

# ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA SOCIAL: A INEFICIÊNCIA DO PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PARA AS PEQUENAS EMPRESAS

TAX COLLECTION AND SOCIAL JUSTICE:  
THE INEFFICIENCY OF TAX DEBIT INSTALLMENT FOR SMALL COMPANIES

TIAGO CAPPI JANINI<sup>1</sup>

LUCAS JOSÉ SOUZA DE CARVALHO<sup>2</sup>

ANA LUIZA GODOY PULCINELLI<sup>3</sup>

## RESUMO

Considerando o grande número de programas de parcelamentos instituídos nos últimos anos, esta pesquisa tem o seguinte problema: o parcelamento de débitos concedido às empresas do Simples Nacional pela Lei Complementar nº 155/2016 é uma ferramenta eficiente para lidar com a inadimplência das empresas de pequeno porte e ampliar a receita pública? O objetivo principal desta pesquisa é analisar os dados referentes ao parcelamento previsto na Lei Complementar nº 155/2016 para identificar se o contribuinte tem cumprido com as prestações legais, ampliando a arrecadação tributária e como objetivos específicos, identificar o tratamento jurídico do parcelamento tributário e os seus reflexos; examinar o sistema tributário do Simples Nacional e o seu parcelamento contido na Lei Complementar nº 155/2016; e, por fim, analisar a efetividade do parcelamento do Simples Nacional na arrecadação pública. Utilizando do método dedutivo e de dados documentais secundários, de uma pesquisa descritiva e uma abordagem quantitativa, constatou-se que a maioria expressiva dos parcelamentos foi excluída do programa, sendo minoria os parcelamentos integralmente pagos ou que ainda mantêm sua situação regular, resultado este que contraria os objetivos principais do parcelamento, de quitação das dívidas atrasadas e de regularização dos contribuintes. Desta forma, conclui-se que o parcelamento estudado não atingiu os objetivos para os quais foi criado, apontando para sua ineficiência como iniciativa da Administração Pública.

**Palavras chave:** Parcelamento tributário. Simples Nacional. Arrecadação tributária. Lei Complementar nº 155/2016. Concretização dos direitos sociais.

- 1 Coordenador e Professor do Programa de Mestrado em Direito do UNISAL - Lorena/SP. Estágio Pós-Doutoral (PNPD/ CAPES) na Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). Doutor e Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). E-mail: tiagocappi@yahoo.com.br.
- 2 Bacharel em Ciências Contábeis Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP), graduado em 2020. E-mail: lucas.j.scarvalho@gmail.com.
- 3 Professora de Direito Tributário nos cursos de graduação do CCSA-UENP/CP e na pós-graduação lato sensu do CCSA-UENP/CJ. Assistente de Magistrado no TJPR, 2ª Vara Cível e anexos de Cornélio Procopio-PR. Pós-graduada em Direito e Processo Tributário pela Escola Paulista de Direito e Mestre em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná. E-mail: luizapulcinelli@uenp.edu.br.

## Como citar esse artigo/How to cite this article:

JANINI, Tiago Cappi; CARVALHO, Lucas José Souza de; PULCINELLI, Ana Luiza Godoy. *Arrecadação tributária e justiça social: a ineficiência do parcelamento de débitos tributários para as pequenas empresas*. Revista Meritum, Belo Horizonte, vol. 15, n. 2, p. 137-153, Maio/Ago. 2020. DOI: <https://doi.org/10.46560/meritum.v15i2.7859>.

## ABSTRACT

*Considering the large number of installment programs implemented in recent years, this research has the following problem: the installment of debts granted to Simples Nacional companies by Complementary Law No. 155/2016 is an efficient tool to deal with small companies default and expand public revenue? The main objective of this research is to analyze the data related to the installment provided for in Complementary Law No. 155/2016 to identify whether the taxpayer has complied with the legal provisions, expanding tax collection and as specific objectives, to identify the legal treatment of the tax installment and the its impacts; examine the tax system of Simples Nacional and its installments contained in Complementary Law No. 155/2016; and, finally, to analyze the effectiveness of the subdivision of Simples Nacional in public collection. Using the deductive method and secondary documentary data, a descriptive research and a quantitative approach, it was found that the expressive majority of the installments was excluded from the program, with the minority being paid in installments or still maintaining their regular status, a result that runs counter to the main objectives of installment payments, settling arrears and regularizing taxpayers. Thus, it is concluded that the studied parceling did not reach the objectives for which it was created, pointing to its inefficiency as a Public Administration initiative.*

**Keywords:** Tax installment payments. Simples Nacional. Tax collection. Complementary Law n ° 155/2016. Realization of social rights.

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal prevê a possibilidade de tratamento diferenciado para as micros e pequenas empresas. Seguindo essa permissão, editou-se a Lei Complementar n° 123/2006 que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Recentemente, esse estatuto das pequenas empresas foi alterado pela Lei Complementar n° 155/2016, que incluiu um programa especial de parcelamento dos débitos tributários vencidos até maio de 2016 para as empresas enquadradas no regime, a serem pagos em até 120 parcelas mensais.

A utilização de parcelamentos como ferramenta para a regularização fiscal das empresas tem sido constante por parte do Estado. Além do chamado “parcelamento comum”, previsto na Lei 10.522/2002, que está sempre disponível para as empresas, os parcelamentos especiais têm sido reiteradamente empregados. De acordo com estudo realizado pela Receita Federal em 2017, aproximadamente 40 programas de parcelamentos especiais já foram abertos desde o início deste milênio. Esse elevado número de programas demonstra a relevância dos parcelamentos tributários no cenário nacional, porém, é constantemente criticado, não raramente sendo tratado como uma contradição, considerando-se que os parcelamentos especiais, ao menos em tese, deveriam tratar de situações excepcionais.

No âmbito exclusivo do Simples Nacional, por ser um regime tributário relativamente novo, poucos foram os programas de parcelamentos concedidos, se comparado com o histórico geral do país. Entretanto, é sabido que as micros e pequenas empresas, apesar das simplificações trazidas pelo regime, também têm problemas para se manterem regulares. Até por isso, nos últimos anos, a legislação concernente ao Simples tem lançado mão dos parcelamentos como forma de lidar com a questão da inadimplência.

