

ISSNEletrônico:2177-1758

ISSNImpresso:1809-3280



Revista **DIREITO E**
LIBERDADE

Volume 22, Número 2, Maio/Agosto 2020.

UMA ANÁLISE DOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS ESPECIAIS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN E SEUS EFEITOS NA ARRECADAÇÃO E NO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUENTES

AN ANALYSIS OF THE SPECIAL TAX INSTALLMENTS IN MOSSORÓ/RN AND THEIR EFFECTS ON THE TAX COLLECTION AND TAXPAYERS BEHAVIOR

Luiz Felipe Monteiro Seixas*
Vitória Alves Martins de Lima Rebouças**

RESUMO: Nas últimas décadas, tem sido comum a implementação dos chamados parcelamentos tributários especiais pelos entes federativos, visando ao aumento da arrecadação e à regularização dos contribuintes inadimplentes, apesar de ser uma medida fiscal de caráter excepcional. Nesse sentido, os parcelamentos tributários especiais, embora promovam um incremento na arrecadação a curto prazo, podem estar gerando consequências indesejáveis para fisco, seja reduzindo a arrecadação a longo prazo, seja na criação de um ambiente de estímulo à inadimplência, consequências essas que representam exatamente o oposto do esperado. Diante desse cenário, este trabalho tem por objetivos: (i) apresentar o conceito e as características parcelamento tributário, com destaque para o parcelamento tributário especial; (ii) analisar, de forma descritiva, a Lei Complementar municipal nº 112/2015, responsável por implementar o Programa de Recuperação Fiscal (Refis-Mossoró) no Município Mossoró/RN; e, por fim (iii) abordar o contexto e as razões das concessões de parcelamentos tributários especiais no ano de 2016 no Município de Mossoró/RN, examinando de forma crítica seus efeitos na arrecadação e no comportamento dos contribuintes. A fim de abordar tais questões, o artigo utilizará do método dedutivo e da pesquisa teórica e empírica, com coleta e análise de dados estatísticos relacionados à arrecadação tributária do Município de Mossoró/RN dos anos de 2015 a 2017.

Palavras-chave: Parcelamentos tributários especiais. Arrecadação. Comportamento dos contribuintes.

ABSTRACT: In the last decades, it has been common to implement the so-called special tax installments by federal entities, aiming to increase tax collection and regularization of defaulting taxpayers, despite being an exceptional tax measure. In this sense, the special tax installments,

* Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), Mossoró, RN, Brasil.
<https://orcid.org/0000-0001-5714-8952>

** Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA), Mossoró, RN, Brasil.
<https://orcid.org/0000-0003-3458-6903>

although promoting an increase in the tax collection in the short-term, may be generating undesirable consequences for tax authorities, either by reducing tax collection in the long-term, or in the creation of an environment that encourages default. the opposite of expected. Given this scenario, this paper aims to: (i) to present the concept and characteristics of the tax installment, with special emphasis on the special tax installment; (ii) to analyze, in a descriptive way, Municipal Complementary Law n° 112/2015, responsible for implementing the Tax Recovery Program (Refis-Mossoró) in Mossoró/RN; and (iii) to address the scenario and justifications for the concession of special tax installment in the years of 2015 and 2016 in Mossoró/RN, critically examining its effects on tax collection and taxpayers behavior. In order to address such issues, the article uses the deductive method and the theoretical and empirical research, with collection and analysis of statistical data related to the tax collection of the Municipality of Mossoró/RN in the years of 2015 to 2017.

Keywords: *Special tax installments. Tax collection. Taxpayers behavior.*

1 INTRODUÇÃO

Com o objetivo de estimular o adimplemento de tributos e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação, frequentemente os entes federativos se utilizam do instituto denominado “parcelamento tributário”.

O parcelamento tributário consiste em medidas de política fiscal, com regramentos específicos, visando estimular o contribuinte devedor ao pagamento dos tributos por meio de uma série de benefícios, sendo o principal deles a ampliação dos prazos para pagamento. Do ponto de vista jurídico-formal, o parcelamento tributário representa hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previsto no art. 151, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN).

Os parcelamentos tributários especiais – cujos benefícios incluem a concessão de descontos sobre juros e multas e até mesmo a remissão ou anistia de tributos e/ou multas tributárias – em que pesem ter natureza excepcional, têm sido utilizados de forma recorrente pelo poder público. Um dos mais antigos parcelamentos tributários especiais em nível federal é o denominado Programa de Recuperação Fiscal (Refis), criado pela Lei n° 9.964, de 10 de abril de 2000, que sofreu sucessivas reedições (comumente com outra nomenclatura) nos últimos anos.

Seguindo a tendência nacional de incentivo ao adimplemento de tributos, foi estabelecido, por meio da Lei Complementar municipal n° 112, de 6 de março de 2015 (LC n° 112/2015) o Programa de Recuperação Fiscal do Município de Mossoró/RN (Refis-Mossoró), destinado a criar meios alternativos à regularização de débitos tributários de pessoa física ou jurídica devidos à Fazenda Pública Municipal.

A referida lei complementar sofreu sucessivas prorrogações, de modo que foi aplicada durante todo o ano de 2015 e também em 2016, perdendo, assim, o caráter de excepcionalidade. Conforme será examinado, essas consecutivas reedições de parcelamentos tributários especiais geraram conseqüências tanto sobre a arrecadação quanto no comportamento dos

contribuintes.

À luz de tais apontamentos, questiona-se: as sucessivas concessões de parcelamentos tributários especiais representam política fiscal adequada para o aumento da arrecadação? Quais os seus reflexos no comportamento dos contribuintes e na receita tributária?

Com o intuito de responder a tais perguntas, este artigo propõe-se a examinar o instituto do parcelamento tributário, com ênfase no parcelamento tributário especial instituído no Município de Mossoró/RN em 2016, estando dividido da seguinte forma: a primeira parte tecerá breves considerações acerca do parcelamento tributário, como o conceito, as espécies, as características e diferenças com relação a outros institutos análogos, com destaque para o parcelamento tributário especial; em seguida, será feita uma análise descritiva da LC nº 112/2015, que foi responsável por implantar o Refis-Mossoró, bem como serão abordados o contexto econômico-financeiro e os (supostos) motivos para a concessão de parcelamentos tributários especiais no ano de 2016; por fim, serão analisados os efeitos dos parcelamentos especiais na receita tributária e no comportamento dos contribuintes e, ao final, serão propostas outras medidas de estímulo ao aumento da arrecadação.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme mencionado, o parcelamento é uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário elencadas no art. 151 do CTN e, por ser um ato inequívoco de reconhecimento de débito pelo devedor, interrompe a prescrição, conforme o inciso IV do parágrafo único do art. 174 do CTN. Por meio dele, é conferida ao contribuinte uma nova chance para adimplir tributos em atraso, através do pagamento de prestações periódicas, e, diferentemente da moratória, não precisa estar vinculado a um fato concreto de repercussão geral para ser concedido.

