

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE ECONOMIA, CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO**

DIOGO FELIPE TELES FERREIRA

**PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO DE IMPOSTOS: BENÉFICOS
PARA EMPRESAS E ENTES PÚBLICOS - 2019 a 2022**

**Maceió/AL
2023**

DIOGO FELIPE TELES FERREIRA

**PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO DE IMPOSTOS: BENÉFICOS
PARA EMPRESAS E ENTES PÚBLICOS - 2019 a 2022.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como um dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Marluce Alves de Almeida Salgueiro

Maceió /AL
2023

CATALOGAÇÃO

**Catálogo na Fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico**

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

- C376a Ferreira, Diogo Felipe Teles.
Programas especiais de parcelamento de impostos : benéficos para empresas e entes públicos - 2019 a 2022 / Diogo Felipe Teles Ferreira. – 2023.
43 f. : il.
- Orientadora: Marluce Alves de Almeida Salgueiro.
Monografia (Trabalho de Conclusão Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Maceió, 2023.
- Bibliografia: f. 39-43.
1. Dívida ativa. 2. Programas de parcelamento. 3. Execução fiscal. 4. Arrecadação tributária. I. Título.

CDU: 336.225.62

DIOGO FELIPE TELES FERREIRA

**PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO DE IMPOSTOS: BENÉFICOS
PARA EMPRESAS E ENTES PÚBLICOS – 2019 a 2022.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como um dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Documento assinado digitalmente
 **MARLUCE ALVES DE ALMEIDA SALGUEIRO**
Data: 09/11/2023 08:40:59-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

Professora Dra. Marluce Alves de Almeida Salgueiro
Orientadora- UFAL

Documento assinado digitalmente
 **MARCIA ADRIANA MAGALHAES OMENA**
Data: 08/11/2023 10:14:25-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

Avaliador -UFAL
Msc. Márcia Adriana Magalhães Omena

Documento assinado digitalmente
 **ERICA XAVIER DE SOUZA**
Data: 06/11/2023 10:16:09-0300
Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

Avaliador- UFAL
Msc. Erica Xavier de Souza

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente a Deus, por ter me guiado com sabedoria para poder concluir meus estudos.

Aos meus amados avós, Perolina e José Cândido, meus heróis, que são exemplos em tudo na minha vida e nunca mediram esforços para me propiciar a oportunidade de correr atrás dos meus objetivos. .

Aos meus pais, Irla e Aylton, por todo o apoio ao longo dessa trajetória.

A minha Tia Iris Cândida, por toda orientação e ajuda a concluir este último dever.

Aos meus companheiros de trabalho, em especial Ana Maria, por sempre ter acreditado em mim e me incentivar a finalizar esta etapa ímpar da minha jornada, e também ao meu amigo, Professor Msc. João Arthur Alves de Souza, por ter me dado ajudado a dar o primeiro passo e ter seguido comigo até a conclusão dessa fase.

Aos grandes amigos que fiz nessa jornada de graduação.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a minha orientadora, Professora Dra. Marluce Alves de Almeida Salgueiro, que com competência partilhou seus conhecimentos, e também as professoras Msc. Erica Xavier de Souza e Msc. Márcia Adriana Magalhães Omena que atenciosamente contribuíram para as reflexões aqui realizadas.

RESUMO

A inadimplência nos pagamentos de impostos devidos pelas pessoas jurídicas públicas e privadas a fazenda pública, impactam negativamente na arrecadação de recursos prevista para atender as demandas do cidadão por serviços básicos de competência dos órgãos governamentais. Visando resolver essa situação, o governo aprovou os “programas especiais de parcelamento de impostos” visando aumentar a arrecadação dos recursos públicos para melhorar a qualidade dos serviços prestados a população. Visando identificar os benefícios e eficácia dos programas especiais de parcelamento na arrecadação de impostos, esse estudo monográfico definiu como objetivo geral compreender como os programas especiais de parcelamento impactam no aumento da arrecadação de tributos. Foi buscado com base na análise da legislação e na bibliografia disponível, analisar o processo de arrecadação tributária extrajudicial, buscando entender os benefícios que o parcelamento do crédito fiscal proporciona para o desenvolvimento e crescimento das empresas privadas, e uma melhor prestação de serviços à população através das entidades públicas. A pesquisa permitiu concluir que, apesar da recorrência de mal uso de alguns programas especiais de parcelamento, ele tem se mostrado importante para o processo de arrecadação de recursos, como meio alternativo de garantir a adimplência de pequenos e médios empresários e dos órgãos da administração pública, com dificuldades para sanar suas pendências tributárias.

Palavras-chave: Dívida Ativa, Programas de Parcelamento, Execução Fiscal, arrecadação tr

ABSTRACT

Default in tax payments owed to public and private legal entities in the public treasury negatively impacts the collection of resources expected to meet citizen demands for basic services within the competence of government bodies. Aiming to resolve this situation, the government approved “special tax installment programs” increasing the collection of public resources to improve the quality of services provided to the population. Aiming to identify the benefits and effectiveness of special installment programs in tax collection, this monographic study defines the general objective of understanding how special installment programs impact the increase in tax collection. Based on the analysis of legislation and available bibliography, we will analyze the process of extrajudicial tax collection, seeking to understand the benefits that the installment of tax credit provides for the development and growth of private companies, and a better provision of services to the population through public entities. The research concluded that, despite the recurrence of misuse of some special installment programs, it was shown to be important for the resource collection process, as an alternative means of guaranteeing payment by small and medium-sized entrepreneurs and public administration bodies, with difficulties in resolving their tax outstanding issues.

Keywords: Active Debt, Installment Programs, Tax Execution, tax collection

Sumário

1 INTRODUÇÃO	5
2 REFERENCIAL TÉORICO	8
2.1 A ARRECADAÇÃO DE IMPOSTO PARA EFETIVAR AS POLÍTICAS SOCIAIS	8
2.1.1 A Necessidade de Arrecadar	8
2.1.2 Tributação no âmbito Brasileiro.....	9
2.1.3 As Dificuldades na Arrecadação de Tributos.....	12
2.2 FORMAS DE GARANTIR A ARRECADAÇÃO	15
2.2.1 A inviabilidade prática das execuções fiscais	15
2.2.2 Formas extrajudiciais de garantir a arrecadação	17
2.2.3 O parcelamento: elogios e críticas.....	19
2.3 OS PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO	22
2.3.1 Aspectos Conceituais	22
2.3.2 Regulamentação dos programas especiais	23
2.3.3 Programa de Recuperação Fiscal	25
3. ABORDAGEM METODOLOGICA	28
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	31
4.1 Análise dos Valores da Recuperação Fiscal dos Estados por Região (2019 – 2022).....	34
CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

Dada a importância do tema sobre **parcelamentos especiais de tributos** que será objeto de estudo dessa monografia, se faz necessário iniciar explicando o que é, e quando ocorre uma dívida tributária. De acordo com a literatura pesquisada, podemos concluir que a dívida tributária corresponde ao não pagamento de impostos devidos pelas organizações públicas ou privadas e, ocorre quando esse contribuinte deixa de honrar seus compromissos com o governo federal, estadual e municipal, decorrentes dos débitos dos impostos sobre a suas atividades comerciais, industriais ou de serviço, ou seja a dívida ativa corresponde a um cadastro onde os entes federativos reuni informações de pessoas físicas e jurídicas com algum tipo de inadimplência.

Quando as obrigações tributárias não são liquidadas no prazo acordado, cabe ao órgão gerador do imposto tomar as medidas cabíveis para o recebimento desses valores. Várias são as alternativas utilizadas para o recebimento desses tributos, e, quando se esgotam todas as possibilidades para o contribuinte sanar seus débitos, então os tributos devidos serão inscritos na dívida ativa do ente federativo, para serem cobrados judicialmente.

Nesse contexto podemos afirmar que a dívida tributária compreende o não pagamento de crédito, contribuições sociais, taxas, empréstimos compulsórios, não realizados dentro do prazo estabelecido em lei. Importante ressaltar, que sobre os tributos passíveis de parcelamento, também incidem acréscimos decorrentes de juros, multas e atualizações monetárias, cobrados sobre os valores devidos. Portanto, a dívida tributária são os tributos a serem pagos a favor da fazenda pública, com prazos para recebimento vencidos, inscritos na dívida ativa, devido ao não pagamento pelo contribuinte.

Para falar sobre o parcelamento desses débitos se faz necessário entender o significado de dívida tributária, conforme dispõe o art. 201 do Código Tributário Nacional:

“Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

A partir desse entendimento legal, podemos destacar que os programas especiais de parcelamento de impostos são mecanismos criados pelos governos, estaduais ou federais, que

buscam permitir a regularização dos contribuintes em débitos com impostos, com condições especiais de pagamento.

Os programas especiais de parcelamento de impostos surgem como alternativa para a regularização dos contribuintes inadimplentes e, como resposta dos governos à necessidade de arrecadar recursos devidos, que não foram arrecadados pelos entes federativos, no prazo determinado pela legislação, ou seja, esses programas de parcelamento, possibilitam aos contribuintes quitarem seus débitos de forma facilitada, com redução de encargos(juros e multas), além de conseguirem estender os prazos de pagamento.

Conforme comentam, Carvalho(2020) e Rodrigues(2017), os programas especiais de parcelamento desempenham um papel importante diante da necessidade do Estado de arrecadar créditos tributários, conforme confirma os dados informados pelos órgãos governamentais, de que, inúmeras empresas se beneficiaram, deste Programa, e muitas poderão restabelecer o acesso às linhas de crédito para promover a recuperação de seus negócios, que muitas vezes ficam prejudicados com a existência de débitos tributários.

Diante do exposto, podemos afirmar que a relevância do tema abordado, nos motivou a buscar através da literatura disponível, conhecimentos que permitam entender como a adoção dos programas especiais de parcelamentos do governo, pelas empresas podem aumentar a arrecadação de créditos que, em muitos casos, chegam a valores impagáveis para pequenos e médios contribuintes.

Mediante da relevância do tema e da ideia de elaborar essa pesquisa, esse estudo monográfico buscará responder ao seguinte questionamento: **“como os programas especiais de parcelamento, impactaram na redução da inadimplência das empresas e no crescimento da arrecadação tributária durante o período de 2019 a 2022”**.

Com base no problema a ser investigado, foi definido como objetivo geral da pesquisa: compreender como os programas de parcelamento do governo interferem no aumento da arrecadação tributária, melhorando a saúde financeira das empresas. Para alcançar o objetivo geral, se faz necessário pequenas ações que serão alcançadas através dos objetivos específicos: analisar os benefícios dos parcelamentos de tributos para as empresas e analisar os dados coletados para comparar os resultados obtidos com os parcelamentos por região.

Para alcançar e responder a questão problema e alcançar o objetivo desse estudo, o trabalho será estruturado em cinco partes. A primeira versa sobre a introdução, que aborda a justificativa do tema, o problema, os objetivos e a organização estrutural da pesquisa. A segunda parte se refere ao referencial teórico, dividido em três seções : o primeiro aborda a arrecadação

de imposto como forma de efetivar as políticas sociais, o segundo pondera sobre as formas que o Estado buscou para garantir a arrecadação de seus tributos, como a prática de execuções fiscais e sua inviabilidade, o protesto da certidão de dívida ativa e a instauração de programas de parcelamento e seus benefícios e malefícios para a administração pública e o terceiro versa sobre a legislação aplicada aos programas especiais de parcelamento. A terceira parte explica a metodologia, que foi utilizada para o desenvolvimento da pesquisa, a quarta parte apresentará a análise dos resultados coletados nas regiões brasileiras e por último serão apresentadas as conclusões finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A ARRECADAÇÃO DE IMPOSTO PARA EFETIVAR AS POLÍTICAS SOCIAIS

2.1.1 A Necessidade de Arrecadar

Para prestar a sociedade os serviços públicos de sua competência, o Estado necessita arrecadar recursos financeiros conforme determinam os instrumentos legais. Entre as diversas formas de obtenção de receitas públicas, a principal compreende a arrecadação de tributos, que nem sempre acontece de forma voluntária.