O parcelamento de débitos tributários tem como finalidade ampliar a arrecadação tributária, com o incremento dos cofres públicos, contribuindo para a ampliação dos investimen-

tos do Estado na redução das desigualdades sociais. Por isso, este estudo busca responder a seguinte problemática: o parcelamento de débitos concedido às empresas do Simples Nacional pela Lei Complementar nº 155/2016 é uma ferramenta eficiente para lidar com a inadimplência das empresas de pequeno porte e ampliar a receita pública?

O objetivo principal desta pesquisa é analisar os dados referentes ao parcelamento previsto na Lei Complementar nº 155/2016 para identificar se o contribuinte tem cumprido com as prestações legais, ampliando a arrecadação tributária. Tem como objetivos específicos, identificar o tratamento jurídico do parcelamento tributário e os seus reflexos; examinar o sistema tributário do Simples Nacional e o seu parcelamento contido na Lei Complementar nº 155/2016; e, por fim, analisar a efetividade do parcelamento do Simples Nacional na arrecadação pública.

Esta pesquisa se baseou nas publicações oficiais realizadas a respeito do parcelamento especial do Simples Nacional, principalmente o “painel dos parcelamentos”, ferramenta disponibilizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e que fornece informações a respeito de todos os parcelamentos tributários concedidos. Os dados recolhidos referem aos meses de dezembro de 2016 a março de 2017, que corresponde ao período de adesão ao parcelamento especial do Simples. Consideraram-se todos os estados brasileiros e a análise foi efetuada sobre a situação atual dos parcelamentos concedidos na forma da LC nº 155/2016 apresentada no painel.

Nesse caso, quanto maior o número de parcelamentos ativos, com sua situação regular, ou de débitos totalmente quitados no parcelamento, maior será a aproximação do programa de seu objetivo de regularização tributária. De forma diversa, quanto maior o número de débitos excluídos do parcelamento, menor será sua eficiência do ponto de vista do Estado, e maior a distância de seu objetivo de quitação dos débitos vencidos e de consequente regularização fiscal.

Para fins de demonstrar a hipótese de que o parcelamento de débitos das empresas enquadradas no Simples Nacional possui pouca eficiência para fins de arrecadação pública e, por consequência, não contribuem para a promoção de uma justiça social, esta investigação utilizou-se do método dedutivo, com pesquisa bibliográfica e levantamento e análise de dados estatísticos.

## 1. O TRATAMENTO JURÍDICO DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

Os parcelamentos tributários têm adquirido cada vez mais relevância, tanto para o setor público, que os utiliza com o intuito de aumentar sua arrecadação e regularizar os contribuintes inadimplentes, quanto para as empresas, que encontram nesses programas uma importante alternativa para lidar com seus passivos tributários (PAES, 2014), uma vez que o parcelamento está previsto na legislação como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme o art. 151, VI do Código Tributário Nacional.

As espécies de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária atuam como "agentes inibidores" do processo de positivação das normas jurídicas que a instituem (VERGUEIRO, 2009). Como demonstra Harada (2017), nos casos do art. 151 do CTN não há a extinção do crédito, continuando ele existindo, havendo apenas o efeito de impedir sua cobrança por parte da Administração Tributária. Já Amaro (2006) trata tais hipóteses como uma forma de proteção temporária do sujeito passivo, visto que, enquanto permanecer o crédito suspenso, ele não sofrerá com os atos de cobrança que normalmente seriam adotados pelo Fisco.

Originalmente, o parcelamento tributário não estava presente no Código Tributário Nacional em sua promulgação no ano de 1966, sendo incluído como uma das hipóteses de suspensão do crédito tributário pela Lei Complementar nº 104/2001. Desta forma, o parcelamento tem como efeito inicial a interrupção dos atos de cobrança, por parte da autoridade tributária, do crédito que foi parcelado.

Além de possuir um caráter suspensivo da exigibilidade da obrigação tributária, o parcelamento permite a divisão da dívida tributária para posterior pagamento, que será efetuado por meio de prestações. Todavia, esse "pagamento" parcelado deve se dar com a incidência de juros e multas, para evitar "[...] colocar o sujeito passivo em situação mais favorável do que outros que cumpriram prazos legais" (SCHOUERI, 2013, p. 608).

Ainda na conceituação, é comum encontrar autores que tratam o parcelamento como uma modalidade de moratória, também prevista no CTN como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, I). É o que diz Machado (2018) ao elucidar que na moratória o devedor consegue a dilatação do prazo para a quitação do débito, podendo, em alguns casos, este pagamento ser efetuado em parcelas, assim como ocorre nos programas de parcelamentos. Desta forma, ele conclui que a inclusão do parcelamento como hipótese de suspensão pela LC nº 104/2001 não era necessária.

Da mesma forma, Amaro (2006) afirma que o parcelamento já possuía o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário mesmo antes de sua inclusão no Código Tributário Nacional, tanto por suas características intrínsecas, mas também por ser apenas mais uma modalidade de moratória. Já Sabbag (2016), em sentido contrário, afirma que, apesar das semelhanças existentes, com a inclusão do parcelamento ao CTN, passou ele a gozar de total independência, não mais se confundindo com a moratória.

Para a concessão do parcelamento, em geral, algumas condições são impostas ao sujeito passivo, como o pagamento da primeira parcela e a confissão da dívida. Com isso, ao aderir a um parcelamento, o contribuinte, não mais poderia discutir o débito judicialmente, visto que, ao parcelar sua dívida ele estaria confessando sua existência. Constantes são as críticas e os estudos a respeito desta obrigatoriedade. Nesse sentido, Dexheimer (2015) entende que a maior restrição consiste na proibição de o particular invocar o Judiciário futuramente, com a renúncia à pretensão, pois impede o contribuinte contestar a obrigação tributária na esfera judicial. Por sua vez, Padilha e Alvaraz (2017) demonstraram que os tribunais têm admitido a discussão judicial do débito parcelado mesmo a lei enfatizando que tal confissão seria irrevogável e irretroatável.

Outro ponto a se destacar, na perspectiva das empresas, é que, além do benefício de poder fracionar a dívida tributária, após a adesão a um programa de parcelamento é possível efetuar o requerimento de uma Certidão Positiva com efeito de Negativa, que permite a

empresa participar de processos licitatórios e celebrar contratos com os órgãos públicos, o que, em muitos casos, é uma importante fonte de receita para as empresas (MACHADO, 2018).