De acordo com o art. 155-A do CTN, “o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica”, de forma que, segundo Leandro Paulsen (2017, p. 259), a autoridade fiscal não pode agir de forma discricionária com relação à concessão do benefício, e o beneficiário não pode requerê-lo de forma diversa da constante na lei específica, impedindo, assim, a utilização de dispositivos de leis diferentes para conseguir um parcelamento com condições mais benéficas.

Vale salientar que essa lei autorizadora do benefício deverá ser criada pelo ente federativo responsável por instituir o tributo, e deve respeitar as normas gerais constantes no CTN, aplicando-se, subsidiariamente, as normas relativas à moratória (art. 155-A, §2º, do CTN).

Segundo a divisão feita pela Secretaria da Receita Federal (BRASIL,

2017, p. 1), existem duas espécies de parcelamentos tributários: o parcelamento convencional e o parcelamento especial.

Com relação ao parcelamento tributário convencional ou ordinário (em nível federal atualmente disciplinado nos arts. 10 e 14-F da Lei nº 10.522/2002), tal modalidade de parcelamento está sempre à disposição do contribuinte, permitindo tão somente o pagamento parcelado dos débitos tributários vencidos (BRASIL, 2017, p. 1).

Por sua vez, o parcelamento tributário especial é formado por programas governamentais que possuem regramentos específicos e são uma espécie de incentivo ao devedor (pessoa física ou jurídica) ao adimplemento dos tributos por meio de uma série de benefícios que vão além da ampliação do prazo para pagamento, a exemplo da concessão de descontos sobre juros e multas, ou da remissão ou anistia de tributos e/ou multas tributárias¹.

Especificamente em nível federal, e de acordo com o “Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais” elaborado pela Secretaria da Receita Federal:

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. [...] Em que pese pressupor de excepcionalidade para sua instituição, ao longo dos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas de parcelamentos especiais, [...] 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

¹ Ao abordar os parcelamentos especiais, André da Mota Castelo (2014, p. 12) destaca que “tais programas têm sido instituídos tanto pela União, como pelos Estados e Municípios e, caso a caso, o alcance e a forma como são editados podem assumir diversos retratos. Mas o modo de operar é, basicamente, a concessão do perdão de parte da dívida, principalmente da parte que diz respeito a multas e juros, de modo a constituir uma oportunidade ímpar de se recolher o imposto devido – o principal – e de sair do cadastro de inadimplentes do Estado”.

(CSLL) (BRASIL, 2017, p. 1)².

Destaque, ainda, para o parágrafo 3º do art. 155-A do CTN, que prevê o parcelamento especial relativo às empresas em recuperação judicial, conforme a Lei nº 11.101/2005 (Lei de Falências e Recuperação de Empresas), cujas condições deverão ser dispostas em lei específica. Inexistindo tal lei, serão aplicadas as leis gerais de parcelamento do ente federativo, não podendo ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica (art. 155-A, §4º, do CTN)³. Tal diferenciação de termos e prazos é feita em virtude da própria condição a qual está submetido o devedor em recuperação judicial. De fato, há uma tentativa de efetivar o princípio da igualdade material, previsto na Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB).

Conforme já mencionado, um dos programas mais antigos de parcelamento especial implementado no Brasil, em nível federal, é o Refis, instituído pela Lei nº 9.964/2000. O primeiro Refis federal teve a adesão de 129 mil contribuintes (BRASIL, 2017, p. 2), sendo objeto de sucessivas reedições por meio de novas leis. Seguindo o modelo federal de parcelamento especial, foi instituído, por meio da LC nº 112/2015, o Refis-Mossoró, destinado a criar meios alternativos à regularização de débitos tributários da pessoa física ou jurídica com a Fazenda Pública Municipal, cujas principais características serão examinadas a seguir.

3 A LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 112/2015 E O PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO ESPECIAL NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN

Diante da importância do Refis-Mossoró para a discussão e conclusões

² Ainda com relação aos parcelamentos tributários especiais, Nelson Leitão Paes (2012, p. 347) afirma que, “nos últimos anos, tornou-se comum a criação de diversos mecanismos de incentivo destinados aos sujeitos passivos que possuem débito em aberto com o fisco federal, tais como REFIS, PAES, PAEX, REFIS-CRISE bem como com os fiscos estaduais (por exemplo, a criação do PPI do ICMS - Programa de Parcelamento Incentivado do Estado de São Paulo) e municipais. Entretanto, mesmo sob os mais variados nomes que lhes foram dados, todos na verdade são parcelamentos tributários criados com maiores benesses aos contribuintes. Genericamente, como atrativo para os contribuintes inadimplentes, é oferecido um conjunto de benefícios como desconto nas multas aplicadas, redução na taxa de juros acumulada, além de taxas mais baixas para as parcelas vincendas e aumento na quantidade de parcelas para a quitação da dívida. Por outro lado, uma vez preenchidos os requisitos para ingresso no parcelamento, o contribuinte que ingressar não poderá mais discutir a dívida tributária objeto do parcelamento, seja em sede administrativa ou judicial e caso não honre o pagamento das parcelas, ele será excluído e como penalidade toda a dívida será cobrada de uma vez”.

³ Hugo de Brito Machado Segundo (2017) ressalta ainda que: “Embora o CTN não seja explícito a esse respeito, é evidente que as condições, os termos e sobretudo o prazo do parcelamento especial, relativo aos contribuintes em recuperação judicial, devem ser mais benéficos para o devedor do que os relativos aos parcelamentos concedidos aos contribuintes de maneira geral”.

propostas neste artigo, convém realizar uma análise descritiva da LC nº 112/2015, a fim de serem avaliadas as principais características do programa de parcelamento tributário especial, o qual, conforme previsão contida no art. 1º, *caput*, da referida lei, foi:

[...] destinado a criar alternativas à regularização de débitos tributários devidos por pessoa física ou jurídica à Fazenda Pública Municipal, inscritos ou não na dívida ativa do município, parcelados ou não, que se encontrem em fase de cobrança administrativa ou judicial, independentemente de constituídos ou lançados e cujo fato gerador tenha ocorrido até 31 de dezembro de 2014 (MOSSORÓ, 2015b).

Nesse sentido, a LC 112/2015 estabeleceu que a administração do Refis-Mossoró será feita pela Secretaria Municipal da Fazenda, sendo obrigatória a oitiva da Procuradoria Geral do Município se os débitos tributários estiverem em fase de execução fiscal; nos demais casos, a Procuradoria seria ouvida sempre que necessário (art. 1º, §1º, da LC nº 112/2015) (MOSSORÓ, 2015b).

