



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

**PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL E DESEQUILÍBRIO NO
AMBIENTE CONCORRENCIAL BRASILEIRO: UMA ANÁLISE À LUZ
DO SISTEMA CONSTITUCIONAL**

Eduardo Teixeira Cavalcanti

Recife, 28 de outubro de 2019



**PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL E
DESEQUILÍBRIO NO AMBIENTE CONCORRENCIAL
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE À LUZ DO SISTEMA
CONSTITUCIONAL**

**Monografia apresentada como requisito para
obtenção do título de Bacharel em Direito,
promovido pela Universidade Federal de
Pernambuco – UFPE**

Eduardo Teixeira Cavalcanti

Recife, 28 de outubro de 2019

O Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco não emite juízo de valor acerca das opiniões emitidas neste trabalho, que são de responsabilidade exclusiva do autor desta monografia jurídica.

Autor: Eduardo Teixeira Cavalcanti

Título: Programas de Recuperação Fiscal e Desequilíbrio no Ambiente
Concorrencial Brasileiro: uma análise à luz do sistema constitucional
Trabalho Acadêmico: Monografia Final de Curso
Objetivo: Obtenção do Título de Bacharel em Direito
UFPE - Universidade Federal de Pernambuco
Área de Concentração: Direito Tributário
Data de Aprovação:

BANCA EXAMINADORA

Prof.

Prof.

Prof.

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo defender a inconstitucionalidade dos sucessivos Programas de Recuperação Fiscal (REFIS) implementados pelo Governo Federal brasileiro nos últimos 20 anos, sobretudo por constituírem afrontas ao Princípio da Livre Concorrência, bem como aos da Capacidade Contributiva e da Neutralidade Tributária. Por fim, buscar-se-á evidenciar a importância do planejamento legislativo no controle e repressão de políticas tributárias que, assim como os REFIS', afastam-se do ideal de justiça fiscal (e, portanto, de justiça social). Neste trabalho, recorre-se sobretudo à Constituição Federal de 1988, à doutrina nacional e estrangeira, e a dados empíricos coletados por órgãos governamentais e não-governamentais.

Palavras-chave: REFIS; inconstitucionalidade; Livre Concorrência; Capacidade Contributiva; Avaliação de Impacto Legislativo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	10
1.1 Delimitação teórica do Princípio da Livre Concorrência.....	10
1.2. Isonomia x Capacidade Contributiva.....	12
1.3 O art. 146-A da CF e a obrigatória observância ao equilíbrio concorrencial.....	17
2. A RECUPERAÇÃO FISCAL NO BRASIL: UM HISTÓRICO DE INCONSTITUCIONALIDADES.....	22
2.1 Histórico dos programas pátrios de recuperação fiscal.....	22
2.2.1 <i>Fundamentos da Inconstitucionalidade do PERT 2017</i>	26
2.2 O PERT 2017 e a ADI n. 6.027.....	28
3. A AVALIAÇÃO DE IMPACTO LEGISLATIVO E A RACIONALIZAÇÃO DOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL.....	34
3.1 A <i>Public Choice Theory</i> e os favorecimentos aos “contribuintes diferenciados” no PERT 2017.....	34
3.2 Noções gerais sobre a Avaliação de Impacto Legislativo (AIL).....	37

3.3 A Avaliação de Impacto Legislativo à luz do art. 146-A da CF e do art. 133 do ADCT.....	38
--	----

CONCLUSÃO.....	43
-----------------------	-----------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45
--	-----------

INTRODUÇÃO

Nos últimos 20 anos, os REFIS' — como são conhecidos os programas especiais de parcelamento das dívidas tributárias — têm sido instituídos de maneira reiterada pelo governo federal brasileiro: fala-se em uma verdadeira “cultura dos REFIS”.

Os programas surgem sob a justificativa de que, por meio da concessão de condições de pagamento flexíveis e da amortização de valores, viabilizam a regularização tributária de empresas insolventes e com inscrições estratosféricas na Dívida Ativa da União. Conseqüentemente, os REFIS' provocariam um aumento das receitas do Estado e, além disso, possibilitariam a continuidade das atividades das empresas beneficiadas — o que, em última análise, significaria a manutenção/surgimento de novos postos de trabalho para a população em geral.

Acontece que, na prática, os resultados alcançados com os REFIS' têm destoado bastante dos objetivos a que os programas se propõem.

Isto porque a brandura dos critérios de adesão, associada à alta frequência com que os REFIS' são concedidos pelo Governo Federal, permite que corporações superavitárias — e com caixa suficiente para arcar com as suas dívidas tributárias — se utilizem das condições especiais de parcelamentos para burlar a carga tributária e, então, obter vantagens concorrenciais. Conseqüentemente, os demais agentes do mercado são impelidos, de forma paulatina, à adoção desse mesmo *modus operandi* — sob pena de que sucumbam face as vantagens mercadológicas daqueles concorrentes que monetizam os REFIS'.

Portanto, face o encadeamento de efeitos acima preconizado, tem-se que os programas de parcelamentos especiais, nos moldes e frequências com que são implementados no cenário brasileiro, representam verdadeiros instrumentos promotores de desequilíbrios concorrenciais e induzem a uma diminuição da arrecadação tributária espontânea. Os REFIS' têm caracterizado uma verdadeira afronta aos princípios da Neutralidade Tributária, da Capacidade Contributiva e, conseqüentemente, ao da Livre Concorrência.

Assim, face a esta conjuntura e à pertinência do tema — sobretudo no atual cenário brasileiro de crise político-econômica —, o presente estudo propõe-se a

evidenciar a inconstitucionalidade dos Programas de Recuperação Fiscal instituídos pelo Governo Federal nos últimos 20 anos. Advoga-se a favor de uma ruptura com o já anunciado ciclo de sucessivas implementações de REFIS’.

Para tanto, serão feitas, em um primeiro momento, considerações teóricas a respeito do princípio constitucional da Livre Concorrência, preconizado pelo art. 170 da Carta Magna como um dos fundamentos da ordem econômica brasileira. Em seguida, buscar-se-á correlacionar o seu conteúdo com os dos princípios da Capacidade Contributiva (corolário do princípio da Isonomia) e da Neutralidade Tributária — estes, princípios tributários constitucionalizados pelos arts. 145, § 1º; e 146-A.

Estas considerações serão essenciais para que, na segunda etapa do trabalho, restem evidenciadas as incompatibilidades dos REFIS’ com a ordem constitucional vigente. O pano-de-fundo para a demonstração da inconstitucionalidade serão os fundamentos invocados pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO) quando da recente instauração da ADI 6.027 de 2018 (ainda pendente de julgamento), por meio da qual se pugna pela inconstitucionalidade do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) — REFIS implementado pelo Governo Federal no ano de 2017.

Por último, pretende-se tecer considerações a respeito dos reais motivos que conduzem à reiterada concessão, por parte do Governo Federal, dos parcelamentos especiais ora tratados. Em meio às evidências da inconstitucionalidade e da ineficácia dos REFIS’, torna-se claro que o processo legislativo brasileiro é — ao menos na prática — incapaz de filtrar, de um modo minimamente satisfatório, proposições legislativas mal planejadas ou maculadas por interesses escusos dos *policy-makers*. Qual o caminho, portanto, para se prevenir os excessos do Estado no exercício da sua competência tributária?

1. O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

1.1 Delimitação teórica do Princípio da Livre Concorrência

É sabido que a Constituição Federal de 1988 institui como um dos seus princípios basilares, no âmbito econômico e social, o da Livre Concorrência. É o que se depreende do louvável artigo 170 da Carta Magna, que impõe a observância a uma mescla de valores considerados essenciais à consecução da finalidade primeira da ordem econômica: a garantia de uma existência digna a todos os jurisdicionados. Dentre estes valores encontra-se o da Livre Concorrência (inciso IV do art. 170).

Em ulterior dispositivo, o texto constitucional traz novo destaque à importância do equilíbrio concorrencial para a economia, quando, em seu artigo 174, apregoa, de forma impositiva, a repressão ao “[...] abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência [...]” e, conseqüentemente, ao desmedido aumento dos lucros.

O conteúdo deste artigo 174, observado à luz dos princípios elencados no art. 170, evidencia o sentido e a dimensão do conceito de “Livre Concorrência” no ordenamento jurídico brasileiro. Isto porque afasta, expressamente, a antiga concepção — advinda do liberalismo clássico — de que a liberdade concorrencial consiste, sumariamente, na não intervenção estatal nos domínios econômicos. Para o liberalismo clássico, os agentes econômicos devem atuar livremente, regidos tão somente pela autorregulação dos mercados — que conduziria, naturalmente, à otimização da alocação de recursos.

Acontece que, como bem delinea o jurista Luís Eduardo Schoueri, o sentido atribuído pela Constituição pátria é outro, posto que, na atual sistemática

“[...] a Livre Concorrência dá-se dentro de ambiente monitorado, onde há espaço para a atuação do próprio Estado (intervenção direta), bem como para a intervenção indireta, de enquadramento e de orientação, com a fixação de regras de comportamento dos agentes (intervenção por direção) ou por estímulos e desestímulos (intervenção por indução).¹

¹SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 380.

Por sua vez, o Direito Tributário, no âmbito da “intervenção estatal por indução”, se apresenta como um dos mais efetivos instrumentos de controle de padrões concorrenciais.

Isto porque o pagamento de tributos — que se impõe pela ocorrência de certos fatos legalmente elegidos e inseridos na dinâmica econômica — incorre em custos para os agentes de mercado, pelo que se torna um elemento determinante para a análise da viabilidade de qualquer empreendimento, tanto no que tange o ingresso em determinado ramo de mercado, quanto a continuidade no exercício de determinada atividade econômica. Inclusive, por este motivo mesmo, a indução que se provoca por meio da tributação, a fim de que preserve o valor de liberdade concorrencial acima preconizado, há de compreender um sentido de neutralidade, em dupla dimensão.

Face à óbvia sensibilidade da atividade empresarial às normas que advém do Direito Tributário, as decisões tributárias legislativas ou administrativas que não se pautem em critérios de neutralidade e de equilíbrio concorrencial terminam por incorrer em distorções mercadológicas e, conseqüentemente, em uma ruptura com os valores e finalidade do Estado Democrático de Direito.

