

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**O PROBLEMA DA INSERÇÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL –
REFIS, NO CONTEXTO EMPRESARIAL BRASILEIRO.**

ALEXANDRE MARINONI LACERDA

ALEXANDRE MARINONI LACERDA

**O PROBLEMA DA INSERÇÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL –
REFIS, NO CONTEXTO EMPRESARIAL BRASILEIRO.**

Trabalho de conclusão de curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção de Bacharel em Ciências Contábeis.

FLORIANÓPOLIS

2002

TERMO DE APROVAÇÃO

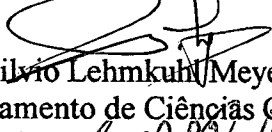
ALEXANDRE MARINONI LACERDA

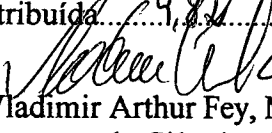
O PROBLEMA DA INSERÇÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS, NO CONTEXTO EMPRESARIAL BRASILEIRO

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,0, atribuída pela banca examinadora integrada pelos professores abaixo mencionados.

Compuseram a banca:


Orientador: Prof. Loreci João Borges, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída.....9,0.....


Prof. Silvio Lehmkuhl Meyer, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída.....9,0.....


Prof. Vladimir Arthur Fey, M.Sc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída.....8,94.....

Florianópolis, dezembro de 2002.


Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

"Não basta ensinar ao homem uma especialidade, porque se tornará assim uma máquina utilizável e não uma personalidade. É necessário que adquira um sentimento, um senso prático daquilo que vale a pena ser empreendido, daquilo que é belo, do que é moralmente correto"

Albert Einstein

AGRADECIMENTOS

A elaboração desta monografia faz parte da realização de um sonho. Foram sete anos de dedicados a vida universitária, com o intuito de adquirir conhecimento. Mas, além da busca pelo conhecimento, acaba-se conhecendo pessoas e fazendo-se muitos amigos que sem dúvida trarão muitas saudades e ótimas lembranças.

Sendo assim, gostaria de dedicar meus agradecimentos especialmente:

Ao meu pai, Jair (in memorian), pelo aprendizado que me passou desde o começo da minha caminhada.

A minha mãe, Sonia, pela oportunidade que me concedeu de ser seu filho, principalmente por me entender nos momentos mais difíceis que não pude estar ao seu lado.

A Julie, minha namorada, pela sua sabedoria, pela força e apoio nos momentos mais difíceis, que tive no desenvolvimento dessa monografia.

Ao meu tio Jorge, por todo o conhecimento a mim repassado.

Ao Professor Loreci João Borges, pela dedicação atribuída na elaboração deste trabalho.

A todos os amigos e companheiros que compreenderam o porque da minha ausência, especialmente aos amigos André Voigt e Alessandra Beatriz, que com seus conhecimentos, me oportunizaram a dar os primeiros passos para conclusão dessa monografia.

Afinal, a todas as pessoas que de alguma forma colaboraram com a elaboração deste trabalho.

SUMÁRIO

RESUMO	8
1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Considerações Iniciais	9
1.2 Tema	9
1.3 Problema	10
1.4 Justificativa	10
1.5 Objetivos	11
1.6 Metodologia	11
1.7 Limitação	13
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1 Análise do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS na ótica de renomados autores da área tributária brasileira	14
3 IDENTIFICAÇÃO E COMPREENSÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS	24
3.1 O Surgimento do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	24
3.2 O que é o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	26
3.3 Débitos que podem ser incluídos no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	27
3.3.1 Débitos vencidos até 29 de fevereiro de 2000	27
3.3.2 Débitos em discussão judicial	27
3.3.3 Débitos ainda não constituídos	28
3.3.4 Débitos de multas	29
3.3.5 Débitos não abrangidos	29
3.4 Garantias e arrolamento de bens na opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	30
3.4.1 Procedimentos para oferecimento de garantias e arrolamento de bens na opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	31
3.4.2 Prazo para oferecimento das garantias ou arrolamento de bens no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	31
3.4.3 A abrangência e as conseqüências do arrolamento na opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	32
3.5 Quem pode optar pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	33
3.6 Condições em optar pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS:	33
3.7 Consolidação dos débitos e atualização do saldo devedor do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	34
3.8 A base de cálculo das parcelas mensais do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	36
3.9 A taxa de juros do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	37
3.10 Pagamento dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS ... Setembro	38
3.11 Código do documento de arrecadação de Receitas Federais (DARF) para recolhimento dos contribuintes que optarem pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	40
3.12 Homologação da opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	41
3.13 A redução e ou liquidação de juros e multas por compensação com créditos e ou com a utilização de saldo de prejuízo fiscal ou base negativa da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	42

3.13.1 Particularidades em relação à utilização de prejuízo fiscal ou base negativa da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.....	44
3.14 Opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido pelas pessoas jurídicas antes tributadas pelo Lucro Real que optaram pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.....	46
3.15 Suspensão da pretensão punitiva do estado relativamente aos crimes contra a ordem tributária e contra a Seguridade Social	47
3.16 As exclusões dos contribuintes no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	47
3.17 O parcelamento alternativo do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.....	49
3.18 O parcelamento excepcional dos débitos vencidos de 01 de março de 2000 até 15 de setembro de 2000.....	50
3.19 Exemplificação de um débito consolidado de uma empresa fictícia que optou pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS	51
3.19.1 Exemplo proposto – ABC Empreendimentos Ltda	52
3.20 A contabilização do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.....	55
3.20.1 – Contabilização do exemplo proposto – ABC Empreendimentos Ltda	56
3.21 – Os valores arrecadados com o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.....	59
4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	61
5 BIBLIOGRAFIA	63

RESUMO

Esta monografia apresenta um estudo do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. No primeiro capítulo será feita uma breve explanação do porquê da criação do REFIS, evidenciando os seus fatos geradores, bem como, esclarecimentos a respeito da inadimplência dos contribuintes brasileiros em relação ao pagamento dos seus tributos e o problema da carga tributária no Brasil. No mesmo capítulo, serão demonstrados os motivos que levaram a discorrer sobre o referido tema, expondo os objetivos a serem alcançados, a metodologia utilizada e as limitações à realização do trabalho. Nesse capítulo, virá a revisão bibliográfica sobre o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, na ótica de renomados autores da área tributária brasileira. Finalizar-se-á com a identificação e compreensão do REFIS, ou seja, apresentação dos tópicos do desenvolvimento do trabalho, como o porquê do surgimento; o significado do REFIS; os débitos a ser incluídos no programa; a indicação de garantias ou de bens para arrolamento no âmbito do REFIS; quem pode e as condições em optar pelo programa; a consolidação, a atualização, a homologação da opção e o pagamento dos débitos; a base de cálculo das parcelas e os códigos para recolhimento do REFIS; a taxa de juros que permeia o programa; a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo de contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) na compensação de juros e multas dos débitos do REFIS; a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido; a suspensão da pretensão punitiva; as exclusões dos contribuintes participantes do REFIS; a alternativa para o ingresso no programa; o parcelamento excepcional de débitos; a exemplificação de um débito consolidado de uma empresa fictícia; assim como, os lançamentos contábeis do exemplo citado e os valores arrecadados pelo Governo Federal, desde a criação do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

O Programa de Recuperação Fiscal - o REFIS foi criado objetivando permitir a recuperação econômica e fiscal das empresas em débito com os tributos, concedendo-lhes prazo para quitação de suas dívidas fiscais com a União, relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS).

O Governo Federal, por meio da criação do REFIS, busca solucionar um problema crescente com o passar dos anos, que é a inadimplência dos contribuintes no pagamento de seus tributos.

De acordo com ARAÚJO (2001, p.1), a inadimplência das empresas para União, está intimamente ligada ao crescente peso da carga tributária, que se deu a partir da última reforma tributária realizada no Brasil, em 1988, e também, em função da estabilidade econômica com a implantação do Plano Real.

É importante ressaltar os tributos que incidem sobre bens e serviços, devido à extensa lista de impostos, taxas e contribuições que oneram o cidadão e o seu patrimônio, bem como, os produtos e os serviços da cadeia produtiva.

Diante desta situação, ressaltamos os tributos que estão inseridos no problema em cena: o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o PIS/PASEP (Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor), o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e o ISS (Imposto sobre Serviços).

Portanto, deve-se analisar qual a influência do REFIS dentro do contexto empresarial brasileiro, já que a questão da inadimplência está diretamente vinculada à carga tributária, que também emana da estrutura governamental brasileira.

1.2 Tema

O problema da inserção do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, no contexto empresarial brasileiro.

1.3 Problema

O Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) conseguiu atender às expectativas do Governo e dos contribuintes brasileiros que optaram pelo programa, produzindo mudanças de foro administrativo, gerencial e de sobrevivência das empresas no País ou sua criação, foi somente um paliativo perante a carga tributária?

Todavia, pode-se fazer indagações, se realmente o REFIS atende aos objetivos propostos ou caracterizou-se por um perdão dado aos maus pagadores e aos sonegadores?

1.4 Justificativa

O desenvolvimento deste estudo deve-se a um benefício concedido pelo Governo Federal às empresas brasileiras que apresentam débitos fiscais federais e previdenciários.

Verifica-se que o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, antes de trazer qualquer melhora para o Governo e para o contribuinte, trás em seu bojo uma contradição em relação um princípio fundamental da nossa Carta Magna, que é o Artigo 5º da Constituição Federal, “que dispõe sobre a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros (...) a inviolabilidade da igualdade (...), exposto no inciso 1º, que trata da igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres.”

Contrariando a Constituição, o REFIS acaba beneficiando as empresas que deixaram, independentes do motivo, de contribuir para o Fisco, em detrimento das empresas que mantiveram em dia o ônus tributário.

A desigualdade no tratamento das empresas inadimplentes em relação às empresas que recolheram os tributos nas datas aprazadas, gera disparidades relevantes.

Considerando a importância da taxa de juros na formação dos preços finais de bens e serviços oferecidos à sociedade, aponta-se uma diferença de 9%, nos índices utilizados para aplicação da correção dos débitos, ou seja, entre a TJLP (Taxa de Juros a Longo Prazo)¹ e a SELIC (Sistema de Especial de Liquidação e Custódia)². A título de ilustração, no momento a SELIC está girando em torno de 19%, e a TJLP em 10%.

¹ A TJLP é calculada com base em dois parâmetros: o primeiro é a meta de inflação calculada *pro rata* para os doze meses seguintes ao primeiro mês de vigência da taxa, inclusive, baseada nas metas anuais fixadas pelo Conselho Monetário Nacional; e o segundo parâmetro é uma taxa de risco. A TJLP é válida para os empréstimos de longo prazo, sendo seu custo variável, embora permaneça fixo por períodos mínimos de três meses.

² A SELIC é considerada a taxa de juros básica da economia, sua meta é fixada todo mês pelo Comitê de Política Monetária (COPOM) do Banco Central do Brasil. É o principal instrumento de política macroeconômica para controlar a inflação, pois desestimula o consumo e incentiva a poupança.

Extrapolando o plano financeiro, encontraram-se vantagens também no plano da regularização fiscal e previdenciária, pois será permitido a essas empresas, obterem certidão negativa de débitos, liberando-as para poderem participar de licitações e empréstimos bancários. Contudo, a regularização fiscal possui algumas desvantagens, entre elas como a exposição das empresas à quebra do sigilo financeiro/bancário e a confissão irrevogável e irretratável da totalidade dos débitos incluídos no Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), inclusive os não constituídos, que deverão ser confessados no termo da lei, ou seja, as empresas expressarão que a dívida exposta é legítima, líquida e certa.

Mas, de qualquer forma, é necessário verificar detalhadamente as implicações do REFIS, já que a criação deste programa procurou preencher algumas lacunas no sistema tributário brasileiro.

Assim, a relevância desta pesquisa está em evidenciar até que ponto um programa de governo ao nível de poder executivo, poderá corrigir distorções de caráter político, um vez que uma reforma tributária é clamada pela sociedade brasileira.

1.5 Objetivos

O objetivo geral deste trabalho consiste em discutir a validade do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS em função da inadimplência das empresas brasileiras, causadas pela elevada carga tributária.

Para a concretização deste, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

- Identificar e compreender o REFIS;
- Demonstrar o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS na ótica de renomados autores da área tributária brasileira;
- Analisar os resultados do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

1.6 Metodologia

Para a elaboração de um trabalho científico deve-se definir a modalidade de pesquisa a ser utilizada, ou seja, escolher a melhor forma para atingir os objetivos propostos, seguindo uma metodologia.

GIL (1989, p.19) define pesquisa como: "(...) o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa é requerida quando não se dispõe de informação suficiente para responder ao problema, ou

Assim, a finalidade da pesquisa é, através da aplicação de métodos científicos, desenvolver respostas para questões. Estas respostas devem ser enfocadas de forma a atingir os objetivos.

CERVO e BERVIAN (1983, p.50) reforçam esse conceito, apresentando pesquisa como: "(...) uma atividade voltada para a solução de problemas, através do emprego de processos científicos. Partindo de uma dúvida ou problema e busca uma resposta ou solução."

Com a pesquisa, consegue-se um melhor conhecimento sobre o assunto proposto, pois por meio desta, obtém-se a resposta para os problemas de forma sucinta e baseada em verificação de fatos, buscando sempre a verdade e a realidade do problema.

De que forma utilizar esses métodos e o que significam?

De acordo com INÁCIO FILHO (1994, p.55): "(...) metodologia é o conjunto de procedimentos e técnicas de que se lança mão no processo de investigação, incluindo-se aí os aspectos relacionados ao como fazer a pesquisa. Está relacionada ainda à pesquisa ideológica do investigador, aos seus objetivos, aos seus pressupostos, à sua concepção de mundo."

Ao se fazer uma pesquisa, os métodos científicos são enfocados através de uma metodologia. Desta forma, são relacionadas as formas e as técnicas que serão utilizadas na confecção do trabalho científico.

A proposta de estudo concretizar-se-á em uma monografia, observando que o método a ser utilizado será a pesquisa bibliográfica.

INÁCIO FILHO (1994, p.59) caracteriza a monografia como (...) uma síntese de leituras, observações, reflexões e críticas, desenvolvidas de forma metódica e sistemática por um pesquisador que relata a um ou mais destinatários um determinado escrito que seja o resultado de suas investigações, as quais, por sua vez têm origem em suas inquietações acadêmicas.

Conforme CERVO e BERVIAN (1983, p.55) pesquisa bibliográfica é conceituada como: "(...) uma busca em conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existente sobre um determinado assunto, tema ou problema (...) procurando explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos."

Portanto, pesquisa bibliográfica trata-se de um estudo sobre um item específico ou particular, com suficiente valor representativo, obedecendo a uma rigorosa metodologia / técnica que se inicia pelo conhecimento sobre o assunto, coleta de dados, aprofundamento o assunto e realização de um estudo sobre o tema.

De acordo com LAKATOS (1982, p.189) a característica essencial não é a extensão, como querem alguns autores, mas o caráter do trabalho e a qualidade da tarefa, isto é, o nível

da pesquisa, que está intimamente ligado aos objetivos propostos para a sua elaboração. A monografia implica originalidade, mas até certo ponto, uma vez que é impossível obter total novidade em um trabalho

Assim, a monografia é um estudo detalhado sobre um determinado assunto, buscando resolver o problema que o gerou, que se inicia por uma dúvida, uma dificuldade ou até mesmo por uma curiosidade. Esta monografia utilizará a pesquisa bibliográfica como método de estudo, o que permitirá conhecer as atribuições teóricas e científicas sobre o tema, com base em autores previamente selecionados, dimensionando-a de forma qualitativa e quantitativa, ou seja, trabalhando o universo de significados e representações a respeito do REFIS, e privilegiando dados estatísticos, variáveis numéricas e médias para especificar atributos e qualidades ao objeto de investigação.