Por outro lado, não foram alcançados pelo Refis-Mossoró os seguintes débitos tributários: os relacionados ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI); os relativos ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), cujos fatos geradores tenham ocorrido no exercício de 2015; e, por último, os relacionados à Taxa de Localização e Funcionamento (TLF), cujos fatos geradores tenham ocorrido também no exercício de 2015 (art. 1º, §2º, I, II e III, da LC nº 112/2015).

Conforme previsão contida no art. 2º, *caput* e parágrafos, da LC nº 112/2015, para a adesão ao Refis-Mossoró, era necessário que o contribuinte devedor apresentasse um requerimento. Essa adesão estabelecia uma confissão irrevogável e irretratável dos débitos sobre os quais se tratava o parcelamento especial e era um demonstrativo de que o devedor confirmava sua certeza e liquidez. Todavia, a adesão não implicaria novação ou moratória, e não prejudicaria a manutenção das determinações oriundas de eventual medida cautelar fiscal, ou ainda, de garantias apresentadas em execuções fiscais em curso, podendo haver a quitação dos débitos em parcela única, ou por meio de várias parcelas, observados os critérios fixados na lei complementar. Além disso, a adesão ao Refis-Mossoró importaria desistência expressa e irrevogável de possíveis demandas judiciais, defesas e recursos administrativos, elaborados pelo interessado, assim como na renúncia do direito sobre os mesmos débitos, e também na concordância total e irretratável de todos os termos e condições previstos na lei (art. 5º, *caput* e

incisos I e II, da LC nº 112/2015).

A competência de homologar a adesão ao Refis-Mossoró foi conferida ao secretário Municipal da Fazenda, podendo ser delegada dentro do exercício das competências de arrecadação da Secretaria Municipal da Fazenda (art. 1º, §4º, da LC nº 112/2015). Caberia ao referido órgão a consolidação dos débitos, que abrangeria os que existissem em nome da pessoa física ou jurídica, sendo ela contribuinte ou responsável, constituídos ou não, incluindo multa (de mora ou de ofício), juros moratórios e outros encargos, previstos na legislação vigente à época dos fatos geradores, excetuando-se as dívidas constantes no art. 1º, §2º, da lei em análise (art. 3º, *caput*, da LC nº 112/2015). Caso houvesse parcelamento em andamento, poderia ser incluído na soma da dívida eventual saldo devedor, devidamente atualizado, não podendo ser revistas as parcelas quitadas (art. 3º, §§1º e 2º, da LC nº 112/2015).

Os débitos tributários poderiam ser adimplidos da seguinte forma: a) em caso de parcela única, haveria desconto na multa e nos juros moratórios no percentual de 90% (noventa por cento); b) em duas e até doze parcelas mensais e sucessivas, haveria desconto na multa e nos juros moratórios de 70%; c) em treze e até trinta e seis parcelas mensais e sucessivas, haveria desconto na multa e nos juros moratórios de 50%. Apesar dos descontos concedidos nos valores de multa e juros moratórios, foi vedado expressamente qualquer abatimento no valor originário do tributo, bem como nos valores relativos à correção monetária (art. 7º, *caput*, incisos I, II e III, e §1º, da LC nº 112/2015)⁴.

O contribuinte que aderisse ao Refis-Mossoró poderia ser excluído por ato do secretário Municipal da Fazenda caso descumprisse algum requisito ou alguma condição prevista na LC nº 112/2015, ou ainda, se deixasse de efetuar o pagamento das parcelas por 3 meses seguidos ou 6 meses alternados. Em caso de exclusão, haveria a imediata exigibilidade da totalidade do débito tributário e a revogação dos descontos, sendo aplicados os acréscimos legais previstos na legislação municipal vigentes na época em que ocorreram os fatos geradores. Além disso, as garantias que foram prestadas deveriam ser executadas de forma automática. (art. 10, *caput*, incisos I e II, e §1º, da LC nº 112/2015).

A concessão dos benefícios decorrentes da adesão ao Refis não gerava

⁴ Foi estabelecido, ainda, que essas parcelas teriam de obedecer a valores mínimos, quais sejam: a) R\$ 40,00, no caso de o contribuinte ser pessoa física e os débitos serem decorrentes de IPTU ou de taxa de acondicionamento, remoção, controle, transporte e destinação final do lixo; b) R\$ 80,00, no caso de o contribuinte ser pessoa física e os débitos serem decorrentes de ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) ou taxa de licença para localização e funcionamento; c) R\$ 80,00, no caso de o contribuinte ser pessoa jurídica e os débitos serem decorrentes de IPTU ou de taxa de acondicionamento, remoção, controle, transporte e destinação final do lixo; d) R\$ 160,00, no caso de o contribuinte ser pessoa jurídica e os débitos serem decorrentes de ISS ou taxa de licença para localização e funcionamento (art. 8º, *caput*, e incisos I e II, da LC nº 112/2015) (MOSSORÓ, 2015b).

direito adquirido, devendo ser anulada de ofício sempre que houvesse a inobservância ou o descumprimento dos requisitos e das condições previstas na lei. Nessa hipótese, o tempo que transcorreu entre a outorga do benefício e sua revogação não faria parte do cálculo para efeito de prescrição (arts. 13 e 14 da LC nº 112/2015).

A LC nº 112/2015 sofreu diversas reedições, perdurando até o ano de 2016. Tal fato trouxe consequências substanciais do ponto de vista arrecadatório e fiscal. É o que se verá a seguir.

4 OS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS ESPECIAIS NO MUNICÍPIO DE MOSSORÓ/RN NOS ANOS DE 2015 E 2016

Originalmente, a LC nº 112/2015 previa, em seu art. 6º, que o interessado em aderir ao Refis-Mossoró teria o prazo de 30 dias para requerer a adesão, contados da data de vigência da lei (que havia sido promulgada em 6 de março de 2015). O art. 6º previa, ainda, que o referido prazo poderia ser prorrogado ou reaberto por igual período e por até 3 vezes. Essa circunstância, por si só, já retiraria, em parte, sua a natureza excepcional do parcelamento tributário especial.

Nesse sentido, por meio de duas novas leis complementares (a Lei Complementar municipal nº 116, de 12 de agosto de 2015 e a Lei Complementar municipal nº 122, de 16 de dezembro de 2015) e de uma Portaria da Secretaria da Fazenda Municipal (a Portaria 18, de 9 de setembro de 2016), o Refis-Mossoró restou vigente pelo ano de 2015 e 2016, perdendo, assim, o caráter de excepcionalidade, e se tornando regra no município quanto ao recolhimento dos tributos municipais alcançados pelo programa, quais sejam: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), taxa de acondicionamento, remoção, controle, transporte e destinação final do lixo (TLP/TCL), e taxa de licença para localização e funcionamento (TLF).