Tratando-se dos parcelamentos concedidos no país ao longo do tempo, como demonstra Dexheimer (2015), eles são, usualmente, separados entre parcelamento ordinário (ou comum) e os parcelamentos especiais. O parcelamento ordinário foi instituído pela Lei nº 10.522/2002 e é disciplinado do artigo 10 ao 14-F. Tal parcelamento está sempre disponível ao contribuinte, que pode parcelar seus débitos em até 60 (sessenta) prestações. É o que estabelece a norma: "os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei".

Conforme descrito no art. 155-A, § 1º do CTN, os parcelamentos, em geral, não afastam a incidência de juros e multa. Isso é visto no parcelamento comum, onde eles se mantêm acrescidos ao valor principal da dívida. Entretanto, Paulsen (2017) constata que é prática comum por parte da legislação brasileira conceder parcelamentos que não só possuem prazos muito maiores que o previsto no parcelamento ordinário, como também oferecem reduções substanciais nos juros e multas, ocorrendo, em alguns casos, sua exclusão total.

São os parcelamentos especiais, constantemente empregados tanto em âmbito federal como estadual e municipal. Como já comentado, foram quase 40 programas instaurados desde o início do milênio, porém na esfera federal quatro se destacam: (i) Programa de Recuperação Fiscal ou Refis, instituído pela Lei nº 9.964/2000 e abrangeu os débitos vencidos até 29 de fevereiro de 2000, permitindo fossem parcelados sem que houvesse um limite máximo de prestações; (ii) Parcelamento Especial ou Paes, instaurado pela Lei nº 10.684/2003 e possibilitou o parcelamento em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais dos débitos vencidos até 28 de fevereiro de 2003; (iii) Parcelamento Excepcional ou Paex, entrou em vigor com redação dada pela Medida Provisória nº 303/2006 e ofereceu três opções de parcelamento, com destaque para a modalidade que permitia a divisão do débito em até 130 (cento e trinta) parcelas; (iv) Parcelamento da Crise, criado pela Lei nº 11.941/2009 e abriu uma série de opções de parcelamentos e reparcelamentos de débitos, com destaque para a possibilidade de, novamente, fracionar a dívida em até 180 (cento e oitenta) parcelas; o programa ainda contou com quatro reaberturas, sendo uma em 2013 e três em 2014.

Além do elevado número de parcelas, todos estes programas contaram com expressivas reduções nos juros, multas, ou em ambos. Como exemplo, pode-se citar o Parcelamento da Crise, que no art. 1º, § 3º, II oferece um parcelamento em trinta prestações com redução de 90% da multa de mora e 45% dos juros. Além destes, cabe destacar outros dois parcelamentos mais recentes, o Programa de Regularização Tributária (PRT) e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT). Instituídos pelas Medidas Provisórias nº 766/2017 e nº 783/2017 respectivamente, também ofereceram condições especiais de parcelamento e, somados, contaram com quase 850.000 aderentes, conforme dados da receita federal.

Por fim, é importante citar também que, de modo geral, a lei deixa aberta a possibilidade da realização de reparcelamentos, como é descrito no art. 14-A da Lei nº 10.522/2002. Isso é ainda mais evidente nos programas de parcelamentos especiais. Tomando por exemplo o Paex, a MP 303/2006 em seu artigo 4º explicita a possibilidade do reparcelamento dos débitos que foram incluídos tanto no parcelamento comum como no Refis e no Paes. Tal possi-

bilidade tornou comum a transferência dos débitos parcelados em um programa para outro com condições mais favoráveis.

## 2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL E O PARCELAMENTO PREVISTO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 155/2016

Esse item tem por objetivo apresentar algumas considerações sobre o tratamento jurídico tributário dado às pequenas empresas e analisar a possibilidade de parcelarem os seus débitos tributários conforme a Lei Complementar nº 155 de 2016.

### 2.1. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS

As micros e pequenas empresas necessitam, a propósito do art. 179 da CF, tratamento jurídico diferenciado que as incentive com a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Nesse sentido, a Constituição apresenta normas de competência que permitem ao legislador infraconstitucional criar um tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte (CUNHA, 2011).

O sistema tributário não pode ser visto de forma simplista, tendo como único objetivo a arrecadação de tributos para os cofres públicos, mas sim como um mecanismo de realização da justiça social (COSTA; DIEHL, 2017). O tratamento diferenciado assegurado pela Constituição deve ser interpretado nesse contexto, como uma forma de justiça social, colaborando com a concretização dos direitos fundamentais.

Desde sua criação, o Simples Nacional passou por diversas alterações e tentativas de aperfeiçoamento. Inicialmente criado pela Lei nº 9.317/96, o regime permitia o recolhimento unificado dos impostos federais, sendo por esse motivo o nome "Simples". Em 2006 entrou em vigor a Lei Complementar nº 123/2006, que revogou a Lei nº 9.317/96 e aumentou o rol de tributos englobados pelo Simples, incluindo tributos estaduais e municipais. Posteriormente, essa lei veio a sofrer inúmeras alterações, principalmente com as Leis Complementares nº 147/2014 e nº 155/2016 que praticamente reestruturaram a legislação relativa ao Simples Nacional.

Com isso, o Simples Nacional permite que as empresas optantes, enquadradas na condição de Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte, recolham, de forma unificada, oito tributos, incluindo o ICMS, de competência estadual, e o ISS, de competência municipal. Também admite-se aderir ao Simples, conforme a legislação, o empresário que atenda as condições para ser considerado Microempreendedor Individual.

Machado (2018) evidencia que a Constituição Federal já fazia menção à possibilidade e à necessidade de se oferecer um tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. A definição do porte da empresa é realizada com base em sua receita bruta anual. Hoje, já considerando as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155/2016,

classifica-se como microempresa a pessoa jurídica que aufera no ano calendário uma receita bruta de até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresa de pequeno porte a empresa que obtenha uma receita superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

A importância do tratamento diferenciado às pequenas empresas é demonstrada por Machado (2018), em virtude dos obstáculos por elas enfrentados no que tange, principalmente, às questões que envolvem sua tributação. Essas dificuldades abrangem também as obrigações acessórias, que se tornam demasiadamente complexas para essas empresas que, em geral, não tem à disposição um departamento exclusivo para tratar das obrigações acessórias tributárias. Dessa maneira, as medidas de simplificação surgem como uma forma de proteção da livre iniciativa e de fomentação de uma concorrência mais justa.