Por exemplo: benefícios tributários, a exemplo da concessão governamental de parcelamentos especiais (objetos centrais da presente pesquisa), podem, sem razoável justificativa, desonerar agentes econômicos em detrimento de outros de um mesmo ramo de mercado, em violação ao Princípio da Capacidade Contributiva (corolário da Isonomia) e, conseqüentemente, ao da Livre Concorrência. Daí ser tão importante a noção de atuação responsável dos Entes Tributantes — norteada pelo ideal de neutralidade.²

Como bem leciona André Elali³, os tributos devem ser neutros em relação a produtos, processos de produção e formas de empresa similares, evitando influenciar negativamente a concorrência por meio de prejuízos ou favorecimentos a contribuintes pertencentes a uma mesma classe — é o que se denomina de “neutralidade passiva da tributação”. Ao mesmo tempo, a concretização da Livre

²PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed.. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 31.

³ELALI, André. **Neutralidade da Tributação???** Thomson Reuters Global Resources, 22 de agosto de 2006. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/33ce/neutralidade-da-tributacao-andre-elali>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

Concorrência pressupõe também uma dimensão “ativa” de neutralidade, visto que o Estado Regulador há de lançar mão da tributação como um mecanismo de supressão/atenuação de imperfeições concorrenciais provocadas, mediante abuso do poder econômico, por certos atores do mercado.

Neste mesmo sentido, Tiago Coster⁴, em comentário à obra de Eduardo Schoueri, afirma:

“[...] ao considerar um mercado ideal (sem falhas) e que tenha encontrado o respectivo equilíbrio (equilíbrio entre oferta e demanda), {Schoueri} afirma que a tributação implicará na modificação das condutas dos agentes econômicos na medida em que deslocará o **ponto de equilíbrio** inicialmente verificado. Entretanto, o próprio autor vai além e, desta vez considerando um ambiente de mercado típico e que naturalmente apresenta diversas falhas, concebe a própria tributação como mecanismo de correção dessas falhas mediante a influência da conduta dos agentes.”

(Grifos acrescentados).

Desta forma, face à sensibilidade do equilíbrio dos mercados ao exercício da competência tributária, e tendo em vista a função econômico-regulatória do Estado — da qual a tributação é um substancial mecanismo de execução —, o constituinte prevê o estabelecimento de critérios especiais para prevenir distorções concorrenciais advindas da cobrança de tributos. É o que se depreende do art. 146-A da Carta Magna, a seguir transcrito:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Feitas as considerações acima, convém prosseguir, agora, com apontamentos a respeito dos Princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva, com ênfase nas interseções entre ambos e entre estes e o da Livre Concorrência.

1.2. Isonomia x Capacidade Contributiva

⁴SCHOUERI, Luís Eduardo *apud*. COSTER, Tiago. **Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência**: Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. Revista Lex Magister, Porto Alegre. Disponível em: http://www.lex.com.br/doutrina_27004422_CRITERIOS_ESPECIAIS_DE_TRIBUTACAO_PARA_PREVENIR_DESEQUILIBRIOS_DA_CONCORRENCIA_ANALISE_DO_ART_146_A_DA_CONSTITUICAO_FEDERAL.aspx. Acesso em 24 de outubro de 2019.

É correto afirmar que o Princípio da Igualdade integra o cerne do ordenamento jurídico brasileiro. Não é à toa que o seu sentido se faz presente em inúmeras normas que compõem o Texto Constitucional. Outrossim, logo no *caput* do artigo 5º da Carta Magna — responsável, este, por elencar os direitos fundamentais de primeira geração que fundamentam o Estado brasileiro — verifica-se expressa menção à Igualdade:

Art. 5º **Todos são iguais perante a lei**, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à **igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...].

(Grifos acrescentados).

É importante salientar que esta igualdade, a despeito do significado que, por vezes, lhe atribui o senso comum, não mais está vinculada apenas àquela concepção estritamente formal que adveio do Estado Liberal Clássico do século XVIII. O Estado Social de Direito, consagrado pela Constituição de 1988, impôs a ressignificação deste princípio, hoje com acepção material, vinculado à noção de isonomia — tanto é que, para a parcela majoritária da doutrina contemporânea, o Princípio da Igualdade é melhor denominado de Princípio da Isonomia. Neste sentido, o tratamento igualitário (ou isonômico) passa a ser traduzido pela ideia de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades”.

Esta definição, no entanto, faz surgir o seguinte questionamento: como encontrar a “medida” das desigualdades (leia-se: a dimensão das diferenças entre os indivíduos), capaz de justificar e de calibrar o tratamento “desigual”, porém isonômico? Klaus Tipke, valendo-se de uma distinção entre as ideias de igualdade e de identidade, contribui com o debate, ao afirmar que:

“A igualdade, que se distingue da Identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: **igual em relação a quê (em que relação)?** [...] **Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação.**”⁵

(Grifos acrescidos).

Especificamente no ramo do Direito Tributário, pode-se afirmar que este “critério de comparação” apontado por Tipke tem nome e conceito bem desenvolvidos. Trata-se de elemento principiológico também consagrado pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, parágrafo primeiro: é o Princípio da Capacidade Contributiva. Segue, abaixo, o teor do dispositivo constitucional:

Art. 145. § 1º Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

(Grifos acrescidos).

Depreende-se da redação acima esposada que a capacidade contributiva, em linhas gerais, representa a preocupação do ordenamento jurídico em garantir que o necessário financiamento da atividade estatal, por parte dos cidadãos, não comprometa a dignidade destes. Esta dignidade — vale salientar — está intimamente vinculada à preservação de um “piso patrimonial” que lhes garanta uma esfera de discricionariedade, de auto-gestão, e que viabilize uma atuação complementar à do Estado no sentido de garantir aquilo que, nas palavras do mestre Maurício Godinho Delgado⁶, se denomina de “patamar mínimo civilizatório”.

A incidência da norma tributária, sob o critério da Capacidade Contributiva, há de observar, necessariamente, as duas dimensões da igualdade: a dimensão

⁵TIPKE, Klaus *apud*. MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. P. 520.

⁶DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 7a ed. S.P.: LTr, 2008. P. 1402.

horizontal e a dimensão vertical. Isto porque a edição e a aplicação da lei fiscal deve proporcionar tratamento paritário aos contribuintes com igual força para suportar o encargo tributário (horizontalidade); bem como promover tratamento fiscal diferente para contribuintes distintamente capazes (verticalidade).⁷

Assim, ao praticar políticas tributárias que não põem como objetivo extrafiscal a promoção da igualdade — ou, ao menos, que se preocupam com a não interferência no equilíbrio econômico do meio social —, o Estado termina por incorrer na concessão de infundados privilégios a grupos de contribuintes que pertencem a um todo com mesma capacidade contributiva. Especificamente no meio empresarial, isto significa a redução relativa da receita líquida de empresas e a fragilização destas perante as suas concorrentes. Em tais conjunturas, é cristalina a afronta ao Princípio da Capacidade Contributiva e, conseqüentemente, ao da Livre Concorrência.

São amostras destes tipos de afronta os programas de parcelamentos especiais (REFIS') sucessivamente instituídos pelo Governo Federal ao longo dos últimos 20 anos.

A despeito de surgirem sob a rubrica de políticas fiscais de forte efeito indutor positivo — aptas a reduzir o passivo fiscal de um empresariado endividado e, ainda, a promover estabilidade econômica —, as reiteradas implementações de programas de parcelamentos terminam por premiar, em parte, empresas que optam pela inadimplência tributária como uma estratégia de mercado. Não raro, o acúmulo de passivos inscritos na Dívida Ativa da União e a conseqüente adesão aos REFIS' têm sido, mais do que o resultado de conjunturas econômicas recessivas e da insuficiência de fundos, um premeditado estado das empresas — com vistas a uma redução de custos operacionais.

Toma-se os números apontados pela Receita Federal do Brasil⁸ — em seu “Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais”, realizado em dezembro de

⁷CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária:** Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. P. 153.

⁸SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo Sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais.** P. 10. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 16 de outubro de 2019.

2017 — para demonstrar o que se afirma no parágrafo acima. Isto porque, de acordo com o órgão fazendário, das 9.427 empresas com faturamentos líquidos anuais acima dos R\$ 150 milhões de reais no ano de 2016 (os chamados “contribuintes diferenciados”), 2.023 aderiram a, no mínimo, três programas de parcelamentos especiais. E, por sua vez, o montante de débitos tributários destas 2.023 corporações representa cerca de 70% do débito conjunto de todas as empresas que aderiram a três ou mais REFIS’ até o ano de 2017. Segue, abaixo, tabela elaborada pela própria Receita Federal, que se presta a sistematizar os dados ora apresentados:

Pedidos de Parcelamentos e Dívidas de Contribuintes Contumazes

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

Fonte: Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais – Receita Federal

A elevada quantidade de adesões reincidentes evidencia, antes de mais nada, a ineficácia dos programas de parcelamentos especiais implementados pelo Governo Federal nos últimos anos. Além do mais, consiste em forte indício da utilização dos REFIS’ enquanto mecanismos para burlar a carga tributária federal, sobretudo no universo dos “contribuintes diferenciados” — os quais possuem, na teoria, as maiores capacidades contributivas do mercado e, não raro, saúde financeira para arcar regularmente com as suas obrigações tributárias.⁹

Em meio a este cenário, portanto, evidencia-se que os REFIS’ não estão suficientemente atrelados a critérios isonômicos de tributação. Isto porque:

“não há qualquer interesse público ou qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional em benefícios fiscais como o PERT e o PRR para contribuintes com elevada capacidade contributiva e com boa saúde

⁹SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Op. cit.*. P. 10. Acesso em: 16 de outubro de 2019.

financeira para o cumprimento de seu dever fundamental de pagar tributos, dever este decorrente do Estado Democrático de Direito.”¹⁰

Assim, face às considerações acima feitas, é oportuna a análise do conteúdo do artigo 146-A da Constituição Federal, visto que o seu objeto é justamente a promoção da responsabilidade econômica e do equilíbrio concorrencial por meio da implementação de políticas tributárias.

Prossegue-se.

1.3 O art. 146-A da CF e a obrigatória observância ao equilíbrio concorrencial

É inerente a todo e qualquer tributo o componente da extrafiscalidade, em maior ou menor medida.

Isto porque, conforme dito acima, a tributação — que se dá sobre atividades que, direta ou indiretamente, são uma manifestação da renda dos contribuintes — incorre em onerosidade, tornando mais custosa a realização dos atos dos quais decorre. Desta forma, influenciam sobremaneira as escolhas dos agentes econômicos, por vezes configurando um impedimento à realização de certas atividades mercadológicas e, em contrapartida, induzindo à prática de outras (ditas “atividades alternativas”).¹¹

Valendo-se de terminologia das ciências econômicas, é possível afirmar que a extrafiscalidade nada mais é o do que a capacidade do tributo para provocar externalidades, — seja em decorrência da sua incidência de fato, ou da mera perspectiva de incidência. Como bem leciona o professor Antônio José Maristrello Porto¹², da FGV-Rio:

“As externalidades podem ser entendidas como os custos ou benefício que não são internalizados pelo indivíduo ou pela empresa em suas ações e que impõem custos ou benefícios diretamente a terceiros. Qualquer decisão e

¹⁰ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Petição Inicial na ADI n. 6.027-DF**. 2018. P. 20-21. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748319179&prcID=5556484#>. Acesso em: 01 de setembro de 2019.