Diante dos dados fornecidos pela Secretária Municipal da Fazenda, órgão responsável pelo gerenciamento da arrecadação municipal, foi feito um recorte metodológico, a fim de serem analisadas as consequências dos parcelamentos tributários especiais realizados no ano de 2016 no âmbito do Refis-Mossoró 2015, assim como o contexto e as razões para sua concessão. Essas consecutivas concessões de parcelamentos especiais geraram efeitos do ponto de vista arrecadatório quanto no comportamento dos contribuintes. Veja-se.

4.1 CENÁRIO E JUSTIFICATIVAS PARA A CONCESSÃO DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO ESPECIAL

No Município de Mossoró/RN, no exercício financeiro de 2013,

estavam em vigor diversas leis municipais que, assim como o Refis federal, concediam substanciais descontos para pagamento de débitos tributários em atraso.

Contudo, no ano de 2014, as leis que ofertavam os mencionados descontos foram revogadas, o que provocou um aumento na arrecadação de tributos municipais de forma expressiva, chegando a ocorrer um superávit na ordem de R\$ 900.000,00, conforme dados referentes à arrecadação anual do Município de Mossoró (cujas informações foram obtidas através do Sistema Integrado de Administração Tributária – SIAT, de responsabilidade da Secretaria da Fazenda Municipal), demonstrados nas tabelas 1 e 2:

**Tabela 1 – Arrecadação anual do Município de Mossoró/RN
Exercício 2013**

EXERCÍCIO - 2013	
Tipo de débito	Receita de dívida ativa
IPTU	R\$ 84.405,62
ISS	R\$ 433.413,91
TLF	R\$ 136.945,87
TLP/TCL	R\$ 18.858,26
MULTAS	R\$ 239.078,06
TOTAL	R\$ 912.701,72

Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município.

Nota: Dados trabalhadores pelos autores.

**Tabela 2 – Arrecadação anual do Município de Mossoró/RN
Exercício 2014**

EXERCÍCIO - 2014	
Tipo de débito	Receita de dívida ativa
IPTU	R\$ 516.216,34
ISS	R\$ 767.943,06
TLF	R\$ 152.166,79
TLP/TCL	R\$ 100.383,74
MULTAS	R\$ 345.735,20
TOTAL	R\$ 1.882.445,13

Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município.

Nota: Dados trabalhadores pelos autores.

No ano de 2015, sob a alegação de que a economia estava em crise e em virtude do interesse do poder público municipal que houvesse a regularização dos débitos fiscais perante a Fazenda Pública Municipal, foi instituído o já mencionado Refis-Mossoró. Tais motivos se tornaram

explícitos quando foram publicadas as justificativas das sucessivas prorrogações, encerradas em 31 de dezembro de 2016. Senão veja-se:

SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA
PORTARIA Nº 018, DE 09 DE SETEMBRO DE 2016.

Prorroga o prazo para adesão ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS –, instituído pela Lei Complementar nº 112, de 06 de março de 2015. O Secretário Municipal da Fazenda, no uso das atribuições legais que lhe são conferidas pelo art. 43, X, da Lei Complementar Municipal nº 105, de 4 de julho de 2014, e pela Lei Complementar Municipal nº 112, de 6 de março de 2015, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS –, com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 122, de 16 de dezembro de 2015, através da qual possibilitou a prorrogação do prazo de adesão ao REFIS conforme conveniência da Administração Fazendária;

CONSIDERANDO a crise econômica avassaladora que assola a população e os Entes Federativos;

CONSIDERANDO a preocupação da Administração em dar oportunidade, para regularização fiscal, ao maior número possível de contribuintes em situação de inadimplência;

CONSIDERANDO, também, que ainda há, segundo informações prestadas pelo Setor de Atendimento da Secretaria Municipal da Fazenda, um número bastante considerável de interessados em aderir ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS – no Município de Mossoró; [...] (MOSSORÓ, 2016b, p. 5).

Como é possível aferir do trecho supracitado, o Poder Executivo Municipal utilizou como argumento para as sucessivas prorrogações do Refis-Mossoró de 2015 a crise econômica que atingia a população e os entes federativos, bem como a preocupação da administração fazendária em dar uma nova chance para que os contribuintes inadimplentes pudessem quitar seus débitos fiscais. Tais justificativas perduraram todo o ano de 2015 e o ano 2016, mesmo havendo acentuada queda na arrecadação de tributos municipais, conforme será demonstrado nas tabelas abaixo:

Tabela 3 – Arrecadação anual do Município de Mossoró/RN
Exercício 2015

EXERCÍCIO - 2015	
Tipo de débito	Receita de dívida ativa
IPTU	R\$ 346.394,64
ISS	R\$ 767.972,41
TLF	R\$ 78.050,66
TLP/TCL	R\$ 78.938,62
MULTAS	R\$ 298.687,95
TOTAL	R\$ 1.570.044,28

Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município.

Nota: Dados trabalhadores pelos autores.

Tabela 4 – Arrecadação anual do Município de Mossoró/RN
Exercício 2016

EXERCÍCIO - 2016	
Tipo de débito	Receita de dívida ativa
IPTU	R\$ 356.036,90
ISS	R\$ 520.739,49
TLF	R\$ 71.830,60
TLP/TCL	R\$ 33.714,51
MULTAS	R\$ 168.041,96
TOTAL	R\$ 1.078.532,86

Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município.

Nota: Dados trabalhadores pelos autores.

Tabela 5 – Arrecadação anual do Município de Mossoró/RN
Exercício 2017

EXERCÍCIO - 2017	
Tipo de débito	Receita de dívida ativa
IPTU	R\$ 855.182,73
ISS	R\$ 615.068,06
TLF	R\$ 186.034,99
TLP/TCL	R\$ 188.290,79
MULTAS	R\$ 209.687,25
TOTAL	R\$ 2.054.263,82

Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município.

Nota: Dados trabalhadores pelos autores.

Desse modo, a concessão de significativos descontos por meio de programas de recuperação fiscal, a exemplo do Refis-Mossoró de 2015, previsto na LC n° 112/2015 do Município de Mossoró, *a priori*, não

proporcionou superávit de receitas da dívida ativa, mas sim sua redução, tendo em vista que o Município abriu mão de valores que lhe eram devidos.

