



Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais

Atualizado em 29 de dezembro de 2017.

INFORMAÇÕES INICIAIS

O presente estudo tem por objetivo apresentar análise dos diversos programas de parcelamentos especiais de débitos tributários no âmbito Federal e seus efeitos no comportamento dos contribuintes na arrecadação espontânea.

2. Preliminarmente, informa-se que o presente texto não traz uma projeção de cunho estatístico, numérico e preciso. A análise hora apresentada é construída por meio de constatações do que vem acontecendo com o instituto dos parcelamentos especiais nos últimos anos. Será feita uma exposição dos parcelamentos especiais concedidos nos últimos 18 anos, suas leis instituidoras, principais características, prazos de adesão, descontos, prazo de pagamento, etc. Além da apresentação do breve histórico, serão apresentados dados acerca do parcelamentos concedidos ao longo de 2017: Programa de Regularização Tributária (PRT, instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro), Programa Especial de Regularização Tributária (PERT, convertido na Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017), entre outros.

3. O parcelamento tributário é um instituto previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN) e, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), pode ser dividido em 2 grupos: o parcelamento convencional e os parcelamentos especiais.

4. O parcelamento convencional, disciplinado nos arts. 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, está sempre disponível ao contribuinte e tem por finalidade atender às situações de normalidade institucional. Assim, tal parcelamento se prolonga no tempo para adesão e permite o parcelamento de débitos vencidos sem delimitar períodos de vencimento.

5. Os parcelamentos especiais são aqueles que trazem regras excepcionais àquelas previstas para o parcelamento convencional, ou seja, seu propósito seria tratar de situações que fogem da normalidade institucional. Costuma ser fixado limite de prazo para adesão e restrição quanto aos débitos que podem ser objeto do parcelamento, conforme seus períodos de vencimento e/ou outro requisito que limite a inclusão de determinado débito no parcelamento.

PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO

6. Em que pese pressupor de excepcionalidade para sua instituição, ao longo dos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas de parcelamentos especiais, listados a seguir, todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais cobrados quando da inscrição do débito em Dívida Ativa da União, prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). São eles:

6.1 Programas mais antigos:

- **Programa de Recuperação Fiscal (Refis)**, instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 - destinado somente a pessoas jurídicas; o valor da parcela é calculado pela aplicação de um percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%), com prazo ilimitado para pagamento e possibilidade de amortizar multas e juros com créditos

de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL. Neste programa, houve a **adesão de 129 mil contribuintes**;

- **Parcelamento Especial (Paes)**, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 - destinado a pessoas físicas e jurídicas, estabeleceu o prazo de 180 meses para pagamentos das dívidas e redução de 50% das multas. Neste programa houve a **adesão de 374 mil contribuintes**, sendo 282 mil pessoas jurídicas e 92 mil pessoas físicas.
- **Parcelamento Excepcional (Paex)**, instituído pela Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 - destinado somente a pessoas jurídicas, estabeleceu 3 (três) modalidades de parcelamento: em 6, 120 e 130 parcelas, com redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora. No Paex houve a **adesão de 244.722 contribuintes**.
- **Programa “Refis da Crise”**, instituído pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009 – nesse programa foram criadas 14 modalidades entre pagamento à vista e parcelamento de dívidas, com redução de 60% a 100% das multas e de 45% a 25% dos juros de mora, com a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL para pagamento desses acréscimos (saldos após as reduções). Este programa teve a **adesão de 886.353 contribuintes**, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas.

6.2 Programas criados a partir de 2013: quatro reaberturas do parcelamento denominado Refis da Crise:

- **Primeira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise**: a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, permitiu que os contribuintes pudessem, até 31 de dezembro de 2013, incluir no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008;
- **Segunda reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise**: a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, alterou o art. 17 da Lei nº 12.865, de 2013, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 31 de julho de 2014.

Obs.: devido à similaridade e à proximidade entre essas 2 (duas) reaberturas, os programas foram unificados. No total 102.176 contribuintes aderiram ao Programa, sendo 71.435 pessoas jurídicas e 30.741 pessoas físicas.

- **Terceira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise**: A Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, trouxe nova reabertura dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009. Essa reabertura possibilitou a inclusão de débitos vencidos até dezembro de 2013 e exigiu pagamento inicial de percentual de 5%, 10%, 15% ou 20% do valor da dívida, dependendo do montante a ser parcelado, que poderiam ser pagos em 5 parcelas nos primeiros 5 (cinco) meses do parcelamento.
- **Quarta reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise**: A Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterou o art. 2º da Lei nº 12.996, de 2014, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014.

Obs.: da mesma forma, como os Programas foram idênticos e em prazos muito próximos, a adesão foi unificada. Foram registrados 326.948 contribuintes optantes, sendo 222.960 pessoas jurídicas e 103.988 pessoas físicas.

