com a remissão. Como a anistia é a possibilidade de exclusão do crédito tributário, impedindo a sua constituição, a isenção é uma dispensa legal onde existe o tributo, mas há uma lei que vai excluir a necessidade de pagá-lo, de forma que o fato gerador ocorre. Já a remissão é um tipo de perdão do crédito tributário, que pode ser de forma total ou parcial.

Dessa forma, o liberalismo, por sua irracionalidade econômica, impõe distorções do mercado e acarreta outros problemas, como a concentração de renda e problemas na economia, onde o intervencionismo estatal na economia se estabelece, ensejando, necessariamente, a implantação de políticas públicas.

Relacionar intervenção na economia, políticas públicas e medidas fiscais tem sua origem no liberalismo, mas, sob o contexto mitigado, pois se apresenta sob o viés intervencionista que, economicamente, passa a ser compreendido como uma ação governamental para se reverem as próprias contas governamentais, pois, tecnicamente, nesse processo de refinanciamento de dívidas se arrecadariam mais receitas e se executariam mais despesas (investimentos), fazendo com que o governo realizasse intervenções mais expressivas no mercado e promovesse outros impactos sobre a economia, sendo classificado o Refis<sup>7</sup> como uma política fiscal expansiva (ou expansionista), pois se arrecadaria mais diante do não recolhimento de tributos<sup>8</sup>. No entanto, têm-se, *a contrario sensu*, defendido que a utilização de refinanciamentos, inicialmente com o objetivo de aumentar a arrecadação tributária, é considerado uma verdadeira anistia ou renúncia fiscal (Freire, 2019).

Sobre isso, a Enap (2017, p. 6) afirma que “A Política Fiscal Expansiva se refere ao aumento de gastos governamentais e/ou redução da tributação (carga tributária). A adoção desse tipo de política pode resultar, .... no aumento do consumo” (*sic!*), no caso a redução tributária e arrecadação, pois deixa de cobrar acessórios (multas, juros e outros encargo), ou melhor, obrigações tributárias decorrentes do inadimplemento. Trazer esse fundamento de que o Refis causa impactos dentro de política econômica expansionista seria fazer uma alusão ao aumento da arrecadação a curto prazo, e com impactos de grande relevância para os cofres públicos. No entanto, o pensamento estatal busca redefinir esses impactos para se saber se beneficia mais o Estado ou o setor privado, pois necessita-se analisar se as renúncias fiscais beneficiam mais o setor privado que o público.

Isso traz à discussão uma outra questão sobre o Refis, se é instrumento que trata a inadimplência ou busca a condescendência daqueles que não cumprem seus deveres em honrar seus compromissos fiscais, sob vistas de uma ausência isonômica, pois os que honraram seus compromissos fiscais passaram por

---

<sup>7</sup> A terminologia do Refis é utilizada como um Parcelamento Incentivado.

<sup>8</sup> Essa seria a proposta inicial, a qual deve ser discutida.

restrições para cumprir suas obrigações tributárias. Parece que se assemelha mais a uma condescendência de inadimplentes.

Em seu estudo, Freire (2019) apresenta defensores de tais medidas denominadas anistia fiscal e com esteio em Alm, Mckee e Beck (1990), que argumentam que tais medidas, quando usadas antes de mudanças de regras que aumentam o custo para os devedores, podem até aumentar a receita tributária, permitindo ganhos para os contribuintes e para o Estado. No entanto, o uso de anistias fiscais estimula, negativamente, os contribuintes que cumprem regularmente com suas obrigações tributárias, e, muitas vezes, as hipóteses de anistia fiscal podem aumentar a arrecadação tributária em casos específicos, pois, se o programa de anistia é acompanhado de endurecimento das regras fiscais, é considerado punição para os devedores.

E, se tais regras são utilizadas com frequência, o efeito pode ser o oposto ao desejado, ou seja, pode ocorrer queda de receita (Alm, Mckee & Beck, 1990). Isso porque os sucessivos parcelamentos especiais reduzem a arrecadação espontânea, e mesmo a Constituição de 1988, no art. 165, § 6º, estabelece a possibilidade de que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

A implantação de Refis requer a estimativa de dados orçamentários, bem como o demonstrativo de regionalização da arrecadação sobre os cofres públicos.

Sem dúvida, o Refis é uma medida intervencionista que gera, *a priori*, adesões significantes para a arrecadação. No entanto, deveria ocorrer a aplicação do art. 14<sup>o</sup>, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em que o governo tem que demonstrar o alcance do Refis e a estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício de implantação.

A ausência desse demonstrativo causaria um impedimento na aplicação das renúncias fiscais. Porém, Oliveira e Tolmajian (2017) entendem que o disposto no art. 14 da LRF estabelece que a renúncia de receita, quando está diretamente **ligada ao conceito de benefício fiscal**, excluindo a anistia de juros e multas

---

<sup>9</sup> LRF Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (...)

constantes no Refis, uma vez que não prevê qualquer redução de tributos, mas tão somente juros, multa e outros encargos, **não é enquadrada no conceito de benefício fiscal** (grifou-se).

Porém, os Refis existentes têm englobado a redução e/ou isenção de juros e multas, considerando-se como uma decorrência da obrigação tributária não cumprida. Além disso, observa-se no teor do art. 14 da LRF que a renúncia de receita, acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no período de sua vigência, deve atender às diretrizes da lei orçamentária, portanto, pode ocorrer renúncia de receita (Oliveira, Tolmajian, 2017). Essa medida se insere numa política econômica que engloba **desonerações incentivadas**<sup>10</sup> (grifou-se), visando obter receitas para fazer frente ao *superávit* primário e traçar metas estabelecidas pelo governo.

Porém, discorda-se do entendimento das leis que definem os Refis no estado do Ceará, pois dispensa multa e juros, mesmo se sabendo que tais obrigações não se confundem com o tributo devido, pois o tributo em si “não constitui sanção de ato ilícito” (art. 3º, do Código Tributário Nacional), dessa forma, não se confunde tributo com a penalidade e não deveria (a penalidade) estar contida no Refis, pois não é tributo. Novamente os ensinamentos de Oliveira e Tolmajian (2017), em que trazem a diferença entre penalidade e tributo, pois esse último decorre da incidência do poder tributário do Estado, e a penalidade resguarda a validade da ordem jurídica por meio coercitivo, ou seja, por meio de uma sanção propriamente dita, multa e juros, pelo descumprimento do poder tributário.

No entanto, o que se observa é que o Refis tem uma natureza de transação tributária dentro do preceito constitucional de cobrança tributária, bem como a LRF, mais especificadamente no art. 14, já mencionado anteriormente. O Refis é medida de política fiscal, considerando-se um parcelamento incentivado do cumprimento das obrigações tributárias, mediante concessões para extinção de créditos tributários.

Villalba (2017) considera a anistia fiscal como um mecanismo que pode aumentar a arrecadação em curto prazo, podendo ser considerada uma estratégia *second best*, visto que o sistema tributário é difícil de se reformar. Porém, Villalba

---

<sup>10</sup> Essa é a nomenclatura também utilizada para o Refis.

(2017) afirma que esses programas teriam mais efeito quando existissem processos de auditoria mais rigorosos, o que, de antemão, já se observa que não há, no Ceará, nenhum instrumento mais rígido de acompanhante da anistia gerada pelo Refis.

Ainda sob um outro prisma, Oliveira e Tolmajian (2017) consideram a anistia fiscal uma concessão mútua para o Estado e para o contribuinte, o que estaria nas indicações de concessões voltadas mais para o particular (contribuinte), apesar da existência da política pública fiscal em face da incerteza de pagamento das obrigações tributárias existentes, considerando-se, assim, que seria uma política pública de renúncia, ainda que seja uma anistia ou remissão tributária, apesar de a norma de anistia possuir a natureza de perdão de dívida, semelhante à remissão, tendo como único elemento diferenciador o fato de que a obrigação perdoada não se origina da incidência de regra matriz tributária, mas sim de uma norma sancionatória.

Na superação dessas obrigações derivadas da tributação, pelo inadimplemento obrigacional, o Refis é considerado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) como uma transação<sup>11</sup>. Isso porque os “pacotes” de Refis são propostos como medidas de aumento da arrecadação a curto prazo, mas na verdade consistem em transações de pagamentos tributários de inadimplentes. Há uma ilusão com o Refis em gerar maiores arrecadações, ante passivos tributários, transferindo esses créditos tributários para o futuro (por causa dos parcelamentos), como entende Freire (2019).

Sobre isso, Paes (2012) afirma que o governo brasileiro justifica o uso do parcelamento de débitos tributários como instrumento de ampliação de suas receitas, aumentando temporariamente e imediatamente o seu caixa. No entanto, o autor (Paes, 2012) ressalta que, se isso ocorre repetitivamente, acaba por gerar um efeito na redução da disposição de pagar impostos pelo contribuinte brasileiro, pois o não pagamento de tributos por parte do setor empresarial acarreta maior quantidade de capital de giro, funcionando como se a inadimplência fosse utilizada como forma mais barata de obter capital de giro. Por isso, Paes (2014, p. 349)

---

<sup>11</sup> O próprio STJ reconheceu o Refis como uma transação em seus julgados como o REsp 739.037/RS e no REsp 99.090/SC, e não um benefício fiscal, uma vez que implica a redução direta ou indireta de tributos e acarreta renúncias de receitas tributárias. Porém, Freire (2019) afirma que o sistema brasileiro, pode ser destacado por meio de um estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF (2017), destacando que os repetidos programas de parcelamentos especiais, que são as anistias fiscais, “não são instrumentos eficazes para a recuperação de créditos tributários, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela o recolhimento de tributos na espera de um novo parcelamento especial” (SRF, 2017, p. 13).

conclui que esse “mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar as receitas e prover os incentivos corretos aos contribuintes”.

A questão que se observa é saber se esses programas de regularização fiscal trazem ou não um significativo aumento arrecadatário. Mesmo no âmbito da proposta investigativa dentro do lapso temporal 2013-2016, no estado do Ceará, essa ferramenta foi utilizada nos anos de 1992, 1993, 1997, 1998, 2000, 2003, 2004, 2005, 2006, 2009 e nos anos de 2010. O Ceará lançou mão de 14 programas de anistia fiscal, o que significa, aproximadamente, um programa a cada 2 anos (Castelo, 2016), caindo na teoria de Paes (2014) de que essas medidas (parcelamentos tributários de inadimplentes) incentivam o não pagamento, mas cabe discutir isso sob a ótica político-econômica.

## **2.1 O Refis como política econômica**

Em princípio, esses financiamentos geram uma primazia político-econômica bem mais direcionada a partir da Constituição Federal de 1988, em especial para a implementação de diretrizes sociais (Dedeca, 2002). Atrelado a isso, vinculam-se políticas sociais às políticas econômicas, tratando-as como medidas relacionadas e complementares, ou seja, “define-se uma perspectiva de autonomia da política econômica, devendo-se conduzir a política social nas brechas ou limites permitidos pela primeira” (Dedeca, 2002). Sobre isso, encontra-se fundamento constitucional, visto que a Constituição de 1988 traz esses dois enfoques complementares, diferentemente do ocorrido sob a égide da Constituição anterior, em que as políticas econômicas (fiscais, monetárias e cambiais) eram centrais dentro de uma proposta mais conservadora. Portanto, assume-se, com a atual ordem constitucional uma função mais intervencionista, garantidora e de valorização da riqueza (Dedeca, 2002).

Dentro desse pensamento, a livre iniciativa, por si só, impõe a adoção de políticas que possam assegurar a economia de mercado, permitindo a liberdade empresarial e contratual. Sobre isso, Eros Grau (2004) assegura que a liberdade de iniciativa deve abranger todas as formas de produção individuais e coletivas, beneficiando a iniciativa privada, a cooperativa, os setores autogestionários e os setores públicos.

Nessa historiografia econômica brasileira pós-Constituição de 1988, em vários governos foram estabelecidas políticas de consolidação de diretrizes para o fortalecimento da economia, até se chegar a uma retomada econômica com o Plano Real, que viabilizou a existência de crédito externo mais abundante. Nessa toada, Magalhães e Lima (2019, p. 70) entendem que

A hegemonia da política conservadora, observada no mundo desde o início dos anos 80, realiza uma contrarrevolução dos princípios construídos entre 1930 e 1980. O projeto político dominante no Brasil, desde 1990, aderiu facilmente a esse movimento. Afinal, o país jamais havia estabelecido a equidade entre as duas políticas. Face os efeitos de desestruturação causados por essa diretriz política, ao longo desses últimos 12 anos e após a década de crise dos anos 80, são grandes os constrangimentos existentes à reorientação da política econômica.

Há uma condução político-econômica que valoriza a movimentação mercadológica a partir de dois pontos básicos: flexibilização e focalização (Magalhães & Lima, 2019), abrindo-se, portanto, ao combate aberto às diretrizes constitucionais de 1988, em especial naquilo que se refere ao mínimo social e ao caráter universal prevalecente de políticas sociais (Magalhães; Lima, 2019).

Dentro desse arranjo, entram as políticas fiscal, monetária e cambial<sup>12</sup> passivas em um contexto a manter a abertura da economia, bem como a manutenção de um setor econômico estável e, ao mesmo tempo, buscam transformar a arrecadação e minimizar as dívidas públicas com a movimentação da economia e sistematização arrecadatória.

No entanto, há uma interação entre as três políticas que se associam a fatores monetários sintetizados pelo Banco Central (BACEN) e que consolidam as variações do ativo e passivo, mensurando diferenças monetárias e não monetárias (Simonsen, Cysne, 2009). Dessa forma, entende-se também que ocorre a alteração dos encargos da dívida pública interna a partir da arrecadação e da implementação das políticas públicas<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Há diferença entre essas medidas. A política monetária refere-se ao poder de compra do cidadão. A política fiscal se relaciona ao controle das contas governamentais, e a política cambial refere-se à troca de moedas. Mas, em nível governamental, essas políticas interagem, pois pertencem esses elementos econômicos à base monetária.