Entende Sousa (apud Gryzbovski; Hahn, 2004, p.844), que para atender as necessidades públicas (saúde, educação, habitação, saneamento, transportes, segurança, urbanismo, justiça e outras), o Estado precisa obter, administrar e empregar os meios patrimoniais que lhe possibilitem o desempenho das outras atividades que se referem à realização de seus fins.

Ressalta ainda Sousa (apud Gryzbovski; Hahn, 2004, p.844), que a atividade financeira do Estado se desenvolve em termos de receita (obtenção de recursos patrimoniais), de gestão (administração e conservação do patrimônio público) e de despesa (emprego de recursos patrimoniais para a realização dos fins públicos).

Neste mesmo contexto, discorre Rossetti (1994), à medida que os recursos produtivos se expandem e se aperfeiçoam, a atividade financeira pública fica ainda mais complexa. Da mesma forma que os recursos produtivos se expandem e se aperfeiçoam, também o fazem as necessidades humanas. (apud Gryzbovski; Hahn, 2004, p.844).

Na perspectiva de Gazola (apud Bastos e Mastos, 2012, p. 27) “A Constituição Federal impõe ao Estado os objetivos que são as tarefas, metas que visam a tornar concretas as mesmas ideias ou propósitos assegurados em forma de princípios pela Constituição”.

Na mesma linha de raciocínio, Pizolo (2005, p. 96) afirma:

Os objetivos do Estado brasileiro decorrem da concepção adotada pela Constituição Federal, logo em seu artigo 1º, isto é, Estado Democrático de Direito, o que implica passar da ideia de Estado de Direito ou Estado Liberal, em que se postula uma intervenção estatal mínima e a liberdade como valor supremo dos cidadãos, para a ideia de Estado Democrático ou Estado Social, em que o interesse da coletividade e a solidariedade passam a serem os valores fundamentais.

De acordo com Pizolo (2005, p.95)

A tributação é, por excelência, o instrumento utilizado pela economia capitalista para sobreviver e, sem ela, o Estado não poderia realizar os objetivos estabelecidos pelo art. 3º da Constituição Federal de 1988, quais são: Construir uma sociedade livre, justa e solidária; Garantir o desenvolvimento nacional; Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 2023).

A Constituição Federal, entre outros objetivos, dispõe expressamente em seus artigos 194 e 195, que cabe ao Estado promover a seguridade social; em seu artigo 196 a saúde, em seu artigo 203, Inciso II a assistência social, com proteção à família e à infância, em seu artigo 205 a educação e em seu artigo 215 a Cultura. (BRASIL, 2023).

Revela-se evidente que a própria Carta Magna deva garantir os meios e os recursos financeiros imprescindíveis para a consecução de tais fins, porque o tributo mostra-se como a fonte de recursos financeiros que busca possibilitar ao Estado a consecução de seus fins, considerado que é, neste quadro normativo, como a participação dos indivíduos no rateio dos encargos públicos (PIZOLO, 2005, P.98).

Caso haja adimplência dos contribuintes, o Estado tem condições de atender aos objetivos constitucionais, nesse sentido, Murphy *apud* Christopoulos (2009, p.15) afirma que essa atividade financeira é fundamental em qualquer época, em qualquer nível e em qualquer situação, desde que exista o Estado. Isso porque se tem a ideia de que o Estado desempenha algumas atividades essenciais com mais eficiência ou cujo benefício é maior do que o custo, do que desenvolveriam os particulares.

Christopoulos (2011, p.27) entende que a atividade que o Estado desenvolve para custear as demais atividades a serem por ele desenvolvidas possuiria inegáveis características e influências econômicas e políticas. Econômicas, porque o ente estatal intervém na economia ao realizar a atividade financeira, seja por meio do estímulo de certas atividades (a chamada tributação extrafiscal), seja, por meio da realização da despesa pública, injetando dinheiro na economia.

Assim, há bens que não podem ser fornecidos a uma pessoa sem que sejam concedidos aos demais, conforme comenta Christopoulos(2011, p. 25), não se pode oferecer paz social a alguém individualmente. Por isso se pode afirmar que há certas condições mínimas de existência de uma sociedade que só podem ser tuteladas pelo Estado.

Assim, fica claro que os deveres do Estado e direitos da população só podem ser caracterizados com uma atividade financeira, por isso, o Estado gera e arrecada, para depois realizar despesas satisfazendo os direitos da sociedade.

2.1.2 Tributação no âmbito Brasileiro

O Código Tributário Nacional (CTN)Lei N° 5.172/1966, em seu art. 3º, conceitua tributo, como: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito instituída em lei e cobrada mediante atividade

administrativa plenamente vinculada”, entre os quais se pode afirmar que os impostos são uma das fontes de recursos mais utilizadas, principalmente, porque sua arrecadação sustenta a atividade financeira do estado.

O imposto está definido no art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN) como: “o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” Desta forma, ele não depende de contraprestação do Estado com o contribuinte.

Fabretti(*apud* Lima, 2009, p.33) defende que o imposto é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal, em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo, diferente da arrecadação de valores cobrados sobre as taxas.

Os tributos podem ser arrecadados pelo governo de forma direta e indireta. Nesse contexto afirma Lima (2009, p.33), que:

Os impostos diretos são os derivados da renda e do patrimônio do contribuinte, portanto, são aqueles em que o contribuinte é de fato e de direito. Já os impostos indiretos são cobrados sobre o consumo. Quando uma pessoa adquire uma mercadoria qualquer, o valor do imposto está embutido no valor dessa mercadoria, dessa forma, o contribuinte de fato (adquirente) não sabe o quanto está pagando de imposto, desse modo, a responsabilidade do recolhimento fica para o contribuinte de direito (vendedor).

Dito de outra forma, os tributos classificados como diretos, dizem respeito aos tributos que recaem sobre as pessoas físicas e jurídicas que tenham relação direta com o fato gerador, ou seja, tributos derivados da renda e do patrimônio do contribuinte, como são os casos dos seguintes tributos: Imposto de renda pessoa física (IRPF), Imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), Imposto territorial rural (ITR) e Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Quanto aos tributos considerados indiretos, como, por exemplos, Imposto sobre os produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS), são os que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços e são repassados para os preços, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviços.

A Constituição Federal do Brasil de 1988, regulamentou nos artigos 153, 155 e 156 os tributos de competências dos entes federativos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;
 V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 VI - propriedade territorial rural;
 VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

O inciso II do artigo 155, da Constituição Federal, delega ainda aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre ICMS, mesmo que as operações e as prestações se iniciem no exterior e, dispõe no inciso IX que a cobrança do ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço presado no exterior.

Hoje, detentor de vasto campo de incidência, posta à sua ampla configuração, o ICMS recai sobre a circulação de mercadorias (inclusive alimentos), nos serviços de transportes (interestadual e intermunicipal) e de comunicação, na entrada de produtos importados e muito mais, na forma regulamentar.

Operacionalmente falando o ICMS é um tributo que demanda muitos dilemas, dado o vasto campo de incidência, à diversidade de alíquotas, aos regimes de tributação aplicados e à própria legislação fiscal-tributária disciplinadora do imposto, a qual tem se mostrado cada vez mais dinâmica, face à conjuntura econômica, política e social que está a exigir, sempre, novas adequações. (LIMA, 2009 p.50).

Além de constituir a mais relevante fonte de arrecadação dos Estados e do Distrito Federal o ICMS é o tributo com maior número de dispositivos incluídos no texto da Constituição Federal e, tem o fardo tributário sustentado, efetivamente, pelo consumidor final, tendo em vista que o valor do imposto é embutido no preço dos produtos ou mercadorias.

Mas, o consumidor final não recolhe o imposto destacado no documento fiscal de compra diretamente na rede bancária autorizada, ou seja, quando uma pessoa adquire uma mercadoria qualquer, o valor do imposto está embutido no valor dessa mercadoria, dessa forma,

o contribuinte de fato (adquirente) não sabe o quanto está pagando de imposto, assim a responsabilidade do recolhimento fica para o contribuinte de direito (vendedor).

Para Lima (2020, p.55), quem assume o pagamento do imposto de competência do estado, é o contribuinte direto, na qualidade de responsável tributário ou sujeito passivo da obrigação.

2.1.3 As Dificuldades na Arrecadação de Tributos

O Brasil enfrenta uma série de dificuldades para arrecadar impostos tanto a nível municipal, como estadual e federal. Mesmo utilizando os meios jurídicos cabíveis para cobrar dos contribuintes os impostos devidos, a falta ou a redução da arrecadação desses recursos inviabilizam o atendimento das políticas públicas programadas no planejamento das ações governamentais visando uma melhor oferta nos serviços demandados pela população.

Comenta Febretti *apud* Gryzbovski; Hahn (2004, p.847) que, embora existam diversas fontes de receitas tributárias, o Estado busca mais recursos na sociedade. De outra parte, o contribuinte procura proteger-se através de ações no Judiciário, realizando planejamento tributário ou praticando a sonegação fiscal.

De acordo com Denize (2006, p.8):

No Brasil, a tributação e todos os seus elementos de conteúdo econômico e social ainda são tidos como desobrigados de qualquer entendimento pelo cidadão, caracterizando-se como atividade particular e interna do Estado. Tanto o governo quanto os canais de comunicação popular fornecem explicações mínimas sobre a tributação e as suas implicações na vida das empresas e das pessoas. Informações sobre as finanças públicas, principalmente os gastos do governo, não são divulgadas para o cidadão comum. A esse resta a condição de simples leitor do noticiário sobre elevação da carga tributária, criação de novos tributos, injustiças fiscais, aumento dos gastos públicos, déficit público, desvio de recursos, desequilíbrio das finanças públicas e seus efeitos sobre a inflação.

Por entender que os impostos pagos não são aplicados adequadamente e a ela não retornam em forma de benefícios, por parte da sociedade as obrigações tributárias são fontes de conflito e de insatisfação. A sociedade brasileira, em especial, não acredita que o produto arrecadado está sendo revertido em melhoria das condições de vida da população (RUA *apud* Gryzbovski; Hahn, 2004, p.842).

De acordo com Grzybovski e Hahn (2004):

A sociedade brasileira não acredita que o produto arrecadado está sendo revertida em melhoria das condições de vida da população, visão esta que, aliada à possibilidade de obter maiores lucros pessoal, fortalece a decisão de evasão de tributos. Os autores entendem que essa cultura de não pagamento de tributos advém do desconhecimento da importância do Estado como regulador da vida em sociedade e dos tributos como mantenedores da “máquina pública”, o que exige por parte do governo o fortalecimento das políticas públicas de educação fiscal em nosso país.