¹¹PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*. P. 26.

¹²MARISTRELLO PORTO, Antônio José. **Análise econômica do direito (AED)**. Rio de Janeiro: FGV Rio, 2013. P. 26.

consequente ação acarretam custos e benefícios. Quando os custos ou benefícios decorrentes da decisão incidem apenas sobre o agente decisor, são chamados de custos ou benefícios internos. Se incidirem também, parcial ou totalmente, sobre outras pessoas que não o agente decisor, geram as chamadas externalidades positivas ou negativas. O benefício que uma decisão trazer para outras pessoas é chamado de benefício externo ou externalidade positiva; o custo sobre outras pessoas é chamado custo externo ou externalidade negativa.”

Assim, o ente tributante — o Estado —, ao instituir uma política fiscal, pode incorrer na geração de prejuízos a determinados contribuintes, por meio do tratamento anti-isonômico que confere a agentes em condições paritárias. Efeitos reflexos negativos (ou “externalidades negativas”) podem advir, por exemplo, da instituição reiterada de programas especiais de parcelamento de débitos tributários, quando empresas de um determinado nicho de mercado, englobadas por tais programas, assimilam uma lógica de inadimplência fiscal — monetizando os seus débitos tributários — e adquirem condição vantajosa em relação às empresas concorrentes, excluídas do benefício pelo fato de não serem devedoras contumazes. É o que tem ocorrido no cenário brasileiro nos últimos anos.

Ou seja: a ação estatal, ao dirigir-se, dentro de um mesmo mercado, a um determinado subgrupo de contribuintes e marginalizar outro, provoca um aumento relativo dos custos da atividade exercida por estes. “Aumento relativo” porque advém da diminuição dos custos da atividade econômica exercida pelos entes beneficiados, seus concorrentes diretos.

Assim, diante do fato de que a atividade fiscal do Estado necessariamente incorre em externalidades para os administrados, e que estas podem representar, dentre outros efeitos, a quebra do equilíbrio concorrencial, o constituinte cuidou de instituir a regra preconizada pelo art. 146-A da Constituição Federal, já transcrita alhures.

O aspecto finalístico do dispositivo acima transcrito é bem torneado por Hamilton Dias¹³, ao afirmar que este impõe ao legislador um “[...] dever, e não a mera opção, de adotar as medidas legais necessárias a ajustar a tributação para assegurar a neutralidade da carga fiscal para fins concorrenciais”. Como bem fora tratado em subtópicos anteriores, esta “neutralidade da carga fiscal”, mencionada

¹³DE SOUZA, Hamilton Dias *apud*. PILAGALLO, Oscar (Org.). **Tributo ao mercado**: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate. São Paulo: Saraiva, 2010. P. 46.

pelo autor, tem como critério a Capacidade Contributiva do contribuinte e, conseqüentemente, o Princípio da Igualdade (ou Isonomia) tributária.

Com vistas a promover este tratamento isonômico aos contribuintes, o dispositivo constitucional elege um controle preventivo do exercício da competência tributária, ou seja, um controle *ex ante* — não é à toa que os vocábulos utilizados na redação do excerto são “prevenir desequilíbrios”. Assim, não se vislumbra no art. 146-A uma preocupação com o ressarcimento de agentes de mercado eventualmente prejudicados por interferências perniciosas do Fisco no sistema concorrencial, mas uma total preocupação em evitar estas interferências e os correlatos danos desarrazoáveis aos contribuintes.¹⁴ Afinal de contas, “é melhor prevenir do que remediar” — infirma a sabedoria popular.

O art. 146-A da CF implementa, portanto, um substrato para o que se conhece como Avaliação de Impacto Legislativo (AIL). A AIL será tratada com maior afinco em tópicos posteriores, mas, por ora, consta aclarar que se trata, genericamente, do controle preventivo (*ex ante*) da qualidade legislativa.

Assim, por meio do estabelecimento dos “critérios especiais de tributação” preconizados pelo art. 146-A, busca-se mitigar os efeitos negativos de leis e de atos normativos equiparados à lei, antes mesmo de que venham a vigor. O exercício da competência tributária, com vistas a evitar implicações danosas ao equilíbrio das relações de mercado, deve considerar tanto os desdobramentos diretos da tributação, quanto os seus efeitos indiretos (as “externalidades negativas” que advêm da reação dos administrados face aos estímulos da incidência dos tributos). É neste sentido que Hamilton Dias, em comentário sobre o teor da Lei Complementar a que faz menção o art. 146-A da CF, afirma:

“a lei complementar deve prever os desequilíbrios do mercado provocados, tais como a sonegação, a omissão reiterada no pagamento de tributos declarados, a informalidade na economia – atividade produtiva que se dá à margem da legislação –, a contravenção dos laranjas e os efeitos perniciosos da indústria de liminares e mandados de segurança deferindo o não recolhimento de impostos.”¹⁵

¹⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 391.

¹⁵NETO, Otacílio dos Santos Silveira; DANTAS, Cíntia Maria da Costa. **Reflexões sobre o Artigo 146-A da Constituição Federal de 1988**. Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos, v. 8, n. 2, p. 97 - 115, 17 ago. 2016. P. 104.

É relevante salientar, ainda, que, por se tratar de Lei Complementar, o constituinte, no art. 146-A, intenta a criação de legislação geral, apta a coordenar/balizar a produção legislativa e infralegal de todos os entes tributantes, com o estabelecimento de métodos e critérios tributário-concorrenciais aplicáveis aos mais diversos nichos de mercado. Busca-se, com isso, uniformizar minimamente o conteúdo tributário a ser editado nas distintas esferas da federação, preservando-se, no entanto, a necessária competência legislativa específica de cada ente, para que “[...] emitam leis ordinárias para prevenir desequilíbrios de concorrência para cada setor específico, conforme suas próprias particularidades.”¹⁶

É ampla, portanto, a gama de “critérios especiais” a serem eleitos pelo legislador, dadas as pretenções generalistas da Lei Complementar. Dentre as inúmeras possibilidades, são bons exemplos — em face da pertinência temática — 1) o estabelecimento de “requisitos normativos para o enquadramento em regimes especiais de tributação”; e 2) a fixação de “regras sobre a edição de parcelamentos especiais para recuperação fiscal”.¹⁷

No entanto, é de se imaginar que esta amplitude do campo de incidência da Lei termina por demandar grandes esforços interdisciplinares para a sua elaboração. São inexauríveis e, frequentemente, indecifráveis, as hipóteses fáticas a serem regulamentadas por ela — sobretudo em nichos de mercado hipercomplexos; conseqüentemente, torna-se árdua a delimitação de um conteúdo eficaz para a legislação, capaz de garantir a neutralidade da incidência tributária sobre os mais diversos ramos da atividade econômica. Daí ser correto afirmar que, embora mais eficaz, o controle *ex ante* da tributação requer maiores esforços intelectuais e políticos quando comparado a um controle *ex post*.

Este é, certamente, o maior entrave à implementação da lógica preconizada pelo excerto constitucional do art. 146-A. Isto não deve, no entanto, desencorajar a sua concretização, pois, como bem salientou Hamilton Dias de Souza:

“A elaboração de lei complementar que regule o artigo 146-A da Constituição Federal é *essencial* para a preservação da livre-iniciativa e da lealdade de concorrência. [...] as administrações tributárias terão *parâmetros uniformes* para produzir normas tendentes a neutralizar vantagens competitivas fundadas em

¹⁶*Idem. Ibidem.* P. 104.

¹⁷BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 195.

transgressões tributárias. Os contribuintes, por sua vez, estarão protegidos pelas limitações estabelecidas, evitando-se abusos.”¹⁸

No mesmo sentido, Cíntia Maria da Costa Dantas¹⁹, parafraseando Brasuna, afirma que:

“O estabelecimento anterior dos critérios especiais em lei complementar faz com que os legisladores estaduais, distrital e municipal não possam instituí-los de formas diversa, direta e ilimitada, não produzam o caótico sem-número de leis ordinárias indutoras, bem como preservaria a competência federal de defesa da concorrência [...]”

Assim, apreciada toda a preocupação do legislador originário com a justiça fiscal e com a sensibilidade dos mercados aos efeitos extrafiscais da atividade tributante, convém prosseguir com análise detalhada a respeito de uma das políticas estatais que, nos últimos anos, mais prejudicou o equilíbrio concorrencial brasileiro: os Programas de Recuperação Fiscal.

O histórico destas políticas governamentais será brevemente tratado no tópico a seguir, e, posteriormente, far-se-ão comentários mais profundos a respeito das nuances e da constitucionalidade do “Programa Especial de Regularização Tributária” de 2017 (PERT), objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade datada do ano de 2018 — ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁸DE SOUZA, Hamilton Dias. **Regular o artigo 146-A da Constituição é essencial para preservar a livre-iniciativa**. Revista Consultor Jurídico, 13 de novembro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-13/dias-souza-regular-art-146-cf-essencial-mercado#author>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.

¹⁹NETO, Otacílio dos Santos Silveira; DANTAS, Cíntia Maria da Costa. *Op. cit.*. P. 104-105.

2. A RECUPERAÇÃO FISCAL NO BRASIL: UM HISTÓRICO DE INCONSTITUCIONALIDADES

2.1 Histórico dos programas pátrios de recuperação fiscal

Diante dos estreitos vínculos existentes entre a atividade tributária do Estado e a dinâmica de mercado — preconizados acima —, o constituinte instituiu o mecanismo do art. 146-A da Constituição Federal de 1988. Este nada mais é do que instrumento preventivo no combate a políticas tributárias mal planejadas (ou mal intencionadas) e, conseqüentemente, aos desequilíbrios concorrenciais que delas podem decorrer.

A esta altura da presente pesquisa, convém analisar com maior profundidade uma das espécies destas políticas fiscais que, certamente, se afigura como uma das mais prejudiciais ao ambiente concorrencial brasileiro. Fala-se, aqui, dos programas de parcelamentos especiais do governo, também conhecidos como “REFIS” — uma abreviação para “Recuperação Fiscal”.