- **Programa de Regularização Tributária (PRT):** Instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Nesse programa, débitos vencidos até 30 de novembro de 2016 poderiam ser liquidados da seguinte forma: *i*) 20% à vista e o restante com utilização de créditos de Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa da CSLL ou ainda outros créditos, ou então parcelados em 96 parcelas; ou *ii*) 24% em espécie, em 24 parcelas, e o restante com créditos; ou *iii*) 120 parcelas escalonadas. Este programa teve a **adesão de 100.499 contribuintes**, sendo 69.697 pessoas jurídicas e 30.802 pessoas físicas.
- **Programa Especial de Regularização Tributária (PERT):** instituído pela Medida Provisória nº 783, convertida na Lei nº 13.496, o PERT teve o prazo para adesão reaberto por três vezes. Nesse programa, ao qual **aderiram de 740.311 contribuintes**, sendo cerca de 443 mil pessoas jurídicas e 297 mil pessoas físicas, dívidas vencidas até 30/4/2017, poderiam ser liquidadas por uma das seguintes formas: *i*) pagamento em espécie de no mínimo 20% do valor da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa da CSLL (BCN) ou de outros créditos próprios relativos a tributos; ou *ii*) parcelamento em 120 prestações, sem reduções, calculadas com aplicação de percentuais escalonados sobre o valor da dívida; ou *iii*) pagamento em espécie de no mínimo 20% da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e o restante em uma das seguintes condições:
 - quitação em janeiro de 2018, em parcela única, com reduções de 90% de juros e de 70% das multas;
 - parcelamento em até 145 parcelas, com reduções de 80% dos juros e de 50% das multas; ou
 - parcelamento em até 175 parcelas, com reduções de 50% dos juros e de 25% das multas, com parcelas correspondentes a 1% da receita bruta do mês anterior, não inferior a 1/175 da dívida consolidada.
 - o contribuinte que quisesse parcelar dívida total inferior a R\$ 15 milhões teve benefícios adicionais como a redução do valor do pagamento em espécie e a possibilidade de utilização de créditos relativos a tributos.
- **Parcelamento Especial para débitos do Simples Nacional** - por força do art. 9º da Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, foi permitido o parcelamento em até 120 (cento e vinte) prestações de débitos relativos às competências até maio de 2016 apurados na forma do Simples Nacional. Aderiram 137.568 contribuintes.

6.3

Programas de parcelamentos especiais setoriais:

- **Parcelamento do PIS e da Cofins das Instituições Financeiras:** a Lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a Lei nº 12.973, de 2014, reabriu o prazo para parcelamento em até 60 (sessenta) meses de débitos de Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social (Cofins) devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 40% dos juros de mora. Ao todo, foram registrados 41 optantes no Programa.
- **Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrentes da Tributação sobre Bases Universais (TBU):** a Lei nº 12.865, de 2013, instituiu e a Lei nº 12.973, de 2014, reabriu o prazo para parcelamento em até 180 meses de débitos de Imposto sobre a Renda

das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 50%. O Programa teve a adesão de 33 contribuintes.

- **Profut - Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro:** a Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015, concedeu às entidades desportivas profissionais de futebol a possibilidade de parcelamento, em até 240 prestações mensais, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até publicação da lei. As reduções concedidas foram de 70% das multas e 40% dos juros. Após o prazo final de adesão, foram contabilizados 111 contribuintes optantes.
- **Programa de Regularização Rural (PRR)** – instituído pela Medida Provisória 793, de 2017, ofereceu aos produtores rurais pessoas físicas, ou àqueles que compraram essa produção, condições especiais para renegociarem suas dívidas relativas à contribuição de que trata o art. 25 da Lei 8.212, de 1991, conhecida como contribuição ao Funrural, vencidas até 30 de abril de 2017, mediante o pagamento, até dezembro de 2017, de 4% da dívida, sem reduções, e o restante da dívida com reduções de 25% das multas e 100% dos juros, e o restante em 176 parcelas.
- **Programa de Regularização de Débitos Previdenciários dos Estados e Municípios (PREM)** - instituído pela Medida Provisória nº 778, 2017, trouxe a possibilidade de parcelamento de débitos previdenciários de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas em 200 parcelas, com entrada, sem redução de 2,4% da dívida e o restante com reduções de 40% das multas e 80% dos juros. Esse programa contou com a adesão de cerca de 2.300 municípios e estados brasileiros.