Outro fator também muito apontado como influente na formação de opinião do contribuinte quanto ao pagamento de impostos é sua satisfação com a política do Estado. Corroborando com a discussão, Rocha (2018, p.508) aborda que “O ato de pagar tributo não é visto como um exercício de cidadania fiscal, mas como simples forma de evitar a ação repressiva do Estado, a qual é vista como absurda desproporcional e injusta”.

Linhares (2011, p.18) aponta para o alto nível de desconfiança política nos países democráticos da América Latina, especialmente no Brasil, ante os escândalos de corrupção e mal-uso das instituições públicas. Isso seria responsável pela geração de um “contrato social assimétrico”, onde o contribuinte entende que somente ele cumpre suas obrigações de pagar os tributos.

Segundo Huck (1997, p.3), evasão e elisão fiscal são fenômenos sociais que coexistem com a figura do imposto, não importando o grau de desenvolvimento econômico ou cultural do povo, pois o objetivo de sempre pagar menos impostos é uma constante na sociedade.

De acordo com Denize (2006, p.8):

Com o objetivo de aumentar a arrecadação, inúmeras campanhas foram realizadas incentivando a emissão de notas fiscais nas relações comerciais e de serviços, a exemplo da campanha “Paguei Quero Nota” realizada no estado do Rio Grande do Sul em passado recente. Essas campanhas, em que pese ao objetivo preciso de aumento de arrecadação, tinham certo cunho educativo, com informações sobre a história e as finalidades dos tributos. No entanto não se prestavam a incutir na sociedade uma consciência mais clara sobre tributação e finanças públicas.

No entanto, no Brasil, há poucos estudos que tratem das causas da inadimplência tributária, e mesmo assim a maior parte deles aborda fatos isolados, como por exemplo, a alta carga tributária, a corrupção e a ausência de retorno de investimentos por parte do Estado. (Bezerra, 2020 p.19)

Comentam Ferreira e Pinto apud Bezerra (2020 p.19), que no caso do Brasil, existem poucos dados estatísticos sobre o montante da sonegação fiscal, não havendo índice oficial ou estudo específico da Receita Federal do Brasil, além do mais, um complicador do problema é o sigilo fiscal atribuído aos contribuintes dificultando a análise do problema pela comunidade acadêmica.

De acordo com Bezerra (2020, p.24),” Fatores como escolaridade, sexo e nível educacional, assim como profissão e renda (demográficos), são relevantes para a determinação do índice de moralidade fiscal do indivíduo.”.

Os indivíduos não praticam atos isolados, eles têm a percepção do comportamento dos outros. Se um indivíduo se apercebe que os outros adotam práticas evasivas, menor será o seu nível de moralidade fiscal (Molero e Pujolapud Bezerra, 2020, p.27).

Também Frey e Torgler *apud* Bezerra (2020, p.24), corroboram a ideia de que o comportamento dos contribuintes depende do comportamento social dos outros cidadãos, ou seja, os contribuintes estão dispostos a pagar os seus impostos sob a condição. Se existe a percepção de que os outros contribuintes cumprem as suas obrigações, então, maior será a propensão para o cumprimento.

Também é preciso abordar a inadimplência involuntária, por possuímos um complexo sistema tributário em conjunto com altas cargas é gerada uma dificuldade nos contribuintes em se adequar as regras fiscais, já que quanto maior a complexidade as regras fiscais, menor é a conformidade com estas.

Conforme opina Borrego, Lopes & Ferreira (2016):

A criação de grandes esquemas de evasão e sonegação fiscal pelo mundo levou com que as Administrações Tributárias refinassem cada vez mais suas legislações como forma de combater tais comportamentos. Isso gerou uma infinidade de sistemas tributários complexos, que por sua vez acabam ocasionando o descumprimento involuntário das complexas regras por contribuintes sem muita instrução, o que aumenta em muito a inadimplência tributária.

Segundo Vitalis (2019, p.5):

São diversos os elementos que podem levar ao inadimplemento tributário, incluindo-se aspectos relacionados à própria formatação do sistema tributário, à postura dos agentes públicos e dos demais contribuintes. Para ela, além do receio de aplicação de medidas sancionatórias, procedimentos e questões institucionais mostram-se relevantes nesta seara, com destaque para a percepção da justiça e adequação do sistema.

O mesmo autor ainda aponta que:

- (a) a complexidade do sistema e da legislação fiscal, que normalmente permite “aberturas” interpretativas, além de acarretar o aumento dos custos de cumprimento;
- (b) a demora na resolução definitiva da controvérsia tributária no âmbito administrativo e judicial, gerando insegurança jurídica e violações à livre-concorrência;
- (c) a concessão de parcelamentos periódicos que estimulam o não pagamento tempestivo dos tributos em razão dos descontos concedidos, além de distorcer a concorrência;
- (d) os escândalos de corrupção e a má gestão administrativa, que deixam no contribuinte a sensação de constante desvio dos recursos públicos;
- (e) os altos índices de evasão fiscal ou planejamento fiscal abusivo, que minam a confiança do contribuinte na administração tributária e no sistema fiscal como um todo, diante do sentimento de flagrante injustiça fiscal.

A insatisfação política, o hábito cultural de evitar pagar impostos, a desconfiança nas políticas públicas, as formas de evasão e elisão fiscal e a dificuldade de interpretação do complexo sistema tributário brasileiro colaboram com a dificuldade de arrecadação do Estado, gerando uma necessidade de buscar formas para garantir que o Estado consiga arrecadar recursos financeiros para prestar serviços públicos à sociedade.

2.2 FORMAS DE GARANTIR A ARRECADAÇÃO

2.2.1 A inviabilidade prática das execuções fiscais

Tradicionalmente, o processo de Execução é a maneira que o credor utiliza para satisfazer um crédito que possui em face do devedor. Por sua vez, a Execução Fiscal é um procedimento especial em que a Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal, e municípios) pleiteia a intervenção do Judiciário para cobrar e executar bens de contribuintes que deixam de pagar os créditos tributários e não tributários do Estado inscrito em dívida ativa (art. 2º da Lei 6.830/1980).

Assim a dívida tributária é formada pelo não pagamento dentro do prazo estabelecido em lei de tributos devidos à fazenda pública. Há a abertura de um processo administrativo que enseja na inscrição do crédito em dívida ativa resultando na lavratura de um auto de infração, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), formalizada a inscrição do contribuinte no cadastro de Dívida Ativa, está passa a ter presunção de certeza e liquidez.

Essa presunção é tida porquê de acordo com o art. 2º, parágrafo 3º da Lei de Execução Fiscal (Lei 6830/1980) tanto o lançamento, quanto a inscrição em dívida ativa sofre um controle de legalidade por parte da autoridade administrativa competente, visando averiguar se ambos estão em conformidade com a lei.

O conceito de dívida ativa tributária, está previsto no art.201 do Código Tributário Nacional (CTN,1996), enquanto o art. 2º do parágrafo 3º da Lei de execução fiscal (Lei 6.830/1980) prevê que:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

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

É com a certidão de dívida ativa que se dá início ao processo de Execução Fiscal no qual estará a Fazenda habilitada a promover a execução em juízo, buscando a satisfação de seu crédito com auxílio da máquina judiciária.

Deve-se entender que a Execução Fiscal é um procedimento especial em que a fazenda pública pleiteia a intervenção do Judiciário para cobrar e executar bens de contribuintes que deixam de pagar os créditos tributários e não tributários do Estado inscritos em dívida ativa, sendo o principal instrumento de cobrança em sede judicial dos créditos inscritos em Dívida

Ativa do Estado, regulamentado pela Lei de Execução Fiscal nº 6830/1980, que possui um aparato jurídico composto de ações e procedimentos que visam obter o efetivo pagamento da cobrança de forma mais célere quando comparado aos outros meios de ação de execução. (HUMBERTO, 2016 p.13).

A Execução Fiscal tem características peculiares que visam garantir celeridades em seu andamento e apesar de previsibilidade de eficiência com a regulamentação da cobrança com a Lei 6830/1980, uma combinação de fatores, incluindo burocracias mais fortes e mais sofisticadas, vem dificultando a efetividade da Execução Fiscal em todo o país, ocasionando grande número de processos executivos fiscais que se perpetuam no Judiciário Brasileiro aguardando o cumprimento de seu devido papel.

Mesmo com esse objetivo, muitas vezes, a execução fiscal pode não ser tão efetiva, segundo afirma o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2011), que as principais características que dificultam a eficiência na execução fiscal dizem respeito a morosidade, alto número de processos em estoque, alto custo de tramitação processual e baixo índice de processos sentenciados a tempo de resolver efetivamente o conflito.

A cada ano, os estudos realizados pelos relatórios “justiça em números” revelam um quadro preocupante quanto à taxa de congestionamento das execuções fiscais no Poder Judiciário, segundo os dados denotados na edição deste relatório do ano de 2017(ano-base 2016) revelou que os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 38% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário (BRASIL, 2017).

Os relatórios confirmam ainda que é as execuções fiscais são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, tendo em vista que ostentam uma taxa de congestionamento de 91% (Ibidem, 2017 p.109). Como é possível observar, é elevadíssimo o número de execuções fiscais infrutíferas, considerada a taxa de congestionamento desse processo.

Entre outros resultados, o relatório revela ainda, que dos 86% dos casos dos processos que estão na Justiça Estadual, apenas 14% possuem todas as execuções fiscais em trâmite no país (Ibidem, 2017 p.113). Esses resultados permitem opinar que há uma certa dificuldade, na maioria dos processos, em conseguir resolver efetivamente uma cobrança por meio da Execução fiscal em um tempo considerado razoável.

O Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada(IPEA), em pesquisa realizada entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, divulgada em janeiro de 2012, no qual teve por objetivo calcular o custo real e o tempo médio de um procedimento de execução fiscal da União, revelou que o tempo médio total de tramitação da execução fiscal promovida pela Procuradoria-Geral

da Fazenda Nacional(PGFN) no âmbito federal é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, com a probabilidade de recuperação integral do crédito de 25,8% (Cunha, 2011, p.14)

Tomando como exemplo os Poderes Executivos estadual e municipal do Estado de Alagoas, o tempo médio para que o processo de execução fiscal seja baixado no Tribunal de Justiça de Alagoas, no ano de 2015, era de 8 anos e 6 meses(BRASIL,2016). Conseqüentemente várias execuções se perduram por anos e a cada ano que se passa mais remota se torna a possibilidade de efetividade na arrecadação do montante executado.

2.2.2 Formas extrajudiciais de garantir a arrecadação

Considerando a dificultosa recuperação de seus créditos em todo o país por meio da execução fiscal e tendo em vista a arrecadação do Estado ser imprescindível, a fazenda pública tem buscado, por meio de políticas públicas, meios alternativos a fim de conseguir recolher seu crédito fiscal.

Dentre a rica variedade de métodos de cobrança, no âmbito extrajudicial, de créditos estatais observados na atualidade, de acordo com a base de dados disponibilizados em análises, foram identificadas três categorias, consideradas como eficientes: O protesto da certidão de dívida ativa em cartório; os programas de parcelamento e as audiências de conciliação.

O estudo técnico de julho de 2016 realizado pela consultoria legislativa da Câmara dos Deputados indicou que, seguindo novas estratégias, um dos principais métodos alternativos que têm sido utilizados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é o protesto extrajudicial das Certidões da Dívida Ativa da União (SILVA, 2016 p.6).

O protesto de uma dívida é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Encontra respaldo legal na lei 9.492 de 10 de setembro de 1997, no qual regulamenta o protesto de títulos e outros documentos de dívida. (BRASIL, 1997).

