



ISSN: 1984-6266

Refis: Recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores

Fernanda Loyola Rabello de Mello

UFPR – Universidade Federal do Paraná
fer_irm@yahoo.com.br

Henrique Portulhak

UFPR – Universidade Federal do Paraná
Henrique.portulhak@ufpr.br

Recebimento:

20/12/2019

Aprovação:

04/06/2020

Editor responsável pela aprovação do artigo:

Dra. Nayane Thays Kespi Musial

Editor responsável pela edição do artigo:

Dra. Nayane Thays Kespi Musial

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

O presente trabalho tem por objeto a investigação quanto à percepção de efetividade dos programas brasileiros de recuperação fiscal, conhecidos popularmente como REFIS, para o Estado e para os empresários, avaliando se o programa também é encarado como estratégia de planejamento tributário. Os procedimentos empíricos se concentraram em questionários compostos por questões abertas, aplicados a auditores da Receita Federal e advogados atuantes na área de planejamento tributário, realizados seguindo roteiros com cinco perguntas para os auditores fiscais e seis perguntas para os advogados. Os resultados evidenciaram a existência de críticas à efetividade dos programas de REFIS, tanto por parte do Fisco como dos contribuintes. Constatou-se que esses programas não são percebidos pelos participantes como contributivos para o aumento da arrecadação de tributos aos cofres públicos e que violam, em certa medida, o princípio da isonomia, além de não serem necessariamente percebidos como instrumento utilizado por empresas para planejamento tributário. O estudo contribui ao agregar novas percepções sobre as contribuições sociais dos programas de recuperação fiscal e sobre a complexidade tributária brasileira como fator que conduz à inadimplência tributária e ao desrespeito ao princípio da isonomia.

Palavras-chave: REFIS. Recuperação Fiscal. Planejamento tributário. Princípio da Isonomia.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v11i2.70917>

REFIS: TAX RECOVERY OR TAX PLANNING? A STUDY BASED ON THE PERCEPTION OF LAWYERS AND AUDITORS

ABSTRACT

This article aims to investigate the perception of effectiveness of Brazilian tax recovery program popularly known as REFIS, for the State and for entrepreneurs, assessing whether the program is also viewed as a tax planning strategy. The empirical procedures focused on questionnaires composed of open questions, applied to IRS auditors and attorneys in the tax planning area, conducted following scripts with five questions for tax auditors and six questions for lawyers. The results showed the existence of criticism to the effectiveness of REFIS programs, both by the tax authorities and taxpayers. It was found that these programs are not perceived by the interviewees as contributing to the increase of tax collection to public coffers and that violate, to some extent, the principle of isonomy, and not necessarily perceived as an instrument used by companies for tax planning. This study contributes by adding new insights into the social contributions of tax recovery programs and the Brazilian tax complexity as a factor that leads to tax delinquency and disrespect for the principle of isonomy.

Keywords: REFIS. Tax planning. Principle of Isonomy.

1 Introdução

O Programa de Recuperação Fiscal, conhecido pela sigla REFIS, tem como objetivo incentivar que os contribuintes inadimplentes possam regularizar seus débitos perante a Receita Federal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o Instituto Nacional do Seguro Social, as Secretarias de Fazenda do Estado e as Prefeituras Municipais (Oliveira, 2018).

Por meio da adesão ao programa, os contribuintes têm a possibilidade de quitação de seus débitos, de forma parcelada ou à vista, com redução das multas e dos juros. Estes benefícios incentivam que o contribuinte inadimplente possa regularizar a sua situação fiscal e contribuem, de outro lado, para que o Fisco possa aumentar a sua arrecadação em curto prazo (Oliveira, 2018).

O primeiro Programa de Recuperação Fiscal - REFIS foi instituído por meio da Lei n. 9.964/00. O objetivo do programa, exposto logo no art. 1º da referida Lei, indicou que sua motivação era a promoção de regularização de débitos de pessoas jurídicas junto à União, tanto a respeito de tributos quanto de contribuições.

Como observa Oliveira (2018), o plano de renegociação de dívidas, considerado “generoso”, foi criado pelo governo em 2000 e teve como pano de fundo uma dívida ativa com a Receita Federal, o INSS e outros órgãos públicos no valor aproximado de 150 bilhões de reais, bem como uma dívida interna em constante aumento. No ano seguinte à criação do programa, o resultado foi a arrecadação de R\$ 130 milhões, decorrente da regularização de débitos por parte de 30% das empresas devedoras.

Nesse contexto, infere-se que o governo brasileiro, aproveitando o período de prosperidade e estabilidade da economia mundial, que perdurou entre 2000 e 2007, instituiu o programa REFIS como uma alternativa para aumentar a arrecadação aos cofres públicos e possibilitar, assim, a continuidade de crescimento econômico (Oliveira, 2018).

Passados 17 anos desde a edição da Lei n. 9.964/00, foram sancionados, no Brasil, 31 programas de descontos especiais (Oliveira, 2018). Com efeito, a edição de tantos programas de parcelamento especial levou à preocupação sobre os efeitos no comportamento dos contribuintes brasileiros na arrecadação espontânea. Na percepção da Receita Federal do Brasil, o expressivo aumento dos parcelamentos especiais pode ter levado os contribuintes a uma “cultura de não pagamento de dívidas” na expectativa de que fossem instituídos novos programas com condições especiais para pagamento (Brasil, 2016, p.10-11).

O que se infere, portanto, é que há uma percepção de que as empresas possam estar observando o REFIS como uma oportunidade de estratégia de planejamento tributário. A esse respeito, um estudo feito pela Receita Federal indicou que as regras oferecidas nesses programas de parcelamento podem levar a tal distorção, tornando mais vantajoso ao contribuinte, em termos financeiros, deixar de pagar seus tributos e aplicar o montante no mercado financeiro (como em títulos públicos).

Nesse contexto, surge a seguinte indagação: qual a percepção de advogados e auditores sobre a efetividade da instituição de programas de REFIS para o Estado e para os empresários que fazem uso de planejamento tributário? O objetivo geral deste artigo, portanto, é o de identificar se a instituição de programas de REFIS é percebida por importantes atores envolvidos nestes programas como eficiente para o Estado e para as empresas que utilizam estratégias de planejamento tributário, contrastando tais percepções com opiniões e impressões manifestadas por membros da sociedade sobre os referidos programas.

Em um primeiro momento, o presente estudo se justifica pelo fato de poder ser utilizado pelos entes públicos para verificar indícios se a instituição de programas de parcelamento especial atende à finalidade de aumentar a arrecadação de tributos aos cofres públicos ou se acaba por prejudicar o Estado. Com efeito, programas de REFIS são políticas fiscais que, de um lado, intencionam viabilizar ao contribuinte que regularize seus débitos frente ao custo de oportunidade e, assim, possa dar continuidade a sua atividade empresarial, ao mesmo tempo em que têm a intenção de promover maior arrecadação e destinação equilibrada de recursos (Calixto, 2016).

A conclusão do trabalho poderá ser importante, também, para os contribuintes, de um modo geral, porque evidenciará se a utilização do REFIS como uma ferramenta de planejamento tributário não pode acabar resultando em violação ao princípio da isonomia, já que, como aponta Nascimento (2017), esse seria um dos fundamentos para “afastar judicialmente, de forma a defender os direitos dos contribuintes, permitindo a regularidade daqueles que heroicamente mantém a difícil tarefa de Gestão Empresarial neste país.”

2 Referencial Teórico

2.1 Modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, parcelamento e REFIS

Após a notificação do contribuinte a respeito do lançamento do crédito tributário, o mesmo pode ser exigido pelo Fisco por meio de ação de execução fiscal. Para Carvalho (2009), a exigibilidade por parte do Estado é o direito de requerer, no papel de credor, o objeto de obrigação, depois de tomadas todas as providências previstas em lei para a constituição da dívida, como, por exemplo, o lançamento tributário.

O Código Tributário Nacional, contudo, prevê, em seu art. 151, algumas situações nas quais o Fisco fica obstado de exigir do contribuinte o imediato pagamento do crédito lançado (Lei n. 5.172, 1966). Estas são as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que, nas palavras de Carvalho (2009, p. 475), são as situações previstas no direito positivo em que “o atributo da exigibilidade do crédito fica temporariamente susgado, aguardando nessas condições sua extinção, ou retomando sua marcha regular para ulteriormente extinguir-se.”