<sup>13</sup> Pode-se observar que: "... desde 1999, a política econômica brasileira está apoiada no tripé associado a três institutos: sistema de meta inflacionária, ajuste fiscal e câmbio flexível. De um lado, o BACEN deve ter uma política monetária ativa no sentido não só de manter a inflação na meta, mas também no sentido de que apenas a política monetária tenha condições de afetar e determinar a trajetória dos níveis de preços ou da taxa de inflação. Isso significa dizer que a política fiscal deve ter uma postura passiva, ajustando as receitas e despesas públicas de forma que no longo prazo a

Não se pode deixar de citar que o Brasil tem uma excessiva carga tributária<sup>14</sup> que não diminui, apesar de uma tendência sistemática de redução dos gastos públicos (pela busca da economicidade<sup>15</sup>) e do próprio serviço da dívida do estado. E, com as adversidades, há um aumento substancial de demandas que buscam viabilizar um crescimento que poderá ser insustentável<sup>16,17</sup>.

A questão econômica de desenvolvimento dos Estados, fora o período anômalo da pandemia de covid-19, evidencia uma necessidade de se repensar os parâmetros econômicos estatais, principalmente para a arrecadação. Para tanto, não bastam as modificações das políticas econômicas de maneira autônoma, para depois se pensar em políticas sociais. É preciso estabelecer políticas prevaletentes, que se constituem fundamentos da grave situação de desigualdade social existente no Brasil. Nesse sentido, é bom retomar a construção de mecanismos que fundamentem a organização financeira dos Estados.

Dentro desse diapasão, a busca pelo reconhecimento do papel do Estado, sua estabilidade e crescimento econômico, é que se propõem mecanismos de política econômica pela busca de recursos para a manutenção dos cofres estatais.

---

dívida pública seja solvente e sustentável e, portanto, que a razão dívida/PIB não apresente uma trajetória indesejável ou explosiva.

Se a política fiscal apresentar uma postura ativa, por exemplo, realizando políticas pró-cíclicas, ela pode acabar influenciando a trajetória do nível de preços da economia e, nesse sentido, em função da descoordenação entre as políticas monetária e fiscal, a estabilidade econômica pode ficar comprometida. Nesse contexto, dado o sistema de câmbio flutuante, a coordenação entre as políticas monetária e fiscal deve ser entendida como a perseguição de metas de cada uma delas, quais sejam, a política monetária deve ter como meta a estabilidade de preços e a política fiscal deve ter como meta a solvência da dívida pública, zelando de forma intransigente pela sustentabilidade da dívida. Nesse sentido, cabe às autoridades fiscais perseguirem metas de *superávit* fiscal, que, num contexto intertemporal, tornarão a dívida solvente e sustentável. Esse deve ser o real significado de políticas responsáveis e comprometidas com a estabilidade da economia.” (Moreira, Carvalho Júnior, 2013, p. 75).

<sup>14</sup> “Aumentam-se os impostos para ampliar ainda mais o superávit do setor público, preferencialmente destinado ao pagamento dos crescentes encargos da dívida pública induzidos pelas políticas monetária e cambial. Ao mesmo tempo, a política econômica exige a contração dos custos da política social” (Magalhães, Lima, 2019, p. 72).

<sup>15</sup> “Princípio que objetiva a minimização dos gastos públicos, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade de uma instituição gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição”. Disponível em: [https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/principio\\_da\\_economicidade#:~:text=Princ%C3%Apio%20que%20objetiva%20a%20minimiza%C3%A7%C3%A3o,CF%2C%20art..](https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/principio_da_economicidade#:~:text=Princ%C3%Apio%20que%20objetiva%20a%20minimiza%C3%A7%C3%A3o,CF%2C%20art..) Acesso em: 17 jan. 2024.

<sup>16</sup> O crescimento sustentável se refere a um modelo de desenvolvimento que considera os impactos ambientais, sociais e econômicos a longo prazo, o que significa que o desenvolvimento dos países se perfaz durante um longo tempo.

<sup>17</sup> Essa problemática se agravou, principalmente, após a pandemia ocorrida entre os anos de 2020 e 2022, que gerou uma subordinação social e econômica ante o aprofundamento da economia nacional, em razão do enclausuramento e suspensão de atividades (econômicas e sociais), que necessitam ser repensados.

Não se pode deixar de mencionar que as mudanças econômicas geram aos Estados da federação graves desequilíbrios financeiros, mais uma razão para que se busque por instrumentos de ajuste de suas contas, possibilitando tanto a concessão de benefícios como a flexibilização de regras fiscais, a concessão de operações de crédito, suspensão do pagamento de dívidas e parcelamentos para que o equilíbrio fiscal seja restaurado.

Porém, a natureza jurídica do tipo de receita que o Estado busca receber dependerá da espécie de débito que o contribuinte possui e que poderá optar pela consolidação em programas estatais considerados dentro dos mecanismos de políticas públicas econômicas, além de programas de refinanciamento existente.

## **2.2 Programas de Recuperação Fiscal – Refis: da historicidade à cultura do parcelamento**

O Programa de Recuperação Fiscal (Refis) tem como objetivo incentivar os contribuintes inadimplentes a regularizarem seus débitos por meio da adesão a programas, onde ocorre a possibilidade de quitação de seus débitos, de forma parcelada ou à vista, com redução ou isenção das multas e dos juros, como forma de incentivar os contribuintes inadimplentes para que possam regularizar sua situação fiscal, ao mesmo tempo que contribuem para que o Fisco possa aumentar sua arrecadação em curto prazo (Oliveira, 2016).

O primeiro Programa de Recuperação Fiscal – Refis<sup>18</sup> no Brasil foi instituído por meio da Lei nº 9.964, de 10/04/2000<sup>19-20</sup>, com o objetivo de promover a regularização de débitos de pessoas jurídicas junto à União. A proposta legal era de renegociar dívidas no âmbito federal (Oliveira, 2018) que alcançassem dívidas ativas com a Receita Federal, o INSS e outros órgãos públicos<sup>21</sup>.

---

<sup>18</sup> Na época, o primeiro Refis gerou uma arrecadação R\$ 130 milhões para os cofres da União (Mello, Portulhak, 2019), além da regularização de débitos por aproximadamente 30% das empresas devedoras.

<sup>19</sup> Ementa: Institui O Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá Outras Providências, e Altera as Leis nº. 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.

<sup>20</sup> Apesar de a Lei nº 10.367, de 7 de dezembro de 1979, ter estabelecido uma série de benefícios à instalação de empreendimentos industriais, fornecendo incentivos fiscais para promover a industrialização e o desenvolvimento do Estado.

<sup>21</sup> O referencial que fomentou a decisão governamental teve seu direcionamento constitucional no art. 170: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da

Não só o Refis, como também o Parcelamento Especial – PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, com prazo de adesão aos parcelamentos previstos que se encerrou em 31 de julho de 2003, o Parcelamento Excepcional – PAEX, instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, Refis-Crise, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, posteriormente a reaberturas do parcelamento “Refis da Crise” por várias outras legislações como: Lei nº 12.865/2013, Lei nº 12.973/2014, Lei nº 11.941/2009, Lei nº 13.043/2014, além do Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) – instituído pela Lei nº 13.496/2017. Esses parcelamentos permitiram que os fiscos estaduais e municipais também criassem programas de parcelamento, concedendo benesses aos contribuintes.

Além da previsão em lei específica, como citado anteriormente, esses parcelamentos também são tratados pelo Código Tributário Nacional – CTN, no art. 151<sup>22</sup>, e no art. 155, pois o CTN estabelece que os planos de parcelamento devem ser promulgados por lei específica, sujeitando-se, portanto, ao princípio da legalidade, de forma que a Administração Tributária não pode lançar programas de parcelamento administrativamente (presente a estrita legalidade tributária).

Sob o aspecto normativo, o parcelamento tributário subdivide-se em duas espécies: o parcelamento convencional e o parcelamento especial. O parcelamento convencional tem previsão nos arts. 10 a 14-F, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e se destina a atender às situações de normalidade institucional, ficando disponível ao contribuinte sempre que este solicitar. Sua adesão é permitida desde que os débitos estejam vencidos, sem se delimitar períodos de vencimento. Já os parcelamentos especiais ocorrem diante de situações excepcionais às previstas para o parcelamento convencional, dentro de um limite de prazo para adesão e com restrição aos débitos que podem ser objeto do parcelamento, conforme o

---

propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

<sup>22</sup> 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. Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequente.

vencimento ou outro requisito que limite a inclusão de determinado débito no parcelamento (Fontes, 2018).

Associado à proposta de refinanciamento fiscal, este contou com o período de ascensão econômica no país, considerando-se a medida como uma política alternativa para aumentar a arrecadação aos cofres públicos e possibilitar o crescimento econômico (Oliveira, 2018), o que ensejou a política pública fiscal com a criação de outros programas de descontos especiais no âmbito dos Estados e Municípios, em busca de arrecadações aos cofres públicos e maior desenvoltura das ações do Estado.

No entanto, as políticas fiscais de parcelamento geraram preocupações sobre os efeitos do parcelamento no comportamento dos contribuintes em realizar na arrecadação espontânea (assunto anteriormente abordado). Dessa forma, o parcelamento pode ser entendido pelo próprio contribuinte como sendo um instrumento de não pagamento de tributos<sup>23</sup> na expectativa de uma política de refinanciamento fiscal para pagamento (Brasil, 2016), considerando-se o efeito negativo instituído pelo Refis, principalmente pela propositura de parcelamentos, anistia de multas e juros, além de longos prazos de pagamento que tornam a adesão ao parcelamento muito atrativa (Romana, 2020).

Além disso, gera uma cultura do parcelamento com os devedores contumazes que migram de um parcelamento para o outro, sem concluir qualquer pagamento, refinanciando dívidas ao longo de muitos anos ao desistirem do parcelamento atual e aderirem ao novo parcelamento.

A cultura do parcelamento tem sido repensada, pois se reflete nas políticas fiscais, impedindo a arrecadação, ou seja, o ingresso de recursos aos cofres públicos. Mesmo que os refinanciamentos fiscais ofereçam, às vezes, anistia de multas e juros, além de longos prazos de pagamento, gerando aumento do caixa temporário e imediato (Paes, 2012).

O parcelamento é a consequência do inadimplemento da obrigação tributária, como uma “prática comum que em nada beneficia o contribuinte que está em dia com as suas obrigações tributárias e que vê a todo momento anistia sendo oferecida para os débitos em aberto como forma de captar recursos aos cofres públicos” (Romana, 2020). O conceito de parcelamento, segundo Sabbag (2009, p. 788),

---

<sup>23</sup> Já mencionado por Paes (2014).

compreende-se como um “comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito, e não à sua extinção”, rateado o pagamento do crédito em quantias definidas em determinado período.

Sobre isso, Eduardo Schoueri (2015, p. 103) faz críticas aos programas de parcelamento existentes no ordenamento jurídico brasileiro e assevera que o parcelamento fere a isonomia tributária entre os que pagam os impostos em dia e aqueles inadimplentes que aguardam pelo parcelamento, apesar de reconhecer benefícios advindos dos refinanciamentos:

Desde 2000, têm sido frequentes os programas de parcelamento (ou pagamento integral) oferecidos no âmbito federal, sempre acompanhados de reduções substantivas de penalidades e de encargos financeiros. Posto que se possam encontrar méritos ao possibilitarem a regularização da situação tributária de diversos contribuintes, além dos óbvios efeitos arrecadatários, especialmente relevantes para assegurar superávits diante de gastos crescentes, não é segredo que sua recorrência é prejudicial, já que acaba por incentivar a inadimplência. A expressão “impostos dos bobos”. (Dummensteuer), cunhada na Alemanha para se referir à situação em que o adimplemento tributário não é assegurado, surge com crítica de implicar grave ofensa ao Princípio da Igualdade.

Os programas de parcelamento acabam por tornar a inadimplência vantajosa para os maus pagadores, inclusive possibilitando utilizar os recursos dos impostos (pelo não pagamento) para investir no mercado financeiro ante as inconsistências econômicas no Brasil. Esse entendimento foi estabelecido pela Secretaria da Receita Federal no ano de 2017, a partir de constatações arrecadatórias em que reconhece que o Refinanciamento de dívidas fiscais têm sido utilizado como planejamento tributário (Brasil, 2017).

O parcelamento também gera custos administrativos de cobrança dos débitos que muitas vezes são maiores que a própria isenção (Romana, 2020), além do que, se o contribuinte ingressar, não poderá mais discutir a dívida tributária objeto do parcelamento, seja em sede administrativa ou judicial e, caso não honre o pagamento das parcelas, ele será excluído e como penalidade toda a dívida será cobrada de uma vez.

### 2.3 Planejamento tributário e Refis: possibilidades e contradições

As críticas se estabelecem contra o refinanciamento, afirmando que os incentivos devem recair sobre o planejamento tributário, apesar de se utilizar o planejamento tributário para não pagar tributos. Nesse sentido, Becho (2010, p. 137) afirma que o planejamento tributário “(...) é o rótulo utilizado para se abordar, academicamente, (...) as tentativas do contribuinte de, principalmente de forma lícita, não recolher tributos ou recolhê-los no mínimo possível ou, ainda, de recolhê-los o mais tarde possível”.