A possibilidade de protestar a inadimplência no pagamento de impostos foi inserida pela lei 12.767/2012, que criou o parágrafo único ao artigo 1º da lei 9.492 de 1997, acrescentando no rol dos títulos sujeitos a protesto, as Certidão de Dívida Ativa - CDAS, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas.

Quanto aos efeitos do protesto para o devedor, quando o contribuinte tem um título extrajudicial protestado ele passa a ter severas restrições no mercado, como comenta Frago (2016, p.9):

A partir do momento que o devedor tem seu nome negativado e incluso nos cadastros nacionais de proteção ao crédito, ele passa a enfrentar algumas dificuldades e até impedimentos no seu dia a dia como, por exemplo, constrangimentos na hora de

realizar pagamentos com cheques, além da restrição para a retirada de talões junto à sua agência bancária, restrições creditícias como financiamentos, leasing e demais operações de crédito e crediários, impossibilidade de concessão de crédito imobiliário governamentais como o do programa “Minha casa, Minha vida”, dentre outros, podendo até chegar a ter sua conta corrente no banco excluído.

Isso se dá porque uma vez dado publicidade a sua inadimplência de pagamentos por meio do protesto em cartórios, ocorre a inclusão do nome do devedor nos cadastros nacionais de associações de proteção ao crédito, por exemplo o serviço central de proteção ao crédito (SPC).

Outro modo de arrecadação extrajudicial é a audiência de conciliação, onde exige a participação presencial direta da Fazenda Pública com o devedor, onde o Estado renuncia a parte de seu crédito atualizado a fim de conseguir arrecadá-lo de forma menos dispendiosa aos cofres públicos, com o propósito de, ao fim, maximizar a arrecadação líquida de seus impostos.

As garantias da audiência de conciliação com o contribuinte são procedimentos participativos mais usados como dispositivos de socialização como meio de discussão moral entre as partes envolvidas. Eles servem principalmente para convencer as partes a renunciarem a seu direito, e entrarem em um acordo, fortalecendo o consenso em torno deles.

Claramente, é crucial que o fisco faça o que for possível para melhorar o pagamento voluntário dos débitos e para isso é essencial que a restrição do Estado seja negociável, em alguns casos, para encontrar uma coesão mínima de solidariedade e homogeneidade no corpo social.

Até porque, a cobrança dos créditos fiscais não implica necessariamente raciocínio baseado no lucro econômico para o Ente Público e a realidade da ineficiência da arrecadação da dívida ativa pela principal ferramenta de cobrança forçada impõe ao credor refletir entre insistir unicamente na execução fiscal ou buscar outros meios da cobrança do título. O estoque atual dos créditos públicos é infinitamente superior ao que é concretamente cobrável. A cobrança indiscriminada de todos os créditos suscitaria gastos que não justificariam qualquer movimentação nesse sentido. (ADAMS, 2015 P.27)

Nesse sentido, o fato de o fisco realizar mutirões de audiências como forma de efetuar transações e dar incentivo fiscal ao devedor não significaria que o fizeram necessariamente porque eles se tornaram mais avessos ao risco ou menos solventes, mas porque o acordo de pagamento instituído na audiência de conciliação permitiria que eles maximizassem a receita fiscal líquida, beneficiando do esforço contingente do estado associado ao tipo de cobrança por meio da execução fiscal.

A possibilidade de celebração de transação da administração tributária tem previsão específica no Código Tributário Nacional, conforme o artigo 171º que tem a seguinte redação: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário”.

Adams (2015, p.27), “aponta que dentre as modalidades de transação que podem ser aferidas pelo fisco estão: conciliação administrativa, conciliação em processo judicial, conciliação no caso de insolvência tributária, transação por adesão, ajustamento de conduta tributária e arbitragem”.

Tendo em vista a carência de normas gerais explícitas sobre o assunto, a conciliação envolvendo o Poder Público era motivo de algumas contestações, Palma (apud Souza 2017, p.33) afirma que:

(...) algumas interpretações sugerem a impossibilidade de a Administração Pública adotar soluções negociadas com os administrados, alegando que este processo requer que as partes envolvidas sejam proprietárias do objeto da negociação e que possuam autonomia da vontade para acordar concessões bilaterais inerentes ao procedimento consensual.

As transações como forma de extinção do crédito tributário não se trata de providência que fique a critério da autoridade administrativa.

É obrigatória a instituição de lei autorizativa para sua instituição e regulamentação de seus parâmetros, estabelecendo as características dos contribuintes que ensejam os motivos legais para sua utilização, como as definidas no art. 172º do CTN “situação econômica do sujeito passivo; diminuta importância do crédito tributário; a considerações de equidade em relação com as características pessoais ou materiais do caso, dentre outros”. (SABBAG, 2012 p.204).

Neste contexto é que a audiência de conciliação para a cobrança de dívida ativa é considerada outro meio alternativo efetivo de cobranças dos créditos estatais da mesma forma que também contribui para o desafogamento do Poder Judiciário.

2.2.3 O parcelamento: elogios e críticas

O Parcelamento tributário, utilizado pela administração pública como meio de alavancar a arrecadação tributária, é um meio administrativo através do qual o governo busca arrecadar aos cofres públicos, visando estimular a economia e surge também, como uma forma extrajudicial de garantir a arrecadação.

Para enfrentar crises, em momentos de dificuldade financeira das empresas, os órgãos públicos proporcionam condições facilitadoras para quitação dos débitos tributários. Desse modo, foi implementado no CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) pela Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001, o parcelamento como modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inc. VI) (Oliveira apud Zanello, 2019 p.23).

De acordo com Pausen (2017 p.259) o parcelamento é uma espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo.

O parcelamento constitui causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário regulamentado, inclusive, mediante lei específica (art.155-A CTN). Nessa linha, tem-se o parcelamento dos débitos como um aparato para o devedor adimplir suas obrigações financeiras com a Fazenda Pública, bem como para ajudar o governo na arrecadação de créditos em seu favor. Os parcelamentos funcionam como válvula de escape para os contribuintes renegociarem seus débitos e obter certidão de regularidade fiscal – requisito para iniciar diversas tratativas de negócios, seja com a iniciativa pública ou privada (Carvalho, 2020, p.8).

Ao longo de duas décadas, o governo brasileiro tem criado leis de regularização tributárias notoriamente vantajosas aos inadimplentes. Essas leis têm permitido, no primeiro momento, que o contribuinte receba parte do crédito fiscal constituído em favor do ente público ao não efetuar o pagamento dos tributos em dia. Por conseguinte, este também é favorecido ao receber benefícios fiscais complementares, como a anistia dos juros e das multas em até 100%, além de remissão pela possibilidade de utilizar créditos oriundos de prejuízos fiscais, base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dentre outros créditos. (VIANA; CAMPAGNONI; ESTEVES, 2023 p.2)

De acordo com Carvalho (2018, p.12), diante da reiterada concessão de programas especiais de parcelamento, os contribuintes diminuíram a espontaneidade de recolher tributos e, como se não bastasse, metade dos contribuintes que aderem à programas de parcelamento se tornam inadimplentes.

No mesmo sentido, Carvalho (2018, p.13) aponta que foi criada no Brasil uma cultura de inadimplemento, uma vez que a administração pública vem nutrindo por duas décadas a expectativa dos contribuintes em relação à instituição de novos programas especiais de parcelamento e, portanto, reduzindo os índices da arrecadação espontânea.

Carvalho (2018, p.15) também afirma que:

Como consequência dos reiterados programas especiais de parcelamento e os reparcelamentos constantes, a nota técnica da Unafisco nº03/2017 estima que todo ano há um prejuízo de aproximadamente R\$ 50 bilhões na arrecadação espontânea,

ainda segundo a Unafisco, os prejuízos ocasionados pelos programas de parcelamento não refletem apenas nos cofres da união, mas também nos cofres dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Souza (2019, p.15) afirma que: Os técnicos da Receita Federal do Brasil(RFB) estimaram que algo em torno de R\$ 18,6 bilhões por ano, em valores nominais, deixaram de ser arrecadados de forma induzida. Pelo estudo, a expectativa de um novo parcelamento reduz em 5,8% o incremento esperado da arrecadação induzida para as empresas que optam pelo parcelamento, em comparação com as que não optam. Após a opção, pelos modelos apresentados, o “efeito colateral” acarreta um decréscimo estimado de 1,5% no incremento esperado da arrecadação induzida.

Souza (2019, p.17) também aponta que:

Com os programas de parcelamentos disponíveis para adesão, a opção de não pagar e questionar o crédito devido fica ainda mais vantajosa, pois o contribuinte poderá se beneficiar de mais alguns anos com o parcelamento de suas dívidas, após a derrota nos contenciosos administrativo e/ou judicial.

Em uma análise feita por Lucente e Bressan apud Rodrigues (2017, p.11) em estudo de caso aplicado ao Sport Club Corinthians Paulista. Os autores observam que o parcelamento de tributos permitiu a redução dos valores pagos e do alongamento dos prazos de pagamento, melhorando a estrutura de capital do clube. Ou seja, o parcelamento tributário também pode ser utilizado como uma forma de manter o capital de giro das empresas.

Mesmo com as críticas feitas, deve se observar que nem todos aqueles que não pagam seus débitos são mal-intencionados que dolosamente aproveitam de benefícios do Estado para se ver livre de obrigações. Muitos desses devedores são pessoas que, por tentativas frustradas de manter um negócio, por falta de informação tributária, ou vários outros fatores culposos, acabaram por ser colocados em uma posição de devedor. Entregar essa possibilidade de quitar os débitos pode ser o único meio de facilitar para que esse devedor quite suas obrigações tributárias.

2.3 OS PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO

2.3.1 Aspectos Conceituais

A sonegação de tributos no Brasil é elevada, embora ainda não existam percentuais efetivamente reais, levando a concluir que parte da sociedade está pagando ainda mais em face do não cumprimento da obrigação tributária de outros. A sonegação fiscal é um problema antigo na sociedade, visto que não há registro no mundo em que toda população passível de ser tributada cumpra com suas obrigações fiscais. (MARQUES, 2008, p. 7)

Na mesma linha de raciocínio, Marques (2008, p.8), entende que a Receita Federal vem sistematicamente tentando melhorar suas ferramentas de seleção e fiscalização com o cruzamento de diversas informações, aperfeiçoando o controle tributário dos contribuintes, o que faz ser atualmente considerado de grande relevância para a eficácia do sistema tributário e conclui que: de outra parte, a partir do ano 2000, o Poder Legislativo, por meio de lei ordinária, deu início aos parcelamentos especiais de dívidas tributárias, buscando viabilizar aos contribuintes o pagamento de débitos fiscais em atraso, proporcionando, em tese, uma melhora na arrecadação tributária e um decréscimo na dívida tributária (MARQUES, 2008, p.8).

Apesar da Execução Fiscal se manifestar em formas violentas, com diversas medidas e invasões na vida pessoal e patrimonial do devedor visando encontrar possíveis bens passíveis de penhora para satisfazer o crédito estatal, ainda assim, nem sempre a execução consegue abarcar medidas repressivas suficientes a garantir a satisfação do crédito.

Consequentemente várias execuções se perduram por anos com diligências interminas à procura do patrimônio do executado e a cada ano que se passa mais estreita se torna a possibilidade de efetividade na arrecadação do montante executado.