Os Programas de Recuperação Fiscal — como bem sugere o nome — são criados sob o argumento político de que, na perspectiva dos entes da federação, permitem uma recuperação de créditos engessados nos escaninhos dos órgãos públicos (administrativos ou judiciários). A Fazenda abre mão de receber os seus créditos em parcelas únicas, ou mesmo abdica de parte deles, para torná-los factíveis, na lógica de que a promoção de condições de pagamento mais atraentes aos contribuintes inadimplentes torna-se um incentivo ao *compliance* tributário e, conseqüentemente, incorre em um aumento concreto das receitas públicas.

Já na perspectiva dos contribuintes, a justificativa do governo para os REFIS’ cinge a regularização das empresas perante o Fisco sem que isso comprometa a subsistência destes agentes do mercado. Em última análise, portanto, tratar-se-ia de uma preservação da função social das empresas, com a manutenção da geração de riquezas para a sociedade e a garantia de postos de trabalho. Acontece que, conforme será melhor demonstrado adiante, os programas de parcelamentos

especiais, nos moldes empregados até hoje no Brasil, mostraram-se inaptos à concretização dos fins preconizados acima.²⁰

Ao longo da trajetória política republicana do Brasil, os programas de parcelamentos especiais de débitos tributários primeiro surgiram — com os moldes e denominações atuais — no ano 2000, com a instituição do REFIS 01, por meio da edição da Lei 9.964, sancionada pelo então Presidente Fernando Henrique Cardoso. Desde aquela época, foram lançados mais de 30 programas desta natureza, dentre os quais é possível listar como os de maior relevância o REFIS 01, o PAES, o PAEX, o REFIS da Crise (este, englobando quatro reaberturas de prazos para adesão) e o PERT de 2017 — ao qual será dada maior ênfase na presente pesquisa.

Estes cinco são os únicos REFIS' do Governo Federal com abrangência geral — leia-se: que não foram/são voltados para um ramo específico da economia ou para uma classe específica de pessoas jurídicas (ao menos em tese). Todos eles, sem exceções, trouxeram consigo:

“[...] 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).”²¹

O REFIS 01 incorreu na adesão de mais de 129 mil contribuintes — todos eles pessoas jurídicas, visto que este programa não abarcou contribuintes pessoas físicas. Referiu-se a créditos tributários advindos de tributos administrados pelo INSS e pela Secretaria da Receita Federal, vencidos até o dia 29 de fevereiro de 2000, e que totalizavam, à época, um montante de cerca de 150 bilhões de reais. Acontece que, de acordo com dados do início de 2016, somente irrisórios 6,81% de um total de 129.181 adesões (ou seja, 8.791 contribuintes) levaram à total liquidação das dívidas, o que evidencia a baixa efetividade deste programa de parcelamento.²²

²⁰AMARAL, Roberto Alexandre do. **Análise Histórica sobre o REFIS**: uma visão sob o aspecto do CPC 25 - IAS 37. Monografia de Especialização — Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-AA3M7X/1/monografia_analise_hist_rica_sobre_o_refis_uma_vis_o_sob_o_aspecto_do_cpc_25_ias_37.pdf. Acesso em: 18 de setembro de 2019.

²¹SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Op. cit.*. P. 1. Acesso em: 18 de setembro de 2019.

²²*Idem. Ibidem.* P. 02.

Naquela ocasião, as condições especiais ofertadas aos beneficiados incluíam 1) o pagamento do débito tributário em parcelas que variavam entre os valores correspondentes aos percentuais de 0,3% e 1,5% do valor total da dívida, sem limitações quanto à quantidade de prestações; e 2) a possibilidade de amortização das multas e dos juros de mora com créditos de prejuízos fiscais.²³

Por sua vez, o Parcelamento Especial de maio de 2003 (também conhecido como PAES ou REFIS 02), instituído pela Lei 10.684, englobando todos os débitos perante a Fazenda Nacional vencidos até 28 de fevereiro de 2003, proporcionou a seguinte benesse: prazo de 180 meses para a quitação, com redução da multa em 50%. O programa foi aderido por 92 mil pessoas físicas e 282 mil pessoas jurídicas, de cujo total somente 32% alcançaram a liquidação.²⁴

O PAEX (abreviatura para Parcelamento Excepcional, também conhecido como REFIS 03) fora instituído em 2006, por meio da Medida Provisória de número 303, cujos objetos principais foram dois: 1) o estabelecimento de novo prazo para adesão ao PAES (REFIS 02), englobando os débitos com vencimento até o dia 28 de fevereiro de 2003; 2) e as novas condições de parcelamento, aplicáveis aos débitos com vencimentos compreendidos entre 1º de março de 2003 e 31 de dezembro de 2005. O PAEX, assim como o REFIS 01, dirigiu-se unicamente a pessoas jurídicas, e não oportunizou o parcelamento de impostos e contribuições retidos na fonte.

Dentre as principais condições ofertadas por meio do PAEX, cumpre destacar as três possíveis modalidades de parcelamento: 1) em 60 parcelas; 2) em 120 parcelas; e 3) em 130 parcelas; com a redução de multas em percentual entre 50% e 80% do montante das multas, bem como de 30% dos juros moratórios. Além do mais, o programa em alude estabeleceu a correção monetária dos débitos à taxa SELIC, bem como a rescisão dos acordos firmados com os contribuintes inadimplentes de duas ou mais prestações do parcelamento especial, ou daqueles que mantivessem o débito em discussão administrativa ou judicial.²⁵²⁶

²³ *Idem. Ibidem.* P. 02-05.

²⁴ *Idem. Ibidem.* P. 02-05.

²⁵ AMARAL, Roberto Alexandre do. *Op. cit.* P. 31. Acesso em: 01 de setembro de 2019.

²⁶ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Op. cit.* P. 02. Acesso em: 01 de setembro de 2019.

O REFIS 04 (mais conhecido como “REFIS da Crise”) foi instituído pela Lei 11.941 de 2009, mas incorporou quatro reaberturas de prazo para adesão: em outubro de 2013, em maio de 2014, em junho de 2014, e em novembro de 2014 — na prática, portanto, representou cinco REFIS’ em um único. O REFIS da Crise objetivou a regularização de créditos da União também referentes a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e pelo INSS (assim como o REFIS 01), e contou com a adesão total de 168.592 pessoas físicas e 717.761 pessoas jurídicas.

Dentre as benesses ofertadas aos contribuintes, destaca-se 1) as 14 modalidades de pagamento da dívida, englobando tanto pagamentos à vista quanto em parcelas (limite de 180 parcelas), associadas — as modalidades — a reduções das multas por atraso e dos juros de mora, em montantes que variaram, respectivamente, entre 60% e 100%, e 45% e 25% dos valores; 2) a possibilidade de utilização da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para pagamento das multas e juros advindos dos débitos; e 3) a emissão, com a adesão ao parcelamento e pagamento da primeira parcela, de certidão positiva de débitos com efeitos de certidão negativa.^{27 28}

Por último, convém fazer menção ao PERT — Programa Especial de Regularização Tributária —, que surgiu com a vigência da Lei 13.496 de 2017, visando à redução do enorme passivo tributário (cerca de 300 bilhões de reais) acumulado pelas grandes empresas.

O período de adesão ao REFIS de 2017 deu-se entre maio e novembro de 2017 — após uma série de prorrogações —, e o programa englobou valores vencidos até o dia 30 de abril de 2017, que poderiam ser pagos da seguinte forma: à vista ou em parcelas, com limitação de 175 prestações. A depender do formato escolhido (da quantidade de parcelas), foram concedidas reduções nos juros de mora e nas multas que variavam entre 50% e 90%, e 25% e 70%, respectivamente.

Assim, traçada esta breve linha cronológica, percebe-se que a realização de programas de recuperação fiscal no Brasil obedece, verdadeiramente, a uma lógica

²⁷ *Idem. Ibidem.* P. 02-03.

²⁸ AMARAL, Roberto Alexandre do. *Op. cit.*. P. 31. Acesso em: 01 de setembro de 2019.

sistemática. Estes mecanismos são, há anos, implementados sucessivamente, quando deveriam ser tomados como medidas excepcionais, a serem tomadas de forma esporádica — como última *ratio*. Desmonstrar-se-á, portanto, que, face a esta previsibilidade e à frequência com que surgem, os programas governamentais de parcelamentos de débitos fiscais são um estímulo para a inadimplência dos contribuintes, que, seguros da realização destes sucessivos REFIS', optam por dever ao Fisco em prol de vantagens mercadológicas (leia-se: redução de custos e, conseqüentemente, de preços dos produtos ofertados ao público).

A Constituição Federal de 1988 — conforme já foi demonstrado — expressamente impõe aos entes tributantes o dever de observância aos critérios/princípios da Capacidade Contributiva, Isonomia, Neutralidade Tributária e da Livre Concorrência (insculpidos nos arts. 170, inciso IV; 174; 145, par. primeiro; 146-A, dentre outros da Carta Magna), e a sistemática dos REFIS' tem maculado estes valores. É diante deste cenário, então, que vem à tona o debate a respeito da constitucionalidade dos programas de recuperação fiscal, a ser aprofundado a seguir. Tomar-se-á, como pano-de-fundo, a ADI n. 6.027, ajuizada em 2018, por meio da qual a Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO) defende a inconstitucionalidade, dentre outros, de dispositivos da Lei 13.496/2017 — que institui o PERT, abordado alhures.

2.2 O PERT 2017 e a ADI n. 6.027

Resta pendente de julgamento, atualmente, a Ação Direta de Inconstitucionalidade de n. 6.027, de relatoria da Ministra Carmen Lúcia do Supremo Tribunal Federal. Por meio do instrumento, a UNAFISCO argue a constitucionalidade dos artigos 1º a 11º da Lei Ordinária de n. 13.496/2017 — que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária —, bem como dos artigos 1º ao 13 e 39 da Lei Ordinária 13.606 de 2018, que instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR).

Na coerente leitura do órgão de classe dos auditores da Fazenda Federal, os dispositivos atacados ferem “[...] os seguintes princípios e preceitos constitucionais: i) princípio da capacidade contributiva, no artigo 145, §1º; ii) princípio da livre concorrência, artigo 170, IV; e iii) novo regime fiscal, instituído pela Emenda

Constitucional (EC) no. 95/2016.”²⁹ Por meio da ADI pretende-se, portanto, uma ruptura com a cultura de “concessão reiterada de parcelamentos especiais”³⁰, face aos danos que decorrem desta prática anti-isonômica e anti-concorrencial.