1.7 Limitação

O desenvolvimento desta monografia apresenta algumas limitações em relação ao tipo de trabalho proposto, dentre as quais destacam-se:

- a) Os tributos e contribuições expostos concentram-se dentro da esfera federal, sendo esses administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- b) Os tipos de empresas a serem analisadas serão as pessoas jurídicas de direito privado [inclusive as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES)], exceto as instituições financeiras e demais entidades submetidas à competência normativa do Banco Central, as empresas de seguro privado e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, as pessoas jurídicas que explorem atividades de factoring e as pessoas jurídicas cindidas a partir de 01 de outubro de 1999;
- c) As informações coletadas para realização dessa monografia, estão atualizadas até a data limite de 20 de novembro de 2002;
- d) Na fundamentação teórica serão utilizados livros, revistas, jornais e artigos que abrangem o tema, como base de sustentação para seus argumentos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

O Programa de Recuperação Fiscal - REFIS apresenta-se como um dos temas mais complexos no cenário tributário brasileiro, no qual é possível analisar sua complexidade através da opinião dos mais diversos autores que atuam, tanto no setor público, quanto no setor privado.

2.1 Análise do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS na ótica de renomados autores da área tributária brasileira

A partir da implantação do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, foram observados inúmeras discussões e esforços, no sentido de demonstrar as falhas do sistema idealizado, principalmente no que tange à sua constitucionalidade.

Tais esforços surgiram com o intuito de defender os interesses das empresas, que sofrem com uma carga tributária das mais onerosas do mundo. Contudo, o Governo também tem o interesse de recuperar parte dos R\$ 150 bilhões que os contribuintes brasileiros deixaram de arrecadar com o pagamento de tributos junto a Receita Federal e ao INSS, e promover assim, um rápido ajuste das contas públicas.

Segundo GUTJAHR (2000), o REFIS objetiva:

Proporcionar aos cofres públicos a entrada de valores representativos de débitos tributários dos contribuintes com a Receita Federal e o INSS, aumentando, conseqüentemente, as suas arrecadações. E tal se constata pelo fato de que não houve preocupação maior em relação ao tempo que algumas empresas demandarão para quitação de seus débitos e que chega, em alguns casos, a centenas de anos. O real interesse consiste, definitivamente, em aumentar o fluxo monetário dos caixas governamentais.

O Governo Federal, com o aumento da arrecadação, tende a solucionar o desequilíbrio orçamentário, com isso tentando alcançar o superávit no orçamento público e, por fim, demonstrar a real importância do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.

Contudo, DADALTI (2000, p.34) destaca que o REFIS não passa de uma "remissão sob a aparência de parcelamento, sendo um instrumento oferecido aos contribuintes inadimplentes para esquivarem-se do cumprimento de suas obrigações tributárias com o beneplácito do poder constituído. A aberração jurídica institui entre nós o parcelamento de débitos por prazos seculares."

O autor citado refere-se ao perdão que pode vir a ser dado aos contribuintes que optaram pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Isso acontece porque não se imagina que o REFIS venha a perdurar por muito tempo.

Em contraponto a DADALTI, GABRIELLE apud BRANDÃO (2000, p.21) avalia que "o REFIS é um pequeno alívio para os maus-tratos aplicados às empresas depois de 20 anos de má gestão econômica e arrocho fiscal, considerando que o passivo tributário acumulado é impagável e o que foi feito é uma justa correção de rumos, possibilitando assim, mais negócios e investimentos às empresas, e a sua possível reintegração a vida econômica."

Porém, não se pode conceder tantos benefícios em um só Programa, que por si só já eleva a carga tributária brasileira.

De acordo BRANDÃO (2000, p.19) o REFIS não passa de uma anistia mal disfarçada concedida aos devedores, obviamente injusta para quem paga seus tributos em dia, às vezes com extremo sacrifício. Não pode ter outro nome um tipo de renegociação em que o beneficiário pode empurrar até o fim dos tempos o parcelamento da sua dívida sem um valor mínimo para as parcelas.

Ao se reportar ao autor acima citado, verifica-se que o Governo, quando da criação do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, acabou "fazendo vistas grossas" às dívidas, tanto dos contribuintes inadimplentes quanto dos sonegadores. Observa-se também que autor se referiu a um outro problema do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, que é a não limitação de um valor mínimo para pagamento das parcelas do REFIS, proporcionando às empresas eternizarem suas dívidas, produzindo assim, um parcelamento que pode alcançar a uma centena de anos. Como é o caso da Manufatura de Brinquedo Estrela S/A, citado abaixo, que tem um tempo previsto para ficar no Programa de Recuperação Fiscal de 133 anos.

BRANDÃO (2000, p.20-21) analisa que:

Na questão do parcelamento, o Governo atropelou o bom senso, permitindo que se empurre a dívida eternidade afora, porque não existe um valor pré-determinado de parcelas. O cálculo é feito com base em percentual aplicável sobre a receita bruta, variável entre 0,3% a 1,5%. A aplicação desses percentuais resulta normalmente em valores ínfimos, insuficientes para amortizar o mínimo que seja da obrigação principal. A imprensa já colocou em circulação alguns curiosos exercícios demonstrando como o parcelamento pode se alongar. A Manufatura de Brinquedo Estrela S/A, por exemplo, demoraria 133 anos para pagar seu débito tributário de R\$ 26.400.000,00 (Vinte e seis milhões e quatrocentos mil Reais) . se crescesse à base de 5% ao ano, com a TJLP variando no mesmo período 11%. A informação pode ser conferida na Revista Seguridade Social, nº 65, edição de maio e junho do ano de 2000.

Conforme já foi exposto, o prazo para conclusão do REFIS pode chegar a centena de anos, como explicita o caso acima divulgado.

DADALTI (2000, p.34) fundamenta a questão, comentando que:

Décadas ou centenas de anos não são períodos válidos quando tomado por parâmetro o prazo para parcelamento de dívidas de uma pessoa jurídica normal. Quantas empresas surgidas no início do século, no Rio de Janeiro ou em São Paulo, ainda mantêm as suas atividades? Obviamente muito poucas. O próprio correr do tempo encarrega-se de extinguir atividades. Portanto, a lei, ao acatar como válidos prazos seculares para o parcelamento de débitos tributários, cria um fato jurídico incompatível com o mundo real, dissimulando no fictício instituto da moratória a concessão ilegítima da desoneração de créditos tributários através da remissão.

Todavia, parece não ser do interesse do Governo Federal quanto tempo durará o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, mas sim que contribuinte coloque em dia o pagamento de seus tributos correntes.

Mas, será que as empresas durarão tantos anos para poderem quitar suas dívidas com o Governo Federal ou o mesmo irá perdoar parte dessas dívidas daqui a alguns anos?

De acordo com SALLES (2002, p.15), quando o governo anunciou o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, ele também previu que 5% do universo dos inadimplentes, optariam pelo Programa. Observa-se que o universo de empresas inadimplentes gira em torno de 3 milhões de contribuintes, assim o Governo estaria relacionando 150 mil empresas, que conviveriam com um regime jurídico-tributário novo, desconhecido e ainda não formatado.

Mas, o Governo, na elaboração do REFIS, acabou não avaliando que tipo e extensão de facilidades poderiam ser oferecidas na negociação desses débitos tributários.

DADALTI (2000, p.34) consolida que:

O REFIS, ao criar prazos distintos para o parcelamento dos débitos em função da receita auferida ou declarada, estabelece uma escala variável de pessoas jurídica sujeitas às benesses da Lei. Quanto mais inadimplente tenha sido o contribuinte, maior o prazo que lhe é assegurado para a quitação de seus débitos, prazo esse que pode alcançar o limite de décadas, séculos e milênio, caracterizando uma remissão discricionária.

SALLES (2002, p.23) afirma que, desde da criação do REFIS:

Ficou claro que suas metas seriam traçadas ao longo do caminho, ou seja, quem optou pelo programa, sem conhecer o ritual de inclusão, permanência e exclusão, acabou atirando-se no escuro sob a segurança de que os princípios constitucionais seriam respeitados. Contudo, a Constituição que nos promete direito de defesa, direito ao contraditório, direito de petição, acaba nos passando que tudo não passa de promessas constitucionais.

Pode-se completar que até o momento, as regras do Programa continuam sendo alteradas e os optantes ficam sem saber o que pode vir daqui para frente com as regras que fundamentam Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

DADALTI (2000, p.34) não se convence com:

A argumentação de que o REFIS seja a alternativa apropriada à solução do problema econômico e financeiro que atingem a maioria das empresas no País. Porque o programa desrespeita de fato o atendimento do pleito de alguns, o direito e a opinião de muitos brasileiros, empresários ou não, que malgrado todos os problemas que atravessa o Brasil, lutaram para cumprir a quota tributária que lhes foi imposta. Tornando-se necessário ajustar aos princípios da moralidade e legalidade a intenção de conceder às empresas inadimplentes condições especiais de efetuarem a quitação de seus débitos, visando com isso à justiça fiscal.

Questiona-se o tratamento desigual oferecido aos contribuintes pelo Governo Federal, pois acaba não distinguindo os bons contribuintes, ou seja, aqueles que pagam seus tributos com dificuldades, daqueles que, simplesmente, vem a sonegar esses mesmos tributos.

De acordo com SALLES (2002, p.14-16):

As 150 mil empresas que optaram pelo REFIS, fazem parte de um fantástico parque empresarial e qualquer País do Planeta ofereceria incentivos por duas décadas para atrair esta poderosa máquina econômica. As empresas que participam do REFIS, possibilitam ao Governo Brasileiro eliminar da sua "coleção de dívidas", que chega aos R\$ 157 bilhões, cerca de 70 bilhões, ou seja, 44,6% dos valores devidos.

Na realidade, o Governo conseguiu reaver boa parte dos débitos que os contribuintes brasileiros possuíam e, com isso, proporcionando a entrada de recursos aos cofres públicos, mesmo atraindo somente 5% dos seus devedores.

SALLES (2002, p.20) descreve que o REFIS:

Acabou sendo vendido à sociedade como uma semente de uma planta desconhecida, sem a mínima informação prévia sobre o seu caule, suas folhas se ofereceriam flores, e da qual, já extraímos os primeiros espinhos. Nenhum dos optantes sabia previamente qual o regime pelo qual optariam. Todos optaram por um desejo e uma necessidade: a regularidade fiscal. Um conjunto de exigências foi instituído ao longo da execução do programa. **Ao todo uma vistosa coleção de 76 portarias, 70 medidas provisórias, 21 resoluções, 09 instruções normativas, 07 decretos, 05 atos declaratórios, 03 leis e 01 norma de execução conjunta, ao todo 1 regra nova a cada 3 dias úteis. Um total esquizofrênico de 192 regras [grifo meu]**, mudando o campo ao longo do jogo. Não se pode mesmo esperar ordem a este caos. As regras foram escritas por técnicos de plantões diversos. Não existe integração sistêmica e, do conjunto de agentes envolvidos, a participação de legisladores é mínima, apenas 1,5% das normas são editadas pelo Congresso Nacional, todas as demais são construções de governo e suas múltiplas repartições defendendo seus interesses e visões múltiplas, sem as orquestrações de um sistema harmônico.

A quantidade de regras apresentadas pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS demonstra a falta de preparação do Governo Federal em oferecer soluções tributárias concretas à sociedade e, com isso, resolver os problemas que surgiram com os insucessos dos diversos planos econômicos implantados em nosso País nas últimas décadas.

ABDALLA apud BRANDÃO (2000, p.20) ressalta que a busca da arrecadação fácil para suprir a ganância dos credores internacionais leva a uma política tributária improvisada e suicida, capaz de comprometer arrecadações futuras. O Governo, além de recusar a discussão sobre uma reforma tributária que coloque a justiça fiscal na ordem do dia, ainda agrava mais o quadro, entregando de bandeja os créditos da União por meio do REFIS.

Porque o Governo ao invés da criação do Programa de Recuperação Fiscal não proporcionou a sociedade um reforma tributária digna, que viesse a minorar as dificuldades das empresas sérias, que se viram sem a capacidade de honrar com o pagamento de seus tributos em dia?

BRANDÃO (2000, p.20) expõe que:

A taxa de juros aplicada à correção dos débitos é por si só demonstrativa da boa vontade do governo com os devedores. Após a consolidação, o montante passa a ser corrigido pela TJLP, no lugar da taxa Selic, normalmente aplicada à correção de imposto em atraso. Isso representa a troca de um índice que acumulou 13,19% até setembro de 2000, por uma TJLP fixada em 12% ao ano em janeiro de 2000, mas que vem paulatinamente declinando, tendo chegado a 10,25% em setembro de 2000. Sem nenhuma outra vantagem mais houvesse, para muitas empresas ávidas por contratos de financiamento do setor público, o REFIS estaria de bom tamanho só por lhes permitir escapar do CADIN, o cadastro dos que devem ao governo. Depois é só correr atrás de um bom negócio, em pé de igualdade com aquelas empresas cumpridoras de seus deveres. É isso que os nossos governantes parecem entender por isonomia.

A utilização da TJLP como indexador do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS apresentou-se como uns dos melhores benefícios concedidos aos contribuintes que optaram pelo Programa.

Segundo AYDOS apud BRANDÃO (2000, p.21) a Lei do REFIS:

Não confere legitimidade para estabelecer a suspensão da pretensão punitiva do Estado em face dos crimes tributários, como está expresso no seu Artigo 15 (...), fazendo com que as ações penais contra empresas que sonegaram impostos, se extingam, porque estão sobre abrigo do REFIS (...), contrariando assim o princípio constitucional da moralidade administrativa. Esse mesmo princípio é ferido pelo Artigo 2º da lei, onde são definidas as bases da repactuação sem prazo certo. Em sua interpretação, o REFIS propõe passar uma esponja sobre os fatos que eram e ainda são tidos como delituosos.

Com certeza os benefícios criados pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS nunca mais poderão vir a ser encontrados em qualquer outro programa do Governo Federal, porque faz a alusão de que quanto mais você sonegar mais benefícios você terá.

Conforme DADALTI (2000, p.34):

No caso de débitos decorrentes de autos de infração, onde houve o agravamento da multa em decorrência da constatação da prática de crime fiscal, o acatamento do parcelamento das

penalidades aplicadas agride o disposto no Artigo 180, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN). Se efetivamente a multa agravada não será quitada em razão do absurdo prazo de seu parcelamento, aceitar-se o REFIS corresponde a acatar-se a anistia prevista em medida provisória quando o CTN a veda nestas circunstâncias.

O Artigo acima citado trata sobre a anistia que abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando aos atos qualificados em lei como crimes e contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiros em benefício daquele, salvo disposição em contrário às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

RIBEIRO apud BRANDÃO (2000, p.20) comenta que:

É fato inegável a boa vontade com o sonegador no Brasil. Num país com Estados Unidos da América (USA), volta e meia um "figurão", é colocado atrás das grades por uma artimanha com o imposto de renda. Um dos casos mais célebres teve como personagem a famosíssima empresária do ramo hoteleiro, Leona Hamsley. Ela cometeu o vacilo de veicular publicamente a seguinte pérola: "Quem paga imposto é pobre". A "dondoca" acabou passando uma temporada longe de seus chás e sais, trocados por uma estação de férias na cadeia.

Se em nosso País acontecem situações como citou o autor. A impunidade e a sonegação são mínimas, mas as dificuldades operacionais na máquina arrecadadora e fiscalizadora são absurdas, falta pessoal que possa coibir o desvio de recursos. Contudo, o Governo, ao invés de melhorar seu lado operacional, procura resultados no aumento da carga tributária brasileira.