Além do ICMS e do ISS, o Simples Nacional abrange ainda os seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, Pis/Pasep e a CPP. O cálculo do tributo no Simples é feito tendo como base de cálculo a receita bruta dos últimos 12 meses. Como Cleônimo dos Santos (2018) explica, cada empresa utilizará as tabelas contidas na lei, específicas para o seu ramo de atuação, para o cálculo do tributo único. Posteriormente, há a repartição do valor recolhido entre todos os tributos que foram englobados, sendo que tais porcentagens variam conforme a faixa da empresa e seu ramo de atuação.

Tratando-se especificamente das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 155/2016, além da instituição do parcelamento especial (art.9º), cabe citar a mudança no limite da receita para o enquadramento das organizações como empresa de pequeno porte, subindo de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) e para o enquadramento dos empresários em microempreendedores individuais, subindo de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) para R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais). Outro ponto importante foi abertura da possibilidade da figura conhecida como "investidor anjo" realizar aporte de capital nas empresas enquadradas no regime, porém sem fazer parte do capital social da entidade. Houve também a diminuição do número de tabelas e faixas de faturamento para o cálculo do tributo e a inclusão de novas atividades dentre as que podem optar pelo regime.

## 2.2. O PARCELAMENTO DE DÉBITOS NO SIMPLES NACIONAL

Conforme mencionado no início do trabalho, não foram muitos os programas de parcelamentos concedidos pela legislação concernente ao Simples, principalmente em função de ser um regime relativamente novo.

A primeira possibilidade de parcelar os débitos para as micros e pequenas empresas foi instituída em 2008 como uma alternativa para que as empresas pudessem ingressar no regime do Simples Nacional. Isso graças à vedação existente no art. 17, V da Lei Complementar 123/2016 que impede as pessoas jurídicas que possuam débitos vencidos com o INSS e com as Fazendas Públicas aderirem ao Simples Nacional. Desta forma a Lei Complementar nº 128/2018 permitiu que as empresas parcelassem seus débitos em até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas, sendo de R\$ 100,00 (cem reais) o valor mínimo de cada prestação. Assim, as micros e pequenas empresas poderiam optar por esse parcelamento e,

suspendendo a exigibilidade de seus débitos, optar pelo Simples Nacional como regime de tributação.

Conforme Paulsen (2017) esclarece, a segunda possibilidade de parcelamento criada na esfera do Simples Nacional se deu pela Lei Complementar nº 139/2011, que incluiu os §§ 15 ao 24 no artigo 21 da Lei Complementar nº 123/2006. Esse parcelamento se assemelha ao disciplinado pela Lei 10.522/2002 e está sempre disponível às empresas do Simples Nacional. Admite-se o parcelamento dos débitos vencidos do Simples Nacional em até 60 (sessenta) meses. A respeito do valor das parcelas, a Instrução Normativa nº 1.508/2014 determinou que elas não poderiam ser inferiores a R\$ 300,00 (trezentos reais) para as ME e EPP ou a R\$ 50,00 (cinquenta reais) para os Microempreendedores Individuais.

Também há, nesta modalidade, a possibilidade de reparcelamentos. A Resolução CGSN nº 140/2018 dispõe sobre essa opção, mas para que isso seja possível faz-se necessário o pagamento da primeira parcela, que corresponderá a 10% do valor consolidado dos débitos, ou 20% caso haja débito que já tenha sido objeto de reparcelamento anterior.

Posteriormente, com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 155/2016, uma nova forma de parcelar os débitos tributários foi instituída. O seu artigo 9º estabeleceu que os débitos vencidos no regime até maio de 2016, poderiam ser divididos em até 120 (cento e vinte) parcelas mensais.

A Instrução Normativa nº 1.677/2016 definiu que para aderir ao programa, o pedido de parcelamento deveria ser efetuado entre os dias 12 de dezembro de 2016 e 10 de março de 2017. Evidentemente, a principal vantagem desse programa, do ponto de vista das empresas, consiste no número máximo de parcelas, sendo, nesse caso, o dobro do parcelamento anterior. A possibilidade de estender esse parcelamento para até cento e vinte meses faz com que se assemelhasse aos programas de parcelamentos especiais citados anteriormente, apesar de não haver aqui uma diminuição substancial nos juros e multas, como ocorreu nos programas mais famosos instituídos pelo governo federal. Há, quando da adesão ao programa, uma redução nas multas de ofício, do seguinte modo:

I – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; ou

II – 20% (vinte por cento), se o sujeito requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de 1ª (primeira) instância (Instrução Normativa nº 1.677/2016, art. 4º, Parágrafo Único, I e II). (BRASIL, 2016)

As regras a respeito do valor das parcelas também não sofreram alterações. Tanto a Lei Complementar 155/2016 que instituiu o programa como a Instrução Normativa nº 1.677/2016 que posteriormente o regulamentou esclareceram que o valor das parcelas será calculado dividindo-se o valor consolidado da dívida pelo número de parcelas, sendo o seu valor mínimo de R\$ 300,00 (trezentos reais) para as ME e as EPP e de R\$ 50,00 (cinquenta reais) em caso de MEI.

Muito semelhantes também são as causas de rescisão dos parcelamentos, apesar de não reproduzir literalmente o que é explícito no Art. 21, § 24, I e II da LC 123/2006, a Instrução Normativa nº 1.677/2016 estabelece como causas de rescisão o não pagamento de três prestações, não necessariamente consecutivas, ou a não liquidação completa da dívida após

vencimento da última parcela. Cabe destacar que a legislação possibilitou a transferência para o programa dos débitos parcelados na forma do parcelamento ordinário, ocasionando, por consequência, a desistência deste.

Por fim, o último programa de parcelamento criado no regime se deu com a promulgação da Lei Complementar nº 162/2016. Essa norma instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária das empresas do Simples Nacional (Pert-SN), que ofereceu condições especiais de parcelamento e foi uma adaptação ao regime do Programa Especial de Regularização Tributária criado pelo governo federal na Medida Provisória nº 783/2017.

Conforme demonstrado por Paulo Lenir dos Santos (2018), os valores das parcelas mínimas se mantiveram iguais aos dos programas anteriores. Entretanto, a Lei Complementar nº 162/2018 ofereceu três formas diferentes de parcelar as dívidas, com reduções nas multas e juros proporcionais ao número de prestações escolhidas. Como condição imposta para adesão a esse parcelamento a legislação definiu a obrigatoriedade do pagamento de, no mínimo, 5% do valor consolidado da dívida. Posteriormente, após o pagamento, poderia o sujeito passivo optar pelas seguintes formas de quitação do débito, previstas no art. 1º da Lei Complementar 162/2018:

- a) liquidado integralmente, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora, 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;
- b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou
- c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora, 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios. (BRASIL, 2018)

Esse programa abrangeu os débitos vencidos até novembro de 2017 e para sua adesão as empresas deveriam apresentar o requerimento entre os dias 4 de junho a 9 de julho de 2018, conforme a Instrução Normativa nº 1.808/2018. Poderiam também transferir para o Pert-SN, os débitos parcelados de acordo com o parcelamento previsto nos outros dois programas aqui já citados.