A esse respeito, Costa (2009) ensina que a presença de uma causa de suspensão da exigibilidade conduz às seguintes consequências: (1) impossibilidade de o Fisco praticar atos de cobrança e ajuizar execução fiscal enquanto perdurar a situação suspensiva; e (2) suspensão da contagem do prazo prescricional para ajuizamento da ação executiva.

As causas taxativamente previstas pelo art. 151, do Código Tributário Nacional, que são aptas a suspender a exigibilidade do crédito tributário, são as seguintes: (1) moratória; (2) depósito do montante integral; (3) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (4) a

concessão de medida liminar em mandado de segurança; (5) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; e (6) o parcelamento (Lei n. 5.172, 1966).

O parcelamento, como define Sabbag (2009, p. 788), é o “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.” Trata-se do pagamento do crédito dividido em quantias definidas em determinado período de tempo.

Os parcelamentos podem ser de natureza convencional ou especial. O convencional é o parcelamento disciplinado pelos arts. 10 a 14-F, da Lei n. 10.522/2002, que está sempre à disposição do contribuinte em situações de normalidade institucional. O prazo para adesão é prolongado no tempo e não há delimitação de período de vencimento dos débitos a serem parcelados (Brasil, 2016). Os parcelamentos especiais, por sua vez, são instituídos por leis específicas que preveem regras excepcionais a fim de tratar situações que fogem da normalidade institucional. Normalmente as leis que instituem este tipo de parcelamento delimitam o prazo para adesão e restringem os débitos que podem ser parcelados (Brasil, 2016).

O Programa de Recuperação de Créditos Fiscais – REFIS se trata de uma modalidade de parcelamento especial que foi instituída pela Lei n. 9.964/2000. Schoueri (2015, p. 111) define o REFIS como um:

(...) exemplo de transação, instituto cuja celebração, mediante concessões mútuas, nos termos do art. 171 do Código Tributário Nacional, extingue o crédito tributário, determinando-se o litígio acerca do tributo. Efetuada a opção pelo Refis com pagamento imediato, opera a transação, encerrando-se a obrigação preexistente, que se substitui pela nova, objeto de parcelamento.

No período entre 2006 e 2015 foram instituídos outros tipos de parcelamentos setoriais e destinados a atividades específicas, sendo aproximadamente 30 programas de descontos especiais (Brasil, 2016).

2.2 Planejamento Tributário

O Brasil ocupava, em 2013, o 14º lugar na lista dos países com as maiores cargas tributárias do mundo, conforme revelou uma pesquisa realizada pela OCDE/IBGE divulgada pelo Portal Economia (Fonseca, 2017). De acordo com levantamento efetuado pelo IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação), no ano de 2006 o brasileiro trabalhava 145 dias no ano para pagar seus impostos e, em 2017, esse número de dias aumentou para 153, demonstrando a tendência crescente da carga tributária nas últimas décadas (IBPT, 2018).

O contexto do Brasil, portanto, faz surgir uma forte necessidade de alternativas lícitas para alcançar a redução da carga tributária, em especial para os empresários, que precisam manter a competitividade dentro do mundo dos negócios. Justamente por isso o planejamento tributário tem se tornado cada vez mais importante no âmbito das empresas brasileiras (Rodrigues, 2017).

O planejamento tributário, na visão de Silva (2011), trata-se de uma técnica de redução da carga tributária, por meio da qual se faz uma análise prospectiva das melhores opções fiscais para determinado negócio ou ato jurídico.

Becho (2010, p. 137) ensina 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.”

No mesmo sentido, Zanluca (2018) define o planejamento tributário como um “conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos.” Segundo o autor, o “contribuinte tem o direito de estruturar

o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.”

E as principais finalidades da utilização do planejamento tributário, por Crepaldi (2017), são: (1) evitar a incidência do fato gerador; (2) reduzir o montante do tributo, alíquota ou reduzir a base de cálculo; (3) postergar o pagamento do tributo sem a ocorrência de multa; (4) evitar a aplicação de penalidades; e (5) recuperar tributos recolhidos indevidamente.

Como ensina Coutinho (2017), o planejamento tributário não só é um direito do contribuinte garantido pela Constituição Federal, como também é um dever legal do administrador, previsto pelo art. 153, da Lei n. 6.404/76, que dispõe que o administrador de uma companhia deve aplicar em suas funções a mesma diligência que aplicaria em seu próprio negócio.

Importante destacar que o planejamento tributário, para que não seja confundido com o crime de sonegação fiscal, deve ser feito de forma lícita. Como ensina Crepaldi (2017), o planejamento tributário lícito é aquele realizado antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes do verbo “pagar”, sob pena de que a conduta venha a configurar sonegação fiscal.

Complementarmente a estes requisitos, Calcini (2011) aponta que a validade do planejamento tributário no atual contexto do Brasil demanda, além do cumprimento das disposições legais e a ausência de patologias, características como a necessidade de manutenção da continuidade e solidez da empresa.

O autor explica que, como as razões ligadas estritamente à diminuição a carga tributária não têm sido consideradas suficientes para estruturar e legitimar um planejamento perante o Fisco, os negócios feitos com intenção de redução de tributos – elisão fiscal – precisam conter uma “justificação interna” que não seja apenas de cunho tributário, como, por exemplo, motivos de “cunho administrativo, familiar, político, econômico, entre outros” (Calcini, 2011).

É justamente nesse contexto que surgem as expressões “elisão fiscal” e “evasão fiscal”. A evasão fiscal, como ensina Costa (2010), citando Dória (1977), é a fuga, de forma artilosa, dissimulada, furtiva e, por isso, ilícita, do cumprimento de uma obrigação tributária. De outro lado, Costa (2010) explica que a elisão fiscal compreende procedimentos legalmente legítimos de economia fiscal que resultam em redução das obrigações tributárias.

Para o escopo do presente trabalho, vale destacar que a utilização do REFIS como uma estratégia de planejamento tributário que objetiva postergar o pagamento de tributos encontra-se no campo da legalidade, já que este tipo de programa de parcelamento especial é instituído por meio de lei.

2.3 Percepção do uso do REFIS como planejamento tributário: Documentos Publicados

O primeiro material encontrado que afirma que a edição de sucessivos REFIS influenciou o comportamento dos contribuintes é um artigo para a Revista Dialética de Direito Tributário, datado de 2015, escrito por Schoueri (2015), em que se menciona que as significativas reduções nas penalidades e encargos financeiros acabariam incentivando a inadimplência por parte dos contribuintes.

A esse respeito, Schoueri (2015, p. 103) comenta:

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 arrecadatórios, 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.

Logo no ano seguinte - em 2016 -, foi feito um estudo pela Receita Federal, que se aprofundou na questão ora analisada, manifestando uma constatação de que os programas de parcelamento especial podem tornar a inadimplência vantajosa. Isso porque, deixando de pagar os seus tributos em dia, os contribuintes poderiam optar por um cenário de aplicar seus recursos no mercado financeiro e, posteriormente, parcelar seus débitos com descontos e outras benesses. (Brasil, 2016).

Nesse documento que é baseado em constatações da própria Receita Federal, não fundamentadas em elementos numéricos ou estatísticos, afirma-se que empresários acabam fazendo uso do REFIS como verdadeiro planejamento tributário, pois deixam de pagar o tributo dentro do vencimento para fazer uso desse dinheiro de outras formas, como, por exemplo, aplicações financeiras. Por conseguinte, fazem *lobby* e aguardam a abertura de um programa de REFIS para que possam regularizar a condição de inadimplência, pagando o débito com redução ou até mesmo exclusão dos encargos legais (Brasil, 2016).