ABDALLA apud BRANDÃO (2000, p.20), destaca que outra aberração do REFIS:

É a do devedor poder repactuar seus débitos sem a prestação de qualquer garantia firme. Para pequenas e médias empresas, vá lá que se dispense exigência maior. Mas é um pouco demais o comitê gestor do programa aprovar a entrada de grandes devedores, exigindo como cautela o mero arrolamento de bens do ativo imobilizado. É o que vale para empresas que devem acima de R\$ 500.000,00 (Quinhentos mil Reais).

A colocação de bens do Ativo Imobilizado como garantia da dívida, sem que ocorra a verificação da existência dos mesmos, é uma falha apresentada pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, pois alguns contribuintes podem oferecer bens sem que os mesmos venham a existir.

BRANDÃO (2000, p.21) desconfia que depois de tanta benevolência do Governo Federal, o mesmo venha substituir o Programa por um ato formal de remissão de débitos, ou seja, perdoar parte das dívidas dos contribuintes e, com isso, impulsionar um acerto no orçamento público.

Contudo, o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS apresenta outras modalidades de parcelamento, como o REFIS Alternativo, pressupondo que as dívidas serão agrupadas e parceladas em 60 vezes. Essa vertente do Programa segue os demais amparos da outra modalidade de REFIS.

Alguns pontos do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS devem ser levados em consideração, analisando as particularidades de cada empresa, ponderando, a partir daí, a sua viabilidade. Um desses pontos é a quebra do sigilo Bancário, que oferece acesso irrestrito da Receita Federal à movimentação financeira e acompanhamento fiscal específico no período em que a pessoa jurídica permanecer no REFIS, mas com prévia ciência da pessoa jurídica (parágrafo 1º. Artigo 8º., Decreto 3.431/2000).

Conforme destaca GUTJAHR (2000):

A preocupação com a quebra do sigilo bancário não deve ter o alcance dado pela imprensa e por aqueles que têm se manifestado contrariamente ao REFIS. Ora, o acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, à movimentação financeira da empresa já é feito atualmente, como, por exemplo, quando em procedimento fiscalizatório, é solicitada a apresentação dos extratos das contas bancárias para conferência com os lançamentos efetuados na declaração do imposto de renda. Portanto, não existem maiores problemas quanto a essa exigência, sendo que a discussão em torno desta questão tomou proporções maiores do que as efetivamente devidas.

A permissão da compensação de multas e juros devidos pelos optantes, com prejuízos fiscais próprios e de terceiros, foi uma das questões mais conflitantes produzidas pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.

Segundo BRANDÃO (2000, p.22):

Quando a questão é dar força aos empresários que deixam de pagar impostos, o governo fica mais criativo do que nunca. Uma das mais engenhosas obras do REFIS é a que permite a compensação de multas e juros devidos pelos optantes com prejuízos fiscais, cedidos por terceiros. Cedidos, vírgula, pois de que se trata mesmo é de venda, transação e negociação. Analisando que esse furo aberto na lei pode se estabelecer um tão promissor quanto nocivo comércio de prejuízos fiscais no País. O prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte pessoa jurídica pode de fato ser objeto de compensação, transforma-se em crédito que reduz a base de cálculo do seu imposto de renda em exercícios futuros, em até 30% de lucro tributável apurado. Nas condições do REFIS, o devedor pode usar 15% de seu prejuízo fiscal e 8% da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro para abater juros e multas. Mas como não está limitado a fazer uso apenas desses percentuais sobre seu próprio estoque de prejuízos, pode se animar a comprar prejuízos de terceiros, pois a lei o autoriza.

SALLES (2000, p.16) afirma que:

O Programa de Recuperação Fiscal tem duas tangentes: a primeira é de uma fila longa, que reúne adeptos de mensalidades de 1,2%, 0,6% ou 0,3%, que buscam solucionar seus débitos em 700 anos; a segunda é uma solução ágil, inteligente e elimina os estoques de dívida, valorizando sua empresa, que dá acesso a uma solução que o Secretário da Receita Federal, o

Senhor Everardo Marciel, diz ser "a maior operação de liquidação de dívidas que se tem notícia" (VALOR, A3, 19/12/2001). Contudo, o maior problema da porta eficaz é que esta elimina por total o estoque de dívidas e tal fenômeno é realmente um problema, porque colecionar dívidas é um comportamento, uma cultura, uma necessidade.

O autor citado considera como solução ágil à utilização de prejuízos fiscais próprios e de terceiros, para reduzir o montante da dívida e com isso diminuir o tempo de permanência no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.

DADALTI (2000, p.34) enfoca que:

A possibilidade da compensação de prejuízos fiscais ou da base negativa da Contribuição Social de um contribuinte com a multa e juros devidos por outro cria um regime de apuração de crédito tributário que afronta de forma contundente o disposto no Artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, que trata da pessoalidade do imposto. Inadmissível supor que esses prejuízos sejam cedidos de uma empresa para outra, simplesmente, pelo ótimo convívio entre as suas direções. As transações envolvem dinheiro e portanto, caracterizam a doação de recursos públicos para terceiros! Isso mesmo! Os recursos utilizados para transacionar prejuízos entre empresas correspondem à parte daqueles que deixaram de ser pagos pelos devedores, caracterizando o mau uso do dinheiro público. E não se diga que o cedente de prejuízos passará a pagar tributos, compensando com isso a dispensa da pessoa jurídica tomadora. Isso é uma inverdade, pois existem muitas empresas desativadas ávidas à cessão de inúteis prejuízos em troca de alguma remuneração.

DADALTI (2000, p. 34) complementa que o REFIS proporcionou:

Benefícios às empresas praticamente desativadas, sem qualquer faturamento e com imenso passivo tributário acumulado ao longo de anos de inadimplência e sonegação, "restabelecendo" assim suas "atividades", ou seja, possibilitando-as de efetuar apenas uma operação mensal de venda de valor insignificante e regularizando a sua situação fiscal mediante o parcelamento secular de suas dívidas e além disso as mesmas poderão voltar ao mercado, com outra razão social, praticando novas irregularidades, uma vez que seu nome estará limpo e os processos penais, por sonegação de tributos, arquivados.

Conforme prevê o § 1º do Artigo 5º da Lei 9.964 de 20 de abril de 2000, a exclusão do REFIS implicará a exigibilidade imediata da totalidade do crédito confessado e ainda não pago e a automática execução da garantia prestada, com o restabelecimento, em relação ao montante não pago, dos acréscimos legais na forma da legislação aplicável à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.(Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, 2002)

FERRAREZI (2002) afirma que as exclusões têm impossibilitado a obtenção de certidão negativa de débitos ou de certidão positiva com efeito de negativa pelas empresas excluídas e, conseqüentemente, vem criando obstáculos a realização de negócios que exijam a comprovação de regularidade fiscal por essas empresas, provocando graves conseqüências de ordem econômica para contribuinte excluído.

SALLES (2002, p.20) complementa dizendo que:

Apesar de todas formalidades para a sua adesão, o REFIS, simplesmente, elaborou após processo secreto, uma lista com dezenas de milhares de nomes de empresas excluídas e disponibilizou-a através do site da "Receita Federal" na internet [...]. Esse ato impossibilitou o direito à mínima defesa e ao contraditório. Os atos praticados pelos órgãos da administração pública devem ser motivados e fundamentados para que o administrador possa exercer o direito ao contraditório. A "Perestroika" e a "Glasnost" já são nomenclaturas superadas pelo milênio, assim também a transparência e controle judicial do poder governamental são garantias presentes em nosso patrimônio público. As empresas que, para aderir ao REFIS, realizam inúmeros e complexos atos administrativos, observaram 192 normas do REFIS editadas em uma vertiginosa e desequilibrada razão de 1 norma a cada 3 dias, tem o direito de ser notificada de forma inequívoca dos atos contrários praticados e cientificado do motivo e fundamentação desses atos a fim de que possa manifestar-se, conforme garante a Constituição Federal.

Verifica-se que a lista das empresas que são excluídas do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS é disponibilizada somente na Internet, nos Sites da Secretaria da Receita Federal (SRF), da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS).

De acordo com FERRAREZI (2002):

É de se indagar se a Internet preenche os requisitos necessários de forma a torná-la meio hábil para a divulgação dos atos da Administração Pública Federal. Embora a Internet se apresente como um dos maiores canais (senão o maior) de comunicação do mundo, certamente não lhe foi atribuída, ainda a qualidade de veículo oficial para divulgação dos atos da Administração Pública Federal. Para que a Internet fosse elevada à condição de meio oficial de divulgação dos atos da administração pública seria necessário, em primeiro lugar, que a lei assim determinasse. E a lei não prevê tal possibilidade, mesmo porque a realidade brasileira ainda não permite que a Internet seja utilizada como meio de divulgação dos atos oficiais, de forma a lhes conferir publicidade, principalmente se considerarmos a dificuldade de acesso a essa rede quando nos distanciamos dos grandes centros urbanos.

O Comitê Gestor do REFIS elegeu a Internet como o canal para divulgação dos contribuintes excluídos, violando o princípio da publicidade. Tendo em vista que esse não é o meio hábil para a divulgação dos atos da Administração Pública Federal, porque a lei não prevê essa possibilidade e as dificuldades de acesso a esse meio impedem a ampla divulgação que, obrigatoriamente, deve ser dada aos atos da administração, a fim de conferir-lhes o atributo da publicidade em respeito à Constituição Federal (Artigo 37). A violação desse princípio também resulta na inobservância da garantia inscrita no inciso XXXIII do Artigo 5º da Constituição Federal, que assegura a todos o direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral.

Observa-se que as exclusões das empresas optantes pelo REFIS foram concluídas de forma que os contribuintes não tiveram qualquer oportunidade para se manifestar, caracterizando-se um ato abusivo e ilegal, contra o qual vem revoltando as empresas prejudicadas.

De acordo com DADALTI (2000, p.34), o legislador, com a criação do REFIS, conseguiu desprezar a Constituição Federal que, em seu Artigo 150, inciso II, proíbe o tratamento desigual de contribuintes em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Essa desigualdade que o autor se refere, acontece em relação aos percentuais cobrados sobre a receita bruta das empresas, de acordo com o regime tributário que os contribuintes estão participando.

GUTJAHR (2000) conclui que:

O assunto "REFIS" tem gerado grandes polêmicas, levantando as mais diversas opiniões desde a edição da primeira Medida Provisória, ocorrida em outubro de 1999, até o presente momento (...). Defensores e opositores ao programa têm se manifestado não só em publicações de revistas especializadas como também nos mais diversos canais de comunicação, estabelecendo discussões muitas vezes distorcidas acerca das determinações legais. Aliás, este é um dos pontos cruciais quando se vai emitir uma opinião a respeito de algum instrumento normativo: deve-se fazer uma correta interpretação das normas, a qual não pode ser abstrata, isolada e literal, mas sim, em conjunção com o "espírito do legislador", buscando os motivos que o levaram a tal produção, com o ordenamento jurídico e, principalmente, com a Constituição Federal.

Como tudo leva a crer, o Programa não foi feito para que se cumpra a justa expectativa de recuperação dos créditos tributários da União, especialmente se nos atermos ao prazo "indeterminado" para os pagamentos das parcelas, o tratamento desigual concedido às empresas inadimplentes e sonegadas e a utilização de uma taxa de juros das mais baixas para atualização da dívida, ou seja, foram oferecidas condições que, na maior parte das vezes, só acabaram prejudicando os bons pagadores, aqueles que se desdobraram para manter em dia seus impostos perante o Governo Federal.

3 IDENTIFICAÇÃO E COMPREENSÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS

Nesta etapa do trabalho, será identificado e compreendido o que é o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

3.1 O Surgimento do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

CASTRO (1999, p. 1) define que a espinha dorsal do Programa de Recuperação Fiscal - o REFIS, consiste em uma idéia apresentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos primórdios do "Projeto Grandes Devedores" (Artigo 68 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e Portaria MF nº 29 de 17 fevereiro de 1998), ainda no ano de 1998, como mecanismo hábil e realista para viabilizar a regularização dos passivos fiscais das empresas.

Contudo, não se pode discorrer sobre o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, sem antes levar em consideração a "devastadora" carga tributária brasileira, que provoca o crescimento no número de inadimplentes e desencadeia a sonegação.

De acordo com ARAÚJO (2001, p. 1):

Em 1947, quando foi efetuado o primeiro registro sistemático das contas nacionais do País, a carga tributária no Brasil, chegava ao patamar de 13,8% do Produto Interno Bruto (PIB). Todavia, a carga tributária brasileira, com o passar dos anos, tem mostrado uma tendência claramente ascendente.(...) Expressivos crescimentos ocorreram, principalmente, em duas épocas distintas, a primeira entre 1967/1969, fruto da reforma tributária realizada no período, aonde a arrecadação que não chegava a 20% do PIB passou ao patamar de 25% e a segunda acontecendo de 1994/2000, explicada com a estabilização da economia concernente ao Plano Real e com a utilização de tributos incidentes sobre bens e serviços. Sendo que nesse período a carga tributária global passou ao patamar de cerca de 30% do PIB e, em 2000, atingiu seu nível histórico máximo: 32,6% do PIB.

Conforme o dados citados acima, do ano de 1947 até 2000, a carga tributária no Brasil, cresceu cerca de 236,23%.

ARAÚJO (2000, p. 1) destaca ainda que, no Brasil, o sistema tributário está entre os mais complexos do mundo e demasiado oneroso para os contribuintes, possuindo mais de cinquenta impostos e taxas, compondo um emaranhado tributário representando, no mínimo, 32% de todas riquezas produzidas em nosso País.

Por meio da elevação da carga tributária, o Governo visa aumentar a arrecadação a fim de buscar o equilíbrio das contas públicas. Mas, é importante ressaltar que a sonegação cresce na mesma proporção da voracidade do Fisco.

Essa carga tributária "quase confiscatória" não tem gerado um retorno satisfatório ao contribuinte, muitas vezes, provocando o fechamento de empresas e, por conseguinte, a diminuição no número de postos de trabalho.

Conforme FRAXINO (2000):

A medida em que o tempo, passa revela-se mais e mais a preferência do governo por elevar alíquotas dos tributos incidentes sobre a produção, a elaborar sistemáticas de combate à evasão fiscal, penalizando os bons contribuintes. Algumas atitudes isoladas, são verdade, a Receita tomou, por exemplo, criando um grupo de elite para atuar especificamente sobre o setor financeiro, cujo início de suas atividades foi anunciado em agosto de 1999, e outro, para fiscalizar o cumprimento das normas relativas aos preços de transferência, nas importações e nas exportações, anunciado em junho de 2000. Contudo, é pouco se comparado às atitudes tomadas no sentido de agravar a produção.

Se o Governo tomasse mais atitudes, como a criação de grupos especiais para fiscalizar determinadas áreas, o retorno não seria mais atraente do que aumento da carga tributária?

Ainda de acordo com FRAXINO (2000), é exposto que:

Nos últimos anos, foram observadas as seguintes inovações na sistemática tributária Federal, as quais evidentemente se mostraram mais onerosas indicando, com isso, a necessidade de um ajuste fiscal:

- a) a implantação de severas limitações às compensações de prejuízos fiscais no Imposto de Renda (1996);
- b) a criação da CPMF (1996);
- c) a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras (1996);
- d) a indedutibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do Lucro Real (1997);
- e) a modificação na sistemática dos depósitos judiciais de tributos, em benefício do Fisco (1998);
- f) a ampliação da base de cálculo da COFINS e concomitante elevação de sua alíquota (1998);
- g) a ampliação da base de cálculo do PIS (1998);
- h) a prorrogação da CPMF com elevação de sua alíquota (1999);
- i) a elevação da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (1999);
- j) a limitação da compensação de créditos fiscais com débitos de terceiros (2000), entre tantas outras.