Os objetivos imediatos (pedidos) da ação são 1) a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos em alude, com efeitos *ex tunc*, e, 2) a título de medida cautelar, 2.1) a tomada de providências, por parte da União, das “medidas necessárias para evitar a decadência em relação a todos os fatos geradores [...] incluídos no PERT e do PRR”, mantendo suspensa a exigibilidade de todos os créditos tributários afetados pelos programas, em seus valores integrais, até o trânsito em julgado da decisão na ADI; bem como 2.2) a intimação de todos os aderentes do PERT e do PRR, por parte da União, para que tomem ciência da suspensão e das possíveis consequências do provimento da ação com efeitos retroativos.³¹

Até o presente momento, a última movimentação de relevância no curso do processo diz respeito à juntada de um Parecer da Procuradoria-Geral da República em 16 de setembro de 2019, assinado pela Procuradora-Geral da República Raquel Elias Dodge, por meio do qual órgão, sem adentrar no mérito da demanda, opina pela extinção do processo por inexistência de legitimidade ativa por parte da UNAFISCO. No entendimento da PGR, foram descumpridos os requisitos da Lei 9.868/1999 (Lei de Processo e Julgamento das ADI's e ADC's): supostamente, além de o órgão requerente não deter representatividade geral de categoria, o seu objeto social não guardaria pertinência temática com o objeto da ADI 6.027.³²

A despeito dos possíveis entraves de ordem processual salientados pela Procuradoria Geral da República, convém proceder com considerações a respeito dos coerentes argumentos pela inconstitucionalidade do PERT 2017 — argumentos,

²⁹ ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Petição Inicial na ADI n. 6.027-DF**. 2018. P. 05. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748319179&prcID=5556484#>. Acesso em: 01 de setembro de 2019.

³⁰ *Idem. Ibidem.* P. 05.

³¹ *Idem. Ibidem.* P. 36.

³² PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA (PGR). **Parecer n. 540/2019 – SFCNST/PGR na ADI 6027 MC/DF**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341157740&ext=.pdf>. Acesso em: 25 de setembro de 2019.

estes, que se aplicam também aos demais REFIS' até então lançados pelo governo brasileiro.

2.2.1 Fundamentos da Inconstitucionalidade do PERT 2017

Como bem leciona Klaus Tipke, “leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário.”³³

A lição aplica-se perfeitamente ao caso do Programa Especial de Regularização Tributária de 2017 — e, de um modo geral, a toda a sistemática dos parcelamentos especiais introduzidos na última década. A noção de “justiça” introduzida por Tipke no trecho acima — que nada mais é do que a “justiça fiscal” — compõe-se, em parte, pelos conceitos de Isonomia e de Capacidade Contributiva, já tratados em tópico pretérito. E, conforme restará demonstrado a seguir, o PERT incorre em tratamento não isonômico ao conceder benefício tributário de parcelamento e redução de juros e multas a contribuintes com alta capacidade contributiva e com recursos suficientes para arcar com as suas obrigações tributárias sem a benesse estatal. No final das contas, portanto, termina por premiar a pessoa jurídica que voluntariamente deixou de recolher tributos, em face do contribuinte que arca regularmente com a sua obrigação tributária e que cumpre o seu dever social.

Face a esta constatação, a UNAFISCO coerentemente afirmou que “não há qualquer interesse público ou qualquer efeito indutor positivo para o desenvolvimento nacional em benefícios fiscais como o PERT e o PRR”³⁴. Inexiste uma relação entre a justiça e estas leis fiscais, mas tão somente a criação de um “tumulto tributário” que desestimula a arrecadação espontânea dos contribuintes e induz a um aumento da quantidade de devedores contumazes — ou seja: aqueles contribuintes que 1) acumulam dívidas premeditadamente e 2) de forma sistemática,

³³TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. P. 28.

³⁴ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Petição Inicial na ADI n. 6.027-DF**. 2018. P. 20. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748319179&preID=5556484#>. Acesso em: 20 de setembro de 2019.

para 3) obter vantagens sobre os concorrentes, ganhar mercado e aumentar os lucros, visto que 4) a exclusão de custos obtida com a inadimplência é repassada para o preço dos produtos oferecidos à população.³⁵

No caso do PERT 2017, por exemplo, tem-se que expressiva parcela dos débitos abarcados pelo programa advêm de grandes empresas superavitárias, e que distribuíram aos seus investidores generosas parcelas de lucros nos exercícios de 2016 e 2017 — ao que estariam aptas, portanto, a arcar com as suas obrigações tributárias. A título de exemplo, convém fazer menção a dados levantados e divulgados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 2018, segundo os quais, no PERT, o Banco Santander S/A parcelou a sua dívida total de R\$ 94.446.607,69, mesmo havendo lucrado cerca de R\$ 9.950.000.000,00 no ano de 2017 — portanto, mais de 100 vezes o valor do seu débito inscrito na Dívida Ativa da União. Da mesma forma, nos casos da Ambev S/A e da Marfrig Global Foods S/A, as empresas parcelaram os valores de R\$ 66.921.072,88 e R\$ 664.660.184,16, enquanto que os seus lucros foram, respectivamente, de R\$ 7.850.500.000,0028 e R\$ 1.700.000.000,0027.³⁶

Ou seja: os dados acima evidenciam que estas (assim como inúmeras outras) empresas abrangidas pelo Programa Especial de Regularização Tributária de 2017 são contribuintes que optaram pela condição de inadimplentes em um processo de estratégia de mercado. O histórico de sucessivos programas de parcelamentos especiais lançados pelo governo possibilita que estes agentes econômicos prevejam e contabilizem os REFIS' em seus planejamentos e metas de crescimento, em um fenômeno conhecido como “monetização” dos parcelamentos. A consequência desse processo é a obtenção de vantagem relativa de preços dos devedores contumazes frente aos agentes de mercado que arcam com as suas obrigações

³⁵INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Entenda o que é o Devedor Contumaz**. P. 02. Disponível em: http://www.etc.org.br/user_file/Devedor_Contumaz_Web_v111.pdf. Acesso em: 25 de setembro de 2019.

³⁶ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Petição Inicial na ADI n. 6.027-DF**. 2018. P. 20. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748319179&prcID=5556484#>. Acesso em: 25 de setembro de 2019.

tributárias regularmente. Neste sentido, o Ministro Ricardo Lewandowski³⁷, em seu voto no julgamento do RE 550.769-RJ, datado do ano de 2013, elucidou:

“[...] o descumprimento injustificado e reiterado de obrigações tributárias principais e acessórias [...] acarreta notória distorção no sistema concorrencial [...], na medida em que **lhe {ao devedor contumaz} permite comercializar os seus produtos em patamar de preço inferior ao de seus concorrentes.**”

(Grifos acrescidos).

A conduta de “monetização” dos REFIS’ por parte de empresas como a Ambev e o Banco Santander, portanto, incorre em verdadeiras “externalidades negativas” para as concorrentes que não se utilizam dos sucessivos parcelamentos como formas de burlar o adimplemento de suas obrigações tributárias. Leciona Maristrello Porto³⁸ que as “externalidades negativas” — modalidades de “falhas de mercado” — consistem em custos não internalizados pelas empresas em suas ações, e que, por consequência, são diretamente absorvidos por terceiros. E é neste sentido, então, que se pode considerar os REFIS’ como políticas indutoras de falhas de mercado, de distorções no equilíbrio do ambiente concorrencial — em sentido oposto ao que o Estado se propõe a fazer constitucionalmente: promover a Livre Concorrência (artigo 170, IV, CF) e a Neutralidade da atividade tributante (art. 146-A da CF).

Outrossim, mostra-se pertinente a conclusão realizada pela UNAFISCO no corpo da Petição Inicial da ADI n. 6.027, ao defender que o PERT e o PRR constituem também afrontas ao Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988), sequer escusáveis por qualquer exercício de razoabilidade/esforço ponderativo:

“[...] no caso dos dispositivos questionados na presente ADI, **a ofensa à capacidade contributiva não é justificada por qualquer efeito indutor comprovado.** Os benefícios não foram limitados a contribuintes com dificuldades em suas finanças [...] **Nem mesmo possíveis efeitos positivos na arrecadação podem ser usados para justificar,** uma vez que o órgão

³⁷STJ. **Inteiro Teor do Acórdão do Recurso Extraordinário n. 550.769 RJ.** Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ: 27/02/2013. Portal do STF, 2013. P. 09. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 27 de setembro de 2019.

³⁸MARISTRELLO PORTO, Antônio José. **Análise econômica do direito (AED).** Rio de Janeiro: FGV Rio, 2013. P. 26.

oficial da Administração Tributária, a **Receita Federal, já se manifestou** em sentido contrário.³⁹

(Grifos acrescidos).

A “manifestação” da Receita Federal a que se faz referência no trecho acima transcrito diz respeito ao “Estudo Sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais”, promovido por aquele órgão em dezembro de 2017. Na oportunidade, dentre outros dados, demonstrou-se que as sucessivas realizações de REFIS’, no interregno de 2000 a 2018, significaram uma renúncia agregada de mais de R\$ 175 bilhões por parte da União.⁴⁰

Outrossim, um estudo da própria UNAFISCO calcula que a perda na arrecadação espontânea — muito por conta do negativo efeito indutor advindo dos programas de parcelamentos especiais — provoca um prejuízo anual de aproximadamente R\$ 50 bilhões ao Erário. Por tais motivos, portanto, supostos ganhos arrecadatários não podem ser utilizados para justificar as ofensas promovidas pelo PERT e demais REFIS’ ao Princípio da Capacidade Contributiva.⁴¹

Por fim, um outro fundamento para a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Ordinária de n. 13.496/2017, apresentados na ADI n. 6.027, diz respeito à afronta ao art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias — incluído no ordenamento jurídico pátrio por meio da Emenda Constitucional n. 95/2016.

O referido artigo, que reproduz elementos do art. 16 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei n. 101 de 2000), determina que “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.” Ou seja: trata-se, claramente, de uma exigência constitucional pela realização de um controle *ex ante* de qualidade normativa; um evidente mecanismo de Avaliação de Impacto Legislativo (AIL).

³⁹ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Petição Inicial na ADI n. 6.027-DF**. 2018. P. 17. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748319179&prcID=5556484#>. Acesso em: 25 de setembro de 2019.

⁴⁰SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Op. cit.*. P. 08.

⁴¹ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Nota Técnica Unafisco no 03/2017**: Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios. São Paulo, 2017. P. 08. Disponível em: http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_t_cnica_Unafisco_no_03_2017.pdf. Acesso em: 23 de setembro de 2019.

O tema da ALL, no entanto, será tratado com maior profundidade em momento posterior. Por ora, convém prosseguir com a análise a respeito da inconstitucionalidade da Lei Ordinária de n. 13.496/2017 — e dos programas de parcelamentos especiais como um todo.