Contemporâneo ao estudo da Receita Federal foi o trabalho de Faber e Silva (2016), que chegou a conclusão, mediante o uso de ferramentas da econometria, de que a instituição de programas de parcelamento especiais acaba influenciando no comportamento do contribuinte, pois a inadimplência acaba sendo calculada para que os recursos sejam mantidos em caixa, sendo a situação regularizada, posteriormente, por meio de adesão a estes programas que concedem benefícios. Esta conclusão foi assim sintetizada pelos autores:

O comportamento no lucro das empresas optantes por parcelamento especial, como visto na Figura 4, indica que o aumento do lucro ocorreu simultaneamente à queda na necessidade de caixa dessas empresas, o que pode sinalizar uma consequência provável para o capital economizado com o não pagamento imediato dos créditos tributários. A estratégia a ser adotada pela empresa no cenário de concorrência imperfeita tende a levar em consideração os riscos corridos e a possibilidade de ganhos com a operação. Combinadas a melhoria financeira permitida por esses programas com a diminuição dos riscos devido à prática reiterada do Estado de lançamento de programas de parcelamento com descontos de multas e juros e com a aceitação social da evasão fiscal, é de se esperar que um agente racional se sinta influenciado a usar a evasão ou mesmo a sonegação como auxílio à sua busca pela geração de lucros (Faber & Silva, 2016, p. 185).

Posteriormente, uma reportagem para a Gazeta do Povo do ano de 2017, redigida por Jasper (2017), analisa um estudo feito pelo Núcleo de Estudos em Controladoria Tributária (NECCT) da FEA/USP de Ribeirão Preto, em 2014, sintetizando a conclusão do mesmo da seguinte forma:

A empresa que deixa de pagar os impostos, ou paga menos que o normal graças à chamada “elisão fiscal”, economiza dinheiro num primeiro momento. E aplica o que poupou no mercado financeiro, ou então usa essa sobra para tocar o dia a dia ou investir em ampliações e novos produtos, por exemplo. Lá na frente, o dinheiro que a companhia vai desembolsar para limpar o nome com o Fisco provavelmente será menor que o valor que gastaria recolhendo seus tributos no prazo e pagando juros ao banco. Ou será coberto com ajuda do que ganhou na aplicação financeira.

Isso para não falar da vantagem que a empresa tem sobre as concorrentes que pagam as obrigações em dia. Afinal, se tem custos menores, ela pode vender produtos e oferecer serviços a preços mais baixos, tirando espaço dos atuais competidores e inibindo a entrada de outras companhias no mercado.

O jornalista cita, ainda, as palavras do procurador da Fazenda Achilles Frias, presidente do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz): “Já executamos na Procuradoria grandes

devedores que dizem que ficam inadimplentes para capitalizar a empresa. Aí esperam o próximo Refis e aderem. Para eles é melhor se capitalizar com o dinheiro do povo do que pegando no mercado financeiro” (Jasper, 2017).

No mesmo sentido e do mesmo período, tem-se um comunicado emitido pela Diretoria Executiva Nacional do Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal (SINDIRECEITA), em que se apontam as possíveis benesses concedidas pelos 30 programas de parcelamento especial, editados nos últimos 16 anos, que tornariam vantajoso ao contribuinte deixar de pagar os tributos. A esse respeito, consta do comunicado a afirmativa voraz de que os programas de parcelamento especial acabariam por “contemplar os inadimplentes contumazes e os históricos sonegadores de impostos”, na medida em que:

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 (SINDIRECEITA, 2017).

Nesse contexto, o comunicado do SINDIRECEITA em questão sugere que, um dos motivos para o aumento do passivo tributário da Receita Federal de R\$ 1,1 trilhão, em janeiro/2013, para R\$ 1,5 trilhão, em dezembro/2015, seria justamente a edição dos vários programas de parcelamento especial no período. Este aumento do passivo tributário, juntamente com os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais, seriam pontos que, na visão do SINDIRECEITA, demonstrariam que os programas de REFIS “não são instrumentos eficazes para a recuperação do crédito tributário, além de causar efeitos deletérios na arrecadação tributária corrente, posto que o contribuinte protela o recolhimento dos tributos na espera de um novo parcelamento especial” (SINDIRECEITA, 2017).

Mais recentemente, Graner (2019) em reportagem para a Valor Econômico, aponta que o novo Secretário da Receita, Marcos Cintra, pretende impedir a criação de novos programas de REFIS, incluindo em lei uma cláusula que vede este tipo de programa. E o motivo para tanto é que a instituição de programas desta natureza implicaria, em última análise, uma carga tributária maior sobre os “bons pagadores”, na medida em que os devedores que fazem uso do REFIS, inobstante não sejam sonegadores, têm ciência da condição de inadimplentes e fazem uso de mecanismos administrativos e judiciais para protelar ou reduzir os valores devidos ao Fisco federal.

Por fim, menciona-se o estudo de caso realizado por Nogueira, Souza e Soares (2019), em que, com base em uma simulação em uma empresa familiar de pequeno porte, indica a plausibilidade da hipótese de aplicação do REFIS como estratégia agressiva de planejamento tributária, evidenciando que seria mais vantajoso para a empresa, em termos financeiros, postergar o pagamento dos tributos com vistas à abertura de um programa de recuperação fiscal (ao moldes do programa ocorrido em 2014) ao invés de contrair dívidas junto a uma instituição financeira para pagamento dos tributos. Com base nos resultados, os autores sugerem que a realização de uma reforma tributária poderia reduzir as distorções geradas por estes programas, evitando a evasão fiscal e a inadimplência de tributos.

Portanto, por meio da presente pesquisa documental-bibliográfica foram encontrados estudos realizados no período de 2015 até 2019 que manifestam conclusões muito semelhantes, no sentido de que os programas de REFIS possuem influência negativa sobre o comportamento dos contribuintes brasileiros e não são efetivos para o recolhimento de tributos. Os pontos comuns para estes argumentos são os seguintes:

1) a existência de tantos programas de REFIS faz com que os contribuintes optem pela inadimplência, por determinado período de tempo, em que farão uso de seus recursos em aplicações, enquanto aguardam a edição de um novo programa, que permitirá o pagamento de suas dívidas com benefícios. Neste ínterim a inadimplência compensará, pois permitirá um “lucro” com investimentos e uma maior competitividade no mercado diante da possibilidade de manutenção do dinheiro em caixa;

2) o REFIS não se revela efetivo na medida em que aumenta o percentual de inadimplência daqueles contribuintes que ficam à espera do programa para regularizarem sua situação e que repercute em uma redução muito expressiva do valor a ser arrecadado pelo Fisco, em razão da significativa redução do valor dos encargos; e

3) a edição dos vários programas de REFIS acaba privilegiando e incentivando a cultura dos maus pagadores, causando um desprestígio daqueles contribuintes que se mantêm em dia com o pagamento de seus tributos.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa quanto aos objetivos pode ser considerada como descritiva (Cervo & Bervian, 2002) e quanto ao problema caracterizada como qualitativa (Raupp & Beuren, 2013). Quanto aos procedimentos, esta se deu por meio de levantamento realizado através de interrogação direta de indivíduos cujo comportamento se pretende conhecer (Raupp & Beuren, 2013).

Para coleta dos dados e informações empíricas foram aplicados questionários, compostos por questões abertas, a três auditores da Receita Federal e três advogados da área de planejamento tributário, na intenção de possibilitar um maior conhecimento sobre a visão de dois lados opostos a respeito da utilização de programas como o REFIS. Na aplicação, foram seguidos os roteiros descritos nas Figuras 1 e 2.

Figura 1: Questões para os auitores fiscais

DESCRIÇÃO DA PERGUNTA	FONTE
1. É possível traçar um perfil do tipo de empresa que costumeiramente adere aos programas de REFIS? Por perfil, entenda-se natureza de atividade, porte de empresa e grau de endividamento.	Brasil (2016); Faber e Silva (2016); Jasper (2017)
2. De uma forma geral, você avalia que o REFIS é programa positivo ou negativo para as empresas, para o Estado e para a sociedade? Quais são os principais pontos positivos/negativos na sua opinião?	Calixto (2016)
3. Na sua opinião, o principal motivo de uma empresa deixar de pagar tributos é apenas falta de dinheiro em caixa ou existem outras razões estratégicas que poderiam levar a esta conduta? Havendo outras razões, você acredita que uma empresa poderia fazer uso do REFIS como uma estratégia empresarial?	Brasil (2016); Calixto (2016); Faber e Silva (2016)
4. Na visão do governo, a instituição de programas de REFIS tem como principal objetivo o aumento da arrecadação. Pela sua experiência, você entende que esse programa tem atingido esse objetivo?	Calixto (2016)
5. Nascimento (2017), em artigo publicado no site Guia Tributário, sob o título <i>Até Onde o REFIS é a solução?</i> , aponta como uma das irregularidade do REFIS a ofensa ao princípio da isonomia. Para o autor esse seria um dos fundamentos para “afastar judicialmente, de forma a defender os direitos dos contribuintes, permitindo a regularidade daqueles que heroicamente mantêm a difícil tarefa de Gestão Empresarial neste país.” Qual a sua opinião a respeito desta questão apontada pelo referido autor?	Nascimento (2017)
6. Eventuais considerações complementares	N/A