4.2 EFEITOS DO REFIS-MOSSORÓ NA ARRECADAÇÃO E NO COMPORTAMENTO DOS CONTRIBUINTE: **análise crítica**

As discussões em torno dos efeitos das normas tributárias sobre o comportamento dos contribuintes e sobre a arrecadação de receita pública tem permeado os estudos do direito tributário contemporâneo (cf. CARVALHO, 2010; SEIXAS, 2016). Isso porque os contribuintes, como qualquer outro agente econômico, reagem a incentivos. E a norma jurídica é um incentivo por excelência (SEIXAS, 2016, p. 86-87). Sob tal perspectiva, o parcelamento especial, como norma jurídica em matéria tributária, representa potencial incentivo voltado, sobretudo, para estimular a adimplência dos tributos e aumento da arrecadação. A questão passa a ser se ele é, de fato, um incentivo eficiente, isto é, se atende aos objetivos pretendidos.

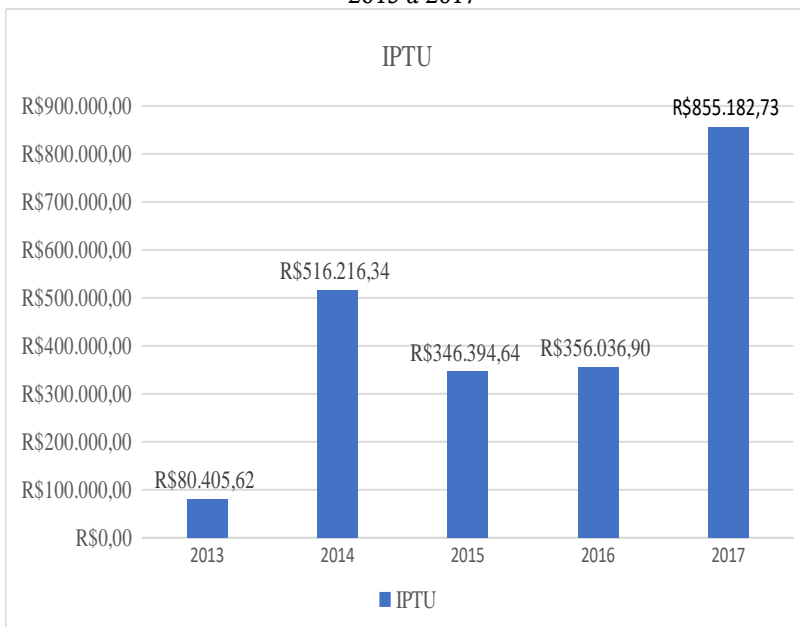
A discussão ganha importância diante da constatação de que, em diferentes casos, os parcelamentos tributários especiais, não obstante possuírem nítidos propósitos arrecadatórios e de redução da inadimplência fiscal, tem sua eficácia superestimada, não atingido suas finalidades⁵.

No âmbito do Município de Mossoró/RN, tal afirmação pode ser comprovada ao compararmos as arrecadações dos seguintes anos: a) 2013, época em que estavam em vigor diversas leis municipais que concediam significativo descontos para pagamento de débitos tributários em atraso; b) 2014, período no qual tais leis foram revogadas; c) 2015-2016, quando vigorava o Refis-Mossoró de 2015; d) 2017, ano no qual não houve concessão de parcelamentos especiais.

Para melhor demonstrar o comparativo, apresentam-se abaixo gráficos e tabela contendo o desempenho anual da arrecadação dos principais tributos municipais de Mossoró/RN entre os anos de 2013 a 2017.

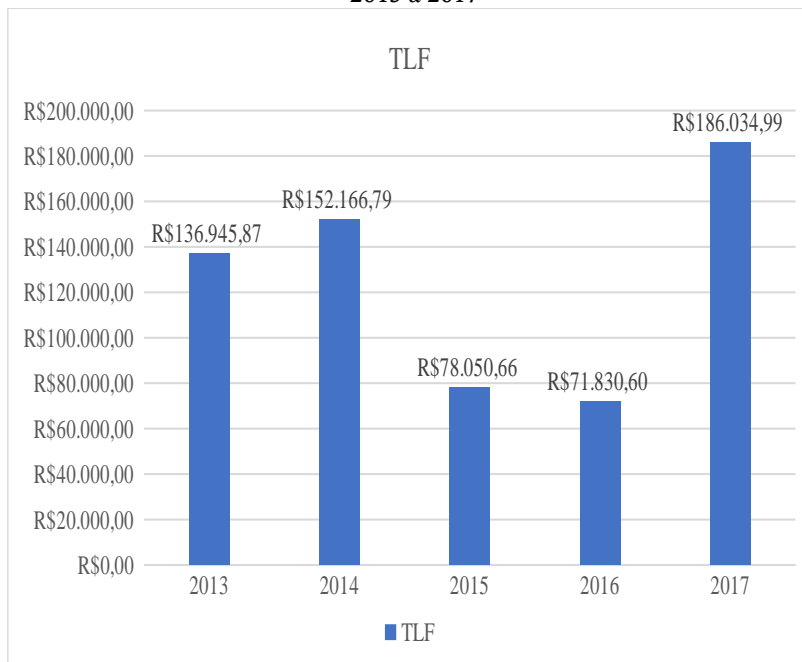
⁵ Segundo Nelson Leitão Paes (2012, p. 347): “De forma recorrente, logo após a criação do parcelamento, a adesão dos contribuintes é muito grande, o que permite um relativo aumento na arrecadação. Entretanto, tal aumento não se sustenta, e de maneira geral, após pouco tempo, o número de inscritos e a arrecadação cai substancialmente”.

Gráfico 1 – Arrecadação anual de IPTU no Município de Mossoró/RN 2013 a 2017



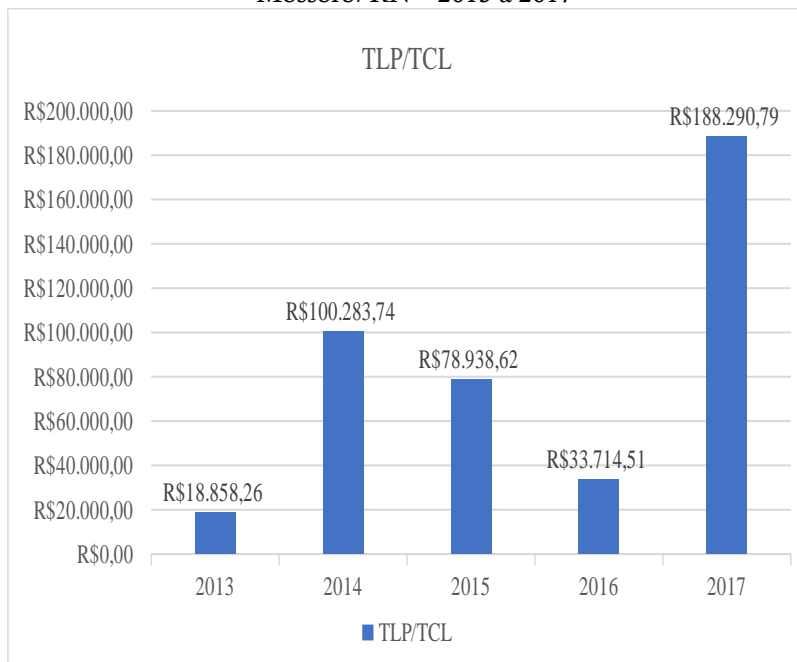
Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município em 2017.