Parcelamento tributário se relaciona com o planejamento tributário, tratado pela doutrina como uma técnica de redução da carga tributária da empresa e leva o empresário (individual ou de pessoa jurídica) a verificar a melhor opção fiscal na realização do negócio jurídico e que ensejaria, inclusive, a possibilidade do **não pagamento** (grifou-se) quando do momento em que se gera a obrigação tributária. Sobre isso, Silva (2011) considera uma redução de carga tributária dentre opções, o que significaria que o Refis poderia ser tratado como uma opção tributária planejada pelo próprio contribuinte.

Analisando a questão como sendo um planejamento tributário para o contribuinte, Zanluca (2018) define como sendo sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos, de forma que é considerado um instrumento de diminuição de custos, inclusive dos impostos, sendo considerado um planejamento com características jurídicas e de uma atuação lícita, de forma que o Estado aceita expressamente o planejamento, o que, implicitamente, geraria a possibilidade de não cumprimento das obrigações tributárias, apesar de Crepaldi (2017) entender que o planejamento tributário consistiria em se evitar: a) incidência do fato gerador; b) reduzir o montante do tributo que deveria ser pago como as alíquotas ou ainda reduzir a base de cálculo; **c) postergar o pagamento do tributo sem a ocorrência de multa;** d) evitar a aplicação de penalidades; e e) recuperar tributos recolhidos indevidamente. (grifou-se).

A questão do postergamento em pagar tributos é considerada um direito do contribuinte e um dever legal do administrador em empregar mecanismos legais na gestão empresarial, como estabelece o disposto do art. 153<sup>24</sup>, da Lei das S/A (Lei nº

6.404/76), buscando o benefício do negócio empresarial, o que não pode ser confundido com sonegação fiscal, que deveria ocorrer antes da obrigação tributária (Crepaldi, 2017), sob pena de ser considerado sonegação (inclusive sonegação é crime, nos termos da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965).

Esse é o liame diferenciador entre planejamento tributário (lícito) e sonegação (ilícita), do que discorda Calcini (2011) ao afirmar que o planejamento tributário no Brasil afirma que a validade dele não segue às regras por conta das 'patologias' tributárias e de encargos sociais existentes que atrapalham a manutenção e solidez da empresa.

O ponto de exacerbação empresarial que gera desestrutura financeira empresarial são os riscos econômicos existentes que impedem planejamentos perante o Fisco e a inexistência da possibilidade de planejamento fiscal que visa reduzir a carga tributária a ser paga, por meios legais e manobras contábeis permitidas, sem cometer sonegação<sup>25</sup>, ou mesmo evasão fiscal, que é a fuga do cumprimento de obrigação tributária por meio de condutas ardilosas, dissimuladas ou ilícitas (Calcini, 2011), o que se observa que elisão e evasão são institutos diferentes, sendo um lícito e o outro ilícito, respectivamente.

Essas possibilidades de planejamento, condicionamentos econômicos do país e a demora da atuação estatal na exigência de tributos são indicadores a essas atuações a possibilitarem que se aguarde um refinanciamento para poder tentar pagar o que se deve ao fisco por meio de refinanciamento e parcelamentos, sem juros ou qualquer outro encargo.

De qualquer forma, as concepções de identificação da economia do Estado se formalizam em busca de respostas para alcançar melhoria econômica, atingindo a relação Estado e Sociedade, a justificar medidas que se imprimem no intuito de melhorar a movimentação financeira dos cofres públicos. Para tanto, o Refis é tratado como uma política pública fiscal implementada na participação do processo decisório, com concepções estruturalistas e funcionalistas do Estado, contrariamente a outros países.

As decisões de reaver dívidas estatais se fazem representadas por decisões soberanas que alcançam as razões do Estado, sob a perspectiva hegemônica, a

---

<sup>24</sup> Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

<sup>25</sup> Isso denomina-se elisão fiscal.

partir do pensamento de Gramsci (1978), identificadas nas escolhas do Estado. A dialeticidade proposta por Gramsci traz a decisão e, posteriormente, a identificação de contrapontos, a hegemonia na visão da sociedade, e, posteriormente seus efeitos. Dentro desse contexto, acercado nos programas de parcelamento especial, pois:

As regras oferecidas nesses programas tornam muito mais vantajoso para o contribuinte deixar de pagar os tributos para aplicar os recursos no mercado financeiro, já que num futuro próximo poderão parcelar os débitos com grandes descontos e outras vantagens. Caso opte por aplicar os recursos em títulos públicos, por exemplo, que são remunerados pelo Governo Federal pela taxa Selic (os mesmos juros cobrados sobre os débitos em atraso), essa opção será muito vantajosa para o contribuinte, pois ele poderá, num futuro próximo, resgatar esses títulos públicos e pagar à vista seus débitos, obtendo grande ganho devido aos descontos, inclusive dos mesmos juros adquiridos com a aplicação (que poderão até mesmo serem (sic) liquidados integralmente com PF/BCN), além das outras vantagens. (Sindicato, 2017)

Há divergências com vantagens e desvantagens do Refis, no sistema fiscal em que se propõe investigar, mesmo se estabelecendo dentro de políticas públicas regulatórias, subjacentes à tomada de decisão que aponta programas de ação governamental. De qualquer forma, essas ações (políticas públicas) ao longo do tempo se institucionalizam no âmbito dos entes políticos do Estado brasileiro. Nesse caso, justifica-se a investigação dos refinanciamentos ocorridos no Ceará.

O Programa de Recuperação Fiscal (Refis) facilita a regularização de tributos em atraso de pessoas jurídicas ou físicas, organizado por órgãos públicos federais, como: Receita Federal do Brasil (RFB); Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e Instituto Nacional do Seguro Nacional (INSS). Também podem ser incluídas as Secretarias da Fazenda, tanto estaduais quanto municipais, onde o Refis pode incluir impostos como o ICMS e o ISS.

Como foi visto até aqui, o Refis funciona como um programa de renegociação de dívidas de contribuintes com a União, Estados e Municípios. Com ele, é possível reduzir multas e juros e até mesmo efetuar um parcelamento dos valores devidos, facilitando a renegociação. Existem diferentes modalidades e vantagens, principalmente para empresas que efetuam o pagamento à vista e o valor pode ser o mais reduzido possível. No caso dos parcelamentos, os prazos podem chegar aos 180 meses. Quando o programa é anunciado pelo governo, existe uma data limite para a adesão das empresas que desejam participar e refinar seus débitos fiscais.

Para isso, o ordenamento jurídico exige que seja obedecida uma sequência de normas para criação do Refis, que deve atender, geralmente, em períodos de crises econômicas no mercado brasileiro e internacionalmente, ou em momentos de quedas progressivas de arrecadação de tributos nos Estados, especialmente nos estados membros da Federação.

Dentro dessa abordagem referente ao governo brasileiro e a cultura do parcelamento existente, Paes (2012) afirma que a cultura do parcelamento de débitos tributários tem a finalidade de ampliar as receitas, dentro de um curto espaço de tempo, mesmo trazendo recursos imediatos no caixa do Estado. Para Paes (2012), os repetidos programas de anistia fiscal tiveram efeito de reduzir a disposição de pagar impostos pelo contribuinte brasileiro nos anos 2000<sup>26</sup>. Paes (2012) traz também um estudo que analisou o período de 2000 a 2009, verificando as empresas que participaram do Refis do Governo Federal e concluíram que o fizeram pela necessidade de maior financiamento de capital de giro. Portanto, os programas de refinanciamento tributário são utilizados como forma mais barata de obter capital de giro, dado que uma empresa poderá optar por ficar inadimplente com suas obrigações tributárias na expectativa do poder público lançar novo programa de regularização fiscal. Assim, Paes (2014, p. 349) conclui que o “mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar as receitas e prover os incentivos corretos aos contribuintes”.

#### **2.4 Dívida ativa: conceitos e considerações para o Refis no Ceará – elementos caracterizadores**

Conceituar dívida ativa significa analisar os créditos (tributários ou não) oriundos de débitos com o Estado. O não pagamento de tributos e todas as suas espécies, obrigações acessórias e demais obrigações poderá constituir, como determina o Código Tributário Nacional, no art. 201<sup>27</sup>, dívida ativa.

---

<sup>26</sup> Segundo Freire (2019), a Secretaria da Receita Federal (2017) divulgou um estudo sobre o impacto dos parcelamentos especiais do Governo Federal, concluindo que esse refinanciamento não atingiu os objetivos esperados, nem promoveu a regularidade fiscal dos devedores. Nesse estudo consta que na prática internacional, no que se refere à concessão de anistias fiscais, a média é estabelecer prazos de até 24 meses, períodos mais curtos do que os promovidos no Brasil, que podem chegar a até 240 meses.

A Lei de Execução Fiscal também menciona o conceito, no art. 2º, bem como faz referência à lei que regula as finanças estatais (Lei nº 4.320/1964), como se observa a seguir:

Art. 2º Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 14 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

O contexto da lei se aplica a qualquer ente fazendário (Estado, União, Municípios ou Distrito Federal) permitindo saber se sua constituição tem origem tributária ou não. As tributárias nascem de créditos tributários, como impostos, taxas e contribuições de melhoria ou outras contribuições, enquanto as não tributárias surgem do não pagamento de obrigações acessórias, como multas, por exemplo. Essas dívidas surgem quando o contribuinte (pessoas, física e jurídica, inclusive microempreendedores individuais) deixa de pagar o crédito tributário regularmente constituído, i.e, quando incide sobre a operação o ICMS, que é a obrigação tributária, o não pagamento se constitui em um crédito para o estado (feito pelo lançamento tributário) que inscreve, regularmente, na dívida ativa.

Percebe-se que essa constituição do crédito na dívida ativa decorre da sua não quitação, transcorrido o prazo legal e constituído o processo administrativo. A partir disso, a Fazenda Pública passa a ter para si um crédito tributário já inscrito em dívida ativa, em decorrência do não pagamento.

A dívida ativa refere-se a receitas públicas, como sendo, segundo Jund (2006, p. 146), o “conjunto de ingressos financeiros, como fontes e fatos geradores próprios e permanentes, originados da ação e de tributos inerentes à instituição”. Nesse

---

<sup>27</sup> Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

sentido dispõe o *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*<sup>28</sup> (MCASP, 2023, p. 256) como sendo:

conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definitivo em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxo de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo. Não se confunde com a dívida pública, uma vez que esta representa as obrigações.

A doutrina classifica a dívida ativa em originárias e derivadas, sendo as primeiras aquelas que provêm da exploração do próprio patrimônio público, e as últimas decorrem da supremacia do Estado sobre os particulares (Lima; Castro, 2007).

Dessa forma, a dívida ativa acumula receitas de grupos orçamentários, tanto que o MCASP (2023) divide tais receitas orçamentárias públicas em duas fases: de planejamento<sup>29</sup> e de execução, sendo a primeira para que possa se ter previsão do que o estado vai receber e a execução, para que possa organizar o lançamento, a arrecadação e o recolhimento.

Planejamento e execução das receitas orçamentárias têm o condão de trazer estimativas para as leis orçamentárias, principalmente a Lei Orçamentária Anual, de cada ente federativo, como direciona o art. 12 da LRF.

Esses referenciais contribuem para o controle da base da dívida ativa também, uma vez que o inadimplemento de um débito que ocasiona a inscrição do devedor na Dívida Ativa traz prejuízos ao ente estatal.

Cabe mencionar aqui, de praxe, que as execuções dessas dívidas ocorrem com grandes valores, ficando para as unidades da federação negociarem dívidas ativas, principalmente por meio de parcelamentos, como ocorre com o Refis. Caso contrário, com a inscrição na dívida ativa, emite-se uma Certidão de Dívida Ativa (CDA), considerado um título executivo extrajudicial, formalizando a cobrança judicial ou por meio de protesto em cartório.

Quando o contribuinte for inscrito na Dívida Ativa, poderá entrar no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público, situação que acaba por

---

<sup>28</sup> Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2024/26>. Acesso em: 05 set. 2024.

<sup>29</sup> O planejamento “compreende a previsão de arrecadação da receita orçamentária constante na Lei Orçamentária Anual (LOA), resultante de metodologias de projeção usualmente adotadas, observadas as disposições constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)” (MCASP, 2023, p. 49).

restringir a capacidade de negociação, principalmente em instituições bancárias. No estado do Ceará existe o Cadastro de Inadimplência da Fazenda Pública Estadual (Cadine), criado pela Lei estadual nº 12.411/1995.

No estado do Ceará a inscrição de débito no cadastro da dívida ativa estadual pela Célula da Dívida (Cedat) é parte integrante da estrutura da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará (PGE-CE), pois caberá à Procuradoria da Dívida Ativa (Prodat) iniciar os procedimentos de cobrança extrajudicial e o respectivo ajuizamento das execuções fiscais para recuperação dos débitos.

Há uma importância no controle dos quantitativos de inscrições na dívida ativa porque reflete no denominado estoque de dívida do estado, como também alcança outras diretrizes, como a recuperação dos valores que são calculados dentro do estoque da dívida ativa, além da sua utilização para a implantação do Refis.

### **3 FORMULAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DA POLÍTICA FISCAL DE REFIS NOS ESTADOS DA FEDERAÇÃO E A POSTURA DO ESTADO DO CEARÁ**

O parcelamento, segundo Sabbag (2009), impõe um comportamento ao contribuinte que conduz à suspensão da exigibilidade do crédito pelo pagamento em quantias definidas em lei, por determinado período, como visto anteriormente. Tais parcelamentos se dividem em duas naturezas: convencional ou especial. O convencional é o que sempre está à disposição do contribuinte, como ocorre com os arts. 10 a 14-F, da Lei nº 10.522/2002, e seu prazo para adesão é prolongado no tempo e sem a delimitação de período de vencimento dos débitos a serem parcelados (Brasil, 2002). Já os parcelamentos especiais são instituídos por leis específicas que estabelecem regras excepcionais para tratar de situações que fogem da normalidade institucional, e, geralmente, são leis que instituem um parcelamento dentro de um certo prazo para adesão e restringem débitos que podem ser parcelados (Brasil, 2016). De qualquer forma, o Refis trata de uma modalidade de parcelamento especial que foi instituída pela Lei nº 9.964/2000 (Brasil, 2000).