6.4 Outros programas destinados a setores ou atividades específicas, instituídos nos últimos 10 anos, que também influenciaram o comportamento dos contribuintes no recolhimento espontâneo das suas obrigações (Tabela 1):

Tabela 1: Outros parcelamentos especiais concedidos nos últimos 10 anos

ATO NORMATIVO	NOME DO PARCELAMENTO	VENCIMENTO DOS DÉBITOS	BENEFÍCIOS	QUANTIDADE DE PARCELAS
Lei nº 11.345/2006	Parcelamento Timemania e Santas Casas	Débitos administrados pela RFB, PGFN e INSS, com vencimento até 15 de agosto de 2007	Redução de 50% nas multas que incidem sobre os débitos parcelados	Até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais e sucessivas
LC nº 123/2006	Parcelamento para Ingresso no Simples Nacional - 2007	Débitos com o INSS, ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal, de responsabilidade da ME ou EPP e de seu titular ou sócio, com vencimento até 30 de junho de 2008	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas
LC nº 123/2006	Parcelamento do Simples Nacional	Parcelamento de débitos apurados no Simples Nacional	Sem reduções	Até 60 (sessenta) parcelas mensais
LC nº 128/2008	Parcelamento para Ingresso no Simples Nacional - 2009	Débitos com o INSS, ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal, de responsabilidade da ME ou EPP e de seu titular ou sócio, com vencimento até 30 de junho de 2008	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas
MP nº 457/2009 Lei nº 11.960/2009 Lei nº 12.058/2009	Parcelamento de Contribuições Previdenciárias para Órgãos do Poder Público	Débitos municipais e de suas autarquias e fundações relativos às Contribuições Sociais, com vencimento até 31 de janeiro de 2009	Redução de 100% nas multas de mora e de ofício e de 50% dos juros de mora	Até 240 (duzentos e quarenta) prestações mensais e consecutivas
MP nº 470/2009	Parcelamento da MP 470	Débitos de aproveitamento indevido de IPI	Redução de 100% das multas de mora e de ofício, de 90% das multas isoladas, de 90% dos juros de mora e de 100% do valor do encargo legal	Até 12 (doze) prestações mensais
Lei nº 12.202/2010	Parcelamento Especial de Instituições de Ensino Superior	Débitos de quaisquer tributos administrados pela RFB	Sem reduções	Até 120 (cento e vinte) prestações mensais
MP nº 574/2012	Parcelamento de Pasep	Débitos junto à Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativos ao PASEP, vencidos até 31 de dezembro de 2011	Redução de 60% das multas, de 25% dos juros e de 100% dos encargos legais	Até 180 (cento e oitenta) meses
MP nº 589/2012 Lei nº 12.810/2013	Parcelamento de Pasep	Débitos junto à Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativos ao PASEP, vencidos até 28 de fevereiro de 2013	Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 (duzentos e quarenta) parcelas
MP nº 589/2012 Lei nº 12.810/2013	Parcelamento de Contribuições Previdenciárias para Órgãos do Poder Público	Débitos estaduais e municipais e de suas autarquias e fundações relativos às Contribuições Sociais, com vencimento até 28 de fevereiro de 2013	Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 (duzentos e quarenta) parcelas
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014	Parcelamento de PIS e COFINS das Instituições Financeiras	Débitos de PIS e COFINS devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidas até 31 de dezembro de 2013	Redução de 80% das multas de mora e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 60 (sessenta) parcelas mensais
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014	Parcelamento de IRPJ e CSLL (TBU)	Débitos de IRPJ e CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2013	Redução de 80% das multas de mora e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 180 (cento e oitenta) prestações
Lei nº 13.043/2014	Parcelamento de Recuperação Judicial	Parcelamento para o empresário ou a sociedade empresária que tiver deferido o processamento da recuperação judicial	Sem reduções	Até 84 (oitenta e quatro) prestações mensais e consecutivas
Lei nº 13.043/2014 Lei nº 13.097/2015	Parcelamento de Ganho de Capital	Débitos com a Fazenda Nacional relativos ao IRPJ e à CSLL decorrentes do ganho de capital ocorrido até 31 de dezembro de 2008	Redução de 80% da multa isolada e das multas de mora e ofício, de 40% dos juros de mora	Até 60 (sessenta) prestações
LC 150/2015	Pagamento e Parcelamento de Contrib. Previdenciária dos Empregadores domésticos	Débitos previdenciários com vencimentos até 30/04/2013	Redução no pagamento a vista de 100% das multas e encargos e de 60% nos juros de mora	Até 120 meses
Lei 13.155/2015	Parcelamento dos Clubes de Futebol - Profut	Débitos vencidos até julho de 2015	Redução de 70% das multas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 meses, com parcelas reduzidas nos 60 primeiros meses

RENÚNCIA FISCAL NOS ÚLTIMOS PROGRAMAS

7. Os quadros demonstram a renúncia fiscal decorrentes dos últimos programas especiais de regularização fiscal. Destaca-se que os impactos negativos provocados por essas renúncias são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, reduzindo os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança e até a previdência social.