Fonte: Elaborado pelos autores

Figura 2: Questões para os advogados trabalhistas

DESCRIÇÃO DA PERGUNTA	FONTE
-----------------------	-------

Refis: Recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores

1. Você atende ou já atendeu clientes que fizeram adesão ao REFIS? Seria possível traçar um perfil destas empresas que aderiram aos programas de REFIS? Por perfil, entenda-se natureza de atividade, porte de empresa e grau de endividamento.	Brasil (2016); Faber e Silva (2016); Jasper (2017)
2. Em quais situações você comumente sugere ao seu cliente fazer a adesão ao REFIS?	Calixto (2016)
3. De uma forma geral, você avalia que o REFIS é programa positivo ou negativo para as empresas, para o Estado e para a sociedade? Quais são os principais pontos positivos/negativos na sua opinião?	Calixto (2016)
4. Você considera o REFIS uma forma de planejamento tributário? Caso a resposta seja afirmativa, de que forma você entende que funcionaria esse planejamento?	Brasil (2016); Calixto (2016); Faber e Silva (2016)
5. Na visão do governo, a instituição de programas de REFIS tem como principal objetivo o aumento da arrecadação. Pela sua experiência, você acredita que esse programa tem atingido de forma satisfatória esse objetivo?	Calixto (2016)
6. Nascimento (2017), em artigo publicado no site Guia Tributário, sob o título <i>Até Onde o REFIS é a solução?</i> aponta como uma das irregularidade do REFIS a ofensa ao princípio da isonomia. Para o autor esse seria um dos fundamentos para “afastar judicialmente, de forma a defender os direitos dos contribuintes, permitindo a regularidade daqueles que heroicamente mantêm a difícil tarefa de Gestão Empresarial neste país.” Qual a sua opinião a respeito desta questão apontada pelo referido autor?	Nascimento (2017)
7. Eventuais considerações complementares.	N/A

Fonte: Elaborado pelos autores

A aplicação dos questionários ocorreu durante o primeiro semestre do ano de 2019, sendo os participantes residentes no Paraná e escolhidos por acessibilidade. Para elaboração do questionário, além de considerar os objetivos traçados para a investigação, tomaram-se como referência publicações anteriores indicadas na fundamentação teórico-empírica e na introdução, conforme detalhado, para cada questão, na segunda coluna das Figuras 1 e 2.

4 Análise dos Dados

4.1 Análise dos questionários

4.1.1 Auditores fiscais

O primeiro participante (doravante respondente 1) é um auditor da Receita Federal aposentado, que trabalhou durante 17 anos como auditor e, atualmente, exerce atividades de advogado tributarista, o que tem feito há 25 anos. Do mesmo modo, o segundo participante (doravante respondente 2) também se aposentou no cargo de auditor da Receita Federal, no qual trabalhou durante 21 anos, e, atualmente, labora como advogado tributarista, há 20 anos. O terceiro participante (doravante respondente 3) exerce o cargo de auditor fiscal desde 2003 e, atualmente, trabalha no setor aduaneiro. Diante da indisponibilidade de tempo dos respondentes, os dois primeiros questionários foram autoadministrados, tendo sido remetidos por e-mail aos participantes e, também, respondidos da mesma forma. Em contrapartida, o terceiro questionário foi administrado presencialmente.

Quanto à primeira pergunta do questionário (Figura 1), a análise permitiu verificar que, na opinião destes participantes, as empresas que aderem ao REFIS não possuem um “perfil padrão” em termos de natureza da atividade, porte ou grau de endividamento. Apresentam, no entanto, a característica comum de estarem passando por período de dificuldades financeiras. De outro lado, a resposta do respondente 3 indica que por meio de dados sistêmicos seria possível a definição de um perfil das empresas que aderem aos programas de parcelamento especial.

Quanto à pergunta 2, os participantes foram questionados se, “de uma forma geral, avaliam que o REFIS é programa positivo ou negativo para as empresas, para o Estado e para a sociedade”, abrindo-lhes espaço para expressar a opinião de “quais são os principais pontos positivos/negativos”. Entende o respondente 1 que o programa apresenta tanto vantagens como desvantagens. Vantagens na medida em que para os contribuintes que, por circunstâncias contrárias às suas vontades, tornaram-se inadimplentes, o REFIS:

(...) transforma-se numa saída honrosa buscando uma recuperação, até em esforço para a manutenção de empregos, de mercado ativo e de normal suprimento de bens e serviços, quando o ônus do Estado em abrir mão de parte de sua receita (redução dos encargos) em nome de uma política social é até elogiável.

As desvantagens, por sua vez, seriam, no entender do respondente 1, as situações em que o REFIS é utilizado como instrumento para postergar o recolhimento do tributo e trazer vantagens financeiras às empresas. Para este participante, este tipo de programa está “cumprindo uma função social de forma eticamente aceitável”, pois “no contexto político discricionário e ideológico justifica o custo da renúncia fiscal (redução dos encargos).”

Para o respondente 2, por outro lado, esse tipo de programa é apenas negativo, pois:

A maioria das empresas aderentes não conseguem pagar o parcelamento. O Estado tem um alto custo com os controles burocráticos dos programas REFIS, muitas vezes ineficazes. A sociedade, por fim, acaba pagando a conta (os devedores não pagam e o Estado aumenta a carga tributária, que será paga pela sociedade).

Do mesmo modo, o respondente 3 também avaliou que o REFIS é negativo para o Estado, para a sociedade e para as próprias empresas. Isso porque entende que “o atraso na arrecadação dos tributos causa transtornos aos cofres públicos, bem como causa uma cultura da inadimplência, haja vista a recorrência e quase periodicidade existente dos programas de refinanciamento de dívidas.”

Para a pergunta 3, o respondente 1 afirmou que existem razões variadas para que o contribuinte deixe de pagar seus tributos, entre quais se encontra “tanto a falta de recursos quanto o planejamento financeiro, que não pode ser confundido com o legítimo planejamento tributário, constituindo o parcelamento com redução de encargos como estratégia empresarial calculada.”

Do mesmo modo, o respondente 2 entende que existem diversos motivos para que um contribuinte deixe de recolher seus tributos, como “desorganização administrativa, falta de competência na área em que atuam, fatores mercadológicos, alta carga tributária, dificuldades financeiras”. Pontua, contudo, que “usar o REFIS como estratégia empresarial não se coaduna com uma gestão empresarial eficiente.”

O respondente 3 entende que se trata de uma “questão de prioridades”. Para ele, se a prioridade é financeira e a empresa consegue fazer caixa em prejuízo ao recolhimento dos tributos, terá uma opção mais viável sabendo que existem programas como o REFIS que irão permitir uma regularização das dívidas com benefícios fiscais. Nas palavras do participante: “mais barato deixar de pagar a dívida agora do que emprestar dinheiro do banco, pois depois tem benefício para pagar.”

Na pergunta 4, inquiriu-se aos participantes: “*Na visão do governo, a instituição de programas de REFIS tem como principal objetivo o aumento da arrecadação. Pela sua experiência, você entende que esse programa tem atingido esse objetivo?*”. As respostas dos participantes indicaram que, de um modo geral, o REFIS não atinge o objetivo arrecadatório, porque muitos contribuintes não conseguem continuar pagando as parcelas até o final e porque os valores arrecadados já foram objeto de lançamento.

Quanto ao questionamento 5, o respondente 1, em sua resposta, pondera que acompanha “o entendimento predominante no judiciário de que, mesmo que haja tratamento aparentemente desassemelhado, não ocorre a ruptura do princípio constitucional da isonomia.” Para ele, muito embora o REFIS acabe beneficiando contribuintes que deixam de pagar seus tributos em dia (mediante a concessão de bônus de redução de encargos e penalidades) em detrimento daqueles que se mantêm pontuais no cumprimento de suas obrigações tributárias, este tipo de programa é instituído por lei e está amparado em “efeitos sociais e orçamentários necessários ao desempenho político legitimamente instaurado pela via democrática”, motivo pelo qual não viola o princípio da isonomia de uma forma geral. De outro lado, os respondentes 2 e 3, de forma bastante objetiva, dizem concordar com a afirmação de que o REFIS acaba violando o princípio da isonomia.