Apesar de que exista devedor que, se desfruta da morosidade da execução, e vai se desfazendo de seus patrimônios ou passando-os para terceiros de forma fraudulenta e com a finalidade de ocultar ao fisco o conhecimento de seus bens e ser considerada insolvente para não efetuar o pagamento de sua dívida tributária, conduta que inclusive caracteriza fraude a execução. (SABBAG, 2012 p.238)

Existem devedores que, como qualquer outro cidadão, se encontra impossibilitado financeiramente de arcar com suas obrigações, sejam tributárias ou não, e desejariam poder liquidar suas dívidas mais importantes, que com o passar do tempo torna-se uma quantia exorbitante com as atualizações monetárias e multas amontoadas e cada vez mais longe de seu orçamento financeiro.

A Ação de execução fiscal combinada com o peso financeiro e psicológico dos impostos impactam o contribuinte, porém, a instituição de benefícios fiscais pelo governo estabelece vantagens tanto para a Fazenda Pública (aumenta a arrecadação de ativos para os cofres públicos) assim como para o devedor (pode pagar com mais flexibilidade o seu débito com o fisco).

Apesar de existir a possibilidade do parcelamento convencional, que é aquele que está sempre disponível ao interesse do contribuinte; os programas de parcelamentos mais esperados para aqueles que pretendem quitar seus débitos fiscais são os programas de parcelamento especiais que são instituídos por um ato normativo regulamentar contendo suas regras e prazos para adesão ao parcelamento.

Nesse sentido, os programas especiais de parcelamento visam aumentar a arrecadação do Estado; conseqüentemente, flexibiliza os débitos e estimula os contribuintes a liquidarem seus débitos na medida em que traz facilidade ao conceder benefícios como reduções de multas e juros para que pessoas físicas ou jurídicas possam regularizar débitos tributários e não tributários (BARBOZA, 2018 p.1).

Na atualidade, há uma variedade de programas de parcelamentos especiais de débitos, dentre as utilizadas pela PGFN estão: o Simples Nacional; a Lei nº 11.941/2009 - MP 449 - Parcelamento com Reduções; PAEX- Parcelamento Excepcional; PAES- Parcelamento Especial; REFIS- Programa de Recuperação Fiscal; Timemania- Parcelamento para Entidades Desportivas e Beneficentes; IES- Parcelamento para Instituições de Ensino Superior; MP 470/2009- Parcelamento de Débitos de Aproveitamento Indevido de Incentivo Fiscal⁷¹; dentre outros já usados pelo Estado de Alagoas como o PROFIS- programa de recuperação Fiscal e Programa de Parcelamento Incentivado (PPI). (BRASIL, 2022).

Não seria improvável pensar “em sucessos” num mecanismo que possibilita ao devedor um enorme abatimento no valor integral do seu débito e possibilidade de parcelamento em até 120 parcelas mensais.

2.3.2 Regulamentação dos programas especiais

Em 2000, foi lançado pelo governo brasileiro o programa de Recuperação Fiscal (REFIS), instituído pela Lei nº 9.964/2000, que se mostrou como uma solução para os problemas econômicos do país.

Além de conceder uma enorme redução de juros e multas, o programa também trazia prazo definido por um percentual sobre o faturamento mensal da empresa, ou seja, o parcelamento era indeterminado para as empresas com dificuldades financeiras ou

contabilidade manipulada. À época, a justificativa para a instituição do programa era de que o país estava em crise, com alto número de desempregados e enorme valor de débitos tributários acumulados (Carvalho, 2020, p.10).

A partir daí, os programas especiais de parcelamento foram acontecendo com recorrência, cerca de quarenta deles já existiram nos últimos vinte anos, entre eles é possível destacar o: Programa de Recuperação Fiscal(REFIS), Parcelamento Especial de Débito(PAES), Parcelamento Excepcional(PAEX) e Programa de Recuperação fiscal(PROFIS).

Ocorreu também o parcelamento especial de débitos, PAES, instituído pela Lei 10.684/03, cuja consolidação ocorria no mês do pedido, com aplicação de acréscimos moratórios aplicáveis, observando-se a redução da multa, de acordo com dados da Secretaria da Fazenda. Através do PAES, o contribuinte poderia parcelar e quitar sua dívida em até 180 prestações mensais.

A medida provisória 303/06 instituiu o PAEX, Parcelamento excepcional, concedendo às pessoas jurídicas a possibilidade de parcelar seus débitos em até 130 prestações mensais e sucessivas, onde o contribuinte devia desistir dos processos administrativos e das ações judiciais, ou seja, ele precisava desistir da interposição de eventuais recursos e alegações de direitos fundados nos processos administrativos.

A Lei 11.941/09 instituiu, em 2009, o novo REFIS, onde foram abrangidos por este regime todos os débitos tributários de pessoas físicas ou jurídicas perante a Receita Federal, onde o contribuinte tinha como benefício a redução de juros e mora, assim como um prazo de até 180 meses para quitar o débito.

Além disso, as empresas, para aderir ao REFIS, também tinham que desistir das ações judiciais e administrativas movidas contra a Fazenda, com isso Sakaue; Oliveira (2012, p.20) apud Edison Siqueira afirma que:

O contribuinte não deve abrir mão do benefício do Refis da Crise, mas precisa se proteger contra essa ilegalidade que está prevista no texto da própria lei. No caso dos que já desistiram de suas ações e confessaram seus débitos, Siqueira recomenda que entrem na Justiça com uma ação de revisão da lei, pedindo a anulação os artigos inconstitucionais do "Refis da Crise", como o que exige a desistência das disputas judiciais.

2.3.3 Programa de Recuperação Fiscal

A dívida pública não é um procedimento ruim adotado pelo governo, pelo contrário, quando bem planejada ela é uma ferramenta que vem sendo utilizada ao longo dos anos pelo poder público para sanar dificuldades financeiras, quando há uma queda na arrecadação de impostos, desde que sejam observados determinados critérios, como a própria capacidade de endividamento do órgão, para não acabar caindo no processo de inadimplência.

Com a queda na arrecadação dos impostos, os entes federativos, para manter os serviços público funcionando, muitas precisam solicitar recursos financeiros ao governo federal ou contraem empréstimos nas instituições bancárias, para poder continuar atendendo as suas competências constitucionais, no sentido de atender os serviços por bens e serviços públicos demandados pela população.

Essa narrativa descreve um processo de causa e efeito, ou seja, se as organizações não conseguem pagar seus impostos, a arrecadação dos entes federativos cai, e, conseqüentemente essa queda na arrecadação leva os entes federativos a procurarem alternativas, para continuar cumprindo com suas funções, buscando recursos federais ou assumindo dívida, com os agentes financeiros nacionais ou internacionais. Nesse cenário surge a figura do desequilíbrio financeiro, que nada mais é do que o acúmulo de dívidas e as dificuldades para saná-las, tanto entre os entes federativos, como entre as empresas e o governo.

Os programas de recuperação fiscal, nasce a partir do desequilíbrio financeiro dos entes federativos em razão do acúmulo de dívidas das pessoas jurídicas em razão do não pagamento das suas obrigações tributárias. Os dados publicados pelos órgãos fazendários revelam que ao longo do tempo a inadimplência das empresas perante o órgão arrecadador foram se avolumando e crescendo, gerando muitas vezes valores impagáveis, que acaba interferindo no incumprimento das ações planejadas pelo ente federativo para o cumprimento das ações previstas nos instrumentos de planejamento aprovados pelo Poder Legislativo, devido ao grande volume de recursos destinados ao pagamento de dívidas de tributos, deixando de atender aos despesas previstas para atendimento das necessidades do cidadão.

Para sanar esse desequilíbrio financeiro enfrentado pelos órgãos fazendários das administrações públicas em suas diferentes esferas de poder o governo brasileiro resolveu criar alguns programas de recuperação fiscal, oferecendo alguns benefícios aos contribuintes inadimplentes para negociarem seus débitos de forma parcelada e com desconto. Com base em suas competências legais, foram criados programas de parcelamento, para atender os contribuintes com débitos fiscais de ICM e ICMS, como por exemplo, o Programa de Parcelamento Incentivado (PPI).

Vale destacar que esses programas de parcelamento não obedeceram a um modelo padrão, ficando a critério de cada federação criar seus programas com denominações distintas entre eles, porém mantendo o objetivo do programa, que é resolver a inadimplência através do pagamento dos débitos tributários.

Para ilustrar esse tema, apresentamos a experiência do governo do Estado de Alagoas que, no ano de 2014, convocou os contribuintes para a adesão ao Programa de Parcelamento Incentivado (PPI), permitindo o pagamento da dívida em até 120 vezes, com opção de desconto.

Em 2015, o Governo de Alagoas, aprova através do Decreto nº 43935, o Programa de Recuperação Fiscal – PROFIS, que regulamenta o parcelamento para extinção dos créditos tributários do ICM/ICMS, com redução de multas e juros.

O Parágrafo único do artigo primeiro, dispõe que “Os benefícios do PROFIS serão aplicados unicamente à liquidação de débitos na modalidade pagamento”. Já o artigo 2º do referido Decreto, normatiza sobre os débitos fiscais incluídos no PROFIS:

Art. 2º Os débitos de ICM e ICMS vencidos até 30 de junho de 2015, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, poderão ser liquidados à vista ou em parcelas, observados as condições e limites previstos neste Decreto (Convênio ICMS 58/2015). **(Redação do caput dada pelo Decreto Nº 61635 DE 26/11/2018).**

§ 1º Poderão também ser liquidados nos termos deste Decreto, desde que relativos a fatos geradores ocorridos até 30 de junho de 2015, os débitos:

I - espontaneamente denunciados ou informados pelo contribuinte à repartição fazendária; e

II - de multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

§ 2º O débito remanescente dos parcelamentos atualmente em curso, bem como o dos parcelamentos cancelados, também poderão ser liquidados nos termos deste Decreto, desde que:

I - a quantidade de parcelas pretendidas não seja superior à diferença entre o número de parcelas concedidas no parcelamento anterior e o número de parcelas efetivamente pagas; e

II - sejam excluídas as reduções de multa e juros aplicadas ao parcelamento anterior.

§ 3º O débito remanescente do parcelamento previsto no Decreto nº 2.381, de 30 de dezembro de 2004, não poderá ser liquidado com os benefícios previstos neste Decreto.

§ 4º A partir do prazo previsto em Instrução Normativa da Secretaria de Estado da Fazenda, a liquidação prevista no caput deste artigo poderá alcançar, também, débitos de ICM e ICMS vencidos até 31 de dezembro de 2016 (Convênio ICMS 66/17). **(Parágrafo acrescentado pelo Decreto Nº 54974 DE 29/08/2017).**

5º A partir do prazo previsto em Instrução Normativa da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, a liquidação prevista no caput deste artigo poderá alcançar, também, débitos de ICM e ICMS vencidos até 31 de julho de 2018 (Convênio ICMS 122/2018) **(Parágrafo acrescentado pelo Decreto Nº 61635 DE 26/11/2018).**

Caso a opção de pagamento fosse em parcela única, as multas punitivas e moratórias eram reduzidas em 95%, e os juros em 80%. Se a opção de pagamento fosse em até 60 parcelas ocorria a redução de 80% do valor das multas punitivas e moratórias e 60% do valor dos juros e, caso os débitos fossem negociados em 120 parcelas, as multas punitivas e moratórias, sofreriam uma redução de 65% e os juros de 50% (SEFAZ-AL, 2015).