### 3. OS REFLEXOS DOS PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

Por ter adquirido significativa importância como ferramenta de recuperação fiscal a partir do início do milênio, os parcelamentos tornaram-se também um objeto de estudo dos mais relevantes. Tributaristas, contadores e economistas com frequência têm se preocupado em evidenciar seus efeitos e implicações, se estendendo também aos órgãos públicos, com a

publicação de uma importante análise a respeito dos reflexos dos parcelamentos especiais pela Receita Federal.

Padilha e Alvaraz (2017) realizam um estudo que tem por base as já mencionadas cláusulas presentes nos parcelamentos, que tornam obrigatória, quando da adesão a algum programa, a desistência de qualquer ação judicial que envolva o débito parcelado. Os autores concluem que esta obrigatoriedade fere os direitos dos contribuintes, primeiro pelo fato de que é garantido pela Constituição o direito ao Judiciário, mas também pelo fato de tais cláusulas conferirem aos parcelamentos a ideia de que há um acordo de vontades entre o órgão público e o contribuinte em relação a obrigação tributária, o que não traduz a realidade, visto que o tributo decorre de previsão legal e independe da vontade das partes. O estudo também se ocupou em apresentar o posicionamento dos tribunais a respeito da questão e verificou-se que a discussão judicial do débito parcelado tem sido admitida, desde que seja constatada a existência de algum tipo de vício em sua confissão, maculando seu efeito como meio de prova.

Dexheimer (2015), no mesmo sentido, aponta para a inconstitucionalidade das cláusulas em questão. Demonstra que a adesão a um parcelamento não pode estar condicionada à renúncia de um direito constitucional, e que desta imposição podem surgir consequências graves, como a validação da cobrança de tributos ilegais, uma vez que aderindo ao parcelamento o contribuinte não mais poderia discutir a legitimidade do débito na esfera judicial.

Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2018) examinam os reflexos dos parcelamentos especiais tendo por base o princípio da eficiência, no qual devem ser pautadas as ações do Estado. Tendo em vista o entendimento de que os parcelamentos especiais teriam por objetivo o atendimento de situações excepcionais, os autores entendem que a reiterada abertura desses programas possui o efeito de deturpar a realidade, criando-se a ideia de uma infundável crise econômica.

Além dessa distorção da realidade e da legislação, a constante aplicação dos programas de parcelamento tem o efeito contrário àquele esperado, de incentivar a regularização tributária dos contribuintes, agindo, muitas vezes, de forma a fomentar a inadimplência, visto que as empresas podem, simplesmente, optar pelo não pagamento de seus tributos considerando a possibilidade de haver, em um curto período de tempo, a abertura de um novo programa, que permita a divisão da dívida por prolongado período e em condições extremamente favoráveis, considerando as reduções nos juros e multas.

Diante desse cenário, Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2018) concluem que os programas de parcelamento não têm apresentado eficiência em seu propósito, atuando de forma negativa, inclusive, na concorrência das empresas, visto que as organizações que pagam seus tributos em dia acabam contraindo uma desvantagem competitiva, por não gozarem dos benefícios fornecidos pelos programas de parcelamentos.

Fortalecendo essa ideia, Paes (2012) se utiliza de um modelo econométrico para avaliar os efeitos dos parcelamentos no comportamento dos contribuintes. O autor encontra aquilo que ele chama de "ponto ótimo de arrecadação", ponto em que o maior número de contribuintes pagaria seus tributos espontaneamente. Segundo o autor (PAES, 2012), no país, esse percentual seria de 66%, o que significa que, no Brasil, na melhor das hipóteses, 66% dos contribuintes quitam seus débitos tributários de forma espontânea. Paes (2012) demonstra,

porém, que com os efeitos das frequentes aberturas de programas de parcelamento esse percentual cai para aproximadamente 62%. Após a conclusão do modelo, observa-se que a expectativa por um novo parcelamento com condições favoráveis diminui a propensão dos contribuintes recolherem espontaneamente seus tributos, novamente trazendo a ideia de um incentivo à inadimplência.

Faber e Silva (2016) também buscaram, com uma análise econômica, estudar as consequências dos parcelamentos no comportamento dos contribuintes. A amostra analisada foi constituída pelas empresas que passaram por um acompanhamento diferenciado pela Receita Federal e que aderiram ao Parcelamento da Crise ou a alguma de suas reaberturas. Os autores chegaram à conclusão que a expectativa pelo parcelamento, nos dois anos anteriores à sua abertura, é capaz de reduzir em até 5,8% a arrecadação induzida das empresas optantes pelos parcelamentos em relação as não optantes, e nos dois anos posteriores a sua abertura, no que chamam de "efeito colateral", a redução pode chegar a 1,5%. Dessa forma, considerando o valor arrecadado ao longo dos anos pelas empresas analisadas, estimam que as perdas na arrecadação, em decorrência do "efeito expectativa" e do "efeito colateral", correspondem a aproximadamente R\$ 18,6 bilhões por ano.

Outro resultado importante a se destacar foi a participação das empresas analisadas em relação ao total arrecadado de forma espontânea. Para isso Faber e Silva (2016) dividiram as empresas entre optantes e não optantes dos parcelamentos especiais e analisaram seus comportamentos levando em consideração os programas abertos a partir do ano 2000. Chega-se à conclusão que, até 2007, as empresas optantes possuíam uma participação consideravelmente maior que as não optantes, girando em torno de 60% do total. Entretanto, a partir desse ano a diferença passou a diminuir e se inverteu em 2014, passando a corresponder a cerca de 49% do total arrecadado espontaneamente. Sobre este resultado os autores (FABER; SILVA, 2016, p. 165) entendem que "[...] parece ser sintomática a existência de risco moral e de que as empresas que já optaram por parcelamentos adquiriram um comportamento diferente perante o fisco: o de reduzir os pagamentos espontâneos".