À exceção do aumento da alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro e da modificação da sistemática dos depósitos judiciais, verifica-se que as principais atitudes do Fisco foram no sentido de agravar a carga tributária sobre o faturamento, direta ou indiretamente. Não obstante, portanto, todos os princípios constitucionais protetivos [sic], as empresas tornam-se obrigadas a arcar com vários tributos incidentes sobre receita, de modo cumulativo, sem qualquer resquício de real capacidade contributiva que esteja distante dos signos presuntivos de riqueza revelados pelo mero trânsito de pecúnia em sua contabilidade - o que tem se revelado um problema crucial.

Devemos destacar que certos aspectos da política econômica, também contribuíram para construção das elevadas dívidas, como o aumento da taxa de juros. Portanto, observa-se que essas dificuldades não podem somente ser creditadas à má condução dos negócios empresarias.

As altas vertiginosas da carga tributária nas últimas décadas, provocaram dívidas tributárias sem precedentes no Brasil e, com o intuito de conter o aumento da sonegação e o crescimento do número de devedores, o Governo buscou uma saída que se chama Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.

Todavia, com a introdução do REFIS, o Governo continua a onerar as empresas brasileiras, através do aumento da carga tributária, porque o REFIS tem como base de cálculo direta, o faturamento da empresa. O que acaba acrescentando a problemática tributária, é a "terrível" cumulatividade de um imposto sobre uma mesma base de cálculo.

De acordo como o IOB TC/B (2000, p. 1):

Em 04.11.1999, o Governo Federal, por intermédio da Medida Provisória nº 1.923-1, convalidada, após algumas reedições (seguiram-se as Medidas Provisórias nº 1.931-2, de 01/12/1999, 2.004-3 de 14/12/1999, 2.004-4 de 13/01/2000, 2004-5 de 11/02/2000, e 2.004-6 de 2000), pela Lei nº 9.964, de 10/04/2000, institui o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), cuja administração foi delegada a um Comitê Gestor, responsável também por implementar procedimentos necessários à sua execução, composto por representantes da Secretaria da Receita Federal (SRF), a quem compete à presidência do Comitê, do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

A delegação de um Comitê Gestor com representantes da Secretaria da Receita Federal (SRF), do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), explica-se porque os valores devidos pelos contribuintes estão relacionados a esses órgãos do Governo Federal.

Sendo assim, o surgimento do REFIS aparece como um mecanismo para ajuste das contas públicas através do aumento de arrecadação, a fim de incentivar as empresas de todo o Brasil quitarem suas dívidas com a União.

3.2 O que é o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

De acordo com o IOB IR/LS (2000, p.1), o REFIS é um regime especial e opcional de parcelamento que propicia às empresas regularizarem os seus débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), mediante o pagamento de parcelas mensais calculadas em função do faturamento de cada mês.

SALES (2000) apresenta o REFIS como a primeira política governamental predisposta a considerar que o elevado número de endividamento tributário vem engessando a civilização brasileira. Há extraordinário interesse público na Paz Social, que reclama por um amplo acordo nacional, que liberaria a sociedade econômica para sua atividade fim: produzir o desenvolvimento, hoje representado por normas de repressão econômica.

Enfim, o REFIS é uma manifestação fiscal que reflete o interesse do governo, em proporcionar a regularização fiscal de todas as empresas brasileiras, que se encontram em débito com a União.

3.3 Débitos que podem ser incluídos no Programa de Recuperação Fiscal -REFIS

A opção pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS possibilitou o contribuinte a incluir os seguintes débitos no programa.

3.3.1 Débitos vencidos até 29 de fevereiro de 2000

De acordo com o IOB IR/LS (2000, p. 1), estão incluídos no REFIS:

Os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos relativos, ao Imposto de Renda Retido na Fonte e às contribuições ao INSS; descontados dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, as retidas sobre o valor de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, nos termos do Artigo nº 31 da Lei nº 8.212/91, os decorrentes da sub-rogação de que trata o inciso IV do Artigo nº 30 da Lei nº 8.212/91.

Questiona-se o porquê do privilégio concedido às empresas, que descontaram da folha de seus empregados contribuições sociais e o imposto de renda na fonte e não recolheram esses valores aos cofres públicos, poderem participar do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, observando que a apropriação indébita é proibida e prevista na Lei nº 8.137, de 1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária.

3.3.2 Débitos em discussão judicial

Poderão ser incluídos no Programa de Recuperação Fiscal os débitos que estão em discussão judicial, ou seja, os valores cobrados pelo governo que estão sendo questionados no judiciário.

Conforme o FISCOSOFT (2002), deve-se se ater que:

Na hipótese de débitos com exigibilidade suspensa por força de liminar obtida em mandado de segurança, a inclusão no REFIS dos referidos débitos implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento da lide, por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação. Havendo a desistência da ação judicial, por inclusão do débito no REFIS, o valor da verba de sucumbência será de até um por cento do valor consolidado do débito em litígio, incluído no REFIS ou no parcelamento alternativo ao REFIS. Sendo que a verba de sucumbência poderá ser parcelada em até 60 (sessenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O parcelamento deverá ser solicitado a PGFN no prazo de 30 (trinta dias), contado da data em que efetivada a desistência.

Devemos observar que a inclusão no REFIS, de débitos que surgiram a partir de ações judiciais, impugnações ou recursos, só serão efetuados a critério da pessoa jurídica.

O FISCOSOFT (2002) elucida que, não ocorrendo à inclusão, a pessoa jurídica optante deverá pagar o débito correspondente às ações, impugnações ou recursos no prazo de trinta dias, contado a partir da data da ciência da decisão judicial ou administrativa, sob pena de exclusão do REFIS.

As empresas que possuem valores que estão depositados em vista de recurso em 2ª instância administrativa, poderão incluir os mesmos no Programa de Recuperação Fiscal.

De acordo como o FISCOSOFT (2002), na ocorrência de inclusão no REFIS de débitos relativos a processos que estejam em grau de recurso à segunda instância administrativa, o depósito administrativo efetuado será convertido em renda, incluindo-se o saldo do débito no REFIS.

3.3.3 Débitos ainda não constituídos

A pessoa jurídica poderá confessar, de forma irretroatável e irrevogável, os débitos ainda não constituídos, ou seja, que não foram lançados na contabilidade ou declarados a Secretaria da Receita Federal (SRF) e ao Instituto Nacional de Seguro Social (INSS).

Conforme o FISCOSOFT (2002), surge a possibilidade de inclusão de confissão espontânea de débitos em decorrência de erros ou omissões da pessoa jurídica, desde que os fatos geradores tenham ocorrido até 29.02.2000. As pessoas jurídicas que assim procederem, ficam livre da multa de ofício, em eventual e posterior ação fiscal da Receita Federal ou do INSS.

Segundo o Artigo 1º do Decreto nº 3.530/2000, que altera o § 3º do Artigo 4º do Decreto nº 3.431, de 24 de abril de 2000, que regulamenta a execução do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, as pessoas jurídicas optantes pelo REFIS até 28/04/2000 teriam o prazo para a confissão de débitos não declarados encerrado em 31/08/2000.

O FISCOSOFT (2002) complementa que para as opções feitas até 28/04/2000, o prazo de cumprimento das obrigações acessórias que deram origem às multas era 31 de agosto de 2000, já as pessoas jurídicas que optaram pelo REFIS até 13/12/2000 teriam prazo até o dia 12 de fevereiro de 2001 para fazer a confissão de débitos não declarados, cujos fatos geradores ocorreram até 28/02/2000.

A exclusão do REFIS, torna necessário o pagamento de todo o débito consolidado pela pessoa jurídica.

3.3.4 Débitos de multas

O optante pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, foi beneficiado com a possibilidade de incluir no seu débito consolidado, valores referentes a multas de obrigações acessórias, como as constituídas a partir da não entrega de declarações a Secretaria da Receita Federal (SRF), por exemplo a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF).

FISCOSOFT (2002) destaca que:

Poderão ser incluídos no REFIS os débitos relativos às multas constituídas em decorrência de descumprimento de obrigação acessória (falta ou atraso na entrega de declarações, por exemplo), desde que a infração que lhe deu origem tenha ocorrido até 29 de fevereiro de 2000 e o cumprimento da respectiva obrigação ocorra até 13 de dezembro de 2000, se outro prazo não for fixado pelos órgãos integrantes do REFIS. Para as opções feitas até 28/04/2000 o prazo para o cumprimento das obrigações acessórias que deram origem às multas era 31 de agosto de 2000.

Para as opções feitas até 28 de abril de 2000 o prazo para o cumprimento das obrigações acessórias que deram origem às multas era 31 de agosto de 2000.

3.3.5 Débitos não abrangidos

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS não permitiu a inclusão de todos os tributos federais, bem como a inclusão de tributos estaduais, municipais, de responsabilidade de algumas pessoas jurídicas e da administração pública federal direta e indireta, conforme citados abaixo:

De acordo com os incisos I a V, do parágrafo 2º do Artigo 1º, do Decreto nº 3.431, de 24 de Abril de 2000, o não poderão ser incluídos no REFIS os débitos :

- I - de órgãos da administração pública direta, das fundações instituídas e mantidas pelo poder público e das autarquias;
- II - relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;
- III - de pessoa jurídica cindida a partir de 1º de outubro de 1999;
- IV - de pessoas jurídicas referidas nos incisos II e VI do Artigo 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;
- V - relativos a impostos de competência estadual ou municipal incluídos, mediante convênio, no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES).

Todavia, o contribuinte que optou pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS e pelo parcelamento alternativo, tinham a possibilidade de fracionar os débitos relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) em até 60 parcelas mensais.

3.4 Garantias e arrolamento de bens na opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

A pessoa jurídica que optou pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS foi obrigada a oferecer garantias e bens do Ativo Imobilizado da empresa, para participar do Programa.

Em conformidade com o Artigo 1º e os parágrafos 1º e 2º do Artigo 2º da Resolução do Conselho Gestor do REFIS nº 22 de 29 de novembro de 2001, dizia-se que:

As pessoas jurídicas optantes pelo REFIS ou pelo parcelamento alternativo cujo débito consolidado for superior a 500.000,00 (quinhentos mil reais), para homologação da sua opção, deveriam indicar garantias ou bens para arrolamento. Considera-se o valor do débito consolidado após as compensações com créditos e as deduções relativas à utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, informados na Declaração REFIS até 12 de fevereiro de 2001. As pessoas jurídicas também deveriam, se for o caso, indicar as garantias já prestadas em ações de execução fiscal promovidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou pela Procuradoria do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Verifica-se que a opção pelo REFIS não libera os contribuintes dos gravames decorrentes de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas nas ações de execução fiscal em andamento. Entretanto, esses encargos liberam a pessoa jurídica da garantia exigida para ingresso no REFIS, relativamente aos débitos que originaram a execução.

As pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e aquelas, cujo débito consolidado seja inferior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), ficam

dispensadas da prestação de garantia de bens. Observa-se que tal medida significa auxílio bastante salutar às mesmas. Porém, deve-se atentar que as mesmas deverão cumprir com todas as exigências do Programa, caso contrário, poderão ser excluídas do Programa.

3.4.1 Procedimentos para oferecimento de garantias e arrolamento de bens na opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

O contribuinte que indicou bens para arrolamento ou garantias na opção do REFIS, deveria ter efetuado tal procedimento na Declaração do REFIS.

O parágrafo 3º do Artigo 3º da Resolução do Conselho Gestor do REFIS nº 22 de 29 de novembro de 2001, expõe que:

Os dados ou informações que, porventura a pessoa jurídica optante tenha fornecido mediante o preenchimento de outras pastas da Declaração do REFIS não serão processados, permanecendo inalteradas as informações prestadas na Declaração REFIS transmitida pela Internet até 12 de fevereiro de 2001.

Deve-se atentar que até o dia 12 de fevereiro de 2001, foi admitido fazer correções ou complementações a qualquer declaração prestada no âmbito do REFIS, inclusive relacionada a garantia e arrolamento de bens.

3.4.2 Prazo para oferecimento das garantias ou arrolamento de bens no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

Observa-se que a pessoa jurídica optante pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS tinha prazo até 12 de fevereiro de 2001, para expor as informações relacionada a garantia e arrolamento de bens.

Contudo, o Decreto nº 4.064, de 26 de dezembro de 2001, reabriu o prazo para que as empresas optantes pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS prestassem garantias ou indicassem bens integrantes do seu patrimônio para arrolamento, na forma do Artigo 64º da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, sob pena de serem excluídas do Programa. Esse prazo foi até 18 de janeiro de 2002

É de se questionar o porquê da extensão dos prazos à pessoa jurídica, para fazer a indicação de garantia e de bens para arrolamento na Declaração do REFIS?

3.4.3 A abrangência e as conseqüências do arrolamento na opção pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS

Conforme a SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2002):

Os bens e direitos para garantia ou arrolamento serão avaliados pelo valor do ativo permanente da pessoa jurídica, registrado na contabilidade, deduzido o valor das obrigações trabalhistas reconhecidas contabilmente. Devendo ser considerada a totalidade dos estabelecimentos para o arrolamento de bens e direitos, o qual será efetuado por iniciativa do estabelecimento matriz.

Observa-se que as pessoas jurídicas que não possuem bens no valor da totalidade do débito constituído estarão, mesmo assim, habilitadas a participar do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS.

De acordo com o FISCOSOFT (2002) "o descumprimento das normas do arrolamento, por parte das pessoas a elas obrigadas, resultará na imposição da multa de R\$ 538,93 (quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos) a R\$ 2.694,79 (dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos), prevista no Artigo 968 do Regulamento do Imposto de Renda".

Conforme o Artigo 4º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 26 de 06 de março de 2001:

A Delegacia da Receita Federal (DRF) ou a Inspeção da Receita Federal de classe A (IRF-A) do domicílio do contribuinte deverá agrupar, segundo o órgão de registro, os bens e direitos arrolados, no Extrato de Bens e Direitos para Arrolamento, que será encaminhado, para fins de averbação, ao respectivo órgão, conforme a seguinte especificação:

- a) imóveis, ao Cartório do Registro Imobiliário;
- b) veículos automotores, ao órgão de trânsito dos Estados e do Distrito Federal;
- c) embarcações, à Capitania dos Portos;
- d) aeronaves, ao Departamento de Aviação Civil (DAC);
- e) ações, à pessoa jurídica emissora;
- f) quotas, à Junta Comercial do registro do contrato social da pessoa jurídica;
- g) outros bens e direitos, ao Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais.

A Resolução Conselho Gestor do REFIS nº 2, de 10 de fevereiro de 2000, deixou claro que poderão ser arrolados outros bens do ativo imobilizado, quando a pessoa jurídica não possuir bens imóveis. Os bens serão arrolados pelo seu valor contábil até o limite do débito consolidado.

Deve-se contestar o porquê do Governo solicitar como garantia bens do Ativo Imobilizado da empresa, principalmente, no que se refere a veículos, computadores,

máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, sem que os mesmos venham a ter vida útil não superior a 10 anos, verificando que o tempo de permanência no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS é superior a esse período.

3.5 Quem pode optar pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

Conforme o IOB IR/LS (2000, p. 2), de acordo com os incisos I ao V, do parágrafo 2º do Decreto nº 3.431, de 24 de abril de 2000, especifica-se que podem optar pelo REFIS todas as pessoas jurídicas, exceto:

- a) os Órgãos da administração pública direta, das fundações instituídas e mantidas pelo poder público e das autarquias;
- b) as pessoas jurídicas referidas nos incisos II e VI do Artigo nº 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a saber:
 - II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de créditos imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de créditos, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; (...)
 - VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)".
- c) as pessoas jurídicas cindidas a partir de 01.10.99, observando que a data da opção foi até o dia 13 de dezembro de 2000.