Os refinanciamentos no âmbito dos estados são estabelecidos pelo Confaz<sup>30</sup>, órgão colegiado formado por Secretários de Fazenda, Finanças, Economia, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. No entanto, a sua origem é a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, ao estabelecer a cobrança de tributos a partir de 1º de janeiro de 1967.

Posteriormente, o Ato Complementar nº 34, de 30 de janeiro de 1967, em seu art. 1º estabeleceu que Estados e Territórios situados em uma mesma região geoeconômica<sup>31</sup> celebrassem convênios formando uma política comum em matéria de isenções, reduções ou outros favores fiscais, relativamente ao antigo ICM (Imposto de Circulação de Mercadorias).

Dessa forma, desde 1967<sup>32</sup>, isenções e favores fiscais foram regulados pelo

---

<sup>30</sup> Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 29 ago. 2022.

<sup>31</sup> Exemplo: Amazônia, Nordeste e Centro-Sul.

<sup>32</sup> A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, no art. 23, § 6º, impôs que as isenções do ICM fossem concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar, o que ensejou a edição da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, em seu art. 2º, que criou o Confaz, ao estabelecer que os convênios do ICM à época, ICMS atualmente, que versam sobre benefícios fiscais relativos ao

órgão (Confaz), determinando ainda que “o Regimento das reuniões de representantes das Unidades da Federação será aprovado em convênio”, no art. 11, tanto que em 15 de abril de 1975, em reunião dos Estados e do Distrito Federal em Brasília, celebrou-se o Convênio ICM 08/75, cuja cláusula primeira enunciava que “o colegiado estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, passa a se denominar ‘Conselho de Política Fazendária’, regendo-se pelo Regimento anexo”. A seguir, o sumário dos dois primeiros convênios de 1966:

Tabela 1 – Convênios de 1966 da Confaz

#### CONVÊNIOS ICMS 1966

CONVÊNIO	SUMÁRIO
<a href="#"><u>CONVÊNIO DO RECIFE</u></a>	Convênio de Administração Fiscal pelos Estados do Nordeste, reunidos na cidade do Recife.
<a href="#"><u>CONVÊNIO DE SALVADOR</u></a>	Dispõe sobre a extinção de todas as isenções a partir de janeiro de 1967, sobre a concessão de estímulos fiscais às indústrias, sobre o estoque de mercadorias existente em 31/12/68, em face do princípio da não-cumulatividade do ICM, e relaciona os gêneros de primeira necessidade isentos do imposto.

Fonte: Confaz (2022).

O órgão foi organizado pelo Decreto nº 76.085, de 6 de agosto de 1975, do Presidente da República, ao dispor sobre a estrutura do Ministério da Fazenda – MF, que previu e instituiu como órgão colegiado da Pasta o Conselho de Política Fazendária – Confaz. À época a Emenda Constitucional nº 1/69 atribuía competência privativa ao Presidente da República para dispor sobre a estruturação, atribuições e funcionamento dos órgãos da administração federal (art. 81, V), competência que podia ser outorgada ou delegada aos Ministros de Estado ou a outras autoridades (art. 81, parágrafo único).

A estrutura foi alterada pela Constituição de 1988 (art. 84, inciso VI), a qual determina que compete privativamente ao Presidente da República dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma da lei, tendo sido alterado o dispositivo pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001, para prever que a referida competência se exerce mediante decreto, salvo se implicar aumento de

---

tributo, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

despesa ou criação e extinção de órgãos públicos. Igualmente foi prevista a possibilidade de delegação desta atribuição, nos termos do art. 84, parágrafo único.

Além disso, a Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, trouxe o rol dos ministérios, dentre os quais o Ministério da Fazenda (art. 3º, inciso V), dispondo o art. 4º que ficavam mantidas as competências atuais dos Ministérios. E, dessa forma, no âmbito do Ministério da Fazenda, restou inalterada a situação do Confaz.

A Lei nº 8.028, de 12 de abril de 1990, dispôs sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, trouxe pela primeira vez a denominação Conselho Nacional de Política Fazendária, no art. 23, inciso IV, alínea a, ao elencar os órgãos específicos do Ministério da Fazenda. Essa denominação passou a constar do segundo regimento interno do Colegiado, editado pelo Convênio ICMS nº 17/90, celebrado em 13 de setembro 1990 (DOU 18.09.90)<sup>33</sup> e previsto em todos os decretos que estabeleceram a estrutura regimental do Ministério da Fazenda.

Atualmente, a Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019, no inciso XI do art. 32, dispõe que o Conselho Nacional de Política Fazendária<sup>34</sup> integra a estrutura básica do Ministério da Economia – ME, cujas reuniões são presididas pelo Ministro da Economia, a quem compete celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto

---

<sup>33</sup> Essa denominação vem sendo reprisada nas leis subsequentes: Leis nº 8.490, de 19 de novembro de 1992 (art. 19, II, b) e nº 9.649/1998, de 27 de maio de 1998 (art. 16, VIII, na redação da Medida Provisória nº 2.216-37/2001). Outrossim, todas essas normas atribuíram ao Poder Executivo a organização e o funcionamento dos Ministérios e órgãos (Lei nº 8.028/90, art. 57; Lei nº 8.490/92, art. 30 e Lei nº 9.649/98, art. 32).

<sup>34</sup> “Art. 147. Ao Conselho Nacional de Política Fazendária compete:

I – promover a celebração convênios, para fins de concessão ou revogação de incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do *caput* do art. 155 da Constituição, observado o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do referido artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

II – promover a celebração de atos que visem ao exercício das prerrogativas previstas nos art. 102 e art. 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e atos sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal;

III – sugerir medidas que visem à simplificação e à harmonização de exigências legais;

IV – promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – Sinief, para coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;

V – promover estudos que visem ao aperfeiçoamento da administração tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal, distrital e estadual;

VI – colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente, e na orientação das instituições financeiras públicas estaduais, de maneira a propiciar mais eficiência quanto ao suporte básico oferecido aos Governos estaduais e distrital; e

VII – instituir e manter atualizado o Portal Nacional da Transparência Tributária, nos termos do disposto no inciso II do *caput* e no § 6º do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea ‘g’ e a Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975).

Atualmente, o seu regimento interno, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, estabelece as seguintes atribuições, como se observa do quadro a seguir:

#### Quadro 1 – Atribuições do Confaz

- sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais;
- promover a gestão do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – Sinief, para a coleta, elaboração e distribuição de dados básicos essenciais à formulação de políticas econômico-fiscais e ao aperfeiçoamento permanente das administrações tributárias;
- promover estudos com vistas ao aperfeiçoamento da Administração Tributária e do Sistema Tributário Nacional como mecanismo de desenvolvimento econômico e social, nos aspectos de inter-relação da tributação federal e da estadual;
- colaborar com o Conselho Monetário Nacional na fixação da Política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e Distrito Federal, para cumprimento da legislação pertinente e na orientação ~~das instituições financeiras públicas estaduais, propiciando sua maior eficiência como suporte básico dos Governos Estaduais.~~

Fonte: Confaz<sup>35</sup>.

O atual Regimento Interno do Confaz foi aprovado pelo Convênio ICMS 133/97, de 12 de dezembro de 1997, alterado pelos Convênios ICMS 07/10, 80/12, 89/17, 27/20, e sua primeira competência é promover a celebração de convênios, para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto nos termos inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Portanto, segundo o ordenamento jurídico, exige-se que seja obedecida uma sequência de normas para criação do programa, ou seja, o programa de Recuperação Fiscal se inicia no Confaz (Conselho Nacional de Políticas Fazendária), que autoriza aos estados criar seus projetos de lei, e depois encaminhá-los para suas Assembleias Legislativas para aprovação. Dessa forma, a decisão do Confaz é condição *sine qua non* para a aplicação de medidas legais de refinanciamento no âmbito dos estados da federação brasileira.

<sup>35</sup> Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 29 ago. 2022.

### 3.1 Análise da Trajetória Institucional da Política Pública Fiscal no Ceará de Refis

O estado do Ceará tem passado por dificuldades e crescimentos em sua economia, e se utiliza dos programas de Refis, com o objetivo de aumentar sua arrecadação tributária, de forma que os contribuintes regularizem sua situação fiscal, dispensando-os de multas e outras penalidades e podendo parcelar o pagamento dos impostos em atraso. Cada programa apresenta características próprias, determinando os tipos de tributos que serão atingidos e os contribuintes que poderão ser contemplados. A seguir, na Tabela 2, mostram-se os Refis instituídos no Ceará com os programas que anistiam os seguintes tributos: ICMS, IPVA e ITCD, que antecederam os Refis dos anos de 2013-2016 (objeto do estudo).

Tabela 2 – Refis – Legislação Ceará (2000-2009)

Ano	Lei/Decreto estaduais	Período	Imposto	Prazo	Desconto
2000	Lei n° 13.063/2000	10/2000	ICMS, ICM e IPVA	Até 120 meses	Até 100% dos encargos de mora
2002	Dec. n° 26.739/2002	09 a 12/2012	ICMS e ICM	Até 12 meses	Até 100% de juros, multas e honorários advocatícios
2003	Lei n° 13.324/2003	08 a 12/2003	ICMS	Até 60 meses	Até 100% de juros, multas e honorários advocatícios
2004	Lei n° 13.537/2004	11 e 12/2014	ICMS	Até 60 meses	Até 100% de juros, multas e honorários advocatícios
2005	Lei n° 13.686/2005	11 e 12/2005	ICMS	XXXX	Até 100% de juros e multas
2006	Lei n° 13.814/2006	10 a 12/2006	ICMS	XXXX	Até 100% de juros e multas
2009	Lei n° 14.505/2009	11 e 12/2009	ICMS, IPVA e ITCD	Até 45 meses	Até 100% de juros e multas

Fonte: Diário Oficial do Estado do Ceará.

A partir do segundo mandato do governo de Tasso Jereissati (1999 a 2002) ocorreram 4 Refis, depois, 4 durante o governo de Lúcio Alcântara (2003 a 2007), e 4 Refis durante o governo de Cid Gomes, em seus dois mandatos (2007 a 2015). Durante o governo de Tasso Jereissati, um dos refinanciamentos foi disciplinado por

decreto<sup>36</sup>, violando a Constituição, de forma que somente poderia ser regulamentado por meio de lei ordinária, apesar de o Decreto em questão regulamentar dispositivos dos Convênios ICMS nº 96 e 98, de 20 de agosto de 2002, que tratavam de dispensa ou redução de juros e multas e concessão de parcelamento de débitos fiscais decorrentes de impostos estaduais, o que não justificaria o disciplinamento por decreto, ato inferior à lei.

A média apurada dos prazos de refinanciamento é de 55,87 meses (alguns chegavam a 5 anos, alcançavam o governo da época da concessão e o seguinte), não se contabilizando o Refis dos anos de 2005 e 2006, pois a lei não estabeleceu prazo para estes. Nesse quadro observa-se também que o período de financiamento tem sido no segundo semestre. Os Refis são verdadeiras anistias que chegam a ter um abatimento de até 100% de juros, multas, dispensando, às vezes, os honorários advocatícios (com execuções fiscais já em curso). Porém, o desconto máximo de juros e multa era restrito ao pagamento integral em uma ou duas parcelas.

Analisando as legislações, nenhuma fazia menção a punições a contribuintes inadimplentes, nem tão pouco traziam em seus textos o controle da efetivação da medida. As anistias constantes nesses programas visam aumentar a arrecadação, o que deveria ser estabelecido por *compliance*<sup>37</sup> (Pontes & Freire, 2019). Os autores se referem à *compliance*<sup>38</sup> tributária, com a implementação de práticas que buscam garantir um efetivo cumprimento das leis que definem o parcelamento, tratando-o como negócios jurídicos que necessitam ser cumpridos.

A efetivação desses acordos de refinanciamento traz uma movimentação nos cofres públicos, com equivalência no PIB e no funcionamento das políticas públicas estatais e, principalmente, no pagamento de despesas correntes.

No âmbito estadual, os tributos que movimentam os cofres públicos são: ICMS, IPVA, ITCD, e são os que se estabelecem nos Refis. A questão do

---

<sup>36</sup> “Nos países de cultura latina, a perspectiva jurídica mantém sua vigência alicerçada no legalismo próprio da conformação dos seus sistemas estatais. Essa visão leva a uma consideração um tanto estática do Estado e da administração pública, que privilegia o estudo das estruturas e das normas que organizam a atividade estatal. O estudo circunscreve-se às questões de *lege data* e de *lege ferenda* e deixa de lado as realidades vitais que permeiam as estruturas públicas”. (Saraiva, 2006, pp. 21-22)

<sup>37</sup> A arrecadação e acompanhamento na prática, deveria ocorrer por meio de um conjunto estruturado de políticas, processo e práticas implementadas para garantir a aplicação das leis, evitando que o parcelamento não seja apenas um mero pedido, ficando alheio ao seu cumprimento. Por isso, já foi mencionada que o Refinanciamento gera um gasto na sua aplicação, acompanhamento e fiscalização.

<sup>38</sup> Significa cumprir, exigir o acordo, conformidade.

acompanhamento dos Refis não recai somente no controle das medidas arrecadatórias, mas na própria estrutura de controle da arrecadação desse refinanciamento, tendo que ser controladas as concessões, os pagamentos e a manutenção do cumprimento do Refis pelo contribuinte.