Outra importante fonte de informações sobre o tema encontra-se no estudo realizado pela Receita Federal em 2016 e atualizado em 2017, que tratou dos efeitos dos parcelamentos especiais instituídos a partir do ano 2000 (BRASIL, 2017). Esse estudo apresenta informações extremamente relevantes para a análise do assunto, como, por exemplo, o valor da renúncia fiscal que esses programas representaram, o percentual de quitação dos quatro principais programas de parcelamentos especiais, o número de contribuintes que aderiram a três ou mais programas, entre outros.

O estudo (BRASIL, 2017) conclui que os parcelamentos não têm alcançado êxito em seu propósito de recuperar as dívidas tributárias. Contribui para essa conclusão a alta renúncia fiscal que esses programas representaram aos cofres públicos, tendo em vista que apenas o Parcelamento da Crise implicou uma renúncia de mais de sessenta bilhões de reais. Também reforça essa ideia o fato de que, entre os anos de 2013 e 2016, em que vários programas de parcelamentos especiais foram criados, o passivo tributário da União subiu de um trilhão e cem bilhões de reais para um trilhão e seiscentos bilhões de reais, corroborando a ideia de que os parcelamentos especiais têm contribuído para o aumento da inadimplência.

Outro dado relevante fornecido pelo estudo (BRASIL, 2017), como citado, é o percentual de quitação dos quatro principais parcelamentos especiais instaurados em âmbito federal.

Esse percentual demonstrou ser muito baixo, sendo minoria os contribuintes que aderiram a um programa e liquidaram a totalidade do débito pelo parcelamento. Mais comum tem sido a exclusão do programa, tanto em função de inadimplência quanto pela opção por um novo parcelamento. Exemplo claro é o Refis, instaurado em 2000, no qual apenas 6,81% de seus débitos foram liquidados integralmente no programa, conforme a tabela abaixo:

Parcelamento Especial	Quantidades						
	Ade-sões	Ativos	%	Exclusões	%	Liquidações	%
Refis	129.181	2.853	2,21%	117.446	90,92%	8.791	6,81%
PAES	374.719	4.311	1,15%	248.504	66,32%	121.849	32,52%
PAEX	244.722	3.517	1,44%	146.792	59,98%	94.021	38,42%
Refis da Crise	536.697	105.581	19,67%	177.515	33,08%	253.604	47,25%

Fonte: Receita Federal de Brasil (2017)

Tabela 1 – Situação atual dos principais parcelamentos federais

Por fim, outra constatação importante diz respeito à discrepância existente entre os prazos dos parcelamentos concedidos no Brasil e os concedidos na maioria dos outros países. Para tanto, utiliza-se um estudo realizado pela OCDE que foi publicado em 2014. Nele constatou-se que, enquanto apenas no parcelamento convencional brasileiro, os débitos podem ser divididos em até 60 parcelas, nos outros países o prazo máximo, em geral, é de 12 ou 24 meses, e quando é estabelecido um prazo maior garantias são exigidas. Obviamente que se comparado com os prazos dos parcelamentos especiais esta disparidade fica ainda mais evidente.

### 3.1. ANÁLISE DA EFETIVIDADE DO PARCELAMENTO DO SIMPLES NA ARRECADAÇÃO PÚBLICA

Como apontado, o presente artigo tem como objetivo analisar o parcelamento especial do Simples Nacional implantado pela Lei Complementar nº 155/2016, enfatizando a sua efetividade na maximização da arrecadação pública. Após tratar dos aspectos legais do parcelamento tributário, sobretudo do destinado aos débitos do Simples Nacional, dedica-se a examinar se o parcelamento atinge as suas finalidades.

A ferramenta “painel dos parcelamentos” disponibilizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem por fundamento a Lei nº 10.522/2002. Nesta norma é proferido que “mensalmente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulgarão, em seus sítios na internet, demonstrativos dos parcelamentos concedidos no âmbito de suas competências”. Essa ferramenta foi a principal base para este estudo.

Para efeitos metodológicos, deve-se informar que a análise dos dados contidos no “painel dos parcelamentos” foi realizada entre os meses de dezembro de 2016 e março de 2017, referente ao período de adesão ao parcelamento estudado. Levou-se em consideração todos os Estados brasileiros e examinou-se a situação atual dos parcelamentos concedidos na forma da LC nº 155/2016, conforme apresentada no painel. Nesse caso, quanto maior o número de parcelamentos ativos, com sua situação regular, ou de débitos total-

mente quitados no parcelamento, maior será a aproximação do programa de seu objetivo de regularização tributária. De forma diversa, quanto maior o número de débitos excluídos do parcelamento, menor será sua eficiência do ponto de vista do Estado, e maior será a distância de seu objetivo de quitação dos débitos vencidos e de consequente regularização fiscal.

Para que fosse possível a realização da análise proposta, filtrou-se entre todos os parcelamentos concedidos no período de dezembro de 2016 a março de 2017, apenas aqueles nas condições do art. 9º da Lei Complementar nº 155/2016. Após a realização desse filtro, utilizando-se o programa Excel, chegou-se a um total de 42.325 (quarenta e dois mil e trezentos e vinte e cinco) parcelamentos nos moldes desta lei. Esse foi o total de parcelamentos utilizados na análise. Cabe destacar que esse não é o total de parcelamentos, de fato, concedidos, tendo em vista que uma parcela foi indeferida de maneira eletrônica, e uma outra foi indeferida de outra forma, não especificada no portal.

Em seguida, o ponto principal passa a ser a situação atual dos parcelamentos, que, conforme disponibilizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, se encontram em uma das seguintes situações: (a) Deferidos e Consolidados: são os parcelamentos que ainda estão em vigor, e estão com sua situação em dia; (b) Encerrados por Liquidação: é a parcela dos parcelamentos que foi encerrada pelo total pagamento do contribuinte; (c) Encerrados por Rescisão: são os parcelamentos que foram encerrados pelo não cumprimento das normas por parte do contribuinte, como o não pagamento de três prestações ou a não liquidação completa do parcelamento após o pagamento da última parcela. Outra possibilidade seria a transferência desse parcelamento para outro, o que causaria, conforme define a lei, a desistência do primeiro; (d) Indeferimento Eletrônico: são os casos em que o pedido de parcelamento não foi aceito pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Sendo a recusa feita de forma eletrônica; (e) Indeferido: também são pedidos de parcelamento recusados pela PGFN. Entretanto, não é abordada a forma como esse indeferimento se deu. Apenas seis de todos os parcelamentos analisados se enquadraram nesta situação.