Por fim, foi aberto no item 6 do questionário espaço para considerações finais. O respondente 1 aproveitou o espaço para tecer considerações no sentido de que os programas de parcelamento especiais são bons de forma geral, mas advertiu que deveria haver um maior rigor nas regras de utilização do benefício para evitar situações de transferências indevidas de recursos públicos para patrimônios de particulares. O respondente 2, por sua vez, expressou seu entendimento de que seria necessária uma reforma tributária urgente para que houvesse uma distribuição mais equânime dos ônus tributários. E o respondente 3 reforçou a existência de uma cultura da inadimplência que pode ser ilustrada pelo fato de que, quando saem na mídia as notícias de novos REFIS, a queda na arrecadação é perceptível nos meses que antecedem à edição dos programas.

4.1.2 Advogados tributaristas

Também com o objetivo de ampliar o conhecimento sobre a utilização do REFIS por parte dos empresários, bem como para possibilitar uma visão alternativa à do auditor fiscal, foram aplicados questionários a três advogados que laboram na área do direito tributário. Estas consistiram em seis perguntas discursivas e abertas e um espaço para considerações complementares, conforme o roteiro apresentado na Figura 2. Igualmente ao anterior, o questionário foi remetido por e-mail aos três participantes e foi, também, autoadministrado e respondido da mesma forma, em razão da parca disponibilidade de tempo dos participantes.

A primeira participante (doravante respondente 1) é formada em direito há 7 anos e possui formação em Ciências Contábeis há 1 ano e meio, trabalhando atualmente em escritório de advocacia no setor tributário. Do mesmo modo, a segunda participante (doravante respondente 2) também é advogada tributarista, formada há 8 anos, que atua em escritório da área de Direito Tributário. O terceiro participante (doravante respondente 3) é formado em direito há 20 anos e atua na advocacia em Direito Tributário e Direito Imobiliário.

Na pergunta 1, a respondente 1, em sua resposta, afirma não ser possível traçar um “perfil padrão” de empresas que fazem adesão ao REFIS, mas pondera que, dentro do universo de clientes que já atendeu, aqueles que fazem uso deste tipo de programa como planejamento são minoria. A maioria de seus clientes que adere ao REFIS são empresas que, em geral, enfrentam dificuldades financeiras. Complementa que “também há grande número de empresas com séria desorganização empresarial e, em minoria, aquelas que optam pelo “planejamento” de inadimplência.”

Igualmente, a respondente 2 respondeu que não entende ser possível traçar um perfil das empresas que aderem aos programas de parcelamento especial. Pontua a respondente que “empresas de pequeno, médio ou grande porte e dos mais diversos ramos se utilizam dos benefícios dos programas de parcelamento (exemplo: ramo alimentício, de transporte, de fundição, de vestuário etc.)” Esclarece, ainda, “que as empresas com maior endividamento costumam se utilizar dos benefícios e tentar reduzir seus débitos”, mas que

(...) não são somente as empresas que estão “mal das pernas” que se beneficiam do REFIS. Como bem sabemos, o REFIS já está institucionalizado no Brasil. Aqui o mau pagador se beneficia com tais programas. Assim, muitas empresas que recebem autuações (pelos mais diversos motivos) por vezes

decidem não pagar o débito, discutir na via administrativa e aguardar um programa de parcelamento para quitar as dívidas com vantagens.

Em sintonia com as respostas das outras respondentes, o respondente 3 respondeu que “as empresas atendidas tinham perfis variados com relação à natureza de atividade, porte e grau de endividamento.”

As respostas dadas ao questionamento 2 permitiram, por sua vez, verificar que os advogados da área tributária costumam sugerir que seus clientes façam a adesão ao REFIS quando possuem dívidas fiscais altas, existem execuções fiscais já ajuizadas e há poucas chances de se conseguir o cancelamento do débito por meio de discussões administrativas ou ações judiciais.

Quanto à pergunta 3, a respondente 1 avalia, de uma maneira geral, que o programa é vantajoso para os contribuintes e para o Estado, na medida em que possibilita o giro na economia por meio do “aumento do caixa para o governo, ao mesmo tempo em que o contribuinte se livra de dívidas muitas vezes astronômicas e pode voltar a investir na sua atividade para crescimento empresarial”. A respondente pondera que, na atual estrutura tributária brasileira, programas de REFIS são, muitas vezes, a salvação para empresas que se encontram em dificuldades financeiras, permitindo que as mesmas se recuperem e possam continuar com suas atividades. Nesse contexto, para a respondente 1, o “ponto negativo” de acabar privilegiando contribuintes inadimplentes, acabaria sendo relevado diante dos benefícios trazidos pelo programa de uma forma geral.

Da mesma forma, a respondente 2 entende que existe um “ponto negativo” nos programas de REFIS que é “beneficiar o mau pagador”. Porém, acredita que esse aspecto negativo é superado por pontos positivos, pois a prática faz com que se depare com “várias autuações indevidas ou até mesmo com situações em que o contribuinte é autuado por conta da legislação tributária complexa e intrincada do Brasil”. Nestes casos, argumenta que os programas de parcelamento especial beneficiam “o contribuinte de boa-fé que apenas tenta trabalhar em um país de carga tributária pesada e com um número infindável de obrigações acessórias para cumprir”. Sob o ponto de vista do Estado, entende a respondente 2 que “a concessão dos benefícios promove o pagamento das dívidas, com o consequente aumento de arrecadação e diminuição das contendas administrativas e judiciais.”

Seguindo a linha das respondentes 1 e 2, o respondente 3 também considera que, inobstante as constantes críticas ao REFIS feitas “principalmente por técnicos do Ministério da Economia (antigo Ministério da Fazenda)”, o programa possui mais pontos positivos do que negativos para o Estado e para a sociedade. Ele observa, ainda, que “os programas mais recentes tiveram como marca o ‘endurecimento’ das regras de adesão e manutenção, o que acabou por inviabilizar o acesso de muitas empresas/empresários (...)”, minimizando a sensação de que é mais vantajoso deixar de pagar o tributo em dia e aguardar para fazer a adesão ao REFIS.

Sobre o questionamento 4, na opinião da respondente 1, a utilização do REFIS não se encontra em sintonia com os ideais de planejamento tributário, refletindo mais como uma falta de planejamento. Para ela “o verdadeiro planejamento tributário faz com que a empresa aproveite todas as oportunidades legais para diminuição da carga tributária sem que se torne inadimplente e sofra com as consequências de se tornar um devedor contumaz”.

De forma diversa, a respondente 2 entende que o REFIS pode, sim, ser utilizado como uma forma de planejamento tributário. Para ela:

Tais programas são levados em conta no momento de se tomar uma decisão a respeito de uma autuação (pagamento do débito ou discussão administrativa) e até mesmo em uma decisão a respeito de se tributar ou não determinada operação. Naquele pensamento que conhecemos do tipo “*não vou pagar isso agora e se lá na frente sofrer uma autuação eu pago o débito no REFIS*”. Pode se dizer que o contribuinte trabalha com o dinheiro que é do Estado. Ele usa hoje o dinheiro que deveria ter recolhido aos cofres públicos e, lá na frente, muito tempo depois, paga ao Fisco a mesma (ou quase

a mesma) quantia. É um benefício bastante considerável para o empresário. Muito melhor do que pegar dinheiro emprestado no banco, por exemplo.

O respondente 3, por sua vez, entende que o REFIS não pode ser utilizado como planejamento tributário, pois “o não pagamento de tributos não pode ser entendido como planejamento tributário, uma vez que descumpra regra elementar de adimplência fiscal e a finalidade social da empresa.”

Por meio da pergunta 5, indagou-se aos participantes se, “*pela sua experiência, você acredita que esse programa tem atingido de forma satisfatória o objetivo de aumento da arrecadação?*”. As respostas à questão 5 indicam, de uma forma geral (2 de 3 participantes), a percepção de advogados de que o REFIS, em verdade, não aumenta, na prática, a arrecadação tributária, diante do grande número de contribuintes que adere ao programa e que não consegue pagar as parcelas até o fim.