Estabelecer e aplicar um Refis torna-se a aplicação de medidas complexas, como o acompanhamento dos pagamentos, como forma de fortalecer as estruturas fiscais. Isso implicaria a prática de *compliance* tributário e não somente o estabelecimento de uma lei que, após sua publicação, arrecada alguma coisa, sem melhorar o próprio comportamento do contribuinte, permitindo que ele fique em um possível ciclo vicioso de parcelamentos e de inadimplência.

A *compliance* fiscal ensejaria uma redução dos riscos fiscais, e mesmo a estimativa dos riscos fiscais, considerando-os como uma ferramenta de gestão fiscal, evitando maiores falhas na arrecadação e na estrutura do fisco estatal (enquanto pessoa jurídica que é o Estado).

Porém, nenhuma medida de conhecimento e acompanhamento foi estabelecida pelos governos do estado do Ceará e muito menos qualquer avaliação (Castelo, 2016) que significasse uma forma de melhoria, tanto que esse autor em seu trabalho afirma que a inadimplência aumentou em diversos setores, como “fabricação de produtos alimentícios”, “comércio por atacado, exceto veículos automotores e motocicletas”, “transporte terrestre” e “fabricação de minerais não metálicos”.

Dentro do período de 2013 a 2016 (4 anos), ocorreram cinco leis que tratam sobre o Refis no estado do Ceará, sendo que no ano de 2017 foram duas leis estaduais, como se observa na Tabela 3, a seguir:

Tabela 3 – Refis – Ceará (2013-2016)

Lei	Matéria disciplinada
Lei nº 15.384, de 25 de julho de 2013.	Dispõe sobre a anistia de créditos tributários relacionados com o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e com o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCD, inscritos ou não em dívida ativa do estado, na forma que especifica e dá outras providências

Lei nº 15.713, de 03 de dezembro de 2014.	Instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS 2014, que estabelece condições especiais aos contribuintes do ICMS, IPVA e ITCD para efetuarem a regularização perante o Fisco, no que se refere a débitos de natureza tributária, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31/07/2014, inscritos ou não em Dívida Ativa.
Lei nº 15.826, de 27 de julho de 2015.	Altera dispositivos da Lei nº 15.384, de 25 de julho de 2013, que dispõe sobre a anistia de créditos tributários relacionados com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, como Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, e com o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos – ITCD, inscritos ou não em Dívida Ativa do Estado.
Lei nº 16.259, de 09 de junho de 2017.	Dispõe sobre a anistia de créditos tributários relacionados com o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), com o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), e com o imposto de transmissão causa mortis e doações (ITCD) e do Departamento Estadual de Trânsito do Estado do Ceará (Detran), inscritos ou não em dívida ativa do estado, na forma que especifica e dá outras providências.
Lei nº 16.443, de 08 de dezembro de 2017.	Altera a Lei nº 15.992, de 22 de abril de 2016, que dispõe sobre a sistemática de tributação diferenciada relativamente ao ICMS incidente sobre as operações e prestações de serviço relacionadas com a construção, instalação e funcionamento de centro de conexões de voos (HUB) no Aeroporto Internacional de Fortaleza; e a Lei nº 16.259, de 9 de junho de 2017.

Fonte: Diário Oficial do Estado do Ceará.

Importa saber que a Lei estadual nº 15.384/2013<sup>39</sup> traz relevante contribuição

<sup>39</sup> Como se observa do **Art. 2º, que teve sua redação alterada pela Lei nº 15.826, de 27 de julho de 2015**: “As pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não do ICMS, IPVA e ITCD, ficam dispensadas do pagamento dos juros e multas, nos percentuais abaixo indicados, relativos aos créditos tributários respectivos, inscritos ou não em Dívida Ativa do Estado, ajuizados ou não, parcelados ou não, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa, decorrentes de fatos geradores ocorridos até **31 de dezembro de 2014**, desde que realizado o pagamento do principal e os acréscimos, quando for o caso, em moeda corrente, com a observância dos seguintes critérios.

aos cofres estaduais pela longevidade da vigência do programa e pelo seu alcance a diversos tributos além do ICMS.

As legislações trouxeram a possibilidade do Refis, abarcando dívidas inscritas ou não na dívida ativa<sup>40</sup>, com exceção da Lei nº 16.443, de 8 de dezembro de 2017, a qual estabeleceu uma sistemática de tributação diferenciada durante a construção do Aeroporto de Fortaleza, e no que se referia à implantação do HUB (*Hub-and-Spoke*)<sup>41</sup> aéreo.

A primeira lei a ser analisada no período (Lei estadual nº 15.384, de 25 de julho de 2013) concedeu anistia de débitos de ICMS, IPVA e ITCD, dispensando o pagamento de juros e multa de tais impostos, inscritos ou não na dívida ativa, alcançando aqueles que estavam com exigibilidade suspensa<sup>42</sup>, desde que alcançassem fatos gerados até o final do exercício financeiro anterior<sup>43</sup>. Essa lei **beneficiava devedores (pessoas físicas ou jurídica) que já estavam com inscrição na dívida ativa<sup>44</sup> ou não.**

A segunda lei, Lei estadual nº 15.713, de 3 de dezembro de 2014, instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – Refis 2014, no sentido de conceder condições especiais aos contribuintes do ICMS, IPVA e ITCD para efetuarem a regularização perante o Fisco, no que se refere a débitos de natureza tributária, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31/07/2014, inscritos ou não em Dívida Ativa. Analisando as descrições dos artigos dessa lei, os principais critérios estabelecidos condizem com reduzir as multas, juros, honorários e encargos da dívida em 100%,

---

<sup>40</sup> É um crédito da Fazenda Pública, apto à cobrança executiva em decorrência da inscrição em registro próprio, nos termos do art. 201, do CTN.

<sup>41</sup> O HUB é um modelo na aviação surgido na década de 1970, após a desregulamentação das companhias aéreas americanas, em que as empresas passam a utilizar o modelo ponto a ponto, mas a partir daí, centralizando suas operações em determinados aeroportos, ampliando sua rede de voos e aumentando a possibilidade de conexões entre as cidades, o que acarreta a ampliação da malha aérea de destinos.

<sup>42</sup> Considera-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário o instituto de Direito Tributário, pelo qual se verificam algumas das hipóteses de suspensão previstas no art. 151, do CTN, ficando o Fisco impedido de constranger o contribuinte ao pagamento do tributo. No caso, têm-se as seguintes hipóteses legais: “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”.

<sup>43</sup> A definição de exercício financeiro corresponde ao período em que deve vigorar ou ser executada a lei orçamentária, que coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro.

<sup>44</sup> Considera-se inscrição na dívida ativa o ato de registro de um débito não pago em registros fazendários, após a realização do controle de legalidade do crédito pela autoridade fazendária competente, de forma que se expede a Certidão da Dívida Ativa (CDA), que é documento hábil (título) para se ingressar com a ação de execução fiscal, que demonstra a certeza, liquidez e exigibilidade do crédito.

concedendo uma remissão total desses encargos, inclusive de horários advocatícios, que se pressupõem que já existem execuções fiscais.

A lei em questão estabeleceu o prazo de adesão, de dívidas até 22/12/2014 para pagamento à vista ou parcelado (em moeda corrente), sem nenhuma garantia, com vencimento das parcelas sempre no último dia útil do mês subsequente, com exceção da 1ª parcela que será na data da adesão, com valor mínimo da parcela em R\$ 200,00, de forma que o valor mínimo da primeira parcela em 18 meses será de 5% do valor do débito e em 45 meses será de 10% do valor do débito. Essa lei permitiu a acumulação de parcelamento com as reduções da Lei estadual nº 12.670/96, que regulou o ICMS no estado Ceará. E, para aqueles contribuintes com ação judicial, os contribuintes deveriam solicitar, antes da adesão, a desistência da demanda judicial.

Em 2015, o Refis foi instituído pela Lei estadual nº 15.826/2015, alterando a Lei estadual nº 15.384/2013, prorrogando os débitos tributários inscritos ou não em Dívida Ativa do Estado, ajuizados ou não, parcelados ou não, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, desde que realizado o pagamento do principal e os acréscimos, quando for o caso, em moeda corrente. Percebe-se que essa lei altera a lei de Refis de 2013, estendendo o prazo para pagamento para débito e inadimplência de débito da lei de 2013, com pagamento do valor principal, à vista, até o dia 30 de outubro de 2015; com redução de 80% (oitenta por cento) das multas punitivas, moratórias e dos juros de mora, se pago em até 36 (trinta e seis) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida até o dia 30 de outubro de 2015 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pelo Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic).

Nessa legislação, com redução de aplicação de juros e multa (em até 70%), se pago em até 60 (sessenta) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida até o dia 30 de outubro de 2015 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, mas com aplicação da correção dos valores devidos, aplicando-se a taxa Selic. Na hipótese de redução de 50% das multas punitivas, moratórias e dos juros de mora, se pago em até 120 (cento e vinte) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida até o dia 30 de outubro de 2015 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pela taxa Selic.

A lei ainda trouxe a previsão de créditos tributários de ICMS decorrentes exclusivamente de penalidades pecuniárias por descumprimento de obrigação tributária de natureza acessória e de multa autônoma, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 2014, com redução de até 70% (setenta por cento), do valor principal, se pago à vista, no caso, até o dia 30 de outubro de 2015. O percentual de redução do valor principal de 50% (cinquenta por cento), se for pago em até 36 (trinta e seis) parcelas iguais, desde que a primeira parcela seja recolhida até o dia 30 de outubro de 2015 e as demais subsequentes até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pela Selic. O percentual de redução cai para 40% (quarenta por cento), se o débito for pago em até 60 (sessenta) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida até o dia 30 de outubro de 2015 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pela Selic; e com redução de 20% (vinte por cento), se pago em até 120 (cento e vinte) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida até o dia 30 de outubro 2015 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pela Selic. A referida lei ainda trouxe a previsão de prorrogação do Refis, por ato do Poder Executivo.

Quanto ao último item, cabe pensar que não pode lei ordinária em matéria de refinanciamento tributário delegar a ato infralegal, o que se pressupõe que seria por meio de decreto do governador de Estado. Para os devedores tributários que fizerem opção pelo parcelamento, ocorre confissão extrajudicial irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, de acordo com o Código de Processo Civil (na época vigia o Código de Processo Civil de 1973, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, hoje revogado). Essa lei, que restabeleceu a lei de 2013 (Lei estadual nº 15.384, de 25 de julho de 2013, alterando o período de refinanciamento de dívidas estaduais), obrigava também que, se existisse alguma ação, o contribuinte teria que desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se fundava a referida ação, como condição *sine qua non* ao acordo de refinanciamento, sob pena de nulidade.

Importa observar que a lei, no art. 7º, destinava parcela do acordo dos inadimplentes a título de honorários de adesão que seriam destinados à Procuradoria Geral do Estado, nos termos da Lei Complementar estadual nº 134, de 7 de abril de 2014, mas dispensava do encargo legal pela inscrição em Dívida Ativa

previsto no art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 10 de novembro de 2008, e dos honorários advocatícios relativos à execução fiscal e respectivos embargos do devedor.

No entanto, se o contribuinte aderir aos benefícios da lei e efetuar o pagamento do crédito tributário nos termos da decisão do julgamento de 1ª Instância do Contencioso Administrativo Tributário – Conat, e se houver modificação, em virtude de interposição de recurso de ofício, conforme disposto no art. 33, inciso II, da Lei nº 15.614, de 29 de maio de 2014, os benefícios aplicar-se-ão aos eventuais acréscimos decorrentes da decisão final recorrida. Significando dizer que, se o contribuinte estiver com processo administrativo sobre a legitimidade do tributo devido, poderá fazer acordo, e só recairá a redução da lei sob o restante não pago.

Observa-se sobre a descrição da lei em comento que no art. 9º<sup>45</sup> faz-se referência à inclusão de 10% do valor arrecadado com destinação ao orçamento da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

A lei subsequente que se analisa é a Lei estadual nº 16.259/2017, a qual alcança contribuintes ou não (pessoas físicas ou jurídicas) que ficam dispensados do pagamento total ou parcial de multas e juros, relativos aos créditos tributários respectivos, inscritos ou não em Dívida Ativa do Estado, ajuizados ou não, parcelados ou não, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa, decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2016, desde que realizado o pagamento da obrigação tributária principal e os acréscimos, quando for o caso, em moeda corrente, com a observância dos seguintes critérios: sem quaisquer acréscimos, se o valor da obrigação tributária principal for pago, à vista, até o dia 30 de junho de 2017, e ainda sem quaisquer acréscimos, se o valor da obrigação tributária principal for pago, à vista, do dia 11 ao dia 27 de dezembro de 2017; já com redução de 95% das multas punitivas, moratórias e dos juros de mora, se o valor da obrigação tributária principal for pago, à vista, até 31 de julho de 2017, alterada pela Lei estadual nº 16.443/2017, por conta da instalação do HUB no Ceará<sup>46</sup>, sem qualquer acréscimo, se o valor da obrigação tributária principal for

---

<sup>45</sup> Art. 9º Deverá ser inserido ao orçamento da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, dotação orçamentária correspondente a 10% (dez por cento), calculado sobre o valor dos débitos efetivamente recolhidos por força da aplicação desta Lei, para fins de cumprimento da Lei nº 13.439, de 16 de janeiro de 2004.