Tabela 2: Renúncia fiscal dos maiores programas de pagamento à vista e parcelamentos especiais concedidos a partir de 2008

Programa	Pag. à vista (*)	Parc. Previd. (**)	Parc. não Previd. (**)	Total
Refis Crise I - MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09	3.080,54	12.993,02	44.824,46	60.898,02
Refis Crise II - Lei nº 12.865/13 e Lei nº 12.973/14	151,15	637,50	2.199,29	2.987,93
Refis Crise III - MP nº 12.996/14 e Lei nº 11.941/09	604,58	2.549,98	8.797,16	11.951,72
PIS/Cofins Inst. Financeiras - Lei nº 12.865/13	8.030,13	-	24,12	8.054,25
Tributação Bases Universais - Lei nº 12.865/13	5.691,64	-	11.248,42	16.940,05
PERT - Programa Especial de Regularização Tributária (***)	-	7.700,65	30.802,60	38.503,25
PREM - Progr. Regularização dos Estados e Municípios (****)	-	12.661,42	-	12.661,42
PRR - Programa de Regularização Rural (****)	-	7.603,30	-	7.603,30
Simples Nacional Especial - PLP Dezembro/17 (****)	-	-	16.400,00	16.400,00
Total:	17.558,03	44.145,86	114.296,04	175.999,94

Observações:

Fonte: Sistemas de cobrança RFB e PGFN

(*) Renúncia efetivamente incorrida por conta do pagamento à vista no respectivo prazo do Programa

(**) Renúncia no momento da consolidação do parcelamento especial

(***) Parcelamento especial ainda não consolidado - estimativa com base optantes

(****) Parcelamento em discussão legislativa - renúncia projetada

COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTES NOS PROGRAMAS

8. Em relação aos programas instituídos em 2017, ainda não há medição quanto ao comportamento dos optantes. Historicamente, após a adesão, pode-se informar que cerca de 50% dos optantes tornam-se inadimplentes, seja de obrigações correntes, seja de parcelas do respectivo programa de parcelamento, incidindo em hipótese de exclusão do programa.

9. As Tabelas 5 e 6 abaixo demonstram o comportamento dos contribuintes nos primeiros 4 grandes parcelamentos especiais, a partir das quais é possível comprovar que foi muito baixo o índice de quitação desses parcelamentos. A maioria dos contribuintes acabou sendo excluída por inadimplência ou optar por incluir a dívida parcelada em outro programa superveniente; esse comportamento pode ser explicado pelo grande aumento dos parcelamentos especiais nos últimos anos, que fez com que os contribuintes incorporassem uma cultura de não pagamento de dívidas na expectativa de instituição iminente de um novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento.

Tabela 5: Situação atual dos parcelamentos especiais (quantidades)

Parcelamento Especial	Lei Instituidora	Quantidades						
		Adesões	Ativos	%	Exclusões	%	Liquidações	%
REFIS	9.964, de 2000	129.181	2.853	2,21%	117.446	90,92%	8.791	6,81%
PAES	10.864, de 2003	374.719	4.311	1,15%	248.504	66,32%	121.849	32,52%
PAEX	MP 303, de 2006	244.722	3.517	1,44%	146.792	59,98%	94.021	38,42%
REFIS DA CRISE	11.941, de 2009	536.697	105.581	19,67%	177.515	33,08%	253.601	47,25%

Tabela 6: Situação atual dos parcelamentos especiais (valores)

Valores na data da consolidação de acordo com a situação atual dos parcelamentos - R\$ milhão							
Parcelamento	Ativos	%	Liquidados	%	Excluídos	%	Total
REFIS	7.581	8,1%	3.192	3,4%	83.138	88,5%	93.911
PAES	2.841	4,2%	4.472	6,5%	61.055	89,3%	68.368
PAEX	1.044	2,8%	887	2,4%	35.691	94,9%	37.622
REFIS DA CRISE	51.415	37,0%	33.227	23,9%	54.360	39,1%	139.002

10. Observa-se na Tabela 6 o alto percentual de exclusão dos contribuintes nestes parcelamentos especiais e o baixo índice de liquidação. É certo que a exclusão de uma modalidade pode se dar em razão da migração da dívida para um parcelamento subsequente, mas esse comportamento denota a clara estratégia dos devedores na rolagem das suas dívidas.

11. No Refis da Crise do ano de 2009 os optantes ficaram pagando uma parcela mínima de R\$ 100,00 por um longo período e tiveram, nesse período, direito à Certidão Positiva com efeitos de Negativa perante a Fazenda Nacional até a ocorrência da etapa de consolidação dos débitos, que ocorreu em julho de 2011. Nessa etapa, metade das opções foram canceladas por irregularidade desses pagamentos mínimos, evidenciando que o parcelamento, além de ineficaz, ainda trouxe como consequência concorrência desleal e efeitos contrários aos interesses públicos, uma vez que grandes devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos.