Como o objetivo principal do parcelamento é sua quitação, para que se pudesse chegar à conclusão de que o parcelamento tem atingido seus fins, entende-se que o maior número possível dos parcelamentos deveria estar enquadrado na situação "Encerrados por Liquidação", o que equivaleria a dizer que os parcelamentos têm, de fato, sido pagos integralmente. Entretanto, em virtude de o número máximo de parcelas possíveis nesse programa de parcelamento ser de cento e vinte, ou dez anos, era de se esperar que grande parte dos parcelamentos ainda continuassem ativos, classificados na categoria "Deferidos e Consolidados".

Por outro lado, pode-se inferir que, para esse programa de parcelamento ser eficiente, contribuindo com a ampliação da arrecadação, o menor número possível deveria estar enquadrado como "Encerrado por Rescisão", ou seja, por algum dos motivos já citados, os contribuintes não quitaram, integralmente, sua dívida parcelada. Por sua vez, os parcela-

mentos que foram indeferidos assumem uma característica diferente, não tão relevante para a análise, pois sequer chegaram a ser aceitos, não sendo possível avaliar o comportamento desses contribuintes em relação a dívida.

A tabela abaixo demonstra a quantidade de parcelamentos classificados em cada situação e suas respectivas porcentagens em relação ao todo:

Situação do Parcelamento	Número de parcelamentos enquadrados	Percentual de cada situação
Deferidos e Consolidados	1.361	3,22%
Encerrados por Liquidação	2.330	5,50%
Encerrados por Rescisão	29.708	70,19%
Indeferidos	6	0,01%
Indeferimento Eletrônico	8.920	21,08%
Total	42.325	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 2 – Situação atual dos parcelamentos concedidos na forma da LC nº 155/2016

Tendo por base o cenário ideal, em que os parcelamentos deveriam ter sido quitados, ou seja, enquadrados como “Encerrados por Liquidação”, ou então, estarem ativos, sendo pagos em dia e classificados, desta forma, como “Deferidos e Consolidados”, a tabela 2 demonstra a total inadequação da efetividade arrecadatória do parcelamento, uma vez que essas duas situações somadas atingem apenas 8,72% dos parcelamentos analisados. Em contrapartida, os parcelamentos “Encerrados por Rescisão” refletem 70,19% do total, comprovando que a grande maioria destas dívidas não será liquidada dentro do parcelamento.

Em consonância com o que foi apresentado, pertinente também é a análise dessas situações desconsiderando os parcelamentos indeferidos, por não serem relevantes para o escopo desta pesquisa, conforme demonstra a tabela 3 abaixo.

Situação do Parcelamento	Número de parcelamentos enquadrados	Percentual de cada situação
Deferidos e Consolidados	1.361	4,07%
Encerrados por Liquidação	2.330	6,98%
Encerrados por Rescisão	29.708	88,95%
Total	33.399	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Tabela 3 – Situação dos parcelamentos, desconsiderados os indeferidos

Quando a análise deixa de levar em conta os parcelamentos indeferidos, esse resultado fica ainda mais evidente, como mostra a tabela 3. Nesse caso, os parcelamentos “Deferidos e Consolidados” e “Encerrados por Liquidação”, somados, correspondem a 11,05% do total analisado, enquanto os parcelamentos que foram rescindidos, por descumprimento da norma por parte do contribuinte, ou por opção por outro parcelamento, representam a 88,95%.

Avaliando-se os dados por Estado, Minas Gerais foi aquele com o maior percentual de dívidas encerradas por seu total pagamento. Entretanto, esse resultado não foi muito diver-

gente do percentual total, atingindo 6,8%. Tocantins apresentou o pior resultado para essa situação, com apenas 3,39% dos parcelamentos totalmente pagos. Nesse Estado o percentual de parcelamentos que ainda estão em vigor, classificados como "Deferidos e Consolidados", também é inferior à média geral, sendo de 1,98% do total. Já o Estado que teve o maior percentual de parcelamentos "Encerrados por Rescisão" foi o Rio Grande do Norte, com 75,76%. O menor percentual para essa situação está em Roraima, com 63,49%. Já São Paulo, o Estado com o maior número de parcelamentos, exibiu um total de 3,79% de parcelamentos "Deferidos e Consolidados", 6,40% de parcelamentos "Encerrados por Liquidação" e 67,63% "Encerrados por Rescisão, além dos parcelamentos indeferidos.

Constata-se que a variação dos resultados entre os Estados é baixa, não sendo o resultado geral influenciado por uma exceção, ou por um comportamento anormal de um ou de um conjunto de Estados. Desta maneira, é possível depreender que o comportamento do contribuinte em relação a esse programa de parcelamento foi relativamente semelhante em todo o país, havendo a clara tendência ao seu não cumprimento até o final.

Além da inadimplência, que sempre esteve presente nos parcelamentos concedidos, um fator que surge com uma das possíveis justificativas para o elevado número de rescisão antes de serem integralmente pagos, consiste na criação do Programa Especial de Regularização Tributária das empresas do Simples Nacional. Apesar de não haver, nos dados analisados, informação a respeito da transferência de parcelamentos, a tendência de os contribuintes migrarem suas dívidas de um parcelamento para outro mais benéfico, verificada nos parcelamentos anteriores, fornece subsídios para sustentar esta hipótese. Ainda, se for considerado que no PERT-SN os prazos máximos são ainda maiores que o do parcelamento da LC nº 155/2016 e que há maiores reduções nos juros e multas, essa tese ganha ainda mais força.

Levanta-se aqui uma nova sugestão de pesquisa, para se avaliar a quantidade parcelamentos que foram transferidos do Parcelamento Especial do Simples Nacional para o Programa Especial de Regularização Tributária das empresas do Simples Nacional, e avaliar qual tem sido o comportamento do contribuinte em relação a esse último parcelamento.

Relevante também pode ser a comparação dos resultados do Parcelamento Especial do Simples Nacional com o dos quatro principais parcelamentos federais concedidos (Refis; PAES; PAEX e Refis da Crise). Avaliando os dados da tabela 1 e da tabela 3 (que desconsidera os parcelamentos indeferidos), percebe-se uma semelhança maior entre os resultados do parcelamento do Simples e o do Refis instituído em 2000. No Refis, dos 129.181 (cento e vinte e nove mil e cento e oitenta e um) parcelamentos concedidos, 9,02% ou foram totalmente liquidados ou ainda estavam ativos, enquanto no parcelamento do Simples Nacional os parcelamentos ativos ou totalmente liquidados somavam 11,05%. Entretanto há uma disparidade maior quando se realiza a comparação com o PAES, com o PAEX e com o Refis da Crise. No PAES os parcelamentos ativos ou liquidados somaram 33,67% do total, no PAEX, o percentual foi de 39,86%, enquanto no Refis da Crise foi de 66,92%, tendo todos apresentado resultados superiores ao do parcelamento analisado.