Para o questionamento 6, a respondente 1 respondeu que “apesar de entender que o REFIS, na prática, beneficia o inadimplente, a não realização de parcelamentos especiais na atual estrutura tributária brasileira pode inviabilizar a continuidade de empresas muito endividadas.” Por conta disso, sugere que, para amenizar essa situação, houvesse a instituição de algum tipo de benefício também para os contribuintes que cumprem com suas obrigações em dia.

Igualmente, a respondente 2 em sua resposta concorda que o REFIS seria “injusto”. Para ela “esses programas de parcelamento beneficiam o mau pagador e que funcionam como planejamento tributário de muitas empresas.” Pontua, entretanto, que não entende existir fundamentos legais que justifiquem o afastamento judicial deste tipo de programa, na medida em que a legislação, em especial o Código Tributário Nacional, autoriza o Poder Público a conceder benefícios fiscais. Para ela, a questão deve ser observada sob outro viés, pois entende necessária uma reforma tributária para “facilitar a vida do contribuinte e, com isso, fazer com que pague os tributos em dia. E aí, quem sabe, um dia, tais programas não serão mais necessários.”

Do mesmo modo, o respondente 3 disse concordar com a afirmação de que o REFIS não representa tratamento isonômico dos contribuintes. Pontua, no entanto, que não se pode deixar de considerar que o Brasil tem “um cenário econômico recessivo e marcado pela alta incidência da carga tributária, adicionada a juros e multas no mais das vezes escorchantes (...)”. Além disso, pondera que, na prática, ele entende não ser possível “afirmar que há uma regra de que o pagamento por meio de programa de incentivo (REFIS) seja mais vantajoso do que o cumprimento em dia das obrigações tributárias da empresa.”

Por fim, foi aberto, no item 7 do questionário, espaço para considerações finais. A respondente 1 aproveitou a oportunidade para manifestar sua conclusão de que apesar dos pontos negativos apontados, a utilização do REFIS seria uma “oportunidade fiscal concedida pelo ente público [às empresas] como trampolim da organização administrativa e tributária, para alavancar a atividade empresarial desenvolvida e, quem sabe assim, sair do buraco do endividamento.” A respondente 2 deixou o campo branco, o que indica entender pela desnecessidade de complementar as considerações que fez nas respostas, ao passo que o respondente 3 aproveitou o espaço para destacar que as regras para adesão ao REFIS tem se tornado mais rígidas com o passar dos anos. Na opinião dele:

(...) o aumento deste rigor vem justamente para afastar a sensação de que é mais vantajoso deixar de pagar o tributo e aguardar o lançamento de um novo programa incentivado de regularização fiscal para se cumprir com as obrigações anteriormente inadimplidas, afastando assim a imagem de que tal opção representa desequilíbrio social, financeiro e econômico.

4.1.3 Pontos comuns entre auditores e advogados tributaristas

As análises dos questionários aplicados aos auditores fiscais e aos advogados tributaristas permitem traçar os pontos comuns identificados nas respostas. Muito embora o fato de os participantes representarem lados opostos (Fisco x contribuinte) possa indicar que a visão nas respostas seria totalmente oposta, o resultado da análise demonstra justamente o contrário: a existência de muitos pontos comuns.

Com efeito, tanto no ponto de vista da maioria dos auditores fiscais como dos advogados tributaristas não é possível traçar um “perfil padrão” das empresas que fazem adesão ao REFIS, em termos de natureza da atividade, porte ou grau de endividamento. O que se apontou, de um modo geral, é que as empresas que aderem a este tipo de programa possuem a característica de possuírem dívidas fiscais e estarem passando por período de dificuldades financeiras.

Outro ponto comum identificado é o entendimento de que o REFIS, embora tenha como ideal o aumento de arrecadação de receitas aos cofres públicos, não atinge este objetivo na prática, tendo em vista que muitos dos contribuintes que fazem a adesão ao programa acabam deixando de pagar as parcelas e sendo excluídos do mesmo, voltando ao estado de inadimplência.

A afirmação de que o REFIS viola o princípio da isonomia é outro ponto de aproximação entre as respostas obtidas por meio dos questionários. De fato, tanto os auditores fiscais quanto os advogados entendem que, de uma forma geral, os programas de parcelamento especial violam a isonomia na medida em que privilegiam o contribuinte inadimplente (por meio da concessão de benefícios para o pagamento de tributos em atraso) em detrimento dos contribuintes que se encontram em dia com suas obrigações fiscais. Ambos os lados (Fisco x contribuinte) mencionam que o Brasil, por meio dos sucessivos programas de REFIS, institucionalizou a cultura do “mau pagador”, que é aquele que “deixa de recolher tributos em tempo para aguardar a edição de programas de parcelamento especial para poder quitar suas obrigações com benefícios.”

Por fim, embora essa questão não tenha sido objeto de nenhuma pergunta, foi unânime o entendimento dos participantes quanto à necessidade de uma reforma tributária no Brasil. Em maior e menor medida, todas as respostas trouxeram críticas à complexidade da legislação tributária brasileira, bem como à quantidade de obrigações acessórias existentes, indicando que esses são fatores que dificultam sobremaneira a atividade empresarial no Brasil e contribuem para que os contribuintes se tornem inadimplentes (em razão das dificuldades para cumprimento integral das obrigações principais e acessórias).

4.1.4 Pontos de divergência entre auditores fiscais e advogados tributaristas

Os principais pontos de divergência entre as respostas foram “as vantagens e desvantagens do REFIS” e a “possibilidade de utilização do REFIS como alternativa de planejamento tributário”.

Um aspecto notável foi de que a divergência não ficou restrita aos lados opostos (Fisco x contribuinte), mas sim foi verificada entre as respostas de um mesmo lado (as opiniões dos auditores fiscais divergiram entre si de forma significativa, assim como as opiniões dos advogados tributaristas). Neste ponto destaca-se que o fato de os respondentes 1 e 2 já terem se aposentado da função de auditor fiscal e atuarem, hoje, como advogados, não foi determinante para essa diferença de opinião, tendo em vista que as respostas dos dois participantes foram bastante divergentes entre si.

Embora de um modo geral as respostas tenham sinalizado o REFIS, no atual contexto tributário do Brasil, como um “mal” (na medida em que, de certa forma, privilegia os inadimplentes) necessário para que empresas que se encontram com dificuldades financeiras possam se restabelecer e prosseguir com suas atividades, regularizando a situação fiscal, existiram opiniões no sentido contrário, de que o REFIS seria desvantajoso para todas as partes.

Outro ponto de divergência foi a possibilidade de utilização dos programas de parcelamento especial como estratégia de planejamento tributário. Uma minoria dos participantes entendeu que seria possível a

utilização do REFIS como planejamento para as empresas, na medida em que permitiria a postergação do pagamento de tributos e a manutenção do dinheiro em aplicações financeiras que resultam rendimentos.

A maioria dos participantes, contudo, entendeu que não é possível fazer uso do REFIS como planejamento. Em primeiro lugar porque este tipo de programa é aderido por contribuintes inadimplentes, ou seja, que não se encontram em conformidade com a lei por terem descumprido suas obrigações tributárias. Assim, como o planejamento pressupõe alternativas dentro da lei para redução da carga tributária, o incentivo à manutenção da inadimplência não poderia ser considerado planejamento. Em segundo lugar porque o atraso no pagamento de tributos evidenciaria uma situação de desorganização, que não se harmoniza com o conceito de planejamento.

4.2 Discussão

A pesquisa documental-bibliográfica, como já mencionado, apontou de um modo geral que a instituição de tantos programas de REFIS teria reflexos no comportamento dos contribuintes que passariam a fazer uso dos programas como planejamento tributário, na medida em que teriam a oportunidade de deixar de recolher seus tributos em dia para aplicar os recursos no mercado financeiro e, futuramente, parcelar os débitos com benefícios fiscais. Esta situação faria com que houvesse um prestígio dos maus pagadores em detrimento dos contribuintes que mantêm suas obrigações tributárias em dia. Apontou, também, que o significativo número de exclusões dos programas de REFIS, por contribuintes que deixam de pagar as parcelas, faz com que estes programas não sejam eficazes para a recuperação do crédito tributário e para o aumento de arrecadação.