Cumprе salientar que o texto original do PERT foi o da Medida Provisória de n. 783/2017 — portanto, de iniciativa do Poder Executivo Federal. A referida MP concedia, dentre outros benefícios fiscais, um desconto de até 90% sobre os juros de mora das dívidas tributárias dos contribuintes e de até 50% sobre as multas. Após a sua tramitação nas duas Casas do Congresso Nacional, no entanto, o texto foi substancialmente modificado, apresentando, dentre outras alterações, um incremento na possibilidade de redução das multas (que passou a ser de até 70%, não mais de 50%) , e nas condições de parcelamento (o número de parcelas passou a ser de até 175). Estas alterações, por suas vezes, incorreram em uma nova renúncia de despesas e, conseqüentemente, em inegável aumento do impacto financeiro do parcelamento inicialmente apresentado pelo Poder Executivo.

Acontece que, como bem salientou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em seu Parecer PGFN/CAT n. 1.586/2017, o Poder Legislativo, quando da proposição das emendas à MP 783/2017, não apresentou estimativas dos novos impactos financeiros, pelo que descumpriu o procedimento constitucional do art. 113 do ADCT. Transcreve-se, abaixo, trecho do aludido parecer, levado pela UNAFISCO ao Supremo Tribunal Federal na ADI n. 6.027:

“a apresentação pelo Poder Executivo da estimativa do impacto na arrecadação ocasionado por emenda legislativa a projeto que o próprio Poder Executivo apresentou não supre a exigência prevista no artigo 113 do ADCT [...], no sentido de que **cabe ao "proponente" da medida a apresentação da aludida estimativa.** Parece-nos que **a vinculação temporal entre proposta e cálculo, que surge em todas as medidas legislativas citadas – CF/ADCT, LRF e LDO – não é por acaso. Ao contrário, trata-se de exigir que não se delibera ou que não se proponha medida com desconhecimento ou com ocultação à sociedade, a qual fica impossibilitada de realizar qualquer controle.**”⁴²

(Grifos acrescentados).

⁴²ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Petição Inicial na ADI n. 6.027-DF**. 2018. P. 32-33. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748319179&preID=5556484#>. Acesso em: 26 de setembro de 2019. P. 32-33.

Portanto, diante de tudo o que fora exposto nos tópicos anteriores e, especialmente, no presente, é escoreita a afirmação no sentido de que tanto o PERT de 2017, quanto os demais REFIS' — dentro de uma sistemática de sucessivas realizações de programas de parcelamentos especiais — são inconstitucionais. As legislações que os instituíram (a exemplo da Lei Ordinária de n. 13.496/2017) maculam os arts. 170, IV; art. 145, §1º; e 146-A da CF; e 113 do ADCT; responsáveis por insculpir, respectivamente, os princípios da Livre Concorrência, da Capacidade Contributiva, da Neutralidade na atividade tributante, e da Responsabilidade Fiscal.

Os dados apresentados evidenciam que os programas de parcelamentos especiais acima tratados careceram de estudos preliminares (anteriores à sua promulgação) capazes de averiguar que a inadimplência dos créditos tributários advém de um desvio ético dos contribuintes, e não de uma limitação material. Ou — o que é pior — pode-se chegar à conclusão de que os REFIS' são frutos da cooptação/captura de agentes estatais, empenhados em satisfazer interesses próprios e de grupos privilegiados de poder (no caso, as grandes corporações), a despeito das “externalidades negativas” que estas condutas podem gerar para os demais setores da população.

No tópico seguinte, portanto, considerar-se-á, com base em evidências jornalísticas e em conceitos da *Public Choice Theory*, os motivos escusos por trás da promulgação da Lei do PERT de 2017. A breve análise lançará as bases para uma compreensão mais acurada sobre como a implementação de uma lógica de Avaliação de Impacto Legislativo mais rigorosa poderá mitigar os riscos de implementação de políticas tributárias ineficientes ou indutoras de comportamentos nocivos ao funcionamento dos mercados.

3. A AVALIAÇÃO DE IMPACTO LEGISLATIVO E A RACIONALIZAÇÃO DOS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL

3.1 A *Public Choice Theory* e os favorecimentos aos “contribuintes diferenciados” no PERT 2017

Inicialmente, cumpre esclarecer que a *Public Choice Theory* (ou Teoria da Escolha Pública), cujos pilares foram lançados por James M. Buchanan a partir da década de 60, é uma teoria que busca compreender o funcionamento do governo e dos “jogos políticos” a partir de uma aplicação de conceitos típicos da teoria econômica.

Assim como na Teoria Econômica, portanto, a análise pretendida pela *Public Choice Theory* busca relacionar e compreender os resultados advindos dos arranjos de comportamentos de atores individuais. No setor governamental, esta lógica traduz-se na análise do comportamento dos agente públicos no exercício de seus papéis de tomadores de decisões — burocratas, membros de partidos políticos, políticos eleitos etc. — e as suas influências na composição dos resultados que são percebidos pela população. Nas palavras do próprio Buchanan⁴³, em ensaio intitulado de “*Politics without Romance*”, a:

“Public Choice theory attempts to offer an understanding, an explanation, of the complex institutional interactions that go on within the political sector. I emphasize the word ‘complex’ here, since the appropriate contrast to be made is with the approach that models government as some sort of monolith, with a being of its own, somehow separate and apart from the individuals who actually participate in the process.”

Outra relevante característica da Teoria da Escolha Pública diz respeito ao seu viés extremamente cético, anti-romancista — advindo também, em grande parte, das umbilicais influências que herdou da Teoria Econômica clássica. De acordo com Buchanan, os seres humanos são, por natureza, maximizadores de utilidades, seres em uma constante busca por lucros (*homo economicus*), o que se evidencia com maior clareza nas interações mercadológicas. Assim, também os agentes públicos (por serem amostras da espécie humana) seriam movidos por este ímpeto de

⁴³BUCHANAN, James M.; TOLLISON, Robert D.. *The Theory of Public Choice - II*. Ed. revisada da obra “*The Theory of Public Choice*” (1972). Ann Arbor: University of Michigan Press, 1984. P. 13.

maximização de utilidades, antes mesmo de serem contagiados por altruísmos ou interesses públicos.⁴⁴

A contribuição da teoria de Buchanan para a compreensão da cultura de parcelamentos tributários especiais que vem sendo implementada pelo governo brasileiro reside, justamente, nesta tendência do ser humano a uma busca pelo lucro — “lucro” que, aqui, deve ser entendido como “benefício” *lato sensu*: utilidade e/ou prazer e/ou riqueza material etc.. Afinal de contas, “desde que haja a possibilidade de intervenção no domínio econômico, diversos grupos de interesses especiais irão competir para influenciar o governo através de atividades de *lobby* e *captura* da arena pública (*rent-seeking*)”⁴⁵, com o propósito de satisfazer interesses individuais (obter vantagens). Por outro lado, os agentes estatais (*policy-makers*), também atraídos pela obtenção de benefícios particulares custeados por aqueles grupos de interesses, tenderão a adequar as suas escolhas públicas às vontades destes; um verdadeiro jogo de troca de favores.

Ao aplicar o raciocínio especificamente ao contexto da Lei Ordinária de n. 13.496/2017 (PERT), torna-se claro que a sua promulgação fora motivada e impulsionada pela combinação de interesses de particulares e de setores privilegiados. Não tivesse sido, a legislação não teria o seu atual formato, visto que este, conforme restou demonstrado, afasta-se sobremaneira dos interesses da coletividade, em prol do favorecimento de um grupo seleto de empresas que faturam, anualmente, uma quantia acima dos R\$ 150 milhões (“contribuintes diferenciados”), e que distribuem fartos lucros aos seus acionistas.

No curso do processo de formação e de aprovação do PERT, é possível cogitar de três principais situações de “*lobby*” e de “*captura*” dos agentes públicos. Em primeiro lugar, a captura, por parte das empresas favorecidas, da equipe de governo da Presidência da República, que apresentou o PERT às Casas Legislativas por meio da MP 783/2017; Em seguida, a captura, por parte das empresas favorecidas, das bancadas parlamentares no Congresso Nacional — as

⁴⁴BORGES, André. **Democracia vs. Eficiência**: a teoria da escolha pública. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, São Paulo, n. 53, p. 159-179, 2001. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452001000200008&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 28 de setembro de 2019.

⁴⁵OLSON, Mancur *apud*. *Idem*. **Ibidem**. Acesso em: 28 de setembro de 2019.

quais, por meio das emendas à MP, flexibilizaram ainda mais as condições de parcelamento; e, por fim, a “troca de favores” entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo federais, que viabilizou a sanção presidencial ao projeto de lei.

Esta “troca de favores” acima referida diz respeito ao seguinte contexto: as emendas parlamentares ao texto da MP 783/2017 alteraram o conteúdo inicialmente proposto pelo Poder Executivo, afrouxando substancialmente o programa de parcelamentos especiais em benefício das empresas. Assim, parcela significativa da Câmara dos Deputados, ao que tudo indica, condicionou o não recebimento de denúncias feitas contra o então Presidente Michel Temer — por suposto cometimento de crime comum relacionado ao exercício do seu cargo — ao aceite (sanção) das modificações inseridas pelas emendas parlamentares no texto original da MP. À época, a situação foi veiculada por diversos órgãos de imprensa, a exemplo da Folha de São Paulo, com a reportagem intitulada “Bancada do Refis’ Condiciona Apoio a Temer a Afrouxamento de Programa”.⁴⁶

Assim, diante da permanente exposição dos agentes estatais às tentativas de captura por parte de poderosos grupos de interesse, torna-se necessário o estabelecimento de mecanismos aptos a mitigar as nocivas influências dos particulares nos processos de escolha e de implementação de políticas públicas. Em uma acepção abstrata e genérica, é possível afirmar que uma redução da margem de discricionariedade dos *policy makers*, tornando o processo de decisão política mais objetivo e transparente, mostra-se como um bom artifício. Mas, na prática, qual o caminho para isso?

No tópico a seguir, serão feitas considerações a respeito da Avaliação de Impacto Legislativo (AIL), ramo de estudos que se debruça sobre a análise de mecanismos de racionalização do processo legislativo, voltados a proporcionar um efetivo controle técnico e social das decisões políticas e, conseqüentemente, o surgimento de leis que suplantem os reais interesses públicos. A implementação da lógica da AIL no campo da atividade tributante do Estado é, certamente, o caminho para a promoção da justiça fiscal, e as bases para tanto já foram lançadas pelo

⁴⁶WIZIACK, Julio. “Bancada do Refis” condiciona apoio a Temer a afrouxamento de programa. Folha de São Paulo, 16 de agosto de 2017. Disponível em: <https://m.folha.uol.com.br/mercado/2017/08/1910238-bancada-do-refis-condiciona-apoio-a-temer-a-afrouxamento-de-programa.shtml?mobile>. Acesso em: 26 de setembro de 2019.

legislador constituinte, por meio dos artigos 146-A da Constituição Federal de 1988 e 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

3.2 Noções gerais sobre a Avaliação de Impacto Legislativo (AIL)

A Avaliação de Impacto Legislativo (AIL) é campo de estudos que deriva da Legística Material e goza de amplo prestígio sobretudo nas nações do *Common Law* (em especial, no Reino Unido e no Canadá). Distingue-se, assim, das matérias que integram o campo da Legística Formal, mais preocupadas com aspectos gramaticais e sistemáticos da legislação.