12. Após a consolidação das dívidas de acordo com as regras oferecidas pelas reaberturas do Refis da Crise (Leis nº 12.996, de 2014, e 13.043, de 2014), constatou-se (Tabela 7) que o comportamento dos contribuintes foi semelhante ao verificado no Refis da Crise original, ou seja, mais da metade das opções foram canceladas ou por falta de pagamento do saldo devedor (Rejeitados na Consolidação), ou por falta de comparecimento do contribuinte (na internet) para prestar as informações necessárias à consolidação, como por exemplo, quais os débitos pretendia parcelar (Omissos). Vale registrar que para não ter o parcelamento cancelado, o contribuinte tinha que estar regular com o pagamento das prestações vencidas até o mês anterior ao da prestação das informações para consolidação.

Tabela 7. Carteira Negociação não-previdenciária Lei 12.996/2014 (RFB e PGFN)

	Optantes	Percentual	Dívida sem Redução	Dívida com Redução
Consolidados	144.229	44%	R\$ 61.012.083.482,86	R\$ 39.252.350.763,16
Rejeitados na Consolidação	55.039	17%	R\$ 30.188.821.850,70	R\$ 19.735.469.528,60
Omissos	127.680	39%	N/A	N/A
	326.948	100%		

Tabela 8. Carteira Negociação não-previdenciária Lei 12.996/2014 (RFB e PGFN)

	TOTAL
Valor total potencial sem redução	R\$ 395.270.314.271,83
Valor total negociado sem redução	R\$ 91.200.905.333,56
Valor total das reduções	R\$ 25.484.840.401,01
Valor total negociado após as reduções	R\$ 65.716.064.932,55
Valor total das amortizações PF e BCN	R\$ 6.728.244.640,79
Saldo total negociado após deduções	R\$ 58.987.820.291,76
Total saldo devedor gerado	R\$ 4.976.165.352,05
Número de modalidades negociadas	262.584

13. Recentemente, foram consolidados os débitos dos optantes pela reabertura do Refis da Crise promovida pela Lei nº 12.865, de 2013 (redação dada pela Lei 12.973, de 2014); constatou-se (Tabela 9) que o comportamento dos contribuintes foi semelhante ao verificado demais programas, ou seja, apenas 25% dos optantes negociaram a sua dívida; em valor foram negociados R\$ 6,461 bilhões, que corresponde a apenas 9,31% do valor potencial.

Tabela 9. Dívida potencial e efetivamente negociada para os parcelamentos da Lei nº 12.865, de 2013

Dívida Potencial	R\$ 69.389.215.136,48
Dívida Parcelada	R\$ 6.461.389.635,29
Dívida Parcelada (%)	9,31%

14. Em relação aos contribuintes do Simples Nacional, 48,99% do valor da carteira já parcelada foi excluída por inadimplência e apenas 0,52% foi liquidado, conforme demonstra a Tabela 10:

Tabela 10. Situação da Carteira de Parcelamentos de débitos do Simples Nacional

Situação	Quantidade	%	Dívida Consolidada	%
Aguardando Pagamento da 1ª Parcela	9326	0,386	318.086.081,14	0,253
Não validado - primeira parcela não paga	297773	12,331	16.741.078.423,04	13,303
Em parcelamento	416813	17,260	18.088.294.140,07	14,374
Encerrado a Pedido do Contribuinte	301845	12,499	23.642.139.891,38	18,787
Encerrado por Liquidação	164448	6,810	657.947.013,24	0,523
Encerrado por Rescisão	1050521	43,501	61.660.168.585,86	48,998
Extinto por liquidação	72428	2,999	1.106.624,80	0,001
Sem efeito por solicitação contribuinte	101754	4,214	4.734.415.581,31	3,762
TOTAL GERAL	2414908	100,00	125.843.236.340,84	100,00

REFLEXOS NEGATIVOS NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA EM DECORRÊNCIA DOS REITERADOS PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO

15. O reflexo negativo desse comportamento na arrecadação é latente. Considerando apenas os dados das Tabelas 5 a 8, com a consolidação, o saldo devedor gerado e que deveria ser pago para efetivação da negociação foi de aproximadamente R\$ 5 bilhões, ao passo que a arrecadação do período foi de pouco mais de R\$ 1,3 bilhão. Além disso, historicamente tem-se que cerca de 20% dos contribuintes que consolidam as contas nesses programas são excluídos por inadimplência logo nos primeiros processamentos de exclusão. Nem mesmo o alto valor das reduções concedidas pelos programas de parcelamento, que montou R\$ 21,7 bilhão foi capaz de convencer os contribuintes a regularizarem suas dívidas para com a Fazenda Nacional. A certeza do próximo programa e a consequente possibilidade de rolar a dívida é mais atrativa do que qualquer redução oferecida.