A Secretaria do Estado e da Fazenda de Alagoas (SEFAZ-AL, 2015) informou que:

Os dados apresentados pela secretaria apontam que os mais de R\$ 17 milhões pagos à vista através do PROFIS superam em 146% o contratado anteriormente através do Programa de Parcelamento Incentivado (PPI), promovido em 2014 e que teve pouco mais de R\$ 7 milhões pagos na primeira parcela. Além disso, enquanto no PPI apenas 2.298 contribuintes realizaram a adesão, no PROFIS foram 3.188, o que representa crescimento de 38%.

No ano de 2022, a Secretaria do Estado e da Fazenda de Alagoas (SEFAZ-AL) lançou, novamente, o Programa de recuperação fiscal, por meio do Decreto Nº 71.800, visando a quitação de créditos tributário do ICMS, com opção de parcelamento, cujo processo de adesão foi realizado exclusivamente online, ficando o contribuinte desobrigado de comparecer ao órgão fazendário, resguardando a integridade física dos servidores e cidadãos alagoanos, em virtude da pandemia da COVID-19.

O PROFIS 2022 englobava débitos de ICMS ocorridos até abril de 2021, informados pelo contribuinte ou espontaneamente denunciados à repartição fazendária, sobre multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias e os saldos remanescentes de parcelamentos em curso ou cancelados.

3. ABORDAGEM METODOLOGICA

A Metodologia, que também é chamada de Materiais e Métodos, é a descrição da estratégia a ser adotada, onde constam todos os passos e procedimentos adotados para realizar a pesquisa e atingir os objetivos. Depois de definir o tipo de metodologia a ser utilizado, deve-se fazer uma descrição detalhada de como será realizada a pesquisa (como os dados serão coletados, questionários, entrevistas, amostras etc.), e de como será feita a análise dos dados que serão obtidos (SOUZA et al,2013).

A metodologia vai organizar a pesquisa, estabelecendo os caminhos a serem seguidos a fim de que se alcancem os objetivos. Ao escolhermos a metodologia, definimos o tipo de pesquisa a ser desenvolvida e como esse trabalho seguirá até sua conclusão: os passos a serem dados, os instrumentos utilizados e a forma como os dados de estudo serão coletados. (MARTINS, 2020)

Conhecer é incorporar um conceito novo, ou original, sobre um fato ou fenômeno qualquer. O conhecimento não nasce do vazio e sim das experiências que acumulamos em nossa vida cotidiana, através de experiências, dos relacionamentos interpessoais, das leituras de livros e artigos diversos (Mendes, 2013).

Há diversos tipos de conhecimento. O conhecimento Vulgar(ou senso-comum) que é aquele obtido ao acaso, que chega por meio de ações não planejadas, o conhecimento filosófico que é obtido por meio da reflexão humana, buscando dar sentido aos fenômenos gerais do universo, o conhecimento teológico que é aquele revelado pela fé devida, que depende da formação moral e das crenças de cada indivíduo e o conhecimento científico, que é aquele racional, originado dos procedimentos de verificação baseados na metodologia científica.(TEIXEIRA, 2011).

Pesquisa é o mesmo que busca ou procura. Pesquisar, portanto, é buscar ou procurar resposta para alguma coisa. Em se tratando de Ciência a pesquisa é a busca de solução a um problema que alguém queira saber a resposta. Para Mendes (2013) não se diz que se faz ciência, mas que se produz ciência através de uma pesquisa. Pesquisa é, portanto, o caminho para se chegar à ciência, ao conhecimento.

É na pesquisa que é usado diversos instrumentos para se chegar a uma resposta mais precisa, entre as quais podemos citar a pesquisa experimental (envolve algum tipo de experimento), exploratória (é toda pesquisa que busca constatar algo num organismo), social(busca respostas de um grupo social), histórica(que estuda o passado) e a pesquisa teórica, que de acordo com GONÇALVES(2020,p.55) "toda pesquisa que analisa uma determinada teoria".

Os métodos de pesquisa são as técnicas científicas ou ferramentas que serão usadas para a realização do trabalho de investigação e, têm como objetivo ajudar na coleta e análise dos dados, visando encontrar uma solução para um problema específico ou pontual. Particularmente, os métodos de pesquisa científica exigem explicações baseadas em fatos coletados, medições e observações e não apenas no raciocínio. Eles aceitam apenas as explicações que podem ser verificadas por experimentos, pesquisa, questionários, entrevistas, estudos de caso, observação participante e não participante.

Já a metodologia de pesquisa tem como objetivo resolver um problema de forma sistemática. É uma ciência que estipula como a pesquisa deve ser realizada. Essencialmente, os procedimentos pelos quais os pesquisadores fazem seu trabalho de descrever, explicar e prever fenômenos são chamados de metodologia de pesquisa. (BRASIL, 2021).

Todo esse contexto explicando conceitos e tipos de pesquisa, nos leva a concluir que esse estudo será desenvolvido utilizando a técnica metodológica de pesquisa qualitativa, buscando nos escritos a fundamentação teórica para embasamento do tema em estudo, a orientação para coletar e analisar os dados.

Na pesquisa qualitativa, segundo opina Silveira e Cordora *apud* Deslauriers (2009, p.2).

.... o aluno é tanto sujeito quanto o objeto da sua pesquisa. Isso acontece porque o conhecimento deve ser parcial e limitado, uma vez que o desenvolvimento da pesquisa é algo imprevisível. Assim, o resultado deve ser capaz de produzir novas informações (de acordo com o objetivo da amostra).

A fundamentação teórica da pesquisa, está embasada em material bibliográfico extraídos de busca realizada no Google Acadêmico a partir dos artigos científicos publicados que versam sobre Programas especiais de parcelamento, parcelamentos tributários, parcelamentos especiais, arrecadação por parcelamentos, bem como a LEI Nº 11.941, DE 27 DE MAIO DE 2009 e o Decreto Nº 71.800 de 23/10/2020, enquanto os dados secundários serão obtidos por meio de uma pesquisa qualitativa de caráter exploratório com estudos observacionais.

Para atender ao objetivo da pesquisa, é essencial analisar os aspectos conceituais e legais do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), que surgiu inicialmente como Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), e, que, de acordo com Lima (2010, p. 50), evoluiu para o atual ICMS.

Visando embasar a fundamentação teórica realizada a partir da pesquisa bibliográfica, optamos por buscar os dados disponibilizados pelos órgãos federais e estaduais, sobre os

programas de parcelamento de débitos adotados pelo governo, a partir das publicações oficiais dos Estados Brasileiros em que constam tanto os critérios para a participação dos programas de parcelamento, como os resultados (in)satisfatórios dos programas, com valor arrecadado e o número de contribuintes atendidos, para reduzir a dívida tributária das organizações privadas no territórios brasileiro.

Na abordagem metodológica desse estudo foi utilizada a pesquisa bibliográfica através de exaustiva consulta ao arcabouço literário, apresentado no capítulo do referencial teórico e, no capítulo seguinte serão demonstrados os resultados da análise dos dados que foram disponibilizados pelos órgãos oficiais dos Estados sobre os programas de parcelamentos de débitos, e apresentados conforme a classificação geográfica do IBGE por região.

Como informado anteriormente a princípio, a ideia era coletar os valores arrecadados com os programas especiais de parcelamento em todos os Estados Brasileiros, para serem analisados por região, entretanto, não foi possível concretizar essa ideia, pela falta de informação dos valores recuperado por meio destes programas, através dos dados publicados pelos referidos órgãos públicos. Outra dificuldade enfrentada na realização desse estudo, foi a falta de dados por anos, para se realizar a análise para determinado período.

É importante ressaltar que, os diversos Estados Brasileiros adotam nomes diferentes para seus programas especiais de parcelamento, entretanto, eles objetivam o mesmo resultado: incentivar a regularização do contribuinte e alavancar a arrecadação tributária dos entes federativos.

Para concluir essa abordagem metodológica, informamos que os dados disponibilizados pelos Estados em meios oficiais, durante o período de 2019 a 2022, foram coletados, analisados e serão apresentados no capítulo 4, segundo a classificação por região do IBGE: Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para demonstrar o resultado da análise da pesquisa, optamos por organizar os dados coletados nos Estados por região geográfica, conforme classificação do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Ao buscarmos os dados sobre o programa de parcelamento de débito nos organismos oficiais, nos deparamos com a primeira dificuldade, pois os dados que seriam objeto de análise no estudo, não estavam integralmente disponibilizados pelos órgãos competentes de cada estado, e, além do mais alguns estados não apresentavam os dados em anos sequenciados.

Esse primeiro óbice impactou nos resultados que se esperava obter, onde a ideia inicial era analisar uma série de dados de pelo menos dez anos, onde fossem disponibilizados todos os valores tributários parcelados por Estado, para poder agrupá-los por região. A falta das informações dos valores recuperados anualmente através dos programas nos estados brasileiros, acabou limitando os resultados que esperávamos apresentar como resultado do estudo, mesmo assim, considerando o objetivo do estudo, realizamos a análise, considerando somente dados a partir do ano de 2019.

Importante ressaltar que, além dos estados não apresentarem dados em todos os períodos analisados, também não adotam uma nomenclatura padrão para identificar esses programas, ou seja, cada estado cria programas com denominações diferenciadas, porém com o mesmo objetivo, incentivar a regularização do contribuinte e alavancar a arrecadação tributária dos entes federativos.

Os dados disponibilizados foram coletados e agrupados por estados de acordo com a divisão geográfica por Regiões: Norte, Sul, Sudeste, Nordeste e Centro-Oeste. Os primeiros dados apresentados no quadro 1, compreende os estados da região Norte.

Quadro 1 – Programa de Parcelamento - Região Norte

Estado	Período	Programa de Parcelamento	Adesões	Arrecadação em R\$
AMAZONAS(AM)	2021	Recuperação Fiscal	8.635	59.991.175
RONDÔNIA(RO)	2019-2022	Recuperação de Créditos da Fazenda	40.288	254.951.425
PÁRA(PA)	2022	Regularização Fiscal das Empresas	Dado não disponibilizado	1.600.000.000

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados informados pelos órgãos fiscais.

Na região Norte os dados informados demonstram que:

- Os Estados apresentam uma diversidade na nomenclatura dos programas fiscais.
- O Estado do Pará em 2022, não informou o quantitativo de adesões, mas divulgou que foram arrecadados no programa de regularização fiscal das empresas um total de 1,6 bilhões.
- Pelos dados divulgados, Rondônia, foi o segundo estado que mais arrecadou com os programas de parcelamentos de débitos, ficando à frente do Estado da Amazonia.
- Para efeito de análise comparativa serão considerados os dados informados pelo programa dos estados da Amazonia (2021), Rondônia (2019-2022) e Pará (2022).
- No período de 2019 a 2022, não foram encontrados dados de parcelamento de débitos, nos Estados do Acre (AC), Roraima(RR), Amapá(AP) e Tocantins(TO).

Quadro 2 – Programa de Parcelamento - Região Nordeste

Estado	Período	Programa de Parcelamento	Adesões	Arrecadação em R\$
Maranhão	2022	Pagamento e Parcelamento de Créditos Tributários	Dados não informados	64.636.197
Piauí	2019	Programa de Recuperação Fiscal(REFIS)	Dados não informados	12.000.000
Ceará	2020	Programa especial de Parcelamento de Dívidas Tributárias(REFIS)	64,3mil	47.000.000
Rio Grande do Norte(RN)	2020	Programa de Recuperação Fiscal(REFIS)	Mais de 40mil	22.000.000
Paraíba	2021	Programa de Parcelamento Incentivado(PPI)	Dado não disponibilizado	59.000.000
Alagoas(AL)	2020	Programa de Recuperação Fiscal(PROFIS)	5.471	54.000.000

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados informados pelos órgãos fiscais.