A AIL volta-se para a produção normativa, buscando antever, analisar e moldar os impactos que decorrem das leis — caso estas venham a vigor. Traduz-se na análise *ex ante*, sob um viés jurídico-sistemático e — direta ou indiretamente — econômico, das consequências decorrentes da produção legislativa ou normativa com força de lei. Destarte visa à implementação de mecanismos que viabilizam um controle de qualidade desta atividade, lançando mão, fundamentalmente, da análise de custo-benefício (nas suas dimensões material e imaterial).

Visando ao alcance do objetivo para o qual se propõe, a Avaliação de Impacto Legislativo, como bem expõe o doutrinador Nuno Garoupa⁴⁷, sustenta-se em três pilares (etapas), quais sejam: 1) a análise jurídico-sistemática; 2) a análise custo-benefício; e 3) a análise custo-benefício sob a perspectiva distributiva. Sobretudo nas duas últimas etapas, é essencial a atuação de frentes interdisciplinares, compostas por contadores, economistas, ambientalistas, engenheiros e outros profissionais com *know-how* nas áreas em tangência com a matéria a ser legislada.

A análise jurídico-sistemática consiste, basicamente, em uma preocupação com a harmonia do ordenamento jurídico. Ou seja: a norma legal em formulação há de respeitar os preceitos e princípios hierarquicamente superiores, bem como compatibilizar-se com as normas de mesmo patamar formal. Assim, a não

⁴⁷GAROUPA, Nuno *apud*. MENEGUIN, Fernando B; SILVA, Rafael Silveira e. **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. P. 20.

observância deste pilar da AIL eleva os riscos da insegurança jurídica, com tendência ao enfraquecimento das instituições do Estado Democrático de Direito.

A análise de custo-benefício, por sua vez, busca projetar os possíveis impactos das legislações propostas, com uma análise, em essência, pautada em padrões estritamente quantitativos de ganhos e de perdas (saldo positivo e saldo negativo). Ou seja: são comparados os ganhos e as perdas financeiras globais, sem uma preocupação quanto à distribuição dos benefícios entre os indivíduos afetados ou quanto à justiça social.

Por fim, tem-se o terceiro pilar da Avaliação de Impacto Legislativo. A “análise custo-benefício sob a perspectiva distributiva” é de suma importância para a materialização da noção de Direito e de Estado enquanto instrumentos de promoção do bem-estar coletivo. Nesta etapa da AIL, procede-se a uma análise dos graus de distribuição dos ganhos potencialmente gerados por cada uma das medidas em discussão, a fim de que seja eleita a possibilidade legislativa que incorra nos maiores benefícios coletivos. No plano ideal, busca-se implementar, nesta etapa, a lógica da Eficiência de Pareto, segundo a qual “[...] uma determinada medida é eficiente somente quando melhora o nível de bem-estar de alguém sem piorar o nível de bem-estar de ninguém.”⁴⁸

Todos estes três pilares da AIL devem ser observados no curso do processo de produção normativa, a fim de que, por meio de uma ponderação entre eles, seja adotada, dentre as medidas propostas e comparadas, a mais adequada aos objetivos pretendidos.

3.3 A Avaliação de Impacto Legislativo à luz do art. 146-A da CF e do art. 133 do ADCT

Ao contrário do que se denota na tradição insular, observa-se, na prática jurídico-política brasileira, um baixo nível de aplicação da Avaliação de Impacto Legislativo (AIL), embora a sua lógica esteja presente em algumas disposições constitucionais.

⁴⁸MARISTRELLO PORTO, Antônio José. *Op. cit.*. P. 17.

O ora estudado art. 146-A da Constituição Federal de 1988 é um destes dispositivos que contêm a ideia de planejamento e de controle preventivo de qualidade no processo legislativo — no caso do art. 146-A, especificamente no que tange o exercício da competência tributária.

Seguindo esta mesma tendência da AIL, o art. 133 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias fortalece o dever de prudência e de responsabilidade do legislador derivado, ao exigir, ainda no curso do processo legislativo, uma análise prospectiva dos impactos financeiros e orçamentários advindos das leis.

Diante do conteúdo de ambos os dispositivos ora mencionados, pode-se afirmar que, no âmbito da produção legislativa tributária, o legislador constitucional verdadeiramente impõe a aplicação dos três pilares da AIL: 1) a análise jurídico-sistemática; 2) a análise custo-benefício; e 3) a análise da justiça distributiva. Explica-se.

O art. 146-A da Carta Magna, conforme restou demonstrado nos tópicos acima, determina que a “[...] lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência [...]” (redação do art. 146-A). A despeito do que se possa imaginar, a regra constitucional em comento não se limita a conferir uma faculdade ao legislador derivado para que estabeleça as balizas de uma produção legislativa tributariamente neutra e justa. O sentido da norma vai além: ela impõe a utilização do tributo como um mecanismo de indução do comportamento dos agentes privados à promoção do equilíbrio concorrencial.⁴⁹ Esta imposição é justamente o conteúdo do Princípio da Neutralidade Tributária.

Com vistas a promover a concretização deste valor de neutralidade, entendeu-se por salutar conferir ao legislador derivado prerrogativa para a eventual criação de lei complementar (lei de caráter nacional) que fixe parâmetros objetivos de tributação e que sirva de norte para a produção legislativa federal, estadual e municipal. Isto não significa, no entanto, que o dever de racionalização da produção

⁴⁹COSTER, Tiago. **Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência: Análise do Art. 146-A da Constituição Federal.** Revista Lex Magister, Porto Alegre. Disponível em: http://www.lex.com.br/doutrina_27004422_CRITERIOS_ESPECIAIS_DE_TRIBUTACAO_PARA_PREVENIR_DESEQUILIBRIOS_DA_CONCORRENCIA_ANALISE_DO_ART_146_A_DA_CONSTITUICAO_FEDERAL.aspx. Acesso em 27 de setembro de 2019.

legislativa advenha tão somente da eventual criação da lei complementar; ele decorre diretamente do próprio art. 146-A e de toda a sistemática da CF:

“A permissão do artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretada de modo a lhe garantir a maior eficácia possível, tanto em seu aspecto formal quanto material, servindo de inspiração para a prevenção de desequilíbrios de concorrência, para assim concretizar os efeitos indutores que pretende gerar e os desideratos constitucionais.”⁵⁰

Acontece que, em face do constante conflito entre os interesses individuais dos *policy-makers* e as finalidades coletivas do Estado, torna-se essencial a promulgação da lei complementar à qual se faz referência no art. 146-A. A mera existência do Princípio da Neutralidade Tributária, sem o amparo de uma disciplina mais objetiva, mostra-se insuficiente para o alcance e manutenção da “justiça fiscal”. Somente uma lei que estabeleça “critérios especiais de tributação”, que fixe regras que precedem as regras disciplinadoras de condutas intersubjetivas — regulando verdadeiramente a criação de outras normas —, será capaz de reduzir o excesso de discricionariedade dos *decision-makers* e, portanto, de promover a segurança jurídica.⁵¹

Os “critérios de tributação” nada mais são do que parâmetros de verificação da Neutralidade Tributária no exercício da competência de cada ente estatal, por meio dos quais buscar-se-ia evitar os privilégios tributários que provocam desequilíbrios concorrenciais entre contribuintes — e que, conseqüentemente, induzem ao aumento das taxas de evasão e de sonegação fiscal.⁵² Como exemplos destes “critérios especiais de tributação”, Bomfim⁵³ cita as “[...] regras para implantação de regimes não cumulativos tendentes a não gerar distorções concorrenciais, [...] regras sobre edição de parcelamentos especiais cumulados com anistias, {e} balizas normativas para concessão de regimes especiais de tributação [...]”

O artigo 146-A da Constituição Federal de 1988, portanto, lança as bases para uma efetiva implementação da Avaliação de Impacto Legislativo no cenário jurídico-político brasileiro. A promulgação dos “critérios especiais de tributação em

⁵⁰NETO, Otacílio dos Santos Silveira; DANTAS, Cíntia Maria da Costa. *Op. cit.*. P. 99.

⁵¹BOMFIM, Diego. *Op. cit.*. P. 190.

⁵²SEGUNDO, Machado apud. NETO, Otacílio dos Santos Silveira; DANTAS, Cíntia Maria da Costa. *Op. cit.*. P. 110.

⁵³BOMFIM, Diego. *Op. cit.*. P. 195-196.

defesa da concorrência” forneceria o conteúdo material que viabiliza e impõe, no processo legislativo, uma 1) análise jurídico-sistemática; uma 2) análise custo-benefício; e uma 3) análise de justiça distributiva; além de tornar o processo legislativo mais objetivo e transparente — tudo o que prega a AIL.

O art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por sua vez, veio para reforçar e complementar esta sistemática que se extrai do art. 146-A acima tratado.

Conforme já exposto alhures, o art. 113 do ADCT impõe que “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro” (redação original do art. 113 do ADCT). Desta forma, impõe a demonstração, no curso do processo legislativo (portanto, uma demonstração *ex ante*), dos resultados de uma avaliação dos impactos decorrentes da eventual promulgação de proposição legislativa que implique em uma renúncia, por parte do estado, de parcela da sua receita. E os Programas de Recuperação Fiscal implementados pelo Governo Federal nos últimos anos — por traduzirem, direta e indiretamente, renúncias de receitas do Estado — devem se submeter à regra em comento.

Portanto, o art. 113 exige, de forma genérica, a realização de uma Avaliação de Impacto *ex ante* dos REFIS’, mas não provê os proponentes das leis dos métodos de sua efetivação.