<sup>46</sup> No caso, o “Art. 3º A concessão da sistemática de tributação será efetivada quando a companhia aérea implantar o HUB, por meio de operações próprias, e mantiver, em período inferior ou igual a 3 (três) horas consecutivas, uma quantidade mínima de voos diários internacionais, operados com

pago, à vista, do dia 11 ao dia 27 de dezembro de 2017, cabendo ainda com redução de 90% (noventa por cento) das multas punitivas, moratórias e dos juros de mora, se os respectivos valores forem pagos em até 30 (trinta) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida entre os dias 11 e 27 de dezembro de 2017 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pela taxa Selic. Com redução de 75% (setenta e cinco por cento) das multas punitivas, moratórias e dos juros de mora, se os respectivos valores forem pagos em até 60 (sessenta) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida entre os dias 11 e 27 de dezembro de 2017 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pela taxa Selic quando de seus respectivos pagamentos. Com redução de 55% (cinquenta e cinco por cento) das multas punitivas, moratórias e dos juros de mora, se os respectivos valores forem pagos em até 120 (cento e vinte) parcelas iguais, desde que a primeira seja recolhida entre os dias 11 e 27 de dezembro de 2017 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, devidamente corrigidas pela taxa Selic quando de seus respectivos pagamentos. Com redução de 85% (oitenta e cinco por cento), do seu valor original, se pago, à vista, do dia 11 ao dia 27 de dezembro de 2017, com redutor de 100% (cem por cento) dos acréscimos. Com redução de 75% (setenta e cinco por cento) do seu valor original corrigido pela taxa Selic, se pago em até 30 (trinta) parcelas iguais, mensais e sucessivas, desde que a primeira seja recolhida entre os dias 11 e 27 de dezembro de 2017 e as demais até o último dia útil dos meses seguintes, corrigidas pela taxa Selic quando dos respectivos pagamentos. A redução de 65% (sessenta e cinco por cento) do seu valor original corrigido pela taxa Selic, cabível para parcelamento em até 60 (sessenta) parcelas iguais, mensais e sucessivas, desde que a primeira seja recolhida entre os dias 11 e 27 de dezembro de 2017 e as demais até o último dia útil dos meses subsequentes, corrigidas pela taxa Selic.

A parcela não diferida ou de desembolso, cujo valor mensal esteja compreendido entre 40.000 (quarenta mil) e 72.000 (setenta e dois mil) UfirCEs, pode ser quitada, pelo seu valor nominal, ficando homologado o benefício

---

aeronaves de corredor duplo (*widebody*), e de voos diários domésticos adicionais aos já existentes, através de ato normativo do Chefe do Poder Executivo, a quem compete estabelecer termos, condições e prazos atinentes à implementação do disposto nesta Lei”, aplicando à concessionária, bem como às suas prestadoras de serviço, desde que comprovem a existência de contrato firmado com companhia aérea para instalação do HUB.

correspondente estabelecido no contrato de mútuo ou termo de acordo, celebrado com o Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico – Cedin.

Percebe-se que todas as legislações acima citadas estabelecem o parcelamento com dedução dos juros, multas e moras, permanecendo o valor do débito que será parcelado, de acordo com a solicitação até os limites previstos em lei, com parcelas corrigidas com a incidência da taxa Selic, fazendo com que esses valores venham para os cofres públicos estaduais.

#### 4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa realizada está relacionada aos programas de Recuperação Fiscal – Refis, aplicados no estado do Ceará no período compreendido entre 2013 e 2016.

Essa escolha temporal decorreu da existência de períodos sequenciais de refinanciamentos, os quais foram abertamente (*open data*) disponibilizados no portal de transparência do estado do Ceará e de órgãos e entidades públicas, como Sefaz-CE, ADECE e PGE, além de legislações estaduais implementadas no Ceará, com o intuito de reestruturar a arrecadação estadual.

A pesquisa teve como objetivos específicos: identificar os programas de Refis (Programa de Recuperação Fiscal) ocorridos no Ceará no período; verificar o alcance compatível do Refis ao desenvolvimento do Estado; e analisar elementos identificadores da arrecadação sob o ponto de vista socioeconômico.

Para a tomada de referências da pesquisa foram identificadas as arrecadações no período, contabilizando valores e benefícios arrecadatários, saldo da dívida ativa, que significaram apanhados quantitativos, necessariamente. Isso porque, a manutenção dos meios de arrecadação apresentou valores financeiros desenvolvidos, e a existência desses refinanciamentos teve como causa a inadimplência fiscal, ou seja, a recuperação fiscal foi identificada nas empresas que estavam em dívida com o fisco, refinanciando débitos fiscais.

Assim, a pesquisa possui caráter que demandou interpretações e constructos a partir das perguntas propostas inicialmente, e as respostas foram encontradas em dados quantitativos disponibilizados em portais do governo do Estado do Ceará, considerando um conjunto argumentativo que foi construído pelo pesquisador, o que, nas palavras de Babbie (1999, p. 181): “Os cientistas nunca coletam dados, eles criam dados”. Assim, com relação aos dados oficiais da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (Sefaz-CE) e do Ipece, foram as instituições que mapearam os quantitativos acessados e analisados.

E, como a pesquisa tem por objetivo geral avaliar os programas de recuperação fiscal no Estado do Ceará, ocorridos durante o período de 2013 a 2016, foram realizados alguns levantamentos econômico-financeiros que representaram o desenvolvimento do estado, decorrente do Refis.

A estrutura da análise metodológica quantitativa da pesquisa referiu-se à demonstração de requisitos quantitativos avaliados no refinanciamento fiscal no estado do Ceará entre os anos de 2013 e 2016. No entanto, a discussão passou também pela análise qualitativa do Programa de Recuperação Fiscal, envolvendo conceitos, objetivos, mecanismos legais e efeitos da extinção da obrigação tributária.

#### **4.1 Elementos qualitativos abrangidos na pesquisa quantitativa**

Os elementos qualitativos foram fundamentais para que a pesquisa quantitativa tivesse uma referência. Dessa forma, os dados colhidos tinham suporte doutrinário e fundamentaram os resultados encontrados. Por exemplo, para que se possa fazer o levantamento quantitativo do refinanciamento fiscal ocorrido no período (2013-2016), analisaram-se os pressupostos legais autorizativos previstos nos normativos constitucionais e em leis específicas.

A Constituição Federal de 1988 estabelece um tratamento específico à renúncia tributária e remete a regulamentação à lei específica (federal, estadual ou municipal) para que discipline, exclusivamente, as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo/contribuição, nos termos do art. 150, § 6º). Na seara infraconstitucional, a lei que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, Lei nº 9.964/00, deu suporte de referência às renegociações de dívidas no âmbito estadual.

Assim, analisou-se o refinanciamento fiscal durante um período de ascensão ou crise econômica no país, ligando-se a medidas de política alternativa que se refletem na arrecadação aos cofres públicos e possibilitam o crescimento econômico (Oliveira, 2018), o que enseja que o contexto conjuntural/temporal é sempre importante para se analisarem as políticas públicas fiscais e a criação de programas dessa ordem no âmbito dos estados e municípios.

#### **4.2 Elementos quantitativos**

A escolha dos elementos quantitativos envolveu assuntos estatais, que foram trazidos à discussão e se relacionam com as políticas públicas fiscais praticadas no período analisado, o que, necessariamente, apresentou dados objetivos

considerados descritivos (Cervo & Bervian, 2002) e qualitativos (Raupp & Beuren, 2013).

Quanto aos aspectos quantitativos, o levantamento de dados buscou identificar a quantidade de empresas participantes dos Programas de Recuperação Fiscal no estado do Ceará, comparando-as com as que aderiram ao Refis, no intuito de verificar como o Refis funcionou e a abrangência ao número de contribuintes.

### **4.3 Procedimento na análise dos dados quantitativos**

Já o levantamento de dados oficiais constantes nos relatórios da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – Sefaz foi trabalhado na identificação dos programas de refinanciamento, conjugado a dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Portal da Transparência do Governo do Estado, Ipece e da PGE-Procuradoria Geral do Estado (Dívida Ativa).

Na Sefaz/CE, o levantamento de dados foi feito da seguinte forma:

Dentro de um universo de empresas contempladas pelo Programa, foram filtradas aquelas que optaram por aderir a pelo menos um dos Refis editados entre 2013 a 2016, e foram coletadas as informações acerca de débitos inscritos em dívida ativa observados nessa amostra.

Assim, a tipologia de pesquisa quanto à abordagem foi quantitativa, relacionando ao problema que se investiga, utilizando-se instrumentos estatísticos (Richardson, 1999), quantitativos e de comparação de dados numéricos existentes que trazem resultados (Silva; Menezes, 2001).

Quanto à apresentação e à análise de dados da pesquisa, utilizou-se uma pesquisa descritiva, que visou observar, registrar e descrever os refinanciamentos públicos durante o período analisado, com uma abordagem lógica, que buscava comprovações e quantificações da realidade financeira do estado do Ceará. Implicou ainda entender, desvendar, quantificar e qualificar a pesquisa realizada.

Para atualizar os dados financeiros, de modo a transformar os valores nominais em termos constantes, foi utilizado o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) disponibilizado pelo IBGE, observando o intervalo temporal dos dados, tendo sido coletadas informações mensais de janeiro de 2013 até 2016.

E, no intuito de tornar a análise mais homogênea em relação ao perfil das empresas, foram trabalhadas somente as empresas aderentes, que estavam inscritas no Cadastro Geral da Fazenda – CGF, sob o Regime de Recolhimento “Normal”, ou seja, aquelas empresas estabelecidas no Ceará e cujo faturamento superou o previsto para registro como microempresas e empresas de pequeno porte.

Quanto aos aspectos quantitativos, os dados levantados averiguaram a quantidade de empresas participantes dos Programas de Parcelamento Tributários no Ceará, relacionando à arrecadação mensal de ICMS (em R\$ milhões) nos períodos analisados, comparando com arrecadação total das empresas que aderiram exclusivamente ao Refis nos períodos (2013-2016).

Em relação à Sefaz/CE, o levantamento de dados foi feito em duas etapas: Dentro de um universo de empresas contempladas pelo Programa, foram filtradas aquelas que optaram por aderir a pelo menos um dos Refis editados entre 2013 e 2016; em seguida, foram coletadas informações mensais da arrecadação do ICMS das empresas participantes.

A respeito da frequência e do intervalo temporal dos dados coletados, as informações do período inclusive foi identificar o total de empresas aderentes ao Refis, relacionando a taxa de participação e a análise comparativa dos dados dos programas no que tange aos resultados alcançados. Por último, foram apresentados gráficos dos dados levantados.

Dessa forma, a estratégia estadual de refinanciamento avaliou a eficiência dos resultados econômicos nos programas desenvolvidos; averiguaram-se as políticas de renúncia fiscal propagadas pelos programas executados; foi analisado até que ponto o programa de Recuperação Fiscal beneficiou os contribuintes; e também o efeito da reincidência dos programas de recuperação fiscal no estado do Ceará.

## 5 ANÁLISE DE DADOS DO REFIS-CE (2013-2016)

Os Refis ensejam um aumento da arrecadação, ainda que se possam fazer críticas quanto aos elementos subjetivos dos contribuintes. Dessa forma, analisaram-se os valores arrecadados pelo Refis, a partir de um referencial apresentado.

Inicia-se com a apresentação do estoque da dívida ativa e sua correlação com a arrecadação, identificando o percentual da taxa de recuperação e apresentando-se uma tabela a partir de 2013, como se verifica a seguir:

Tabela 4 – Refis: arrecadação (2013-2016)

Ano	Estoque Anual da dívida sem Refis	Crescimento Anual da Dívida sem Refis	Arrecadação da aplicação do Refis	Arrefecimento do crescimento anual da dívida pelo Refis por ano (%)	Crescimento anual da dívida com o Refis – por ano
2013	5.899.676.449,69	151.353.295,99	120.167.542,22	79,40%	31.185.753,77
2014	6.483.660.157,15	704.151.249,68	76.761.344,64	10,90%	627.389.905,04
2015	7.451.607.594,96	1.044.708.782,45	83.166.911,23	7,96%	961.541.871,22
2016	8.811.744.716,69	1.443.304.032,96	61.481.792,52	4,26%	1.381.822.240,44

Fonte: Sefaz-CE (2013-2016).

Inicialmente cabe apresentar os elementos da tabela 4, a qual mostra o Estoque da Dívida Ativa do estado do Ceará sem a influência do Refis, que corresponde ao valor acumulado da dívida em cada exercício financeiro<sup>47</sup>. Na terceira coluna encontra-se o valor da variação do quantitativo anual da dívida, caso não tivesse ocorrido o Refis. Já a quarta coluna traz os valores da arrecadação do Refis em cada exercício.

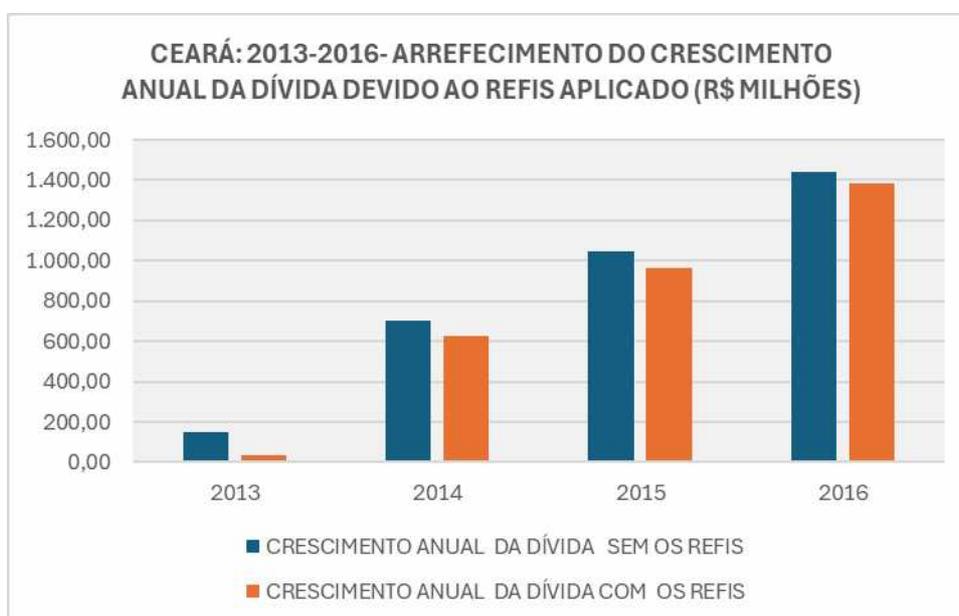
A tabela 4 demonstra a importância do quanto o Refis pôde arrefecer o crescimento do saldo acumulado da dívida ativa, demonstrados por meio de percentuais contidos na coluna 5. Dessa forma, se comparados os valores da coluna

<sup>47</sup> O exercício financeiro vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

3 (Crescimento anual da dívida sem o Refis), com os valores da última coluna (Crescimento anual da dívida com o Refis), pode-se verificar a importância do programa de refinanciamento fiscal no que tange ao arrefecimento do saldo acumulado da dívida ativa, e no quanto reflete/pode refletir em investimentos, empregos e atratividade de investidores para o estado, visto que contribui muito para o cumprimento das metas de controle da Dívida Pública.