Na região Nordeste os dados informados demonstram que:

- Apenas os estados do Maranhão, Piauí e Paraíba, não informaram o quantitativo de adesões, mas, apresentaram os valores arrecadados com a recuperação de débitos, no período de 2019 a 2020, que serão analisados por atenderem ao período estipulado.
- O Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), foi predominante em seis estados do Nordeste.

- Entre o período de 2019 e 2022, os estados com maior arrecadação no programa foram Maranhão, Paraíba e Alagoas.
- Não foram encontrados dados de parcelamento de débitos, nos Estados de Pernambuco, Sergipe e Bahia, no período de 2019 a 2022.

Quadro 3 – Programa de Parcelamento - Região Centro-Oeste

Estado	Período	Programa de Parcelamento	Adesões	Arrecadação em R\$
Mato Grosso(MT)	2021	Recuperação Fiscal	Dado não disponibilizado	45.170.000
Goiás(GO)	2021	Recuperação Fiscal	Dado não disponibilizado	57.000.000
Mato Grosso do Sul(MS)	2021	Recuperação Fiscal	Dado não disponibilizado	158.000.000
Distrito Federal(DF)	2020	Recuperação Fiscal	21.367	190.000.000

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados informados pelos órgãos fiscais.

Os dados apresentados pelos estados da região Centro-Oeste, demonstram que:

- No ano de 2020, o Distrito Federal registrou uma significativa adesão de 21.367 contribuintes no programa de recuperação fiscal, chegando a arrecadar 190 milhões,
- Em 2021, os estados do Mato grosso do Sul, Goiás e Mato grosso, divulgaram os valores arrecadados, ficando o Mato Grosso do Sul, com a segunda maior arrecadação de valores do programa de parcelamento, do período, um pouco abaixo do Distrito Federal.

Quadro 4 – Programa de Parcelamento - Região Sudeste

Estado	Período	Programa de Recuperação	Adesões	Arrecadação em R\$
Minas Gerais(MG)	2021	Recuperação Fiscal(REFIS Mineiro)	208.351	1.500.000.000
Rio de Janeiro(RJ)	2021	Programa Especial de Créditos Tributários(PEP)	Dado não informado	1.300.000.000
São Paulo(SP)	2019	Especial de Parcelamento(PEP)	13mil	7.300.000.000

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados informados pelos órgãos fiscais.

Os dados apresentados pelos estados da região Sudeste, demonstram que:

- O estado de São Paulo, o mais desenvolvido do país, apresentou dados do programa apenas para ano de 2019, porém fazendo jus ao título de grande metrópole, arrecadou no programa um total de 7.3 bilhões de reais.
- Com pouca diferença, os dados informados no ano de 2021 pelo estado de Minas Gerais teve uma arrecadação de 1.5 bilhões de reais e o Rio de Janeiro de 1.3 bilhões de reais.
- Não foram disponibilizados dados de 2019 a 2022, para o estado do Espírito Santo.

Quadro 5 – Programa de Parcelamento - Região Sul

Estado	Período	Programa de Parcelamento	Adesões	Arrecadação – R\$
Rio Grande do Sul(RS)	2019	Programa Especial de Quitação e Parcelamento de Débitos de ICMS(REFAZ)	7,6mil	720.000.000
Paraná(PR)	2022	Recuperação Fiscal(REFAZ)	Dado não disponibilizado	260.000.000
Santa Catarina(SC)	2021	Programa Catarinense de Recuperação Fiscal(PREFIS)	Dado não disponibilizado	417.000.000

Fonte: Elaboração própria, a partir dos dados informados pelos órgãos fiscais.

Na Região Sul os dados informados, demonstram que:

- O maior volume de recursos arrecadados, foi em 2019, no estado do Rio grande do Sul.
- Em 2021 o estado de Santa Catarina arrecadou através do PREFIS, um montante de 417 milhões de reais.
- O estado do Paraná apresentou dados atualizados de parcelamento para o ano de 2022, no total de 260 milhões.

4.1 Análise das Valores da Recuperação Fiscal dos Estados por Região (2019 – 2022).

Os dados dos estados que aderiram ao programa de recuperação de débitos por região, permitem fazer a seguinte análise.

- Mesmo com poucos registros, o ano de 2019, foi considerado para a realização da análise, em razão de não termos dados suficientes para analisar um período de cinco anos. Se pode observar que apenas três estados apresentaram dados de parcelamento no referido ano, o que representa aproximadamente 11,5% do total dos estados brasileiros,

porém, vales destacar, que lamentavelmente, não tivemos como comparar esses valores nos anos seguintes.

São Paulo (SP)	Rio Grande do Sul(RS)	Piauí(PI)
7.300.000.000	720.000.000	12.000.000

- No ano de 2020, apenas quatro estados informaram os valores arrecadados com os parcelamentos, representando apenas um percentual de 15,38 % dos estados brasileiros. Na comparação dos dados informados observa-se que o Distrito Federal foi o que mais arrecadou com o programa de parcelamento de débitos tributários.

Ceará(CE)	Rio Grande do Norte(RN)	Alagoas(AL)	Distrito Federal(DF)
47.000.000	59.000.000	54.000.000	190.000.000

- Em 2021, ano em o mundo inteiro estava sofrendo as consequências da pandemia do COVID-19, que acabou impactando também na economia, pelo fechamento temporário das empresas, que, como não vendiam seus bens e serviços, também deixavam de pagar seus impostos, tornando-se inadimplentes. Nossa amostra nesse ano compreendeu 8 estados, ou seja, somente 30,77 % dos estados brasileiros. Na comparação dos dados informados observa-se que o Minas Gerais foi o estado que mais arrecadou, seguido do estado do Rio de Janeiro, nos demais estados a arrecadação apresentou valores significativamente menores.

Amazonas(AM)	Paraíba	Mato Grosso do Sul(MS)	Minas Gerais(MG)	Rio de Janeiro(RJ)	Santa Catarina(SC)	Mato Grosso(MT)	Goiás(GO)
59.991.175	50.000.000	158.000.000	1.500.000.000	1.300.000.000	417.000.000	45.170.000	57.000.000

- O último ano da coleta de dados foi 2022, que infelizmente o percentual de estados foi de 11,5%, igual ao ano de 2019, o menor percentual de estados informados. O estado

do Pará foi o que apresentou o maior volume de recursos recuperados nos programas de parcelamentos de débitos, seguido pelo estado do Paraná.

Pará(PA)	Maranhão(MA)	Paraná(PR)
1.600.000.000	64.636.198	260.000.000

Concluimos essa análise informando que não foram computados os dados do estado de Rondônia, por terem sido publicados como arrecadados no período de 2019 a 2021, porém, sem identificar os montantes de recursos recuperados a cada ano.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES FINAIS

Através dessa pesquisa foi possível perceber que os programas especiais de parcelamento apresentaram alternativas importantes para os contribuintes inadimplentes regularem seus débitos perante os órgãos públicos fazendários, alavancando a arrecadação de tributos nos estados.

Entretanto, verificamos que não há um vasto acervo literário, tratando de um tema aparentemente simples, porém bastante importante para os entes arrecadadores de tributos, por demonstrar que deve existir uma boa relação do Estado com o contribuinte. Cabe destacar, que, além da pouca bibliografia disponível, talvez por se tratar de um assunto relativamente recente na literatura, constatamos também, que a ausência de publicações recentes pelos órgãos públicos, sobre os valores arrecadados pelos programas de recuperação fiscal do período de 2019 a 2022, período tomando como base para a elaboração desse estudo, impactou na apresentação de um resultado mais abrangente.

A análise bibliográfica revelou um consenso entre os autores que discutem a temática pesquisada, no sentido de que a recorrência dos programas de parcelamento propiciou a criação de um comportamento de inadimplência, mas também, ressaltou a importância das iniciativas de aprovar programas especiais de parcelamento, objetivando a regularização fiscal, redução da inadimplência e estímulo ao cumprimento das obrigações tributárias.

Os dados divulgados por estado e, organizado por região, demonstrou a importância dos programas de parcelamento de impostos, principalmente nos estados com baixa arrecadação tributária, fato constatado através dos valores arrecadados pelos estados dos programas de recuperação fiscal, conforme ressalta os autores pesquisados.

Mesmo com a amostra reduzida de estados no período de 2019 a 2022, concluímos que o objetivo da pesquisa foi alcançado ao verificar que os valores arrecadados pelos estados e analisados nessa pesquisa demonstraram um grande alívio nas contas públicas do governo, reduzindo a inadimplência e beneficiando parte considerável de contribuintes, que aderiram aos programas de recuperação fiscal aprovados pelos entes federativos.

Concluímos essa pesquisa, resumindo por região, os resultados dos programas de recuperação fiscal divulgados pelos estados, ressaltando o ano de 2021, foi o que mais divulgou dados por estado:

- Norte: Rondônia - 2019 a 2020; Amazonia – 2021 e Pará – 2022.
- Nordeste: Piauí – 2019; Alagoas, Ceará e Rio grandes do Norte – 2020; Paraíba – 2021 e Maranhão – 2022.

- Centro-Oeste: Distrito Federal – 2020, Mato Grosso do Sul – 2021, Mato Grosso – 2021 e Goiás – 2021.
- Sudeste: São Paulo – 2019; Minas Gerais e Rio de Janeiro – 2021.
- Sul: Rio Grande do Sul – 2019; Santa Catarina – 2021 e Paraná – 2022.

Diante da importância do tema em análise, foi possível verificar que apenas o estado de Rondônia publicou os valores recuperados no período de 2019 a 2022, porém, sem detalhar os valores arrecadados em cada ano, inviabilizando a análise.

Merece destaque, o fato de que apenas três estados brasileiros divulgaram dados do ano de 2022, ano mais recente da pesquisa e, o mais importante que chama a atenção na conclusão dessa pesquisa é, que, nenhum estado apresentou os valores arrecadados em mais de um exercício financeiro, impossibilitando uma análise comparativa entre os diferentes valores arrecadados ano a ano, comprometendo assim o resultado que se esperava alcançar.

A falta de divulgação da informação sobre a recuperação de créditos fiscais por parte dos estados, ressalta a necessidade de recomendarmos que outros estudos sejam realizados, buscando outras fontes de consulta, para apresentar uma série de dados passíveis de análise.

REFERÊNCIAS

ADAMS, L.I.L. **A Necessidade da Racionalização da Execução Fiscal**. 2015.

Arrecadação do Refis 2013 Representa quase o triplo da expectativa, disponível em: <https://www.pge.ba.gov.br/arrecadacao-do-refis-2013-representa-quase-o-triplo-da-expectativa-parte-i/> acesso em 23/09/2023

BARBOZA, D.F. **Fisco deve flexibilizar regras para exclusão de programa de parcelamento de débitos**. 2018.

BEZERRA, M.S. **CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: A ADEQUAÇÃO DAS POLÍTICAS PÚBLICAS DE COMBATE NO ÂMBITO DA UNIÃO MOREIRA**.

BRASIL. Lei 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2016, ano-base 2015**, Brasília, DF. 2016, p.21

CARVALHO, F. J.; MURGEL, M. I. – **Teoria e Prática Jurídica**. São Paulo: Dialética, 2000.