Gráfico 2 – Arrecadação anual de TLF no Município de Mossoró/RN 2013 a 2017



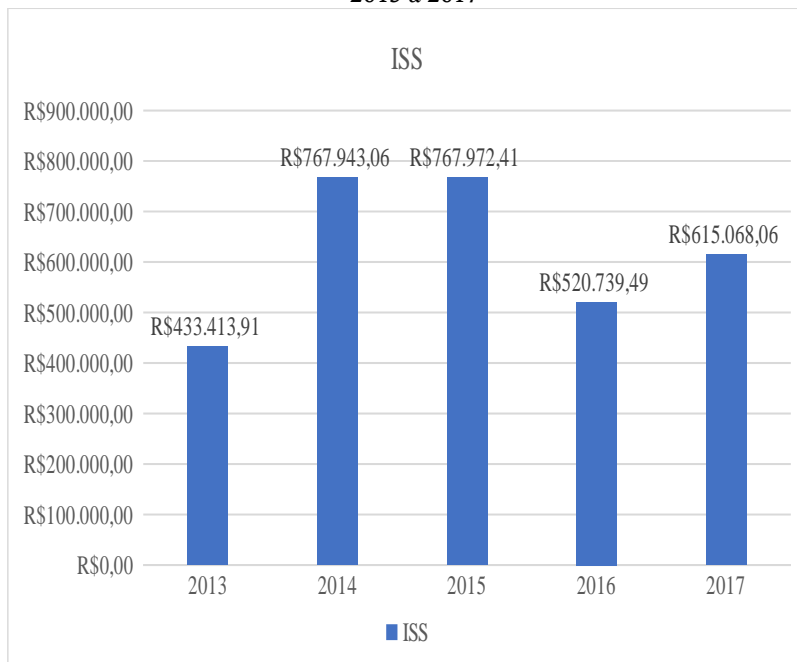
Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município em 2017.

Gráfico 3 – Arrecadação anual de TLP/TCL no Município de Mossoró/RN – 2013 a 2017



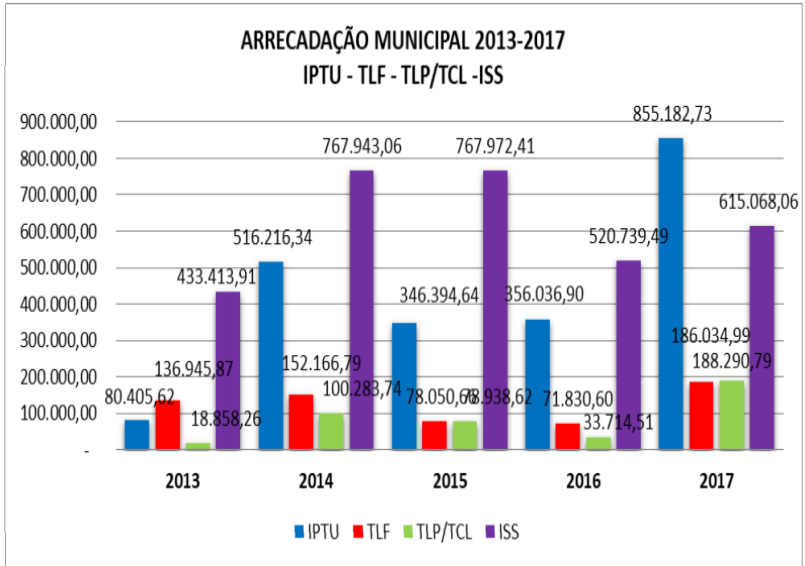
Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município em 2017.

Gráfico 4 – Arrecadação anual de ISS no Município de Mossoró/RN 2013 a 2017



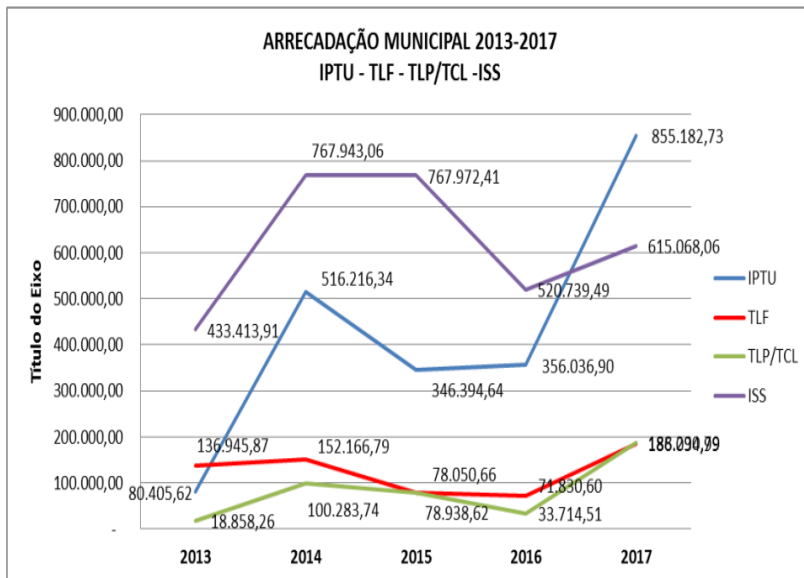
Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município em 2017.

**Gráfico 5 – Arrecadação municipal do Município de Mossoró/RN
2013 a 2017**



Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município em 2017.

Gráfico 6 – Arrecadação municipal do Município de Mossoró/RN 2013 a 2017



Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município em 2017.

Da análise dos dados apresentados e da arrecadação dos diferentes tributos mencionados (IPTU, TLF, TLP/TCL e ISS), é possível inferir que os menores índices de arrecadação do Município ocorreram: no ano de 2013, quando estavam em vigor leis municipais que concediam elevados descontos aos contribuintes devedores; no ano de 2015, época na qual foi instituído o Refis-Mossoró; e no ano de 2016, período das sucessivas prorrogações do Refis-Mossoró de 2015.

Chama-se a atenção para os exercícios de 2014 e 2017, nos quais não vigoraram leis municipais concessivas de descontos e abatimentos para pagamento de débitos tributários em atraso. Cabe nota que, em tais anos, o Município de Mossoró/RN obteve aumento nos índices de arrecadação.