Analisando os dados do Refis constantes na Tabela 4 e comparando-os com o crescimento da Dívida, mostra-se a correlação com o gráfico 1, a seguir, que apresenta o arrefecimento da economia diante do Refis no período.

Gráfico 1 – Arrefecimento da economia cearense ante o Refis



Fonte: Sefaz (2013-2016)

Destaca-se ainda, quanto aos resultados do Refis operando para a contenção do crescimento anual da dívida ativa, o destaque para o ano de 2013, quando o programa (Refis) apresentou um elevado índice de arrecadação, em comparação aos demais períodos, chegando a superar quase quatro vezes o valor do crescimento anual da dívida do mesmo período. Dessa forma, a arrecadação devida ao Refis de 2013 foi responsável por conter em 79,4% o crescimento da dívida ativa naquele ano. No ano de 2014 essa contenção foi menor, da ordem de 10,9%, e nos demais anos analisados de 8,0% (2015) e 4,3% (2016). Referida variação tem causas específicas, a seguir analisadas.

Esse fato pode também estar relacionado ao denominado período de vigência, o que se denomina “período elástico”, pois o tempo de vigência do programa de 2013 foi superior aos demais períodos, já que, de regra, os Refis duram entre 3 e 4 meses, e nesse ano de 2013 foi bem maior. Outro fator que demonstra esse aumento foram os grandes benefícios ofertados aos contribuintes aderentes ao programa.

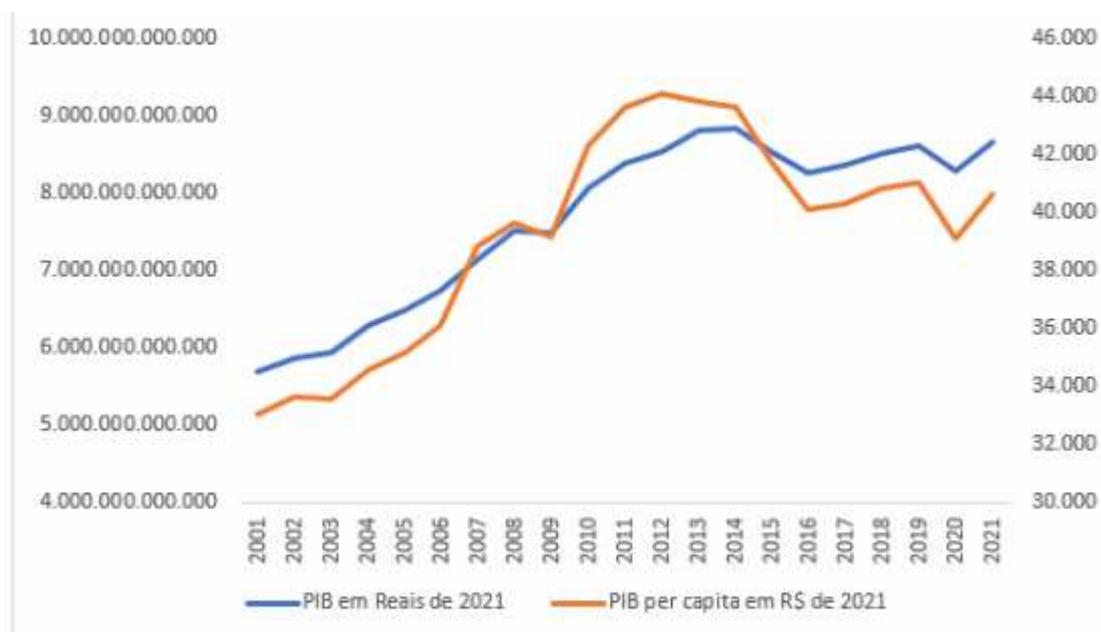
Pode-se verificar ainda que, apesar do maior valor arrecadado pelo Refis em 2013, houve também a menor variação anual da dívida ativa do estado do Ceará, significando que no referido período o estoque da dívida sofreu um pequeno aumento. Esse fato pode ter relação com um período de poucas inscrições na dívida ativa por conta do reduzido número de processos administrativos encaminhados para o setor responsável pela DAT (Divisão da Dívida Ativa).

Quanto aos demais períodos (2014-2016), como afirmado, ocorreu uma tendência gradual de interferência na contenção da dívida ativa. Esse fato pode estar relacionado às especificidades presentes no Refis, ou seja, cada programa possui suas características próprias, como: a) ofertar mais ou menos benefícios aos contribuintes; b) inserir um maior alcance de outros tributos; e, c) aumentar ou reduzir o período de vigência, de acordo com cada lei que regula o programa.

Destaca-se com relevância o ano de 2016 por apresentar o menor valor arrecadado e a maior variação anual do estoque da dívida ativa.

Outro fator que muito influencia nos resultados do programa é a situação dos níveis de incertezas econômico-financeiras do estado e do país que afetaram direta e indiretamente os resultados do Refis.

Sobre isso, cabe observar também os reflexos do Refis no PIB e no PIB *per capita* no Ceará, como aponta o IBGE ao analisar o PIB do Ceará, conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 2 – PIB e PIB *per capita* em real do Ceará

Fonte: IBGE (2022).

O gráfico do PIB acima, no Ceará, está relacionado à melhoria da economia do estado, tanto que a maior alta do PIB coincide com a maior arrecadação do Refis, que foi no ano de 2013, acarretando a maior dedução do banco do estoque de dívida do estado do Ceará.

Já no ano de 2014, aponta a chegada da crise e queda do PIB nacional e do Ceará, afetando também o seu PIB *per capita*. Essa crise, foi um reflexo da crise bancária internacional provocada pelos derrocada dos derivativos em anos interiores nos EUA. A arrecadação do Refis nesse ano de 2014 foi de R\$ 76,8 milhões, sendo menor que no ano anterior foi de R\$ 120,2 milhões (conforme Tabela 5), evidenciando que a disposição dos contribuintes por negociar de suas dívidas foi afetada e estendida aos anos seguintes, apontando situação de baixa liquidez e dificuldade em assumir compromissos futuros escalonados.

Os programas de recuperação fiscal visam alcançar impostos estaduais (no caso do estado do Ceará, de acordo com as legislações citadas anteriormente), há uma adequação econômica que justifica sua instituição, visto que o objetivo do Refis é ampliar a arrecadação e, se há uma paralisação na economia, a utilização do instrumento de política arrecadatória a curto prazo, como o Refis, é importante nesse cenário de crise econômica.

### 5.1 Participação das empresas no Refis no período de 2013 a 2016

Alexandria (2019), em pesquisa empírica realizada junto à Sefaz/CE, analisou aderentes em cada Refis existente e traz uma comparação do quantitativo entre as empresas aptas a participar do programa e aquelas que efetivamente participaram, conforme Tabela 5, a seguir:

Tabela 5 – Empresas aderentes ao Refis (2013-2016)

REFIS	Empresas NÃO PARTICIPANTES	Número de Empresas participantes	Taxa de Adesão (%)
2013	4.085	3.727	47,71%
2014	6.186	1.626	20,81%
2015	5.836	1.976	25,29%
2016	4.252	3.560	45,57%

Fonte: Alexandria (2019, p. 19) *apud* Sefaz/CE.

A partir do estudo apresentado por Alexandria (2019), evidencia-se a quantidade de empresas aptas ao Refis e as que realmente aderiram ao programa. Observando os dados na tabela 5, verifica-se que todos os períodos apresentam um montante de 7.812 empresas aptas a participarem do Programa Refis.

Destaca-se na tabela que o período de maior participação no programa foi o exercício de 2013, correspondendo a 47,71% de aderência de empresas ao Refis. Esse fato serve também para justificar por que o ano de 2013 apresentou a maior arrecadação do Refis, conforme dados já analisados anteriormente.

No ano de 2016 também houve boa participação (adesão) das empresas ao programa, apresentando índices quase iguais aos de 2013. Já nos exercícios de 2014 e 2015 houve pouca adesão ao programa, fato esse que também contribuiu para a queda de arrecadação ao Refis nos mencionados anos. Alexandria (2019) chama a atenção para que os efeitos de aderência ao programa estão relacionados com as crises econômicas ocorridas no período.

A Tabela 4 corrobora com os dados apresentados pela Tabela 5, significando dizer que existe uma correlação positiva entre a participação de empresas no programa e a arrecadação do Refis. Porém, não fica elucidada a questão do porquê da falta de adesão das empresas consideradas aptas a participar.

Por outro lado, deve-se pensar que os Programas Refis executados pelo estado do Ceará têm o propósito de oportunizar a saídas das empresas do banco da dívida ativa, pois a manutenção e a administração da dívida ativa representam também custos estatais.

Cobrar tributo também gera custos ao estado, que devem ser incluídos na obtenção dessa receita. Ou seja, tanto cobrar tributos quanto manter os inadimplentes na dívida ativa levam o estado a despender recursos. Portanto, traduz-se na forma de uma maior arrecadação com o mesmo nível de gastos relacionados a ela, ou, ainda, o mesmo nível arrecadatório em contrapartida de um menor montante de gastos públicos, que se reverte ao cidadão na forma de uma maior disponibilidade de recursos para os demais programas governamentais e na redução do ímpeto do governo em arrecadar (carga tributária) (Giacomoni, 2005).

Essas colocações trazem uma compreensão de que as políticas públicas empregadas por meio de Refis ensejam uma análise do custo-benefício que o estado tem para a manutenção da dívida ativa, em comparação à dispensa de montantes já lançados a créditos do estado.

Não se pode deixar de mencionar, como afirmado, que a existência do Refis causa efeitos indiretos sobre o comportamento dos contribuintes, principalmente aqueles que pagam suas obrigações em dia, visto que estimulará a inadimplência, sem mencionar que a existência sucessiva de programas de recuperação fiscal torna a rolagem de suas dívidas por parte das empresas devedoras uma estratégia econômica e de negócios.

## **6 CONCLUSÕES DA POLÍTICA FISCAL DO REFIS NO CEARÁ DO PERÍODO DE 2013-2016**

As avaliações dos impactos na arrecadação tributária do Ceará dentro de toda uma trajetória política e fiscal (e não político-fiscal) focaram na regularização dos débitos em atraso, considerando os Refis como instrumentos compatíveis com a diminuição das dívidas públicas, como ocorre em outros países, o que enseja que o uso de programas de recuperação de débitos fiscais não seja exclusivo do Governo brasileiro, nem muito menos um instrumento exclusivo ao estado do Ceará.

A coordenação dos interesses do governo e de empresas, que se utilizaram dos sistemas de refinanciamento, bem como o governo do estado do Ceará, tem oportunizado a redução do passivo tributário de diversas empresas que apresentavam valores inscritos em dívida ativa, bem como um aumento da arrecadação de tributos no período.

No entanto, não há um acompanhamento administrativo efetivo e capaz de avaliar o aumento do custo para os contribuintes ou mesmo auditorias que identifiquem o cumprimento das obrigações pactuadas. Caso isso existisse, haveria provavelmente um melhor mapeamento da arrecadação e do controle no cumprimento dos pactos estabelecidos. Além disso, não há uma análise efetiva que constate isso, antes e após os repetidos programas de refinanciamento fiscal, na arrecadação a curto prazo.

No entanto, ante as distintas posições e pontos de vista apresentados, constata-se aspectos positivos e negativos que merecem ser indicados, o que fazemos a seguir, a partir da pesquisa realizada:

### **A) Aspectos positivos do Refis:**

- 1) maior eficiência nos resultados econômicos nos programas desenvolvidos no período, reduzindo o volume de crescimento da dívida ativa, beneficiando tanto os contribuintes, com o acesso a alternativas para o pagamento de suas dívidas com juros e multas isentos ou menores, quanto possibilitando o aumento de arrecadação a curto prazo;

- 2) importante contribuição do programa no que tange ao cumprimento das metas emanadas da LRF, demonstrando-se fortemente influenciada nos resultados da dívida consolidada do estado, o que acaba gerando maiores investimentos e atração de capital;
- 3) possibilita, com o parcelamento, a regularização fiscal, ocasionando entradas de recursos e redução de custos em causas judiciais para recuperação de créditos;
- 4) nas hipóteses de anistia de até cem por cento da multa devida ao estado, isso proporciona alívio nas contas financeiras das empresas de pequeno e médio porte, principalmente;
- 5) com a arrecadação, proporciona-se o aumento de recursos para subsidiar diversos programas sociais;
- 6) o parcelamento pode possibilitar ao contribuinte a conservação do capital de giro próprio das empresas, trazendo ainda grande aceitação por parte dos contribuintes do ICMS, visto o aumento do percentual de aderência ao Programa.