Observa-se que o Programa de Recuperação Fiscal descarta a possibilidade de participação das pessoas físicas inadimplentes, bem como, os titulares de serviços notariais ou de registro (cartórios).

Questiona-se o fato das pessoas físicas que eram sócias de uma empresa, na época de adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, continuariam sendo responsáveis pelo débito consolidado, mesmo afastados do quadro social da pessoa jurídica que, por ventura, não conseguiu quitar seus passivos em dia e foi excluído do programa?

Todavia, será que o empresariado não imaginou tal possibilidade acima citada, buscando, através desses artifícios, se eximir da lei e fugir da sua responsabilidade?

3.6 Condições em optar pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS:

De acordo com o IOB IR/LS (2000:2) a opção pelo REFIS implica:

- a) na inclusão de todos os débitos da empresa no REFIS, inclusive os ainda não declarados ou confessados à SRF ou ao INSS, se houver;

- b) confissão irrevogável e irretirável de todos os débitos incluídos no REFIS;
- c) autorização, no ato da opção, de acesso irrestrito, pela SRF, às informações relativas a sua movimentação financeira, ocorrida durante o período em que a optante estiver submetida ao REFIS;
- d) acompanhamento fiscal específico, durante o período em que a empresa optante estiver no REFIS, com fornecimento periódico de dados, em meio magnético, inclusive dados indiciários de receitas;
- e) a regularidade no pagamento do REFIS e dos demais tributos e contribuições federais, com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;
- f) o cumprimento regular das obrigações para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e o ITR;
- g) a adoção do regime de tributação, com base no lucro presumido, com exceção das pessoas jurídicas isentas do imposto de renda e das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e;
- h) aceitação plena e irretirável de todas as condições estabelecidas para o ingresso e permanência no REFIS.

A quebra do sigilo financeiro/bancário das empresas, apresenta-se como uma das principais restrições do empresariado ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Isso ocorre porque será exigida a total transparência na atividade empresarial da pessoa jurídica que participar do programa, observado a possibilidade de abertura da empresa à fiscalização federal que, para muitos, gera desconfiança. Todavia, o sigilo financeiro/bancário poderá ser quebrado quando a Receita Federal estiver fiscalizando uma empresa. Essa situação acontecerá se for requerida a exposição dos extratos das contas bancárias para confrontamento com as movimentações expostas na declaração do imposto de renda.

3.7 Consolidação dos débitos e atualização do saldo devedor do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

As dívidas que se designarem da pessoa jurídica, na qualidade de contribuinte, serão agrupadas e atualizadas para formar o saldo devedor do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS

De acordo com os parágrafos 1º ao 4º, 7º, 9º e 10º do Artigo 5º do Decreto nº 3.431, de 24 de Abril de 2000, os débitos da pessoa jurídica optante pelo REFIS serão consolidados tomando por base a data da formalização da opção, sendo que:

§ 1º A consolidação abrangerá todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios e demais encargos, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, inclusive a atualização monetária à época prevista.

§ 2º Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do Artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), a inclusão, no REFIS, dos respectivos débitos implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação.

§ 3º A inclusão dos débitos referidos no parágrafo anterior, bem assim a desistência ali referida deverão ser formalizadas, mediante confissão, na forma e prazo estabelecidos no § 3º do artigo anterior, nas condições estabelecidas pelo Comitê Gestor.

§ 4º Requerida a desistência da ação judicial, com renúncia ao direito sobre que se funda, os depósitos judiciais efetuados deverão ser convertidos em renda, permitida inclusão no REFIS de eventual saldo devedor.

§ 7º observando que o débito consolidado será informado, pelo Comitê Gestor, à pessoa jurídica optante até o último dia útil do mês de abril de 2001, com a discriminação das espécies dos tributos e contribuições, bem assim dos respectivos acréscimos e períodos de apuração.

§ 9º As multas de lançamento de ofício incluídas no REFIS serão reduzidas em quarenta por cento, nos termos do Artigo 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, inclusive para fins da liquidação de que trata o § 5º deste Artigo,

§ 10. A multa de mora incidente sobre os débitos relativos às contribuições administradas pelo INSS, incluídos no REFIS em virtude de confissão espontânea, sujeita-se ao limite de vinte por cento estabelecido no Artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Observa-se que, nos casos de opção efetuada a partir do mês de março de 2000, a consolidação será efetuada na data de 1º de março de 2000 e nos casos de opção efetuada antes de março de 2000, a data da consolidação será a data da formalização da opção. Verifica-se que, independentemente desta data, a partir de 1º de março de 2000, haverá a incidência única de juros correspondentes à variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, sendo proibida a incidência de qualquer outro acréscimo.

Os contribuintes e os responsáveis pela contabilização das informações acerca do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS tem disponibilizado, no site da Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br), todas as informações dos débitos da empresa, através da consulta ao Demonstrativo de Débitos Consolidados da Secretaria da Receita Federal (SRF), da Procuradoria Geral Fazenda Nacional (PGFN), do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) e o extrato da conta corrente REFIS, observando que, para ter o acesso às informações da empresa, os interessados deverão informar o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e o número da conta corrente do REFIS .

O FISCOSOFT (2002), conforme a Resolução do Comitê Gestor do REFIS nº 13, de 22 de junho de 2001, destaca que:

Os débitos de pessoa jurídica cindida, deverão ser consolidados e que o objeto de cisão será atribuído integralmente a uma única pessoa jurídica. Observa-se que as pessoas jurídicas que absorverem o patrimônio vertido deverão assumir, de forma expressa e irretroatável, entre si e, no caso de cisão parcial, com a própria cindida, a condição de responsáveis solidários pela totalidade do débito consolidado, independentemente da proporção do patrimônio vertido.

Vale salientar que será designado um responsável para ficar a cargo de todo débito consolidado da empresa cindida optante pelo REFIS, observadas as demais normas e condições estabelecidas pelo Programa. Verifica-se que a parcela mensal do REFIS será determinada com base no somatório das receitas brutas de todas as pessoas jurídicas que absorverem esse patrimônio.

3.8 A base de cálculo das parcelas mensais do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

Conforme o IOB IR/LS (2000, p. 4):

O valor de cada parcela mensal a pagar será determinado com base na receita bruta (receita auferida na venda de mercadorias ou produtos e/ou na prestação de serviços, sem inclusão do IPI e diminuída das vendas canceladas e dos descontos concedidos incondicionalmente) do mês imediatamente anterior, mediante a aplicação de percentuais não inferiores aos que estão sujeitos no inciso II do § 4o do Artigo 2º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que são:

- a) **0,3% [grifo meu]**, no caso de pessoa jurídica optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e de entidades imunes ou isentas por finalidade ou objeto;
- b) **0,6% [grifo meu]**, para entidades submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido;
- c) no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real ou arbitrado:
 - **1,2% [grifo meu]**, relativamente às receitas decorrentes das atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, de transporte, de ensino e de construção civil; e
 - **1,5% [grifo meu]**, nos demais casos.

Para esse efeito, o reconhecimento da receita dar-se-á segundo as normas estabelecidas pela legislação do Imposto de Renda. Deste modo, se a empresa estiver submetida ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) ou for optante pela tributação com base no lucro presumido, para efeito de cálculo da parcela a recolher ao REFIS, a receita bruta mensal poderá ser considerada pelo regime de caixa, desde que seja esse o critério adotado pela empresa para efeito de cálculo do SIMPLES ou do lucro presumido. No regime do lucro real, impõe-se a observância do regime de competência. Na hipótese de pessoas jurídicas imunes ou isentas, considerar-se-ão receita bruta os acréscimos patrimoniais ocorridos em cada mês, independentes de sua natureza.

A regulamentação do REFIS é questionável em relação aos seus benefícios, porque acaba oferecendo tratamento desigual às empresas, verificado através dos percentuais incidentes sobre o faturamento das empresas que são diferenciados. Observa-se que a alíquota que recai sobre a receita de uma microempresa é distinta da alíquota de uma empresa submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

Isso acaba contrariando o Artigo 5º da Constituição Federal, que dispõe sobre a igualdade de todos perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros (...) a inviolabilidade da igualdade (...), exposto no inciso 1º, que trata da igualdade de direitos e obrigações entre homens e mulheres.

3.9 A taxa de juros do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

A taxa de juro que é utilizada na correção do montante de débitos dos contribuintes que optaram pelo Programa de Recuperação Fiscal é a TJLP (Taxa de Juros a Longo Prazo).

Conforme a Secretaria Receita Federal (2002), os percentuais da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, aplicáveis no âmbito do REFIS, estão em:

Mês/Ano	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Janeiro	2,1675%	1,4767%	0,9183%	0,8242%	1,0700%	1,0000%	0,7708%	0,8333%
Fevereiro	2,1675%	1,4767%	0,9183%	0,8242%	1,0700%	1,0000%	0,7708%	0,8333%
Março	1,9708%	1,5283%	0,8608%	0,9808%	1,0700%	1,0000%	0,7708%	0,8333%
Abril	1,9708%	1,5283%	0,8608%	0,9808%	1,1233%	0,9167%	0,7708%	0,7917%
Maio	1,9708%	1,5283%	0,8608%	0,9808%	1,1233%	0,9167%	0,7708%	0,7917%
Junho	2,0608%	1,2867%	0,8458%	0,8858%	1,1233%	0,9167%	0,7708%	0,7917%
Julho	2,0608%	1,2867%	0,8458%	0,8858%	1,1708%	0,8542%	0,7917%	0,8333%
Agosto	2,0608%	1,2867%	0,8458%	0,8858%	1,1708%	0,8542%	0,7917%	0,8333%
Setembro	1,8283%	1,2475%	0,7833%	0,9733%	1,1708%	0,8542%	0,7917%	0,8333%
Outubro	1,8283%	1,2475%	0,7833%	0,9733%	1,0417%	0,8125%	0,8333%	0,8333%
Novembro	1,8283%	1,2475%	0,7833%	0,9733%	1,0417%	0,8125%	0,8333%	0,8333%
Dezembro	1,4767%	0,9183%	0,8242%	1,5050%	1,0417%	0,8125%	0,8333%	0,8333%

Fonte: Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br/srf/www/PessoaJuridica/Refis/TJLP.htm)

Essas taxas são utilizadas tanto para corrigir mensalmente os débitos das pessoas jurídicas, como atualizar os pagamentos fora do prazo, desde o período compreendido até o período que deverá ser quitado.

3.10 Pagamento dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

De acordo com o parágrafo 1º e 2º do Artigo 2º, da Resolução do Comitê Gestor do REFIS nº 4 de 28 de abril de 2000, é exposto que:

Art. 2º O valor da prestação mensal referente aos débitos incluídos no Refis corresponderá ao resultado da aplicação do percentual, definido conforme o regime de tributação a que estiver sujeita a empresa, sobre a receita bruta do mês imediatamente anterior.

§ 1º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real ou arbitrado, o percentual referido no caput será aplicado segundo a natureza da atividade exercida.

§ 2º No caso de atraso no pagamento, a parcela paga fora do prazo sofrerá a incidência da TJLP incorrida no período compreendido entre o mês em que era devida e o mês em que for paga.

Observa-se que o montante dos débitos consolidados no REFIS serão pagos em parcelas mensais e sucessivas, com o vencimento no último dia útil de cada mês. O valor da prestação mensal corresponderá ao resultado da aplicação do percentual em que estiver enquadrado o contribuinte, de acordo com o seu regime de tributação. Esse percentual incidirá sobre a receita bruta do mês imediatamente anterior. Exemplificando: tomando o mês **outubro de 2002 [grifo meu]**, como base, o seu pagamento ocorrerá no último dia do mês **(dia útil) de novembro de 2002 [grifo meu]**.

De acordo com o IOB IR/LS (2000, p. 4), as pessoas jurídicas que optaram pelo REFIS até a data de 30 de abril de 2000, independente da homologação da opção, ficaram obrigadas a iniciar o pagamento do débito consolidado a partir, inclusive, do próprio mês da formalização da opção.

A primeira parcela do débito, com base no percentual da receita do mês de março de 2000, deveria ter sido quitada até a data de 30 de abril de 2000.

Ainda ao nos reportarmos ao mesmo autor, é dito que as pessoas jurídicas, optantes a partir de 15 de setembro de 2000, deveriam quitar suas parcelas dos débitos incluídos no REFIS, relativas aos meses de abril ao da opção, acrescidos dos encargos correspondentes à TJLP, calculados a partir de maio de 2000, inclusive até o mês de pagamento.

Os contribuintes que fizeram suas opção a partir da data de 15 de setembro de 2000, teriam que pagar os meses em atraso, incidindo sobre os mesmos juros com base na TJLP.

O IOB IR/LS (2000, p.5) destaca o seguinte exemplo para elucidar qualquer dúvida a respeito do pagamento:

Admita-se a hipótese de uma empresa comercial submetida à tributação pelo Imposto de Renda com base no lucro real, que optou pelo REFIS em outubro de 2000, considerando-se

que as receitas brutas dessa empresa, dos meses de março a setembro de 2000 (base de cálculo das parcelas do REFIS relativas aos meses de abril a outubro de 2000), são os seguintes valores:

Meses	Receita dos Meses
Março	R\$ 1.200.000,00
Abril	R\$ 900.000,00
Maior	R\$ 980.000,00
Junho	R\$ 750.000,00
Julho	R\$ 800.000,00
Agosto	R\$ 1.000.000,00
Setembro	R\$ 1.050.000,00

Fonte: Extraída do IOB IR/LS

Nesse caso, o valor a pagar até 31/10/2000, relativo às parcelas devidas nos meses de abril a outubro de 2000, é dado na figura que segue:

Mês de Vencimento	Receita Bruta do mês anterior (R\$)	Valor devido ao REFIS (R\$)	TJLP a aplicar % (*)	Juros incidentes sobre a parcela (R\$)	Total a pagar até 31/10/2000 (R\$)
Abril	1.200.000,00	14.400,00	5,2085	750,02	15.150,02
Maior	900.000,00	10.800,00	4,2918	463,51	11.263,51
Junho	980.000,00	11.760,00	3,3751	396,91	12.156,91
Julho	750.000,00	9.000,00	2,5209	226,88	9.226,88
Agosto	800.000,00	9.600,00	1,6667	160,00	9.760,00
Setembro	1.000.000,00	12.000,00	0,8125	97,50	12.097,50
Outubro	1.050.000,00	12.600,00	0,0000	0	12.600,00
Total	5.600.000,00	80.160,00		2.094,83	82.254,83

Fonte: Extraída do IOB IR/LS

(*) Soma da Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP) mensal do mês seguinte ao do vencimento da parcela até o mês do pagamento

Trimestres	TJLP Anual	TJLP Mensal
2º/2000 (abr/jul)	11,00%	0,9167%
3º/2000 (jul/set)	10,25%	0,8542%
4º/2000 (out/dez)	9,75%	0,8125%

Fonte: Extraída do IOB IR/LS

O exemplo acima demonstrou como o contribuinte deveria se portar em relação as parcelas do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, se o mesmo tivesse optado pelo programa a partir de 15 de setembro de 2000.

Já os contribuintes que formalizaram a opção pelo REFIS até a data 13/12/2000 deverão pagar as parcelas em dobro, desde abril/2000 até a data da opção.

FISCOSOFT (2002) fundamenta que:

As pessoas jurídicas optantes pelo REFIS após a reabertura do prazo pela Lei nº 10.002/2000, deverão adotar, para fins de determinação da parcela mensal, nos primeiros seis meses do parcelamento, o dobro do percentual a que estiver sujeito, nos termos estabelecidos no inciso II do § 4º do Artigo 2º da Lei nº 9.964, de 2000, ou, na hipótese de opção pelo parcelamento alternativo ao REFIS, pagar, nos primeiros seis meses, duas parcelas a cada mês.