Em períodos de crise econômica, é comum os entes públicos implementarem políticas que tendem a aumentar a arrecadação de tributos. No entanto, a conduta do Poder Executivo Municipal, no ano de 2016, resultou em queda drástica das receitas, prejudicando os serviços prestados à população, mesmo após ter sido constatado, no ano de 2015, que os parcelamentos especiais não surtiram os efeitos desejados, quais sejam,

incrementar a arrecadação e promover a regularidade fiscal dos devedores.

Conforme dados da Secretaria da Receita Federal, além da queda na arrecadação, em determinados casos os parcelamentos especiais estimulam a cultura da inadimplência nos contribuintes que, por vezes, aguardam a abertura de prazo para um novo parcelamento especial⁶. Em nossa interpretação, tal cenário decorre exatamente do estímulo que a norma jurídica concessiva do parcelamento tributário causa no contribuinte: o que deveria ser exceção (condições especiais para o pagamento de débitos tributários em atraso) torna-se regra, fazendo com que o devedor tenha à sua disposição um contínuo ambiente facilitado de pagamento de tributos. Por outro lado, do ponto de vista arrecadatório, esse mesmo ambiente implica exatamente resultado oposto ao esperado pelo fisco, isto é, a arrecadação ao invés de aumentar, diminui, já que não há incentivos para que os contribuintes que aderiram ao parcelamento permaneçam adimplentes⁷.

Ademais, os dados coletados apontam que as razões para as sucessivas prorrogações do Refis-Mossoró, no ano de 2016, não coadunam com a situação de crise financeira vivida pelo município, agravando o déficit de arrecadação de tributos e, conseqüentemente, o caos nas contas públicas.

O fato é que, além de provocar queda na arrecadação municipal, os parcelamentos tributários especiais, da forma como foram implantados, desvalorizam a expectativa de pagamento dos tributos de forma espontânea dentro do prazo fixado, e estimulam a cultura da inadimplência, fazendo com que o contribuinte protele o recolhimento dos tributos na expectativa da concessão de um novo parcelamento.

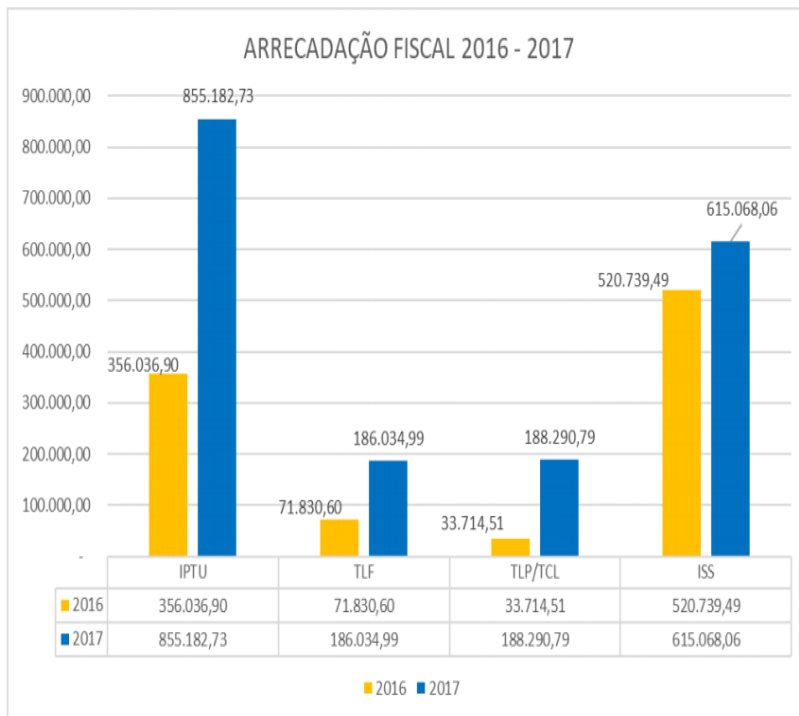
A conduta do ente municipal de prorrogar sucessivamente o Refis-Mossoró de 2015 para 2016 chega a ser um tanto quanto contraditória e prejudicial aos cofres públicos, pois resultou em drástica queda na arrecadação de tributos e acentuou a suposta razão para prorrogações, a crise

⁶ De acordo com estudo desenvolvido pela Secretária da Receita Federal do Brasil sobre os impactos dos parcelamentos especiais: “[...] 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” (BRASIL, 2017, p. 9).

⁷ Essa mesma conclusão também é apresentada pela procuradora Fiscal do Município de Mossoró/RN: “Noutro quadrante, segundo a ótica desta Procuradoria, já devidamente registrada no relatório de 2015, os números ora apresentados também revelam um forte indicativo de que, no âmbito do Município de Mossoró, a política de conceder altos descontos nos acréscimos devidos por contribuintes inadimplentes não tem servido para alcançar resultados satisfatórios do ponto de vista da arrecadação. A medida pode até causar a impressão, nos primeiros meses, de que o aumento arrecadatório será uma constante por atrair devedores antigos e contumazes em dívida com a Fazenda Pública Municipal, contudo, uma análise fria e objetiva dos dados demonstra que o resultado é inverso, que se trata de providência de juridicidade duvidosa e que privilegia somente os devedores, incentivando a inadimplência” (MOSSORÓ, 2017, p. 2).

econômica municipal. Observando o gráfico abaixo, é possível constatar a variação na arrecadação entre o ano de 2016 (quando vigorava a prorrogação do Refis-Mossoró de 2015) e de 2017 (quando não havia parcelamento especial algum em vigor), resultando em um aumento de quase 100% na arrecadação entre um ano e outro:

Gráfico 7 – Arrecadação municipal do Município de Mossoró/RN 2016 a 2017



Fonte: Relatório anual elaborado pela procuradora Fiscal do Município em 2017.

Esse superávit decorre das medidas adotadas pela Secretaria Municipal da Fazenda no exercício de 2017, a exemplo da atualização da base de dados cadastrais dos imóveis, que foram bem mais eficientes do que as adotadas nos exercícios de 2015 e 2016, anos nos quais vigorou a política de descontos decorrentes dos parcelamentos tributários especiais.

Diversas alternativas podem contribuir para o crescimento da arrecadação, tais como: o aumento no número de auditores fiscais; a implantação de tecnologias que permitam maior eficiência na fiscalização de

fatos geradores e a atualização da base de dados de contribuintes; a busca de mecanismos de cobrança amigável de tributos em atraso, posto que muitos contribuintes tem ciência dos débitos tributários após a citação no processo de execução fiscal; e por último, investimento nos recursos de cobrança judicial e extrajudicial do crédito tributário, com destaque para a atuação das procuradorias fiscais e para o protesto extrajudicial dívida ativa tributária⁸.