Nesse contexto, verifica-se que ponto comum entre as conclusões da pesquisa documental-bibliográfica e dos questionários respondidos é o entendimento de que, em verdade, o REFIS não é um programa eficaz para o Estado, na medida em que não atinge a sua finalidade precípua de aumentar a arrecadação e recuperar créditos.

Outro ponto de semelhança é a conclusão de que os programas de parcelamento especial contribuem para a institucionalização do comportamento do “mau pagador”, que deixa de pagar em dia seus tributos na esperança de que seja instituído um novo REFIS para fazer a quitação com benefícios. Essa situação enseja o desprestígio dos contribuintes que se mantêm em dia com suas obrigações tributárias, violando, em certa medida, o princípio da isonomia.

O ponto de divergência entre a pesquisa documental e os questionários aplicados é a possibilidade de utilização do REFIS como planejamento tributário empresarial. De fato, embora a pesquisa documental-bibliográfica aponte que isso (a prorrogação no pagamento de tributos com aplicação dos recursos em investimentos) é feito pelos empresários de forma habitual, as respostas aos questionários, tanto pelos auditores como pelos advogados, apontam outra situação. Em primeiro lugar aponta que a utilização do REFIS não pode ser feita como planejamento, pois envolve um não pagamento de tributos que não guarda harmonia com o ideal de “planejamento/organização”.

Ademais, revela que, na percepção dos respondentes, os contribuintes que fazem adesão a este tipo de programa, na prática, estão de fato passando por períodos de crise financeira e de dificuldades. Portanto, deixar de pagar o tributo não é uma opção ou estratégia, mas seria um infortúnio do momento. Tanto é assim que muitos dos contribuintes que aderem ao REFIS sequer conseguem continuar pagando as parcelas, motivo pelo qual acabam sendo excluídos do programa.

A análise dos questionários, neste ponto, contradiz as conclusões da pesquisa documental-bibliográfica baseada nas publicações disponíveis mais recentes sobre o tema. Isso porque, embora concorde quanto à ineficácia do REFIS em termos de arrecadação aos cofres públicos, revela que não são as empresas com saúde financeira que, deliberadamente, deixam de pagar tributos e optam por aplicar seus recursos em investimentos. Pelo contrário: notou-se a partir da análise dos questionários a indicação de que os contribuintes

que buscam este programa não têm recursos para pagar suas dívidas fiscais e, muito menos, para investir no mercado financeiro.

Essa percepção pode ser reforçada, por exemplo, ao observar os resultados do estudo de Segura, Formigoni e Grecco (2012), que indicaram que companhias que participaram de REFIS apresentaram classificação financeira, pela ótica do capital de giro, menos favorável em comparação às companhias que não aderiram ao parcelamento. Ainda, o estudo identificou que todas as companhias analisadas, no ano de adesão ao REFIS, tiveram classificação financeira negativa quanto ao capital de giro, além de que foi identificada evidência significativa de que companhias que aderiram ao REFIS apresentavam maior necessidade de financiamento de capital de giro líquido em comparação às que não aderiram.

Outro ponto importante ressaltado através das respostas aos questionários, que contrapõe as conclusões obtidas a partir da pesquisa documental-bibliográfica, é a importância de programas de REFIS para que empresas em período de crise possam se manter no mercado e em operação. De fato, a análise das respostas aponta a contribuição dos programas de parcelamento especial para que empresas endividadas possam sobreviver no mercado, regularizando a situação fiscal antes inadimplente, mantendo os empregos que gera e a atividade econômica.

5 Considerações finais

Muito embora a proposta inicial deste trabalho levasse em consideração, diante do contexto apresentado em publicações recentes, a ideia de que os empresários pudessem fazer o uso do REFIS como estratégia de planejamento para aumentar seus rendimentos por meio de investimentos - hábito que poderia ser vantajoso financeiramente como evidenciado por Nogueira et al. (2019) - o que se acrescenta a esta problemática, a partir da análise dos questionários, é a sugestão de inaplicabilidade prática dessa hipótese para a maioria das empresas que usufruem deste tipo de parcelamento. Isso tanto porque este tipo de programa não se coaduna com o ideal de “planejamento” (já que envolve situação de inadimplemento), como porque parcela relevante dos contribuintes que buscam estes programas estão com a saúde financeira comprometida, sem recursos para pagar suas dívidas fiscais e, conseqüentemente, sem recursos para investir.

De fato, as respostas aos questionários evidenciaram que, embora não seja possível traçar sem as ferramentas adequadas (como os sistemas da Receita Federal) um “perfil de segmento/atividade” das empresas que mais utilizam o REFIS, uma característica comum das empresas que aderem ao programa é estar passando por períodos de crise e de dificuldade financeira.

Concluiu-se, ainda, por meio da análise dos questionários, corroborando os achados da pesquisa documental-bibliográfica, que o REFIS não é percebido como eficaz no atendimento do seu objetivo primordial de aumentar a arrecadação de tributos para os cofres públicos. Isso se deve à informação de que muitos contribuintes não conseguem pagar as parcelas até o fim e são excluídos dos programas, motivo pelo qual a ideia de aumento de arrecadação acaba se revelando falsa.

Igualmente, o trabalho desenvolvido confirmou a percepção manifestada em publicações recentes de que os programas de parcelamento especial acabam, em certa medida, violando o princípio da isonomia porque privilegiam, por meio da concessão de benefícios fiscais para pagamento de dívidas em atraso, os contribuintes inadimplentes, desprestigiando, por outro lado, os contribuintes que pagam seus tributos em dia, que não recebem nenhuma vantagem.

Inobstante esse contexto, a análise dos questionários evidenciou a percepção dos atores envolvidos de que essa violação ao princípio da isonomia não seria um “mal”, mas sim seria eticamente aceitável porque seria a única forma para que empresas em dificuldades financeiras pudessem pagar suas dívidas tributárias, regularizando a situação fiscal e se mantendo em atividade no mercado. Em outras palavras (e como citado por um dos participantes) esse tipo de programa seria a “tábua de salvação” para aquelas empresas que

passam por dificuldades, não conseguem pagar seus tributos e que querem regularizar a situação fiscal e continuar em operação no mercado.

Neste ponto, importante rememorar que a pesquisa documental-bibliográfica apontou que o REFIS poderia ser utilizado como estratégia de planejamento tributário pelos contribuintes. Contrariamente, a análise dos questionários revelou a percepção de que, em verdade, este programa sequer se coaduna com os ideais de planejamento, bem como que a grande maioria dos contribuintes que aderem aos parcelamentos especiais se encontram com dificuldades financeiras, o que leva ao argumento de que não teriam dinheiro disponível para investir e vai ao encontro das conclusões do estudo de Segura et al. (2012).

A identificação destes contrassensos ao apresentado em documentos e literatura recente é uma das contribuições deste trabalho. Em primeiro lugar, estas contradições podem apontar aos entes públicos que, embora a instituição de programas de REFIS não atinja satisfatoriamente a finalidade de aumento da arrecadação, possui importância social no âmbito empresarial para possibilitar a manutenção das operações de empresas com saúde financeira comprometida.

Ademais, os resultados das análises dos questionários contribuem, também, para demonstrar aos empresários que, em verdade, a utilização do REFIS é contrária à ideia de gestão empresarial eficiente, pois envolvem uma situação de inadimplência antagônica à eficiência e à regularidade fiscal da empresa. A conclusão que se pode chegar é que a adesão a este tipo de programa somente deve ser feita se for imprescindível para que a empresa possa se manter em atividade e possa quitar seus débitos, pois, caso contrário, estar-se-á expondo a empresa à situação de irregularidade fiscal de forma completamente desnecessária.

Não menos importante, reforçando a sugestão de Nogueira et al. (2019), é a indicação extraída da pesquisa de que é necessária e urgente uma reforma tributária no país e que há possíveis relações entre esta necessidade, o princípio da isonomia e os programas de REFIS, já que a complexidade da legislação tributária brasileira e o elevadíssimo número de obrigações tributárias são capazes de contribuir sobremaneira para a situação de inadimplência dos contribuintes, levando-os a buscar soluções de parcelamento.