Essa obrigatoriedade tem por finalidade colocar os agora optantes pelo REFIS na mesma situação daqueles que optaram até abril/2000.

3.11 Código do documento de arrecadação de Receitas Federais (DARF) para recolhimento dos contribuintes que optarem pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

O pagamento dos débitos incluídos no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS deverá ser feito mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF.

Segundo o FISCOSOFT (2002), deverão ser utilizados os seguintes códigos de receita, de acordo a modalidade de parcelamento eleita pelo contribuinte:

- a) 9100 - no caso de parcelamento vinculado à receita bruta;

O IOB IR/LS (2000, p.5), de acordo com o Artigo 6º da Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 4 de 28 de abril de 2000, regulamenta que o valor mínimo de cada parcela deverá ser:

- a) quando o valor da prestação resultar inferior a R\$ 10,00 (dez reais), o pagamento somente deverá ocorrer quando a soma dos valores apurados em meses subsequentes atingir esse limite;
- b) na hipótese de terem sido acumulados os valores das prestações por nove meses e não ter sido atingido o limite de R\$ 10,00 (dez reais), deverá ser pago esse valor.

A observância do recolhimento de R\$ 10,00 (dez reais), mesmo que a empresa não tenha chegado a esse valor, acontece porque o contribuinte não pode ficar por um período de nove meses sem recolher, o que acabaria por excluí-lo do Programa.

3.12 Homologação da opção pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

A opção pelo REFIS será ratificada ou indeferida mediante ato do Comitê Gestor, após verificação do cumprimento das regras do REFIS, pela pessoa jurídica optante.

Conforme os incisos I ao V e parágrafo único do Artigo 2º da Resolução do Comitê Gestor do REFIS nº 14, de 22 de junho de 2001, as homologações das opções ao REFIS ocorreram para os contribuintes que cumpriram com as seguintes condições:

- I - confissão irrevogável e irretroatável dos débitos incluídos no REFIS;
 - II - autorização de acesso irrestrito, pela Secretaria da Receita Federal, às informações relativas à sua movimentação financeira, ocorrida a partir da data da opção pelo REFIS;
 - III - cumprimento regular das obrigações para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e para com o Imposto Territorial Rural (ITR);
 - IV - pagamento regular das parcelas do débito consolidado, bem assim dos tributos e das contribuições com vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000;
 - V - indicação da garantia prestada ou de bens destinados ao arrolamento, quando exigidos;
- § único: no caso de opção efetuada por pessoa jurídica que tenha sofrido cisão após a opção, cumprimento dos requisitos e condições específicas para esses eventos.

A partir dessa homologação, o contribuinte que optou pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS recebeu o aval do Comitê Gestor do REFIS, por estar de acordo com as regras propostas.

De acordo com os inciso I e II do Artigo 3º e os parágrafos 1º e 2º do Artigo 3º, da Resolução do Comitê Gestor do REFIS nº 14, de 22 de junho de 2001, não foram homologadas as opções das pessoas jurídicas que não cumpriram com as seguintes condições:

- I - submetida a procedimento de fiscalização; ou
 - II - quando houver indícios de cometimento de ato ou da ocorrência de fato enquadrado como hipótese de exclusão do REFIS, enquanto não concluídas as verificações fiscais correspondentes.
- § 1º - A Coordenação-Geral do Sistema de Fiscalização (COFIS) da Secretaria da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) informarão à Secretaria Executiva do Comitê Gestor do REFIS, no prazo de cinco dias da solicitação, a existência de procedimento de fiscalização instaurado contra pessoa jurídica optante pelo REFIS, bem assim o início e a conclusão das verificações fiscais
- § 2º - enquanto não houver a decisão definitiva, nos casos em que a opção da pessoa jurídica estiver amparada por medida judicial em que se discutam critérios, requisitos ou condições estabelecidos para ingresso ou permanência no REFIS, exceto se tiver havido desistência da ação perante o judiciário.

Os contribuintes excluídos serão informados através do Diário Oficial da União, da sua exclusão, observando que as causas da impossibilidade de permanência no programa estarão dispostas nas portarias emitidas pelo Comitê Gestor do REFIS.

3.13 A redução e ou liquidação de juros e multas por compensação com créditos e ou com a utilização de saldo de prejuízo fiscal ou base negativa da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

Pode-se afirmar que o que mais atraiu os grandes devedores do Governo Federal ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, foi a possibilidade de redução e ou liquidação de juros e multas por compensação com créditos e ou com a utilização de saldo de prejuízo fiscal ou base negativa da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL). Conforme já exposto por SALLES (2002, p.14-16), com a criação do REFIS o Governo conseguiu eliminar aproximadamente 70 bilhões de suas dívidas, que chegavam aos R\$ 157 bilhões, ou seja, redução de 44,6% dos valores devidos, possibilitando, com isso, equacionar parte da dívida pública interna brasileira.

Mas foi na data de 25 de abril de 2000, que o REFIS deixou de ser uma mera política de recuperação de créditos fiscais, para evoluir à uma política que tem como meta solucionar o problema da dívida pública interna, como afirma SALLES. Nesta data foi editado o Decreto Lei 3.431/2000, com a norma que autorizava a compensação de créditos próprios ou de terceiros e a utilização de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, alterando, assim, todo o objetivo do programa, que era o de recuperar os créditos devidos pelas contribuintes brasileiros.

Tal regulamentação é apresentada através do inciso I e II do parágrafo 5º e do parágrafo 8º, do Artigo 5º do Decreto Lei 3.431/2000, conforme segue:

§ 5º do Artigo 5º, especifica que **os valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive os relativos a débitos inscritos em dívida ativa, [grifo meu]** poderão ser liquidados, mediante solicitação expressa e irrevogável da pessoa jurídica optante e observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:

I - compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do REFIS; [grifo meu]

II - utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros. [grifo meu]

§ 8º do Artigo 5º, afirma que a pessoa jurídica, durante o período em que estiver incluída no REFIS, poderá amortizar o débito consolidado mediante compensação de créditos próprios ou de terceiros, sem prejuízo do pagamento das parcelas mensais.

Todavia, indaga-se que no parágrafo 5º do Artigo 5º do Decreto Lei 3.431/2000, é citado que, somente os valores correspondentes à multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive os relativos a débitos inscritos em dívida ativa [grifo meu], poderão ser liquidados ou compensados, o que vai de encontro com o parágrafo 8º do Artigo 5º do Decreto Lei 3.431/2000, que afirmava que a pessoa jurídica, incluída no REFIS, poderia amortizar o débito consolidado [grifo meu] mediante compensação de créditos próprios ou de terceiros.

Observa-se que a lei acabou não limitando se são somente os juros e as multas que poderão ser compensadas ou todo débito consolidado, aumentando assim a amplitude da autorização e proporcionando que o débito consolidado venha a ser compensado com qualquer crédito, desde que líquido, certo e com exigibilidade.

Contudo, a Resolução do Comitê Gestor do REFIS nº 21, de 8 de Novembro de 2001, revoga o Artigo 5o, do parágrafo 8o, do Decreto no 3.431, de 24 de abril de 2000, resolvendo que :

Artigo 1º A compensação de créditos, próprios ou de terceiros, com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS ou do parcelamento a ele alternativo será efetuada de conformidade com esta Resolução.

Artigo 2º Poderão ser compensados, na forma do Artigo 1º, os créditos líquidos e certos decorrentes de pagamento indevido ou a maior que o devido de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), bem assim os créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) passíveis de ressarcimento em espécie.

§ 1o Não se aplica o disposto neste artigo quando a compensação for de créditos próprios e existir, no âmbito da SRF ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), débito não abrangido pelo REFIS ou pelo parcelamento a ele alternativo e cuja exigibilidade não esteja suspensa.

§ 2º Na hipótese do § 1o, será efetuada a compensação de ofício do crédito líquido e certo com o débito existente, observadas as disposições da Instrução Normativa SRF no 21/97, de 10 de março de 1997, com as alterações posteriores, e da Portaria Conjunta PGFN/SRF no 1, de 16 de dezembro de 1999.

§ 3º Após a compensação de que trata o Artigo 2o, eventual saldo a restituir ou a ressarcir poderá ser compensado com o débito consolidado no âmbito do REFIS ou do parcelamento a ele alternativo.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no parágrafo único do Artigo 4o desta Resolução, no caso de créditos de terceiros, a compensação somente poderá ser efetuada com débito consolidado no âmbito do REFIS ou do parcelamento a ele alternativo, não se aplicando o disposto nos §§ 1o, 2o e 3o deste Artigo.

Artigo 4º Reconhecido o direito creditório, proceder-se-á à compensação, observados os seguintes procedimentos:

I - será debitado o valor bruto da restituição, acrescido de juros, se cabíveis, ou do ressarcimento, à conta do tributo ou da contribuição respectiva;

II - será creditado o montante utilizado para a quitação do débito consolidado à conta REFIS da pessoa jurídica optante;

III - será informado, no processo de reconhecimento do direito creditório, o valor utilizado na quitação do débito consolidado;

IV - na hipótese de crédito próprio, será também informado, se for o caso, o saldo a ser restituído ou ressarcido.

§ único. A compensação com débito consolidado no parcelamento alternativo ao REFIS será efetuada na ordem decrescente do prazo de vencimento das prestações.

Com a revogação do Parágrafo 5º do Artigo 5º do Decreto Lei 3.341/2000, fica claro que as compensações de créditos e a utilização de saldo de prejuízo fiscal ou base negativa da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) só poderão incidir sobre os juros e multas.

3.13.1 Particularidades em relação à utilização de prejuízo fiscal ou base negativa da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

A utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do próprio contribuinte que optou pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, deveria ter ocorrido de acordo com o inciso I, do 6º parágrafo, do Artigo 5º do Decreto Lei 3.431/2000, que regulamenta:

Poderão ser utilizados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, próprios da pessoa jurídica optante, passíveis de compensação na data da opção, na forma da legislação vigente, desde que relativos a período de apuração encerrado até 31 de dezembro de 1999 e devidamente declarados ou informados à Secretaria da Receita Federal até a data da opção, salvo em relação ao período de apuração correspondente ao ano-calendário de 1999, que deverá ser informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2000, no prazo estabelecido para sua apresentação.

Para essa compensação, é dispensada a formalização de pedido, devendo os dados constar na Declaração REFIS e limitarem os valores da multa e dos juros dos contribuintes.

O emprego de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de terceiros pelo contribuinte que optou pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, deveria ter ocorrido de acordo com o inciso II, do 6º parágrafo, do Artigo 5º do Decreto Lei 3.431/2000, que fundamenta:

- a) Na hipótese de compensação de créditos ou de utilização de prejuízos fiscais ou bases de cálculos negativa de terceiros;
- b) a solicitação deverá ser também assinada pelo responsável da pessoa jurídica cedente perante o Cadastro Nacional de Pessoal Jurídica (CNPJ), com reconhecimento de firma;
- c) a cessão somente poderá ser efetuada do detentor originário do direito à pessoa jurídica optante pelo REFIS e será definitiva, ainda que o adquirente seja, por qualquer motivo, excluído do REFIS;

- d) somente poderão ser utilizados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas passíveis de compensação da pessoa jurídica cedente, na data da opção, na forma da legislação vigente, devidamente declarados ou informados à Secretaria da Receita Federal (SRF) até 31 de outubro de 1999.

O possível aproveitamento de prejuízos fiscais de terceiros, apresentado pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, abriu as portas para os questionamentos a cerca dessa possibilidade criada por nossos legisladores, principalmente, porque acabou abrindo uma lacuna para um próspero e danoso comércio de prejuízos fiscais em nosso País. Observa-se que, em muitos casos, esses prejuízos foram fabricados a partir de uma indevida prática contábil.

Destaca-se, conforme Parágrafo 1º ao 4º do Artigo 7º, incisos I e II, do Decreto nº 3.341, de 24 de abril de 2000, que a pessoa jurídica cedente de prejuízos fiscais ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deverá:

I - registrar, em sua escrituração contábil, o valor do direito cedido, determinado na forma do inciso III do § 6º do Artigo 5º, em contrapartida a conta de patrimônio líquido;

II - dar baixa, em sua escrituração fiscal, do montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da contribuição social cedida, pelo montante que serviu de base para a determinação do direito registrado na forma do inciso anterior.

§ 1o As perdas porventura apuradas em decorrência da cessão não serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 2o A cessão de direitos a que se refere este artigo será definitiva, não podendo a cedente, sob qualquer forma e a qualquer tempo, utilizá-los em seu favor.

§ 3o Na hipótese de constatação, na pessoa jurídica cedente, de irregularidade que implique redução, total ou parcial, dos valores de prejuízo ou de base de cálculo negativa cedidos, bem assim nos casos de cessão de valores já compensados:

I - os juros e multas liquidados mediante utilização destes valores serão restabelecidos e incluídos no débito consolidado remanescente;

II - a pessoa jurídica adquirente não será excluída do REFIS.

§ 4o O disposto no parágrafo anterior:

I - não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica cedente, relativamente aos tributos e contribuições devidos em decorrência da referida constatação, inclusive quanto às sanções e demais acréscimos aplicáveis;

II - não se aplica à hipótese de cessão de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa inexistente, assim entendida a que desatender ao disposto na alínea "c" do inciso II do § 6o do Artigo 5º, que será considerada utilização indevida, implicando exclusão da pessoa jurídica adquirente do REFIS.

De acordo com o exposto acima, os contribuintes que cederam valores para as empresas participantes do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, deverão efetuar o registro e a baixa do prejuízo fiscal na contabilidade da empresa. Observa-se que as perdas apuradas em decorrência da cessão não serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A constatação de irregularidades por parte da pessoa cedente, que implique redução, total ou parcial, dos valores de prejuízo ou de base de cálculo negativa cedidos, não provocará a exclusão do adquirente do REFIS. Entretanto, verificada a utilização de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa inexistente, resultará na exclusão da pessoa jurídica adquirente do REFIS.

3.14 Opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido pelas pessoas jurídicas antes tributadas pelo Lucro Real que optaram pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

As pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, que optaram pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, foram credenciadas com a possibilidade de troca do sistema de tributação.

Em conformidade com o Artigo 4º da Lei nº 9.964 de 10 de abril de 2000, as pessoas jurídicas de que tratam os incisos I e III a V do Artigo 14 da Lei nº 9.718/98, poderão optar, durante o período em que forem submetidas ao REFIS, pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Assim, os incisos I e III a V do Artigo 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, especificam que:

- I - a receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; e
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do Artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Observa-se que as sociedades em conta de participação, mesmo que estejam no REFIS, são proibidas de optar pelo lucro presumido, cujas atividades sejam de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis e, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado, deverão estar de acordo com a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 25/99, Artigo 1º, inciso I, e Artigo 2º e da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) nº 15/2001).

Ratifica-se que essa permissão tem caráter excepcional e irretratável para todo o ano-calendário a partir do trimestre/calendário em que foi exercida a opção pelo REFIS,

alcançando todas as pessoas jurídicas que obedeceram aos parâmetros fundamentados pelo programa.

3.15 Suspensão da pretensão punitiva do estado relativamente aos crimes contra a ordem tributária e contra a Seguridade Social

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS prevê que os crimes contra ordem tributária e com a seguridade social sejam suspensos.