5 CONCLUSÃO

O Programa de Recuperação Fiscal previsto na LC nº 112/2015 não produziu os efeitos esperados pelo fisco e resultou, como demonstrado, em queda na arrecadação, desprestigiou a conduta de pagamento regular e espontâneo de tributos dentro do prazo fixado, e estimulou a cultura do inadimplemento, fazendo com que o contribuinte protelasse o recolhimento dos tributos na expectativa da concessão de um novo parcelamento. Trata-se, portanto, de uma medida fiscal de natureza duvidosa e que privilegia apenas devedores contumazes e com débitos antigos perante o fisco municipal, ao mesmo tempo em que macula o interesse público.

Diante da análise dos dados fornecidos pela Secretaria da Fazenda Municipal, foi possível observar que as inúmeras prorrogações do Refis-Mossoró de 2015 prejudicaram de forma significativa a receita pública municipal, uma vez que descontos vultuosos em multas e juros moratórios foram concedidos por dois anos ininterruptamente (2015 e 2016), mesmo após ter sido constatada queda na arrecadação no ano de 2015.

Em um primeiro momento, o parcelamento tributário especial pode até incrementar pontualmente a arrecadação municipal. No entanto, com o passar dos meses, a tendência é que boa parte dos contribuintes que solicitaram o parcelamento voltem a ser inadimplentes perante a fazenda pública municipal.

Para estimular o adimplemento dos tributos e, conseqüentemente, incrementar a arrecadação, devem ser adotadas medidas, mais eficientes e menos custosas ao município, a exemplo do investimento em recursos humanos e em tecnologia da informação; na criação de instrumentos voltados para a cobrança amigável de débitos tributários; no aperfeiçoamento dos mecanismos de cobrança judicial e extrajudicial de dívidas fiscais, dentre outros.

⁸ Conforme Nelson Leitão Paes (2014, p. 349-350): “[...] o mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar as receitas e prover os incentivos corretos aos contribuintes. Muito mais desejável é que a Administração Tributária brasileira concentre seus esforços na modernização e melhoria dos seus sistemas de cobrança administrativos e judiciais. Este parece ser o caminho para oferecer aos contribuintes os incentivos adequados, de forma que aqueles que não cumprem espontaneamente com suas obrigações sejam estimulados a passar a cumprir, e não o contrário, que infelizmente tem sido a regra dos últimos parcelamentos”.

Assim, cabe ao ente municipal rever suas políticas de regularização fiscal, de forma a possibilitar que os contribuintes inadimplentes regularizem e paguem seus débitos, ao mesmo tempo em que se otimizam os instrumentos de arrecadação e se desenvolva uma cultura de pagamentos dos tributos.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 09 de fevereiro de 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 8 ago. 2019.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 8 ago. 2019.
- BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 10 de abril de 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm. Acesso em: 8 ago. 2019.
- BRASIL. Secretária da Receita Federal. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. 29 dez. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2019.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Orientações gerais - REFIS**. 27 out. 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais/parcelamento-refis-2013-programa-de-recuperacao-fiscal-paginas-e-links/orientacoes-gerais-refis>. Acesso em: 8 ago. 2019.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Parcelamentos especiais**. 10 out. 2019. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais>. Acesso em: 8 ago. 2019.
- CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. 2010. Tese

(Livre-docência em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

CASTELO, André da Mota. **O impacto do programa de recuperação fiscal na inadimplência tributária do Estado do Ceará** - uma análise do antes e depois do REFIS estadual de 2009. Dissertação (Mestrado Profissional) - Universidade Federal do Ceará, Programa de Pós-Graduação em Economia, CAEN, Fortaleza, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. [e-book].

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 112, de 06 de março de 2015. **Diário Oficial do Município de Mossoró**. Poder Legislativo, Mossoró, RN, 06 de março de 2015b, p. 9-10. Disponível em: <http://www.prefeiturademossoro.com.br/jom/jom294.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2019.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 116, de 12 de agosto de 2015. **Diário Oficial do Município de Mossoró**. Poder Legislativo, Mossoró, RN, 12 de agosto de 2015c, p. 4. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/wp-content/uploads/2019/09/jom316a.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2019.

MOSSORÓ. Lei Complementar nº 122, de 16 de dezembro de 2015d. **Diário Oficial do Município de Mossoró**. Poder Legislativo, Mossoró, RN, 16 de dezembro de 2015, p. 1. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/wp-content/uploads/2019/09/jom334b.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2019.

MOSSORÓ. Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró. **Relatório de atividades**. Mossoró, RN, 2014.

MOSSORÓ. Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró. **Relatório de atividades**. Mossoró, RN, 2015a.

MOSSORÓ. Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró. **Relatório de atividades**. Mossoró, RN, 2016a.

MOSSORÓ. Procuradoria Fiscal do Município de Mossoró. **Relatório de atividades**. Mossoró, RN, 2017.

MOSSORÓ. Secretaria da Fazenda Municipal. Portaria nº 018 de 09 de setembro de 2016b. **Diário Oficial do Município de Mossoró**. Poder Executivo, Mossoró, RN, 09 de setembro de 2016, p. 5. Disponível em: <http://jom.prefeiturademossoro.com.br/wp-content/uploads/2019/10/jom373.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2019.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Parcelamento do crédito tributário no Brasil. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 130, p. 275-302, set./out. 2016.

PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. In: **Revista Economia**, v. 13, n. 2, p. 345-363, maio/ago., 2012. Disponível em: http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n2p345_363.pdf. Acesso em: 8 ago. 2019.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos do parcelamento sobre a arrecadação tributária. In: **Estudos Econômicos**, v. 44, n. 2, p. 323-350, abr./jun., 2014. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/ee/v44n2/04.pdf>. Acesso em: 8 ago. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. [e-book].

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal: uma análise sob a óptica do direito e economia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

Recebido: 3/12/2019.

Aprovado: 14/7/2020.

Luiz Felipe Monteiro Seixas

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

Professor Adjunto da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA).

Líder do Grupo de Pesquisa "Direito, Economia e Mercados" (DIREM).

Consultor jurídico.

E-mail: luiz.seixas@ufersa.edu.br

Vitória Alves Martins de Lima Rebouças

Bacharel em Direito pela Universidade Federal Rural do Semi-Árido (UFERSA).

Pós-graduanda em Direito Constitucional e Tributário pela Faculdade Católica do Rio Grande do Norte.

Membro do Grupo de Pesquisa em "Direito, Economia e Mercados" (DIREM).

Advogada.

E-mail: vitoriaalvesadv@gmail.com