16. No caso dos parcelamentos do Refis da Crise e suas reaberturas, do PIS e Cofins das Instituições Financeiras e da Tributação em Bases Universais (TBU), que permitiram a redução nos juros, multas e encargos e a utilização de créditos de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (PF/BCN) tanto para quitação de acréscimos, quanto de parte do tributo, permissão essa que beneficiou empresas optantes pelo Lucro Real, a União ainda teve perda de arrecadação extra, até então nunca enfrentada, por dois motivos:

- i) os créditos oferecidos não gozam de certeza e;
- ii) as leis trouxeram o seguinte benefício adicional: *“Não será computada na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei”*.

16.1 Essa vantagem adicional tem significativo impacto no resultado tributável da empresa, gerando mais saldos negativos do IRPJ e da CSLL, ou seja, mais créditos de PF/BCN passíveis de serem compensados com o IRPJ e a CSLL devidos nos anos-calendário posteriores, podendo ainda terem sido utilizados para quitação de outros débitos incluídos em outros programas de parcelamentos futuros que permitiram a mesma utilização.

16.2 Dessa forma, as reduções de multas, juros e encargos permitidas pela lei devem ser revertidas como receitas no resultado. Considerando a citada previsão legal, no sentido de que tais reduções não seriam **computadas na apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS**, a consequência é a geração de uma redução adicional das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, uma vez que a empresa, com base nesse dispositivo legal, pode realizar, quando da apuração lucro real, a exclusão dessas receitas. Estima-se o valor total das renúncias, considerando as reduções, a possibilidade de utilização de PF/BCN e a redução adicional acima mencionada, gira em torno de **60%** da dívida original, considerando uma dívida vencida a menos de 5 anos.

17. Ainda nesse aspecto, convém frisar que no PRT e no PERT foi permitida a quitação de 80% da dívida principal e dos encargos (multas e juros) com esses créditos, situação até então nunca ocorrida. Frise-se ainda que até mesmo os débitos cuja arrecadação é destinada à Previdência Social puderam ser quitados com tais créditos.

OUTROS EFEITOS NEGATIVOS PARA A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

18. Ainda sobre a aplicação de juros simples sobre as parcelas dos parcelamentos, destaca-se que esta segue regramento diferenciado dos financiamentos concedidos pela União. Após o cálculo da parcela básica, sobre os valores das prestações seguintes incidirá juros simples calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, ou seja, soma-se os juros diferentemente da metodologia dos juros compostos aplicados rotineiramente pela União em seus empréstimos concedidos, bem como nos financiamentos concedidos na iniciativa privada.

19. Em um parcelamento com grande prazo de pagamento, como é o caso das recentes reaberturas da Lei nº 11.941, de 2009, e de parcelamentos para entes federativos, com prazos de até 240 meses, a aplicação de juros simples consiste em mais um benefício fiscal comparando com a metodologia dos juros compostos, em virtude da redução expressiva da dívida do ente.

20. Cabe frisar ainda que a concessão reiterada de parcelamentos sob condições especiais criou uma certa acomodação nos contribuintes, que não se preocupam mais em liquidar suas dívidas. Em relação às opções pelas modalidades de parcelamentos especiais descritas no item 7, verifica-se que um grupo importante de contribuintes participou de 3 ou mais modalidades, o que caracteriza utilização contumaz deste tipo de parcelamento.

21. Destaca-se que de acordo com portaria do Secretário da Receita Federal, o contribuinte com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões, dentre outros critérios, está sujeito a acompanhamento diferenciado pela RFB. Em 2016, este universo de contribuintes é de 9.427, dos quais 2.023 participaram de 3 ou mais modalidades de parcelamentos especiais, conforme demonstrado na Tabela 11.

Tabela 11. Pedidos de parcelamentos e dívidas de contribuintes contumazes

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

22. Conforme se observa pela Tabela 11, os contribuintes que aderiram a 3 parcelamentos especiais ou mais detêm uma dívida de mais de R\$ 160 bilhões. Desse valor, 68,6% são de responsabilidade dos contribuintes sujeitos a acompanhamento diferenciado, que reiteradamente se beneficiam das regras dos parcelamentos especiais.