## CONCLUSÃO

Buscando responder se o parcelamento é a melhor ferramenta para lidar com a inadimplência das micro e pequenas empresas e ampliar as receitas públicas, o presente artigo teve como objetivo principal avaliar o comportamento do contribuinte em relação ao parcelamento de débitos tributários concedido pela Lei Complementar nº 155/2016 às empresas enquadradas no Simples Nacional e dessa forma avaliar se o parcelamento em questão obteve sucesso em seus dois propósitos principais: o de regularizar as empresas do regime e o de impulsionar a arrecadação pública.

Além deste objetivo central, o presente estudo buscou demonstrar as principais características jurídicas dos parcelamentos tributários. Analisou também o Simples Nacional, tendo como foco principal os parcelamentos concedidos no regime, sendo um deles o parcelamento examinado no trabalho. Por fim, como último objetivo específico, buscou avaliar como o parcelamento concedido pela Lei Complementar nº 155/2016 impactou a receita pública.

Para responder à questão de pesquisa foram analisados os dados fornecidos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, buscando-se estudar especificamente esse parcelamento concedido às empresas do Simples, avaliando objetivamente os resultados encontrados e fazendo um paralelo com as conclusões apresentadas em outras pesquisas. Por meio dessa investigação, foi possível corroborar com os estudos realizados, graças ao número extremamente baixo de parcelamentos que foram totalmente pagos ou que estão com sua situação regular, tendo sido excluída a grande maioria dos débitos parcelados.

A tese de que os contribuintes adquiriram, com os constantes parcelamentos, o hábito de não quitar um parcelamento pela expectativa por outro mais benéfico, caracterizando uma rolagem da dívida, não pode aqui ser descartada. Isso porque a Lei Complementar nº 162/2018 possibilitou que as empresas do Simples parcelassem suas dívidas em condições mais vantajosas que aquelas oferecidas pelo parcelamento analisado nesse artigo, tratando-se dos prazos para quitação e reduções nos juros e multas. Desta forma, a possibilidade de transferência de um parcelamento para outro deve ser considerada.

Sendo assim, o estudo apontou para a ineficiência desse programa parcelamento como forma de regularização tributária, tendo em vista que, das 33.399 (trinta e três mil e trezentas e noventa e nove) empresas que chegaram a ter suas dívidas enquadradas no parcelamento, 29.708 (vinte e nove mil e setecentos e oito) foram excluídas. Constata-se que não foram disponibilizados os motivos das rescisões, o que dificulta uma análise mais aprofundada. Entretanto, os números são significativos o suficiente para que se possa contestar a efetividade desse parcelamento como ferramenta benéfica ao Estado, não contribuindo para a ampliação de investimentos públicos na promoção da justiça social.

Vale ressaltar que a ausência de estudos relacionados ao parcelamento analisado, bem como as dificuldades encontradas para a coleta de dados dificultaram uma análise mais aprofundada, principalmente em relação aos impactos arrecadatórios do parcelamento. Sugere-se, para pesquisas futuras, avaliar a quantidade de parcelamentos transferidos do Parcelamento Especial do Simples Nacional para o Programa Especial de Regularização Tributária das empresas do Simples Nacional e examinar qual tem sido o comportamento das empresas em relação a este novo parcelamento.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Estudos sobre impactos dos parcelamentos especiais*. De 29 de dezembro de 2017. Brasília 2017. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em 20 maio 2019.
- COSTA, Marli Marlene Moraes da; DIEHL, Rodrigo Cristiano. A realização da justiça social em tempos de globalização: uma análise sobre a extrafiscalidade. *Revista Direito & Paz*, v. 2 n. 37, p. 108-116, ago.-dez. 2017. Disponível em <http://www.revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/796>. Acesso em 27 abr. 2020.
- CUNHA, Carlos Renato. *O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.
- DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília-DF, v.3, n.1-2, p. 161-187, jan.-dez. 2016. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revistarfbv3.pdf>. Acesso em 18 maio 2019.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito tributário e financeiro*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MUZZI FILHO, Carlos Victor; GONÇALVES, Antonieta Caetano; QUADROS, Aparecida Dutra de Barros. O princípio da (in)eficiência no controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais ("refis"). *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, Pouso Alegre, v. 34, n. 2, p. 357-374, jun.-dez. 2018. Disponível em [https://www.fdsu.edu.br/posgraduacao/revista\\_artigo.php?artigo=312&volume=34.2](https://www.fdsu.edu.br/posgraduacao/revista_artigo.php?artigo=312&volume=34.2). Acesso em 16 maio 2019.
- PADILHA, Elisângela; ALVARAZ, Leandro. A renúncia a direitos fundamentais nos parcelamentos tributários. *Revista de artigos do 1º simpósio sobre constitucionalismo, democracia e estado de direito*. [S.l.], v. 1, n. 1, jan. 2017. Disponível em <https://revista.univem.edu.br/1simposioconst/article/view/1152>. Acesso em 16 maio 2019.
- PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento do Contribuinte. *Revista Economia - ANPEC*, v. 13, n. 2, p. 345-363, mai.-ago. 2012. Disponível em [http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n2p345\\_363.pdf](http://www.anpec.org.br/revista/vol13/vol13n2p345_363.pdf). Acesso em 18 maio 2019.
- PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária, *Estud. Econ.*, São Paulo, vol. 44, n. 2, p. 323-350, abr.-jun. 2014. Disponível em [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_abstract&pid=S0101-41612014000200004&lng=en&nrm=iso&tlng=pt](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S0101-41612014000200004&lng=en&nrm=iso&tlng=pt). Acesso em 18 maio 2019.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SANTOS, Cleônimo dos. *Simples Nacional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2018.
- SANTOS, Paulo Lenir dos. *Manual do Simples Nacional*. 4. ed. Porto Alegre: Paixão, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- Recebido/Received: 05.05.2020.
- Aprovado/Approved: 24.06.2020.