É justamente esta a preocupação do art. 146-A da Constituição Federal, o qual, voltado especificamente para o campo da atividade tributária, atenta para o estabelecimento de “critérios especiais de tributação”. São estes os critérios que irão balizar a Avaliação de Impacto na produção legislativa, a fim de que seja eleito o texto de lei que melhor se preste a promover o equilíbrio concorrencial e a justiça fiscal — fatores, estes, que guardam estreitos vínculos com a estabilidade financeira e orçamentária do Estado.⁵⁴

⁵⁴ Afinal de contas, o desequilíbrio concorrencial induz a um aumento da sonegação e do número de devedores contumazes. Consequentemente, diminui a receita do Estado. Daí afirmar-se que o conteúdo da Lei Complementar preconizada pelo art. 146-A da CF é essencial para uma acurada estimativa do impacto orçamentário e financeiro de leis que importem em renúncia de receitas. O art. 146-A é essencial para o melhor cumprimento do art. 113 do ADCT.

Face a todo o exposto, pode-se afirmar que a lei complementar a que faz menção o art. 146-A da Constituição Federal, se levada à vigência, irá contribuir sobremaneira com uma ruptura da cultura de sucessivos parcelamentos especiais na política brasileira. Isto porque os métodos da AIL evidenciarão para a população e para os seus representantes — ao menos em tese — as incongruências e os perniciosos efeitos dos REFIS' sobre os interesses públicos. Afinal de contas, duas das maiores contribuições da Avaliação de Impacto são: 1) a transparência no processo de formulação das políticas públicas; e 2) o controle interno e externo que esta transparência viabiliza (seja o controle institucional; seja o controle social).⁵⁵

⁵⁵STEIN, Ernesto; TOMMASI, Mariano; ECHEBARRÍA, Koldo; LORA, Eduardo; PAYNE, Mark (Coords.). **A Política das Políticas Públicas**: progresso econômico e social na América Latina - Relatório 2006/Banco Interamericano de Desenvolvimento e David Rockefeller Center for Latin America Studies, Harvard University; tradução Banco Interamericano de Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Elsevier; Washington, DC: BID, 2007. P. 25.

CONCLUSÃO

O Princípio da Livre Concorrência ocupa — como foi demonstrado — uma posição de destaque no ordenamento jurídico brasileiro. O legislador originário de 1988 o pôs como um dos pilares da ordem econômica, de obrigatória observância, justamente por entender que a dominação de mercados e a mitigação da concorrência são dois dos principais entraves à consecução do objetivo maior do Estado Democrático de Direito: a ampla garantia de uma existência digna aos cidadãos.

Assim, a Constituição Federal de 1988 impõe a todos os agentes da sociedade — inclusive ao próprio Estado — uma responsabilidade; um dever de zelo no que tange os reflexos das suas condutas no ambiente de mercado. As decisões governamentais não podem, direta ou indiretamente, provocar desequilíbrios concorrenciais — a não ser que por motivos de relevante interesse social, em situações que envolvam conflitos e sobreposição de princípios constitucionais.

Em decorrência de tudo o que já foi exposto, conclui-se que os REFIS' implementados pelo Governo Federal brasileiro nos últimos anos são exemplos claros de decisões políticas cujos perniciosos efeitos para o equilíbrio mercadológico não se justificam por quaisquer razões de relevante interesse social. Caso as condições especiais de parcelamento fossem concedidas em caráter excepcional, e voltadas exclusivamente para contribuintes insolventes — incapazes de saldar as suas dívidas perante o Fisco —, restariam configuradas as justificativas de interesse público capazes de respaldar o tratamento diferenciado desferido somente a uma parcela dos agentes de mercado.

No entanto, o que se afigura, na realidade, é o beneficiamento infundado de empresas superavitárias, que se valem da sucessividade dos REFIS' e dos flexíveis critérios de adesão como meios para burlar permanentemente a carga tributária à qual estão formalmente submetidas e, conseqüentemente, para obter vantagens concorrenciais. Coerente afirmar, portanto, que os Programas de Recuperação Fiscal do Governo Federal, nos moldes como são praticados no Brasil, configuram afrontas aos princípios da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º, da CF), da Neutralidade Tributária (art. 146-A da CF) e ao da Livre Concorrência (art. 170, IV, da CF), pelo que são inconstitucionais.

Ainda, conforme afirmado no decorrer do presente trabalho, não se sabe ao certo até que ponto os desequilíbrios concorrenciais advindos da “cultura dos REFIS” foram voluntariamente provocados por *policy-makers* — sob a pressão/influência dos grupos de interesse diretamente beneficiados por estes desequilíbrios. O que se tem por certo, no entanto, é que a ineficácia e os efeitos sociais negativos de políticas tributárias (a exemplo dos REFIS’) podem ser evitados por meio da implementação de critérios objetivos da AIL no processo legislativo brasileiro.

A Avaliação de Impacto Legislativo, a grosso modo, impõe a submissão das proposições legislativas a um teste de conformidade entre os fins a que se propõem e os meios que pretendem implementar, mediante uma análise transparente e técnica — não somente técnico-jurídica, mas interdisciplinar. Com isso, tende a tornar hígido o processo legislativo, passível de um controle mais efetivo por parte de órgãos do próprio Poder Legislativo, do Poder Executivo e de setores da sociedade civil; e afastado dos interesses individuais de agentes políticos.

Especificamente no tocante à concessão de benefícios tributários como os REFIS’, restou demonstrado que o legislador originário impõe ao legislador derivado — quando no processo de formulação e aprovação de políticas públicas desta natureza — uma observância do método proposto pela AIL. Afinal de contas, no art. 133 do ADCT, estabelece o dever de realização de estimativa do impacto orçamentário e financeiro de proposições legislativas que importem em renúncia de despesas e, no art. 146-A da CF, preconiza o estabelecimento de critérios especiais de tributação que se prestem a balizar a produção legislativa e a prevenir desequilíbrios concorrenciais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Livros, Artigos Científicos e Estudos Técnicos:

AMARAL, Roberto Alexandre do. **Análise Histórica sobre o REFIS**: uma visão sob o aspecto do CPC 25 - IAS 37. Monografia de Especialização — Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUBD-AA3M7X/1/monografia_an_lise_hist_rica_sobre_o_refis_uma_vis_o_sob_o_aspec_to_do_cpc_25_ias_37.pdf. Acesso em: 18 de setembro de 2019.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Nota Técnica Unafisco no 03/2017**: Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios. São Paulo, 2017. Disponível em: http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_t_cnica_Unafisco_no_03_2017.pdf. Acesso em: 23 de setembro de 2019.

BOMFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, André. **Democracia vs. Eficiência**: a teoria da escolha pública. Lua Nova: Revista de Cultura e Política, São Paulo, n. 53, p. 159-179, 2001. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452001000200008&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 28 de setembro de 2019.

BUCHANAN, James M.; TOLLISON, Robert D.. **The Theory of Public Choice - II**. Ed. revisada da obra “*The Theory of Public Choice*” (1972). Ann Arbor: University of Michigan Press, 1984.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária**: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre consumo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

COSTER, Tiago. **Critérios Especiais de Tributação Para Prevenir Desequilíbrios da Concorrência**: Análise do Art. 146-A da Constituição Federal. Revista Lex Magister, Porto Alegre. Disponível em:

http://www.lex.com.br/doutrina_27004422_CRITERIOS_ESPECIAIS_DE_TRIBUTACAO_PARA_PREVENIR_DESEQUILIBRIOS_DA_CONCORRENCIA_ANALISE_DO_ART_146_A_DA_CONSTITUICAO_FEDERAL.aspx. Acesso em 27 de setembro de 2019.

DE SOUZA, Hamilton Dias. **Regular o artigo 146-A da Constituição é essencial para preservar a livre-iniciativa**. Revista Consultor Jurídico, 13 de novembro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-nov-13/dias-souza-regular-art-146-cf-essencial-mercado#author>. Acesso em: 05 de setembro de 2019.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 7a ed. S.P.: LTr, 2008.

ELALI, André. **Neutralidade da Tributação???** Thomson Reuters Global Resources, 22 de agosto de 2006. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/33ce/neutralidade-da-tributacao-andre-elali>. Acesso em: 23 de outubro de 2019.

GAROUPA, Nuno *apud*. MENEGUIN, Fernando B; SILVA, Rafael Silveira e. **Avaliação de impacto legislativo: cenários e perspectivas para sua aplicação**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). **Entenda o que é o Devedor Contumaz**. Disponível em: http://www.etco.org.br/user_file/Devedor_Contumaz_Web_v111.pdf. Acesso em: 25 de setembro de 2019.

MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

MARISTRELLO PORTO, Antônio José. **Análise econômica do direito (AED)**. Rio de Janeiro: FGV Rio, 2013.

NETO, Otacílio dos Santos Silveira; DANTAS, Cíntia Maria da Costa. **Reflexões sobre o Artigo 146-A da Constituição Federal de 1988**. Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos, v. 8, n. 2, p. 97 - 115, 17 ago. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed.. São Paulo: Saraiva, 2017.

PILAGALLO, Oscar (Org.). **Tributo ao mercado**: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate. São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed.. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo Sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 18 de setembro de 2019.

STEIN, Ernesto; TOMMASI, Mariano; ECHEBARRÍA, Koldo; LORA, Eduardo; PAYNE, Mark (Coords.). **A Política das Políticas Públicas**: progresso econômico e social na América Latina - Relatório 2006/Banco Interamericano de Desenvolvimento e David Rockefeller Center for Latin America Studies, Harvard University; tradução Banco Interamericano de Desenvolvimento. Rio de Janeiro: Elsevier; Washington, DC: BID, 2007.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

Notícias Jornalísticas:

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Unafisco ingressa com ADI 6.027 no STF contra concessão reiterada de parcelamentos especiais de débitos tributários**. 2018. Disponível em: <http://unafiskonacional.org.br/default.aspx?section=13&articleId=7321>. Acesso em: 01 de setembro de 2019.

WIZIACK, Julio. **“Bancada do Refis” condiciona apoio a Temer a afrouxamento de programa**. Folha de São Paulo, 16 de agosto de 2017. Disponível em: <https://m.folha.uol.com.br/mercado/2017/08/1910238-bancada-do-refis-condiciona-apoio-a-temer-a-afrouxamento-de-programa.shtml?mobile>. Acesso em: 26 de setembro de 2019.

Jurisprudências e Documentos Processuais:

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO NACIONAL). **Petição Inicial na ADI n. 6.027-DF**. 2018. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748319179&prclD=5556484#>. Acesso em: 01 de setembro de 2019.

PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA (PGR). **Parecer n. 540/2019 – SFCONST/PGR na ADI 6027 MC/DF**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341157740&ext=.pdf>. Acesso em: 25 de setembro de 2019.

STJ. **Inteiro Teor do Acórdão do Recurso Extraordinário n. 550.769 RJ**. Relator Ministro Joaquim Barbosa. DJ: 27/02/2013. Portal do STF, 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em: 27 de setembro de 2019.