De fato, para que uma empresa se mantenha completamente regular com suas obrigações acessórias, assume expressivos custos com funcionários para atenderem a essas demandas (envio de declarações, cálculo de tributos, recolhimento por meio de guias determinadas, elaboração de folha de pagamento etc.), bem como com sistemas de informática para garantirem um controle eficiente para atendimento das mesmas. Tanto é assim que, Alvarenga (2017), em reportagem para G1, citou o relatório divulgado pelo Banco Mundial, em 31 de outubro de 2017, que apurou que as empresas brasileiras gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer a burocracia tributária, o que corresponde a aproximadamente 1,5% do faturamento anual destas empresas.

Portanto, entende-se que solucionar a questão da reforma tributária também poderia levar à redução da necessidade de utilização do REFIS, pois contribuiria para que mais contribuintes conseguissem se manter em dia com o Fisco. Essa simplificação das obrigações tributárias principais e acessórias contribuiria, também, para uma maior isonomia entre os contribuintes, na medida em que, ao reduzir a burocracia, haveria menos custos com pessoal e sistemas para as empresas (custos de transação) e, assim, maiores condições de que os contribuintes menos abastados pudessem atender à todas as exigências do Fisco e ainda pagar os tributos devidos. Consequentemente, haveria uma menor procura por programas de REFIS e um maior respeito pelo princípio da isonomia.

Como sugestão de futuras pesquisas, propõe-se a realização de um estudo quantitativo do quanto cada programa de REFIS contribuiu em termos de aumento de arrecadação, para que se tenha uma ideia em números do quanto o programa é eficaz (ou ineficaz) no atingimento desta finalidade. Outra proposta seria a realização de uma pesquisa que envolvesse o acesso à base de dados da Receita Federal para que fosse possível traçar um perfil das empresas que aderem ao REFIS, o que poderia servir para aperfeiçoar o programa (permitindo que o Fisco possa, a partir deste “perfil”, restringir ainda mais a adesão a estes programas às empresas que realmente precisam fazer uso do mesmo para manterem-se em atividade) ou, até mesmo, para traçar benefícios fiscais que atendam melhor a continuidade empresarial em harmonia com o bem-estar da sociedade e o interesse do Fisco.

Do mesmo modo, seria interessante a realização de uma pesquisa quantitativa para aferir se há, de fato, uma relação entre a veiculação de notícias de novos REFIS na mídia e a queda na arrecadação nos meses que antecedem à edição dos programas. Sugere-se, também, pesquisa sobre as possíveis consequências, para as empresas e para a sociedade de um modo geral, de o governo deixar de instituir programas desta natureza no cenário nacional.

A primeira limitação encontrada durante o estudo foi a escassez de materiais acadêmicos publicados envolvendo a discussão sobre o REFIS. Além disso, o acesso aos auditores fiscais federais para realização dos procedimentos de campo é bastante limitado, sendo esta a principal razão para que duas das três aplicações tenham sido feitas com profissionais aposentados.

Referências

- Alvarenga, D. (2017). Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. G1. Recuperado de <https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>.
- Becho, R. L. (2010). O planejamento tributário na doutrina nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 176, 36-155.
- Brasil. (2016). Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais. Secretaria da Receita Federal. Recuperado de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>.
- Calcini, F. P. (2011). Planejamento tributário, normas antielisivas e proporcionalidade/razoabilidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 187, 51-68.
- Calixto, R. G. (2016). As vantagens do Programa de Recuperação Tributária (Refis). *Gazeta do Povo*. Recuperado de <https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-e-direito/artigos/as-vantagens-do-programa-de-recuperacao-tributaria-refis-bo82yflioeezrtng82nmeg2xv/>
- Carvalho, P. de B. de. (2009). *Curso de Direito Tributário* (21a. ed.) São Paulo: Saraiva.
- Cervo, A. L. & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia Científica*. São Paulo: Prentice Hall.
- Costa, R. H. (2009). *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva.
- Coutinho, F. C. (2017). *Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada* (4a. ed.) São Paulo: Atlas.
- Crepaldi, S. (2017). *Planejamento Tributário* (2a. ed.) São Paulo: Saraiva.
- Faber, F. I. L. & Silva, J. P. R. F. M. da. (2016). Parcelamentos Tributários: análise de comportamento e impactos. *Revista da Receita Federal - Estudos Tributários e Aduaneiros*, 3(1-2), 161-187. Recuperado de <http://idg.receita.fazenda.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revistarfbv3.pdf/view>
- Fonseca, M. (2017). Imposto no Brasil é alto, mas o retorno em serviços é baixo. *Estado de Minas*. Recuperado de https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/04/03/internas_economia,859247/imposto-no-brasil-e-alto-mas-o-retorno-em-servicos-e-baixo.shtml
- Graner, F. (2019). "Não haverá mais Refis", diz secretário da Receita. *Valor Econômico*. Recuperado de <https://www.valor.com.br/brasil/6046137/nao-havera-mais-refis-diz-secretario-da-receita>
- IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2018). Brasileiro trabalha 153 dias por ano para pagar impostos. Recuperado de <https://ibpt.com.br/noticia/2644/brasileiro-trabalha-153-dias-por-ano-para-pagar-impostos>
- Jasper, F. (2017). Dar o calote no Fisco vale a pena. E o novo Refis é mais uma prova disso. *Gazeta do Povo*. Recuperado de <https://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/dar-o-calote-no-fisco-vale-a-pena-e-onovo-refis-e-mais-uma-prova-disso-e2fr0gbkf1xbv5bjn39nnajrb/>
- Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm
- Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm

Refis: Recuperação fiscal ou planejamento tributário? Um estudo com base na percepção de advogados e auditores

- Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9964.htm
- Nascimento, S. (2017). Até onde o REFIS é a solução? Guia Tributário. Recuperado de <https://guiatributario.net/2017/10/24/ate-onde-o-refis-e-a-solucao/>.
- Nogueira, G. O. J. M., Souza, M. O. S., Neto, & Soares, J. M. M. V. (2019). Planejamento tributário agressivo como forma de capitalização por meio do Refis: um estudo em uma empresa familiar. *Revista Controle -Doutrina e Artigos*, 17(2), 259-282.
- Oliveira, D. (2018). O que é REFIS: Tire todas as suas dúvidas agora. Soften [Blog]. Recuperado de <https://blog.softensistemas.com.br/refis-tire-todas-suas-duvidas-agora/>
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2013). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática (3a. ed.) São Paulo: Atlas.
- Rodrigues, R. (2017). Planejamento tributário garante competitividade no mercado. Estadão. Recuperado de <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/planejamento-tributario-garante-competitividade-no-mercado/>
- Sabbag, E. (2009). Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva.
- Schoueri, L. E. (2015). O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 232, 103-115.
- Segura, L. C., Formigoni, H., & Grecco, M. C. P. (2012). Um estudo sobre a relação entre adesão das companhias abertas ao REFIS e o seu capital de giro líquido. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 5(3), 427-446.
- Silva, A. F. F. da. (2011). Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense.
- SINDIRECEITA - Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal (2017). Não é ajuste fiscal! É a destruição do serviço público que vai afetar a vida de todos os brasileiros. Recuperado de <http://sindireceita.org.br/blog/nao-e-ajuste-fiscal-e-a-destruicao-do-servico-publico-que-vai-afetar-a-vida-de-todos-os-brasileiros/>
- Zanluca, J. C. (2018). Planejamento tributário. Recuperado de <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>

DADOS DOS AUTORES

Fernanda Loyola Rabello de Mello

Especialista em Gestão Contábil e Tributária pela UFPR e
Especialista em Direito Tributário pelo IBET
Bacharel em Direito pela UniCuritiba
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – Jardim Botânico.
CEP: 80210-170 – Curitiba/PR – Brasil.
E-mail: fer_lrm@yahoo.com.br
Telefone: (41) 3360-4193

Henrique Portulhak

Doutor em Contabilidade pela UFPR
Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFPR
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – Jardim Botânico.
CEP: 80210-170 – Curitiba/PR – Brasil.
E-mail: Henrique.portulhak@ufpr.br
Telefone: (41) 3360-4193

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Fernanda	Henrique
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	X	
2. Definição do problema de pesquisa	X	X

3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	X	
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)	N/A	N/A
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	X	
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	X	X
7. Processo de coleta de dados	X	
8. Análises estatísticas	N/A	N/A
9. Análises e interpretações dos dados coletados	X	
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	X	X
11. Revisão crítica do manuscrito		X
12. Redação do manuscrito	X	X