23. Com base no estudo "Parcelamentos tributários - análise de comportamento e impacto"¹, publicado na quarta edição da Revista da Receita Federal de 2016, analisando as empresas com acompanhamento diferenciado ou especial e com o auxílio das ferramentas econôméticas, descartou-se a hipótese de que os parcelamentos de natureza tributária não influenciam a decisão dos agentes econômicos

¹

FABER, Frederico Igor Leite e outros (2016) – *Parcelamentos Tributários – análise de comportamento e impactos*. Disponível em < <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal> >

na manutenção do pagamento de suas obrigações tributárias correntes, ou seja, não se mantém a regularidade da arrecadação induzida.

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

25. Os efeitos negativos dos programas em comento são tão latentes que, em recente procedimento de Auditoria (nº 201601522), o Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), na CONSTATAÇÃO 1.1.1.2 – Reflexos negativos na arrecadação e na Administração Tributária Federal em decorrência dos reiterados Programas de Parcelamentos Especiais, no contexto da legislação tributária nacional – fez a seguinte RECOMENDAÇÃO 02: *Em articulação com a Secretaria-Executiva do MF, realizar, concomitantemente à manifestação da RFB acerca da concessão de novos parcelamentos especiais, divulgação de estudos sobre os impactos negativos dos parcelamentos especiais na arrecadação, bem como solicitar atuação da Assessoria Parlamentar do MF junto à Casa Civil da Presidência da República e ao Congresso Nacional no sentido de se discutir com esses atores os reflexos negativos dos parcelamentos especiais.*

COMPARATIVO COM OUTROS PAÍSES

26. Um estudo publicado em 24 de julho de 2014 pela OCDE (*Working Smarter in Tax Debt Management*) demonstrou (quadro abaixo) as condições de parcelamentos oferecidas em 26 países (quadro abaixo). Para a maioria, o período máximo de parcelamento é de 12 ou de 24 meses. Apenas em casos especiais esse prazo é alongado, e nesses casos é exigida garantia. Não são conhecidos, em outras administrações tributárias, parcelamentos em prazos tão alongados quanto os parcelamentos concedidos na esfera federal brasileira, que variam de 60 meses (parcelamento convencional) a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), além de parcelamentos sem prazo definido, como o Refis de 2000, que pode durar várias décadas ou até séculos, ou ainda do parcelamento para órgãos públicos, concedido em 240 meses.

Comparação das modalidades de parcelamento entre diversos países

País	Prazo	Critério/Condição
Áustria	12 meses	Somente em situações justificadas e considerando o histórico de regularidade do contribuinte.
Austrália	em regra, 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais.	Pode ser solicitado o pagamento de uma importância maior de entrada e o contribuinte ser obrigado a fazer pagamentos por débito direto em contas-correntes.
Armênia	De 2 a 6 meses	
Azerbaijão	De 1 a 9 meses	Com apresentação de garantia
Bélgica	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bulgária	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Estônia	Variável	Mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Finlândia	24 meses	Somente em caso de dificuldades temporárias. Ampliação de prazo somente com apresentação de garantia.
França	6 meses, 24 a 26 somente em casos específicos	Não concedido a devedor contumaz. Com apresentação de garantia.
Itália	72 meses a 10 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias.
Cazaquistão	n/c	Mediante análise situação econômica e apresentação de garantia
Coréia	12 meses	Apresentação de garantia, salvo exceção se comprovar capacidade de pagamento.
Holanda	3 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias e para pequenas dívidas. Exige-se garantia.
Nova Zelândia	n/c	Permite parcelamento apenas de parte da dívida.
Polônia	n/c	Apresentação de garantia
Portugal	24 meses ou mais	Mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Romênia	De 5 a 7 anos	Somente em razões de dificuldades e mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Federação Russa	12 meses	Somente no interesse da Administração Tributária e apresentação de garantia.
Cingapura	n/c	Condição de débito direto na conta do contribuinte
Eslovênia	24 meses	Somente no interesse da administração e mediante comprovação de ausência de liquidez.
Eslováquia	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bósnia e Herzegovina	De 12 a 60 meses	Mediante apresentação de garantia
Espanha	De 6 a 24 meses	Mediante apresentação de garantia, exceto para dívidas pequena monta
Suíça	Variável	Somente se comprovadas dificuldades excepcionais
Suécia	De 1 a 2 meses (PF) 3 meses (PJ)	Somente por razões excepcionais fora do controle do contribuinte. Exige-se garantia, exceto para dívidas pequena monta.
Reino Unido	n/c	Somente em casos especiais e mediante análise da capacidade de pagamento.
Estados Unidos	n/c	Débito direto online