O IOB IR/LS (2000, p. 7), acompanhando os parágrafos 1º, 3º e os inciso I e II do parágrafo 2º do Artigo 15 da Lei nº 9.964/2000, expressa que:

Ficará suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos Artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária) e no Artigo 95 da Lei nº 8.212/91 (crimes contra a seguridade social) durante o período em que a pessoa jurídica relacionada como agente dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS, desde que a inclusão no referido programa tenha ocorrido ante do recebimento da denúncia criminal, observando-se que:

I - a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva;

II - a suspensão da punibilidade, nessas condições, aplica-se também:

a programas de recuperação fiscal instituído pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios que adotem, no que couber, normas estabelecidas para o REFIS pela Lei nº 9.964/2000;

ao parcelamento alternativo ao REFIS e ao parcelamento de débito não tributários inscritos em Dívida Ativa e vencidos até 29 de fevereiro de 2000, instituído pelo Artigo 13 da Lei nº 9.964/2000;

III - extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste item, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

A suspensão da pretensão punitiva do Estado estabelecida pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, em face dos crimes tributários, acaba beneficiando os sonegadores, eliminando, com isso, todos os fatos que eram considerados criminosos.

3.16 As exclusões dos contribuintes no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

Toda a exclusão de contribuinte optante pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS ou pelo parcelamento alternativo, será executada de acordo com os atos do Comitê Gestor, permeados através das disposições da Resolução do Comitê Gestor do REFIS nº 20 de 27 de setembro de 2001.

Observar-se que as ações de exclusão serão divulgadas no Diário Oficial da União, especificando o número do contribuinte respectivo ao seu processo administrativo. As

informações a respeito dos motivos que provocaram a exclusão estão dispostas na Internet, nas páginas da Secretaria da Receita Federal (SRF), da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS).

O IOB IR/LS (2000, p. 8) de acordo com os incisos I a XI do Artigo 2º, da Resolução do Comitê Gestor nº 9 de 12 de janeiro de 2001, esclarece que as hipóteses que causam a exclusão de ofício do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS são:

- I - estabelecidas nos incisos I a V do caput do Artigo 8º do Decreto nº 3.431 de 24 de abril de 2000;
- II - o inadimplemento, por três meses consecutivos ou seis alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e contribuições abrangidas pelo REFIS, inclusive os com vencimento após 29 de fevereiro de 2000;
- III - a constatação, mediante lançamento de ofício, de débito abrangido pelo REFIS e não incluído na confissão a que está sujeito o optante pelo programa, salvo se integralmente pago no prazo de 30 dias contado da ciência do lançamento ou da decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial;
- IV - a compensação ou utilização indevida de créditos, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, como forma de compensar valores relativos à multa de mora e de ofício;
- V - a decretação de falência, extinção, pela liquidação ou cisão da pessoa jurídica;
- VI - concessão de medida cautelar fiscal, nos termos da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992;
- VII - prática de qualquer procedimento tendente a subtrair receita da optante, mediante simulação de ato;
- VIII - declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nos termos dos Artigos 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- IX - decisão definitiva, na esfera judicial, total ou parcialmente desfavorável à pessoa jurídica, relativa a débito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do Artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 do Código Tributário Nacional (CTN), e não incluído no REFIS, salvo se integralmente pago no prazo de trinta dias, contado da ciência da referida decisão;a concessão de medida cautelar fiscal;
- X - o arbitramento do lucro da pessoa jurídica, nos casos de determinação da base de cálculo do imposto de renda por critério diferente ao da receita bruta; e
- XI - a suspensão de suas atividades relativas a seu objeto social ou não auferimento de receita bruta por nove meses consecutivos.

A exclusão do REFIS provocará a liquidação imediata de todo o débito consolidado da empresa que não foi saldado e execução de todas as garantias que foram expostas pela pessoa jurídica. Verifica-se que o item "j" não se aplica ao contribuinte que optou pelo parcelamento alternativo ao REFIS. A pessoa jurídica inativa ou mesmo aquela apenas sem movimento operacional ou não-operacional, estará excluída do REFIS se não recolher prestação por nove meses consecutivos.

O contribuinte optante pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS também pode ser excluído por ordem judicial ou por solicitação do optante de acordo com a Resolução do Comitê Gestor nº 15 de 27 de junho de 2001. Pode-se afirmar que a desistência do programa produz os mesmos efeitos da exclusão de ofício, previstos no Artigo 15 e 16 do Decreto nº

3.431, de 2000, e será considerada a partir da data do pedido de exclusão. As parcelas pagas no período compreendido entre a data do pedido de exclusão e a data da publicação do ato do Comitê Gestor do REFIS, que efetivar a exclusão proposta, serão aproveitadas para liquidar parte dos débitos incluídos no programa ou no parcelamento alternativo.

De acordo com o FISCOSOFT (2002), até dezembro de 2001 tinham sido recepcionados 129.085 termos de opção pelo REFIS. No mesmo período, foram excluídos do programa 84.192 mil empresas e indeferidos 7.948 termos de adesão e restando, ainda, no programa apenas 36.945 empresas.

Assim, o REFIS já excluiu 71% das empresas que optaram pelo programa, especialmente as pequenas, com isso, abriu mão de receitas futuras. Analisa-se como essas 84.192 mil empresas excluídas do programa, deverão quitar todos os seus débitos confessados e ainda não pagos a União, conforme é permeado o programa.

O optante pelo REFIS que, inconformado com a sua exclusão do Programa, desejar solicitar o restabelecimento da sua opção, deverá apresentar comprovações de que está em dia com os devidos impostos, dentro de um prazo de quinze dias, contado a partir da data de publicação do ato de exclusão.

Contudo, cabe ressaltar que a discordância em relação a exclusão não tem atitude de efeito suspensivo, isto é, uma vez excluído do REFIS, este ato tem caráter definitivo, somente sendo restaurado a opção pelo Programa se o contribuinte evidenciar que, na data da exclusão, não se encontrava sob a hipótese de exclusão que motivou o mesmo.

3.17 O parcelamento alternativo do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

O Parcelamento Alternativo é a possibilidade criada pelo Lei 9.964 de 10 de abril de 2000, no qual o contribuinte pode parcelar seus débitos em 60 parcelas mensais, iguais e sucessivas.

Em conformidade com os parágrafos 3º e 2º, os incisos I a III, do parágrafo 1º do Artigo nº 19, do Decreto nº 3.341 de 24 de abril de 2000, expõe-se que:

Parágrafo 1º - o valor de cada parcela não poderá ser inferior a:

I - R\$ 300,00 (trezentos reais), no caso de pessoa jurídica optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES);

II - R\$ 1.000,00(mil reais), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido;

III - R\$ 3.000,00 (três mil reais), nos demais casos;

Parágrafo 2º - será cobrado, até o mês de abril de 2001, o valor da parcela mínima para todos os optantes pelo parcelamento alternativo, conforme o regime de tributação informado no termo de opção e o disposto no Artigo 12 da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000;

Parágrafo 3º - as parcelas mínimas devidas até abril de 2001 serão exigidas em cada mês com o acréscimo de TJLP acumulada a partir do mês seguinte ao da consolidação até o mês do pagamento;

eventuais saldos devedores das parcelas devidas até o mês de abril de 2001 serão cobrados considerando o saldo devedor em relação à parcela mínima devida, acrescido de TJLP acumulada a partir do mês seguinte ao da consolidação até o mês do pagamento;

Observa-se que não ocorrerá alteração do valor e quantidade de parcelas em decorrência de mudanças do regime de tributação.

Os pagamentos serão feitos em parcelas mensais e sucessivas, vencíveis no último dia útil de cada mês, mediante DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) com código de receita 9222. Neste tipo de parcelamento não se aplica a restrição quanto à inclusão de débitos do ITR (Imposto Territorial Rural).

O REFIS Alternativo oferece todas as outras vantagens que o parcelamento normal, todavia, é de se indagar qual o contribuinte que vai querer menos se pode levar mais, ou seja, trocar um parcelamento que tem valores e prazo delimitados, por um outro que oferece "prazo infinito" para o pagamento de suas parcelas e os valores delimitados a partir de sua receita bruta mensal.

3.18 O parcelamento excepcional dos débitos vencidos de 01 de março de 2000 até 15 de setembro de 2000

O parcelamento excepcional foi introduzido pela Medida Provisória 2.061, de 29 de setembro de 2000. É uma modalidade especial de parcelamento destinado às pessoas jurídicas já optantes pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS ou pelo parcelamento alternativo.

O parcelamento excepcional é regulamentado de acordo com Norma de Execução Conjunta da Secretaria da Receita Federal (SRF), da Coordenação-Geral do Sistema de Arrecadação e Cobrança (COSAR) e da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (COSIT) nº 14, de 27 de novembro de 2000, que dispõe:

Artigo 1º Poderão ser parcelados os débitos relativos aos tributos e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, referidos no artigo 1º da Lei nº 9964, de 10 de abril de 2000, com vencimento no período de 1º de março a 15 de setembro de 2000, autorizado em até seis parcelas mensais, iguais e sucessivas, observará as disposições contidas na Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 663, de 10 de novembro de 1998, e as regras estabelecidas nesta Norma de Execução:

I – o requerimento será formalizado junto ao órgão da Secretaria da Receita Federal (SRF) com jurisdição sobre o domicílio fiscal da pessoa jurídica, até o último dia útil do mês de novembro de 2000;

II – a concessão do parcelamento fica condicionada à confirmação, por parte da autoridade concedente, de que a opção pelo REFIS ou pelo parcelamento a ele alternativo foi formalizada até o dia 13 de dezembro de 2000;

III – na hipótese de contribuinte optante com base na Lei nº 10.002, de 14 de setembro de 2000, beneficiário de parcelamento envolvendo débitos vencidos no período referido no artigo 1º, concedido anteriormente à opção, o parcelamento deverá ser rescindido, aplicando-se o seguinte tratamento aos débitos:

a) se enquadrados nas condições do artigo 1º, poderão ser parcelados conforme disposto neste ato, a critério do contribuinte;

b) se vencidos anteriormente a 1º de março de 2000, comporão a dívida objeto do REFIS;

c) se vencidos após 15 de setembro de 2000, deverão ser pagos à vista.

Artigo 2º O parcelamento nas condições previstas no art. 1º alcança inclusive os valores devidos segundo o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, caso em que deverão ser observados os seguintes procedimentos:

I - na hipótese de existência de convênio entre a União e a Unidade da Federação ou Município, as parcelas relativas ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, deverão ser recolhidas, à vista, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, preenchido com os seguintes códigos: 7702 - ICMS SIMPLES e 7809 – ISS SIMPLES;

II - o pagamento das parcelas deverá ser feito mediante DARF, com o código de receita 8658;

III - a concessão do parcelamento fica condicionada à prestação, pelo interessado, das informações relativas às receitas brutas dos meses de janeiro a agosto de 2000, o que deverá ser feito por meio do "Demonstrativo das Receitas Brutas Mensais",

§ 1º Os débitos de que trata este artigo deverão constar do formulário "Discriminação do Débito a Parcelar - DIPAR", instituído pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 663, de 10 de novembro de 1998, pelos seus valores integrais, englobando inclusive as parcelas relativas ao ICMS e ao ISS referidas no inciso I do caput deste artigo.

§ 2º Não constitui condição para a admissibilidade do pedido a comprovação dos pagamentos referidos no inciso I do caput.

Com o parcelamento excepcional, a União inseriu os valores que contribuintes não pagaram depois da inserção do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, o que possibilitou à pessoa jurídica regularizar os pagamentos de seus tributos e habilitando-a à retirada de certidão negativa de débitos (CND), proporcionando, com isso, a liberação para poderem participar de licitações e solicitar empréstimos bancários.

3.19 Exemplificação de um débito consolidado de uma empresa fictícia que optou pelo Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

Determina-se a seguir um exemplo hipotético sobre o cálculo do REFIS, da empresa ABC Empreendimentos Ltda, com atividade direcionada a Construção Civil.

3.19.1 Exemplo proposto – ABC Empreendimentos Ltda

VEIGA, OLIVEIRA (2002, p.59-61), apresentam o exemplo a seguir, com o intuito de demonstrar como se comporta o débito consolidado da empresa ABC Empreendimentos Ltda.

O cálculo das parcelas do REFIS a serem pagas dos meses abril a agosto de 2000, discrimina o principal a amortizar e o juros, conforme o desenvolvimento a seguir.

DADOS PARA O CÁLCULO DO REFIS

DÍVIDA CONSOLIDADA	R\$1.200.000,00
Empresa optante pelo Lucro Real = 1,2% (aliquota incidente sobre o faturamento da empresa)	
Juros da TJLP a considerar:	
Janeiro à Março	1,00%
Abril à Junho	0,9167%
Julho à Setembro	0,8542%

RECEITA BRUTA	VALOR	PRESTAÇÃO
ABRIL	R\$ 800.000,00	R\$ 9.600,00
MAIO	R\$ 850.000,00	R\$ 10.200,00
JUNHO	R\$ 750.000,00	R\$ 9.000,00
JULHO	R\$ 920.000,00	R\$ 11.040,00
AGOSTO	R\$ 1.000.000,00	R\$ 12.000,00
SETEMBRO	R\$ 1.100.000,00	R\$ 13.200,00

Fonte: Extraído da apostila Tributação nas Empresas

CONTROLE DO PRINCIPAL A AMORTIZAR

DATA	OCORRÊNCIA	VALOR
ABRIL	Principal	R\$ 1.200.000,00
	Parcela amortizada em Abril	<u>R\$ 9.600,00</u> 1
	Saldo amortizar em 30.04.2000	R\$ 1.190.400,00
MAIO	Prestação paga em maio	<u>R\$ 10.200,00</u> 2
	Saldo amortizar em 31/05/2000	R\$ 1.180.200,00
JUNHO	Amortização: 9.000 x 99,08%	<u>R\$ 8.917,20</u> 3
	Saldo amortizar em 30/06/2000	R\$ 1.171.282,80
JULHO	Amortização: 11.040,00 x 98,19%	<u>R\$ 10.840,18</u> 4
	Saldo amortizar em 31/07/2000	R\$ 1.160.442,62
AGOSTO	Amortização: 12.000,00 x 0,9736%	<u>R\$ 11.683,20</u> 5
	Saldo amortizar em 31/08/2000	R\$ 1.148.759,42

SETEMBRO	Amortização: 13.200,00 x 0,9655%	R\$ 12.744,60 6
	Saldo amortizar em 30/09/2000	R\$ 1.136.014,82

Fonte: Extraído da apostila Tributação nas Empresas

Resolução: A figura de controle do principal a amortizar, explicita o saldo da dívida consolidada, mensalmente. Observa-se que ao lado das amortizações, foi colocado um número correspondente ao lançamento deste valor, no tópico 3.20.1 – Contabilização do exemplo proposto – ABC Empreendimentos Ltda.