**B) As desvantagens levantadas foram as seguintes:**

- 1) o Refis pode ser prejudicial a médio e longo prazos, favorecendo os devedores contumazes em detrimento daqueles que pagam os seus tributos em dia, premiando muitas vezes o comportamento ilícito e antiético;
- 2) como os refinanciamentos têm sido contínuos, são mantidos os ciclos viciosos de sonegadores que deixam de recolher em dia seus tributos à espera de um novo Refis;
- 3) as medidas fiscais desmoralizam os autos de infração, execuções fiscais e até mesmo eventuais crimes contra a ordem tributária, afetando o poder fiscalizatório do Estado;
- 4) o Refis pode causar fechamento de empresas adimplentes, em médio e longo prazo, em virtude de possíveis concorrências desleais com empresas sonegadas;
- 5) pode contribuir para ampliar o número de empresas sonegadas de tributos; ocasionando um descontrole total das contas devedoras futuras do contribuinte;

- 6) a ocorrência de um relativo desconhecimento por parte do contribuinte das condições impostas à aderência ao Programa.

Contido nesses aspectos, positivos e negativos, há ainda um necessário diagnóstico mais efetivo, principalmente no que se refere ao planejamento e controle desses refinanciamentos. Pensa-se isso pela possibilidade de se estabelecer *compliance* na verificação das políticas públicas e suas adequações normativas como sendo indispensáveis para garantir a integridade, a ética e a eficiência na gestão dos recursos públicos e promovendo uma administração mais eficaz.

Por outro lado, os dados sobre o Refis não são divulgados abertamente, o que dificultou significativamente a pesquisa, enquanto deveriam ter sido divulgados, por constar da parte financeira do estado e sujeitar-se à publicidade, o que deveria ser constante em um *open data* (dados abertos). Sendo assim, como se pode responder à indagação: O Refis melhorou as finanças estatais?

Parece que ocorreu isso no ano de 2013 e em menor escala nos anos subsequentes até 2016.

Além disso, em relatório do Ministério Público do TCE<sup>48</sup>, avaliando as contas do ano de 2017, relatou que as medidas anteriores deveriam ter sido comprovadas de acordo com o art. 14 da LRF, inclusive com a demonstração de que o montante que se esperava arrecadar com eventuais medidas de compensação equivale à estimativa de renúncia de receita, referenciando o necessário controle por meio de avaliações periódicas que verifiquem o cumprimento, pelas empresas beneficiárias, das condições necessárias para o recebimento de incentivos fiscais, além da efetiva concretização dos objetivos almejados pelos programas de incentivo fiscal (geração de empregos, aumento das exportações, fomento a determinada atividade), de modo a avaliar se o custo fiscal do incentivo está trazendo retorno para a sociedade.

Por fim, existe grande dificuldade de avaliar esse tipo de política pública, visto que procuramos um parâmetro, no caso a dívida ativa, para analisar o Refis no estado do Ceará, comparando-os com os valores alcançados no programa.

Porém, o Refis, em sua concepção, tem suas especificidades dentro dos valores arrecadados, onde estão inseridos não somente os valores dos estoques da

---

<sup>48</sup>

Disponível em:  
[https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Ministerio\\_Pblico\\_de\\_Contas/Pareceres\\_contas\\_governo/parecer\\_mp\\_contas2017.pdf](https://www.tce.ce.gov.br/downloads/Ministerio_Pblico_de_Contas/Pareceres_contas_governo/parecer_mp_contas2017.pdf). Acesso em: 29 jun. 2024.

dívida ativa, mas em sua composição existem outros montantes relativos a: tributos em atraso pelo contribuinte, ainda não lançados na dívida ativa; valores correspondentes a autos de infração ainda em instância administrativas e não julgados pelo contencioso; valores de autos de infração de ação fiscal em andamento; entre outros. O que denota, além da dificuldade de acesso aos dados, a necessidade de uma atualização mais elucidativa das normas de classificação contábil que ensejem maior poder analítico.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRIA, Edilene Vieira de. **Efeito da Prática Recorrente de Parcelamentos Tributários sobre o Comportamento dos Contribuintes**: um estudo de caso para o estado do Ceará durante o período 2013/2018. Dissertação de Mestrado apresentada ao Centro de Aperfeiçoamento de Economistas do Nordeste – CAEN, da Universidade Federal do Ceará, 2019.

ALM, J.; MCKEE, M.; BECK, W. Amazing grace: tax amnesties and compliance. **National Tax Journal**, 43(1), p. 23-37, 1990.

ANDERSON, Perry *et al.* A Trama do Neoliberalismo. *In*: EMIR, Sader; GENTILI, Pablo Gentil (org.). **Pós-neoliberalismo**: As políticas sociais e o Estado Democrático. 4. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995. p. 76.

BABBIE, Earl. **Métodos de pesquisas de survey**. Belo Horizonte: UFMG, 1999.

BECHO, R. L. O planejamento tributário na doutrina nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 176, p. 36-155, 2010.

BIERCE, Ambrose. **The devil's dictionary**. Plain Label Books, 1925. 376 p.

BRASIL. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. Secretaria da Receita Federal**. Brasília, DF: Receita Federal, 2016. Disponível em: <http://Idg.Receita.Fazenda.Gov.Br/Orientacao/Tributaria/Pagamentos-E-Parcelamentos/Arquivos-E-Imagens-Parcelamento/Estudosobre-Os-Impactos-Dos-Parcelamentos-Especiais.Pdf>. Acesso em: 24 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Brasília: DF: SRF, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/arquivos-e-imagens/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2024.

BROCHADO, A.; CRUZ, I. D. S. Estímulo ao endividamento de estados e municípios. *In*: MENDES, Marcos. **Para não esquecer**: políticas públicas que empobrecem o Brasil. Rio de Janeiro: Autobiografia, 2022. p. 80-107.

BRUE, Stanley L. **História do pensamento econômico**. 6. ed. Editora Thomson, 2005.

CALCINI, F. P. Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 187, p. 51-68, 2011.

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. (Dissertação de Mestrado). 2016. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COUTINHO, F. C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, S. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CRUZ, Joana; PEDRO, Luiz. **IPECE publica mais um novo trabalho**: Boletim de Finanças Públicas já está disponível na página do Instituto. Fortaleza: Governo do Ceará, 19 set. 2017. Disponível em: <https://www.ceara.gov.br/2017/09/19/ipece-publica-mais-um-novo-trabalho-boletim-de-financas-publicas-ja-esta-disponivel-na-pagina-do-instituto/>. Acesso em: 22 mar. 2024.

DEDECA, Claudio Salvadori. Política social e política econômica. **Teoria e Debate**, [São Paulo], 2002. Disponível em: <https://teoriaedebate.org.br/2002/03/08/politica-social-e-politica-economica/>. Acesso em: 27 fev. 2023.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Introdução ao Orçamento Público. **Módulo 4**: Política Econômica e Programação Financeira. Brasília, DF: Enap, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3170/1/Modulo%204%20-%20Politica%20Economica%20e%20Programacao%20Financeira.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2024.

FABER, F. I. L.; SILVA, J. P. R. F. M. **Parcelamentos Tributários – Análise de Comportamento e Impacto**. 2016. Disponível em: <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/201/89>. Acesso em: 25 jan. 2024.

FOLLONI, André; DIB, Natália Brasil; DIB, Sérgio; LIMA, Fernando Ferreira. A teoria dos Sistemas-mundo de Immanuel Wallerstein, a Pesquisa Jurídica e o Direito Tributário. **Quesitio iuros**, v. 08, n. 04, Número Especial. Rio de Janeiro, p. 2556-2572, 2015.

FONTES, Tarik Vervloet. Os programas de parcelamento tributário e os impactos no comportamento dos contribuintes. **FGV Direito SP Research Paper Series** n. TL021, 2019. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3442220](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3442220). Acesso em: 28 fev. 2023.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 2007.

GRAMSCI, A. Alguns aspectos teóricos e práticos do “economicismo”. *In*: SADER, Emir (org.). **Gramsci: poder, política e partido**. São Paulo: Expressão Popular, 2005.

GRAMSCI, A. **Concepção Dialética da História**. 2. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1978.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988** (interpretação e crítica). 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HAYEK, Friedrich August von. **O Caminho da Servidão**. 2. ed. Trad. Milton Friedman. São Paulo: LVM, 2022.

INSTITUTO DE PESQUISA E ESTRATÉGIA ECONÔMICA DO CEARÁ. **Texto para discussão**. Fortaleza: Ipece, 2023.

JUND, Sérgio. **Administração, orçamento e contabilidade pública: teoria e 830 questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

KEYNES, K. M. **A Teoria Geral do Emprego do Juro e da Moeda**. São Paulo: Atlas, 2007.

LEÃO, M. T. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbson Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siaf e Siafem)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LOWI, Theodore J. Four Systems of Policy, Politics, and Choice. **Public Administration Review**, vol. 32, n. 4 [jul.-ago., 1972], p. 298-310.

MAGALHÃES, Átila de Alencar Araripe; LIMA, Renata Albuquerque. Brasil: estado intervencionista ou liberal? Constituição, Economia e Desenvolvimento. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**. Curitiba, 2019, v. 11, n. 21, p. 59-84, ago.-dez. 2019.

MARQUES, M. S. M. **Eficiência da Arrecadação de Impostos e Contribuições Federais: uma abordagem com o uso de fronteiras estocásticas**. 2008. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público), Departamento de Economia, Universidade de Brasília – UNB, Brasília, 2008.

MELLO, Fernanda Loyola Rabello de; PORTULHAK, Henrique. Refis: Recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores. **RC&C – Revista Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 11, n. 2, p. 76-95, maio/ago. 2019.

MENDES, M. **Crise Fiscal dos Estados: 40 anos de socorros financeiros e suas causas**. São Paulo, Brasil: Insper, 2020.

MOREIRA, Tito Belchior Silva; CARVALHO JÚNIOR, Antônio Carlos Costa d'Avila. Interação entre Políticas Monetária, Fiscal e Cambial no Brasil: um enfoque sobre a consistência das políticas. **Economia e Desenvolvimento**, Recife (PE), v. 12, nº 1, 2013.

NOGUEIRA, C. A. G.; HOLANDA, M. C.; ALMEIDA, R. de O. **Dívida Pública do Estado do Ceará**. Fortaleza: Ipece, 2003.

OLIVEIRA, D. **O que é REFIS: tire todas as suas dúvidas agora**. Soften [Blog]. 2018. Disponível em: <https://blog.softensistemas.com.br/refis-tire-todas-suas-duvidas-agora/>. Acesso em: 24 fev. 2022.

OLIVEIRA, Pedro Fernandes Guerra de; TOLMAJIAN, Sarkis Diego Chememian. Análise sobre o instituto do Refis: ele implica em renúncia de receita prevista no Orçamento Público? **JusBrasil**, [s. /], 2017. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/analise-sobre-o-instituto-do-refis-ele-implica-em-renuncia-de-receita-prevista-no-orcamento-publico/484771601>. Acesso em: 10 mar. 2024.

PAES, Nelson L. Os Efeitos dos Parcelamentos sobre a Arrecadação Tributária. **Estud. Econ.**, São Paulo, vol. 44, n. 2, p. 323-350, abr.-jun. 2014.

PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. **Rev. Economia**. Brasília (DF), v. 13, n. 2, p. 345-363, maio/ago. 2012.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PONTES, P. A. **Situação Fiscal do Estado do Ceará no ano de 2022**. Fortaleza: Ipece, 2023.

PONTES, Paulo; FREIRE, José. REFIS: Avaliação dos Impactos na Arrecadação Tributária do Ceará. **IPECE-130**, [s. /], dez. 2019.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

RICHARDSOB, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROMANA, Tatiane. **A cultura do parcelamento tributário no Brasil**. [S. /]: Lopes Machado Auditores, 2020. Disponível em: <https://www.lopesmachado.com/cultura-parcelamento-tributario-no-brasil/>. Acesso em: 22 jan. 2024.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SARAIVA, Enrique. Política Pública: dos clássicos às modernas abordagens. Orientação para a leitura. *In*: SARAIVA, Enrique *et al.* (org.). **Políticas públicas**. Brasília: Enap, 2006. p. 21-22.

SCHOUERI, L. E. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 232, p. 103-115, 2015.

SILVA, A. F. F. da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estela M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SIMONSEN, Mario H.; CYSNE, Rubens P. **Macroeconomia**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SINDICATO NACIONAL DOS ANALISTAS TRIBUTÁRIOS DA RECEITA FEDERAL. **Não é ajuste fiscal! É a destruição do serviço público que vai afetar a vida de todos os brasileiros**. [S. l.]: Sindireceita, 2017. Disponível em: <http://sindireceita.org.br/blog/nao-e-ajuste-fiscal-e-adestruicao-do-servico-publico-que-vai-afetar-a-vida-de-todos-os-brasileiros/>. Acesso em: 4 dez. 2021.

TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL. Consulta nº 36815, Acórdão, Relator(a) Min. Henrique Neves da Silva, Relator(a) designado(a) Min. Gilmar Mendes, **DJE – Diário da Justiça Eletrônico**, tomo 65, p. 146, 8 abr. 2015.

VALE, Daniellen do. Controvérsias sobre o papel do Estado. **Desafios do desenvolvimento**, ano 10, ed. 80, 2014.

VASCONCELOS, Marco Antônio Sandoval de. **Economia: Micro e Macro**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

VILLALBA, Miguel A. S. *On the effects of repeated tax amnesties*. **MPRA Paper No. 80936**, posted 25 August 2017.

WAINWRIGHT, Hilary. **Uma resposta ao Neoliberalismo**: argumentos para uma nova esquerda. Trad. Ângela Melim. Rio de Janeiro: Zahar, 1998.

WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social, **Agência Senado**, [s. l.], 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 25 jan. 2024.

ZANLUCA, J. C. **Planejamento tributário**. [S. l.]: Portal Tributário, 2018. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>. Acesso em: 25 jan. 2024.