CARVALHO, Pedro Henrique Duarte. **PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO: IMPACTOS NA ARRECADAÇÃO, NO COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE E NOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**. 2020.

CHRISTOPOULOS, B. **Despesa pública – estrutura, função e controle judicial**. 2011.

Claudia Lelis destaca que Refis é oportunidade de contribuintes quitarem débitos com o Governo, disponível em: <https://www.to.gov.br/sefaz/noticias/claudia-lelis-destaca-que-refis-e-oportunidade-de-contribuintes-quitarem-debitos-com-o-governo/1gpu2e0yyvl> acesso em 21/09/2023

Com a arrecadação recorde, REFIS 2023 de Caxias do Sul é prorrogado até 31 de agosto. Disponível em: <https://caxias.rs.gov.br/noticias/2023/07/com-arrecadacao-recorde-refis-2023-de-caxias-do-sul-e-prorrogado-ate-31-de-agosto>. acessado em: 08 de agosto de 2023

CONFAZ- CONSELHO NACIONAL DE POLITICA FAZENDÁRIA - BOLETIM DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS.

Contribuintes de Rondônia têm até 30 de dezembro para aderirem ao Refaz e quitarem dívidas. Disponível em: <https://rondonia.ro.gov.br/contribuintes-tem-ate-dia-30-para-aderirem-a-refaz-e-quitarem-dividas-em-rondonia/> acesso em 24/02/2023.

CUNHA, Alexandre dos S.; KLIN, Isabela do Valle; PESSOA, Olívia A. G. **Custo e Tempo do Processo de Execução Fiscal Promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Brasília: IPEA, 2011, p.14.

Em um mês, Refis 2022 regulariza mais de R\$260milhões em dívidas no Paraná. Disponível em: <https://www.aen.pr.gov.br/Noticia/Em-um-mes-Refis-2022-regulariza-mais-de-R-260-milhoes-em-dividas-no-Parana> Acesso em 22/09/2023

FRAGOSO, A.C. **A certidão de dívida ativa como título passível de protesto em cartório.** 2016.

GAZOLA, M. **CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DOS REFLEXOS DECISÓRIOS DA ESCOLHA DA EMPRESA DE PEQUENO E MÉDIO PORTE PELO REGIME DE TRIBUTAÇÃO: LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL.** 2012.

GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Como elaborar uma resenha de um artigo acadêmico ou científico.** Revista JRG de Estudos Acadêmicos. Ano III, Vol. III, n.7, jul.-dez., p.95-107, 2020.

Governo arrecada quase R\$68milhões na primeira etapa do REFIS. Disponível em: <https://www.es.gov.br/Noticia/governo-arrecada-quase-r-68-milhoes-na-primeira-etapa-do-refis> Acesso em 22/09/2023.

Governo do Estado negocia R\$77,7milhões em créditos tributários, disponível em: [https://www.sefaz.pe.gov.br/Noticias-Destaque/Paginas/GovernodoEstadonegociaR\\$77,7milh%C3%B5esemcreditotributarios.aspx](https://www.sefaz.pe.gov.br/Noticias-Destaque/Paginas/GovernodoEstadonegociaR$77,7milh%C3%B5esemcreditotributarios.aspx) acesso em:22/09/2023

Após arrecadar R\$ 1,3 bi, RJ estende programa de Parcelamento de Créditos de ICMS. Disponível em: <https://gauchazh.clicrbs.com.br/economia/noticia/2021/04/apos-arrecadar-r-13-bi-rj-estende-programa-de-parcelamento-de-creditos-de-icms-cko1st7x3006c01j0jq13l2p0.html>. Acessado em 12 de fevereiro de 2023.

GRZYBOVSKI, D.; HAHN, T. G. **Educação fiscal:** premissa para melhor percepção da questão tributária. Revista de Administração Pública, v. 40, n. 5, p. 841–864, 2006.

LIMA, A. P. **AVALIAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DOS PRINCIPAIS IMPOSTOS ESTADUAIS – ICMS E IPVA – EM RELAÇÃO AO PRODUTO INTERNO BRUNO.**

LINHARES, B.F. **Cultura Política e Percepção Tributária:** Uma análise sobre a sustentação da democracia brasileira.

MACHADO, I. **A EVASÃO FISCAL E A TAX MORAL – ANÁLISE EMPÍRICA.** 2014. Mais de 61 mil contribuintes do RN renegociaram débitos via Super Refis, Disponível em: http://www.set.rn.gov.br/contentproducao/aplicacao/set_v2/noticias/enviados/detalhe.asp?sTipoNoticia=&nCodigoNoticia=4983. acessado em 05 de Agosto de 2023

MARTINS, Denise Bloise. **A importância da metodologia científica na construção da ciência.** 2020.

MENDES, L. **Métodos e técnicas de pesquisa.** 2013

Métodos De Pesquisa e Metodologia: **Conceitos e Aplicações Na área Científica,** 2021. Acesso em 15/06/2023. Disponível em: <https://www.enago.com.br/academy/difference-methods-and-methodology/>.

Mais de 40mil contribuintes já renegociam dívidas por meio do REFIS, Disponível em: <https://www5.sefaz.mt.gov.br/-/mais-de-40-mil-contribuintes-renegociam-dividas-por-meio-do-refis> acesso em 22/09/2023

OLIVEIRA, D.R. PARCELAMENTO DE TRIBUTOS FEDERAIS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DA ESTRUTURA DE CAPITAL DAS EMPRESAS COM NEGOCIAÇÃO NA B3. 2019.

PARÁ AMPLIA EQUILIBRIO FISCAL, disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/noticias/20596-para-amplia-o-equilibrio-fiscal-com-gestao-responsavel>

Paraíba tem aumento de 65% na arrecadação da dívida ativa no ano de 2021, disponível em: [https://paraiba.pb.gov.br/noticias/paraiba-tem-aumento-de-65-na-arrecadacao-da-divida-ativa-no-ano-de-2021#:~:text=Not%C3%ADcias-,Para%C3%ADba%20tem%20aumento%20de%2065%25%20na%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20da,ativa%20no%20ano%20de%202021&text=No%20ano%20de%202021%2C%20a,Para%C3%ADba%20\(PGE%2DPB\).](https://paraiba.pb.gov.br/noticias/paraiba-tem-aumento-de-65-na-arrecadacao-da-divida-ativa-no-ano-de-2021#:~:text=Not%C3%ADcias-,Para%C3%ADba%20tem%20aumento%20de%2065%25%20na%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20da,ativa%20no%20ano%20de%202021&text=No%20ano%20de%202021%2C%20a,Para%C3%ADba%20(PGE%2DPB).) Acesso em 22/09/2023.

Parcelamento de ICMS do governo Paulista arrecada R\$7,3bilhões, Disponível em: <https://istoedinheiro.com.br/parcelamento-de-icms-do-governo-paulista-arrecada-r-73-bilhoes/> acesso em:21/09/2023

PGE já negociou mais de 45 milhões com contribuintes que estão em debito com o governo. Disponível em: <https://www.transparencia.mt.gov.br/web/mt/w/17273038-pge-ja-negociou-mais-de-45-milhoes-com-contribuintes-que-estao-em-debito-com-o-governo> acesso em 31/10/2023

Piauí arrecada R\$12milhões com negociações de débito, disponível em: <https://cidadeverde.com/noticias/313705/piaui-arrecada-r-12-milhoes-com-negociacao-de-debitos-do-icms>

PONTALI, M. DIREITO TRIBUTÁRIO SOB O ENFOQUE DA DOUTRINA E DA JURISPRUDENCIA DOMINANTES. 2020.

Programas de Parcelamento de Débitos Fiscais. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Programas-de-Parcelamento-de-D%C3%A9bitos-Fiscais.aspx>. Acessado em 05 de março de 2023.

Proposta de novo Refis pretende renegociar R1,7bilhão em débitos com o Estado. Disponível em: <http://www.saude.rn.gov.br/Conteudo.asp?TRAN=ITEM&TARG=316547&ACT=&PAGE=&PARM=&LBL=Materia> acesso em 22/09/2023

REFAZ arrecada R\$720milhões e regulariza 76,5mil débitos de ICMS. Disponível em: <https://www.fazenda.rs.gov.br/contendo/11838/refaz-arrecada-r-720-milhoes-e-regulariza-76,5-mil-debitos-de-icms> Acesso em 22/09/2023

Refis Bate R\$ 1 bilhão em renegociações, dobro da meta. Disponível em: <https://sefaz.df.gov.br/refis-bate-r-1-bilhao-em-renegociacoes-dobro-da-meta/> Acesso em 24/09/2023

REFIS do ICMS recupera R\$158milhões em recursos aos cofres público. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ms.gov.br/refis-do-icms-recupera-r-158-milhoes-em-recursos-aos-cofres-publicos/> acesso em 24/09/2023

RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA 2022. Disponível em <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=22435>. Acesso em. 22/09/2023

Retomada da economia Reflete em aumento da arrecadação em Santa Catarina, disponível em: https://www.sef.sc.gov.br/midia/noticia/3045/Retomada_da_economia_reflete_em_aumento_da_arrecada%C3%A7%C3%A3o_em_Santa_Catarina acesso em 22/09/2023

ROCHA, S.A. **RECONSTRUINDO A CONFIANÇA NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE**. 2018.

RODRIGUES, B; DRIEMEYER, Wilbert; SERRANO, Luiz M.S. **Parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto**. 2017.

SABBAG, E. **Direito tributário I**. 2012.

SC ARRECADADA 3,6 Bilhões EM AGOSTO COM IMPULSO DO REFIS E RETOMADA ECONOMICA. Disponível em: <https://www.nsctotal.com.br/colunistas/estela-benetti/arrecadacao-de-sc-alcanca-r-36-bilhoes-em-agosto-puxada-pelo-refis-e>. acessado em 12 de agosto de 2023.

SEFAZ Divulga balanço final do Refis de ICMS e IPVA 2020, disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/2020/11/04/sefaz-divulga-balanco-final-do-refis-de-icms-e-ipva-2020/> acesso em 22/09/2023.

SEFAZ quer negociar R\$200milhões com novo programa, disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/noticias/1622-sefaz-quer-negociar-r-200-milhoes-com-novo-programa.html?highlight=WyJwYXJjZWxhbWVudG8iXQ==> . Acesso em 24/09/2023

SEFAZ-AM, Em uma semana, Refis estadual promove renegociação de dívidas que ultrapassam R\$ 2 milhões, Disponível em: <http://www.pge.am.gov.br/em-uma-semana-refis-estadual-promove-renegociacao-de-dividas-que-ultrapassam-r-2-milhoes/> Acessado em 02 de agosto de 2023.

SEFAZ-AP, Parcelamento de IPVA atrasado pode ser feito em até dez vezes. Disponível em: <https://www.amapa.gov.br/noticia/2306/parcelamento-de-ipva-atrasado-pode-ser-feito-em-ate-dez-vezes>

SEFAZ-AM, Refis 2021, Acesso em 25/09/2023 Disponível em: <http://www.sefaz.am.gov.br/refis2021/refis.asp>

SILVA, J.M.P.Q. **Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada**. 2016.

SILVEIRA, Denise Tolfo; Cordova, Fernanda Peixoto. **Métodos de pesquisa**, 2009.

TEIXEIRA, Gilberto: Tipos de conhecimento, 2011, disponível em:
https://msantos_educacao.catalao.ufg.br/p/5434-tipos-de-conhecimento, acesso em
23/10/2023