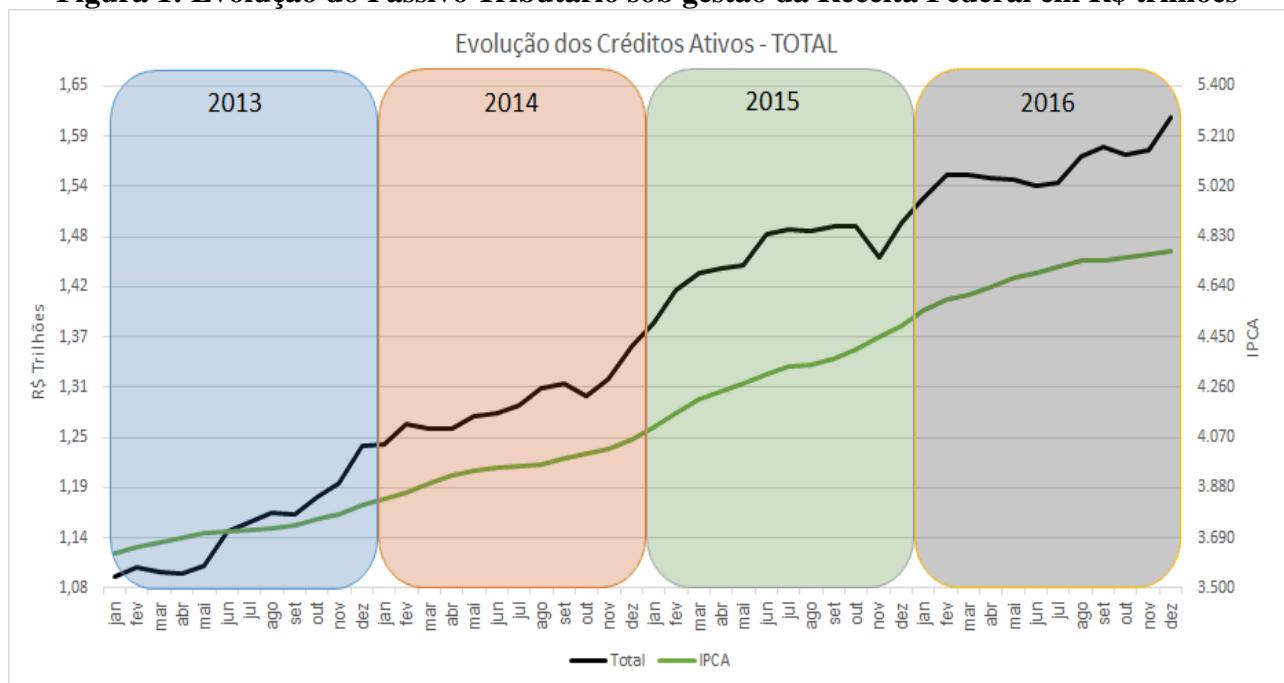
Fonte: OCDE - disponível em <http://www.oecd.org/ctp/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>

27. Mesmo no parcelamento convencional, a regra no Brasil já é mais benéfica que na maioria dos países analisados pelo estudo da OCDE. Ressalte-se que nesse tipo de parcelamento, no Brasil o contribuinte pode parcelar o seu débito em 60 parcelas, sem qualquer justificativa quanto a eventual dificuldade financeira ou análise de capacidade de pagamento, podendo ainda reparcelar as dívidas incluídas em parcelamentos anteriores inadimplidos. Além de todas essas facilidades, a norma brasileira também não exige apresentação de garantia para o crédito tributário parcelado na via administrativa.

CONCLUSÃO

28. A instituição de modalidades especiais de parcelamento de débitos, com reduções generosas de multas, juros, e também encargos legais cobrados quando da inscrição em Dívida Ativa da União vem influenciando de forma negativa o comportamento do contribuinte no cumprimento voluntário da sua obrigação, evidenciando assim uma cultura de inadimplência. A Figura 1 a seguir demonstra que o passivo tributário administrado pela RFB tem crescido fortemente nos 4 últimos anos, evoluindo do patamar de R\$ 1,1 trilhão em janeiro de 2013 para aproximadamente R\$ 1,6 trilhão em dezembro de 2016, período em que foram editados vários parcelamentos especiais. A Figura 1 mostra ainda a evolução do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) no mesmo período. Observa-se que, enquanto os créditos ativos tiveram um acréscimo de 51,59%, o IPCA variou 33,07%.

Figura 1: Evolução do Passivo Tributário sob gestão da Receita Federal em R\$ trilhões



29. Os elevados percentuais de exclusão de contribuintes dos parcelamentos especiais e o expressivo aumento do passivo tributário administrado pela Receita Federal evidenciam que os parcelamentos 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. Frise-se 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 liquidados integralmente com PF/BCN).

30. Portanto, conclui-se que a instituição de parcelamentos especiais não tem atingido os objetivos deles esperados: incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário) e promover a regularidade fiscal dos devedores, devendo qualquer medida proposta nesse sentido rejeitada.