Cálculos:

Junho: Amortização : (valor pago) x (saldo amortizado em 31.05.2000/ saldo devedor em 31.05/2000) = R\$ 9.000,00 x [(R\$ 1.180.200,00 / R\$ 1.191.112,40) x 100 = 99,08%] = R\$ 8.917,20

Julho: Amortização : (valor pago) x (saldo amortizado em 30.06.2000/ saldo devedor em 30.06/2000) = R\$ 11.040,00 x [(R\$ 1.171.282,80 / R\$ 1.192.931,29) x 100 = 98,19%] = R\$ 10.840,18

Agosto: Amortização : (valor pago) x (saldo amortizado em 31.07.2000/ saldo devedor em 31.07/2000) = R\$ 12.000,00 x [(R\$ 1.160.442,62 / R\$ 1.191.896,38) x 100 = 97,36%] = R\$ 11.683,20

Setembro: Amortização : (valor pago) x (saldo amortizado em 31.08.2000/ saldo devedor em 31.08/2000) = R\$ 13.200,00 x [(R\$ 1.148.760,42 / R\$ 1.189.808,88) x 100 = 96,55%] = R\$ 12.744,60

CONTROLE DOS JUROS A AMORTIZAR

DATA	OCORRÊNCIA	VALOR
Abril		0
Maio	Juros de 0,9167 % s/ 1.190.400,00	R\$ 10.912,40 2.1
	Saldo em 31/05/2000	R\$ 10.912,40
Junho	Juros de 0,9167% s/ saldo a amortizar de Maio	R\$ 10.818,89 3.1
	Amortização de juros 9.000,00 - 8.917,20	R\$ (82,80) 3
	Saldo em 30/06/2000	R\$ 21.648,49
Julho	Juros de 0,8542% s/ saldo a amortizar de Junho	R\$ 10.005,09 4.1
	Amortização de juros 11.040,00 - 10.840,18	(R\$ 199,82) 4
	Saldo em 31/07/2000	R\$ 31.453,76
Agosto	Juros de 0,8542% s/ saldo a amortizar de Julho	R\$ 9.912,50 5.1

	Amortização de juros 11.040,00 - 10.840,18	<u>(R\$316,80) 5</u>
	Saldo em 31/08/2000	R\$ 41.049,46
Setembro	Juros de 0,8542% s/ saldo a amortizar de Agosto	R\$ 9.812,71 <u>6</u>
	Amortização de juros 11.040,00 - 10.840,18	<u>(R\$ 455,40) 6</u>
	Saldo em 30/09/2000	R\$ 50.406,77

Fonte: Extraído da apostila Tributação nas Empresas

Resolução: A figura de controle dos juros a amortizar, expõe o valor dos juros que incidiram sobre os valores amortizados. Observa-se que ao lado das amortizações de juros e juros sobre o saldo a amortizar, foi disposto um número correspondente ao lançamento deste valor, no tópico 3.20.1 – Contabilização do exemplo proposto – ABC Empreendimentos Ltda.

Cálculos:

Maior: Juros: (valor do saldo a amortizar em 30.04.2000) x (TJLP do mês) = R\$ 1.190.400,00 x (0,9167%) = **R\$ 10.912,40**

Junho: Juros: (valor do saldo a amortizar em 31.05.2000) x (TJLP do mês) = R\$ 1.180.200,00 x (0,9167%) = **R\$ 10.818,89**

Julho: Juros: (valor do saldo a amortizar em 30.06.2000) x (TJLP do mês) = R\$ 1.171.282,80 x (0,8542%) = **R\$ 10.005,09**

Agosto: Juros: (valor do saldo a amortizar em 31.07.2000) x (TJLP do mês) = R\$ 1.160.442,62 x (0,8542%) = **R\$ 9.912,50**

Setembro: Juros: (valor do saldo a amortizar em 31.08.2000) x (TJLP do mês) = R\$ 1.148.760,42 x (0,8542%) = **R\$ 9.812,71**

CONTROLE DO ACUMULADO

DATA	OCORRÊNCIA	VALOR
Abril		R\$ 1.190.400,00
Maio	Menos Prestação de Maio	(R\$ 10.200,00)
	Mais Juros de Maio s/ R\$ 1.190.400,00	<u>R\$ 10.912,40</u>
	Saldo Devedor 31/05/2000	R\$ 1.191.112,40
Junho	Menos Prestação de Junho	(R\$ 9.000,00) <u>2</u>
	Mais Juros de Maio s/ R\$ 1.180.200,00	<u>R\$ 10.818,89</u>
	Saldo Devedor 30/06/2000	R\$ 1.192.931,29
Julho	Menos Prestação de Julho	(R\$ 11.040,00) <u>4</u>
	Mais Juros de Junho s/ R\$ 1.171.282,80	<u>R\$ 10.005,09</u>
	Saldo Devedor 31/07/2000	R\$ 1.191.896,38
Agosto	Menos Prestação de Agosto	(R\$ 12.000,00) <u>5</u>
	Mais Juros de Julho s/ R\$ 1.160.442,62	<u>R\$ 9.912,50</u>
	Saldo Devedor 31/08/2000	R\$ 1.189.808,88
Setembro	Menos Prestação de Setembro	(R\$ 13.200,00) <u>6</u>

	Mais Juros de Agosto s/ R\$ 1.148.760,42	<u>R\$ 9.812,71</u>
	Saldo Devedor 30/09/2000	R\$ 1.186.421,59

Fonte: Extraído da apostila Tributação nas Empresas

Observa-se que na figura de controle acumulado, os valores referentes à atualização monetária com base na TJLP e os valores pagos pelo contribuinte são provenientes das outras figuras de controle da conta REFIS. Pode-se destacar que a figura controle acumulado é idêntica a utilizada pelo Governo Federal para manter sobre controle o saldo de débito consolidado dos contribuintes. Deve-se atentar que ao das parcelas pagas do REFIS, foi disposto um número correspondente ao lançamento deste valor, no tópico 3.20.1 – Contabilização do exemplo proposto – ABC Empreendimentos Ltda.

Esse exemplo demonstra como deve ser controlado o saldo da conta REFIS pela pessoa jurídica que optou pelo Programa. Uma das características apresentada pelo mesmo é que os valores pagos foram superiores aos juros incidentes sobre a dívida consolidada, isso ocorreu, principalmente, porque o faturamento do exemplo foi elevado. Contudo, se trouxermos à realidade atual, a maioria das empresas estão pagando parcelas que os valores não alcançam nem mesmo a atualização monetária, destacando que o juro previsto para correção da dívida do contribuinte é um dos mais baixos utilizado pela União.

3.20 A contabilização do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS

Os débitos constantes do passivo deverão estar atualizados até a data de 29 de fevereiro de 2000, observando-se as regras aplicáveis e, principalmente, as reduções das multas (de ofício e de mora) permitidas no âmbito do REFIS.

Conforme a Resolução do Comitê Gestor do REFIS nº 004, de 28 de abril de 2000, a contabilização do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, deverá obedecer as seguintes regras constantes nos:

Artigo 3º O saldo devedor do parcelamento será decomposto nas seguintes parcelas:

I - principal, constituído pelo respectivo saldo do mês anterior, deduzida a parcela de amortização contida na prestação paga;

II - juros, constituído pelo respectivo saldo do mês anterior, acrescido dos juros incorridos no mês, correspondentes a Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP) incidente sobre o saldo do principal referente ao mês anterior, deduzida a parcela de juros contida na prestação paga.

Artigo 4º Para os efeitos do sistema de amortização do REFIS, a prestação mensal determinada na forma do Artigo 2º será decomposta nas seguintes parcelas:

I – amortização, obtida da relação entre o saldo do principal e o saldo devedor, ambos do mês anterior, aplicada ao valor da prestação paga;

II - juros, obtida da diferença entre o valor da prestação paga e a amortização calculada na forma do inciso anterior.

Parágrafo único. No mês da opção pelo REFIS, o saldo do principal e o saldo devedor serão iguais ao montante do débito consolidado, deduzido o valor da prestação paga.

Observa-se então que, com os ajustes contábeis, a soma dos débitos apurados representará o saldo devedor consolidado no REFIS em 29 de fevereiro de 2000.

Os saldos devedores serão contabilizados em contas específicas, sendo transferido para as seguintes contas: no primeiro lançamento - correspondente a 1º.03.2000, **REFIS – valor principal [grifo meu]** (Passivo Exigível a Longo Prazo); os juros vinculados à Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP): **REFIS – valor dos juros [grifo meu]** (Passivo Exigível a Longo Prazo).

A partir de 1 de março de 2000, o débito consolidado passa a receber a incidência da TJLP, que representará a despesa financeira do mês.

Para fins de acompanhamento do registro das amortizações, torna-se aconselhável trabalhar com contas redutoras, como a **amortização do principal – REFIS [grifo meu]** (conta redutora do Passivo Exigível a Longo Prazo) e **amortização dos juros - REFIS [grifo meu]** (conta redutora do Passivo Exigível a Longo Prazo).

Como os juros vinculados a Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP) foram apropriados pelo saldo devedor, o registro contábil das referidas amortizações devem ser feitas por intermédio das contas patrimoniais, vale dizer, sem passar pelo resultado do exercício.

Deve-se atentar que as reduções das multas que incidirão sobre o principal do devedor, ou seja, as compensações ocorridas com prejuízo e base negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, devem ser lançadas como "Recuperação de Despesas": se anteriormente a multa foi indedutível (multa de ofício), a recuperação não será tributada; se relacionada à multa de mora, a referida recuperação será tributada no Imposto de Renda, pois anteriormente essa despesa foi considerada dedutível.

3.20.1 – Contabilização do exemplo proposto – ABC Empreendimentos Ltda

A Contabilização abaixo, se refere ao exemplo proposto da empresa ABC Empreendimentos Ltda, exposto no tópico 3.19.1, observa-se que a contabilização está em conformidade com a Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 004, de 28 de abril de 2000, a contabilização do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

A contabilização dos lançamentos do REFIS, será efetuada através do Diário.

Contabilização :**Abril:**

1)

D - Amortização do Principal – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo)

C – Caixa/Bancos (Ativo Circulante).....R\$ 9.600,00

Histórico: Pago parcela nº 1 referente à amortização do principal – REFIS em abril de 2000.

Maiο:

2)

D - Amortização do Principal – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo)

C – Caixa/Bancos (Ativo Circulante).....R\$ 10.200,00

Histórico: Pago parcela nº 2 referente à amortização do principal – REFIS em maio de 2000.

2.1)

D - Despesas Financeira (Despesa- Conta de Resultado)

C - Amortização dos Juros – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....R\$10.912,40

Histórico: Valor referente variação monetária passiva sobre parcelamento do REFIS - maio de 2000.

Junho:

3)

D - Amortização do Principal – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....R\$ 8.917,20

D - Amortização dos Juros – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....R\$ 82,80

C – Caixa/Bancos (Ativo Circulante).....R\$ 9.000,00

Histórico: Pago parcela nº 3 referente à amortização do principal e dos juros – REFIS em junho de 2000.

3.1)

D - Despesas Financeira (Despesa- Conta de Resultado)

C – Amortização dos Juros – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....R\$ 10.818,89

Histórico: Valor referente variação monetária passiva sobre parcelamento do REFIS - junho de 2000.

Julho:

4)

D - Amortização do Principal – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 10.840,18
D - Amortização dos Juros – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 199,82
C – Caixa/Bancos (Ativo Circulante).....	R\$ 11.040,00

Histórico: Pago parcela nº 4 referente à amortização do principal e dos juros – REFIS em julho de 2000

4.1)

D - Despesas Financeira (Despesa- Conta de Resultado)

C – Amortização dos Juros – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 10.005,09
---	---------------

Histórico: Valor referente variação monetária passiva sobre parcelamento do REFIS - julho de 2000

Agosto:

5)

D - Amortização do Principal – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 11.683,20
D - Amortização dos Juros – REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 316,80
C – Caixa/Bancos (Ativo Circulante).....	R\$ 12.000,00

Histórico: Pago parcela nº 5 referente à amortização do principal e do juros – REFIS em agosto de 2000

5.1)

D - Despesas Financeira (Despesa- Conta de Resultado)

C – Amortização dos Juros - REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 9.912,50
---	--------------

Histórico: Valor referente variação monetária passiva sobre parcelamento do REFIS - agosto de 2000

Setembro:

6)

D - Amortização do Principal - REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 12.744,60
D - Amortização dos Juros - REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....	R\$ 455,40
C – Caixa/Bancos (Ativo Circulante).....	R\$ 13.200,00

Histórico: Pago parcela nº 6 referente à amortização do principal e dos juros – REFIS em setembro de 2000

6.1)

D - Despesas Financeira (Despesa- Conta de Resultado)

C – Amortização dos Juros - REFIS (Passivo Exigível a Longo Prazo).....R\$ 9.812,71

Histórico: Valor referente variação monetária passiva sobre parcelamento do REFIS – setembro de 2000

Os lançamentos apresentados estão em conformidade, com as figuras apresentadas no desenvolvimento do exemplo 3.19.1.

3.21 – Os valores arrecadados com o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS

A figura abaixo, apresentada a arrecadação do Governo Federal, de janeiro de 2001 a agosto de 2001. A arrecadação é demonstrada a partir da quantidade de DARF (Documento Arrecadação de Receitas Federais) emitidos pelos contribuintes optantes pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Os valores arrecadados estão subdivididos, em Secretaria da Receita Federal (SRF), Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e Instituto Nacional de Seguro Social (INSS).

MÊS	QUANTIDADE DE DARF	ARRECADAÇÃO		
		SRF/PGFN	INSS	TOTAL
JAN./DEZ. 2001	1.509.134	1.359.993.897	453.331.299	1.813.325.196
JANEIRO 2002	107.076	114.696.793	36.492.022	151.188.815
FEVEREIRO 2002	88.863	122.106.030	35.133.915	157.239.945
MARÇO 2002	93.486	102.342.927	29.090.518	131.433.445
ABRIL 2002	93.821	105.561.692	30.198.972	135.760.664
MAIO 2002	87.606	106.684.510	30.514.668	137.199.178
JUNHO 2002	78.382	103.905.410	30.931.657	134.837.067
JULHO 2002	85.446	103.802.608	29.983.435	133.786.043
AGOSTO 2002	82.016	109.966.979	31.522.990	141.489.969
JAN./AGO. 2002	716.686	869.066.949	253.868.177	1.122.935.126

Fonte: Ministério da Fazenda/Secretaria da Receita Federal

De acordo com os valores arrecadados no ano de 2001 e 2002, pode-se afirmar que ocorreu uma queda na arrecadação do REFIS. Observa-se que a média de arrecadação mensal do REFIS no ano de 2001, ficou em torno de R\$ 151.110.433,00, já no ano de 2002 até agosto, foi arrecadado em média, cerca de R\$ 140.366.890,80 por mês. Contudo, mesmo com

a diminuição de empresas incluídas no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, os valores arrecadados foram significativos.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Esta monografia trata sobre “O problema da inserção do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS no contexto empresarial brasileiro”, cujo tema foi escolhido a partir de um problema em nosso País: o crescente número de contribuintes inadimplentes junto ao Governo Federal. Esse aumento é delineado por meio de uma carga tributária que, no ano de 2000, atingiu um nível de 32,6% do Produto Interno Bruto, corrompendo com o planejamento tributário/financeiro de qualquer empresa brasileira.

A validade do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, consistia na resolução do problema da inadimplência das empresas brasileiras, causada pela elevada carga tributária.

O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, conseguiu atrair somente 5% (cinco por cento) dos devedores, proporcionando ao Governo Federal reativar aproximadamente 46,6% (quarenta e seis ponto seis por cento) da totalidade de sua dívida. Pode-se verificar a desproporcionalidade dos percentuais acima, demonstrando que os principais devedores atraídos continham os valores mais significativos dos débitos fiscais e previdenciárias.

Verifica-se que até dezembro de 2001, de um total de 129.085 mil empresas que optaram pelo REFIS, já tinham sido excluídas do programa, 84.192 mil empresas e indeferidos 7.948 termos de adesão, restando no programa, apenas 36.945 mil empresas. Assim, de um total de 3 milhões de contribuintes inadimplentes em nosso País, somente 36.945 ainda estão no incluídos no REFIS, proporcionalmente cerca de 1% (um por cento) dos inadimplentes. Mesmo reduzido a 28,62% dos optantes pelo programa, o REFIS continua mantendo a arrecadação nos mesmos níveis de 2001. No ano citado, foi arrecadado, em média, R\$ 151.110.433,00 e no período de janeiro a agosto de 2002, a média ficou em R\$ 140.366.689,80, ou seja, o Governo continua arrecadando valores significativos, mesmo tendo excluído 72% dos contribuintes que optaram pelo programa.

Em contraponto, o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS acabou promovendo distorções, como o tratamento igualitário às empresas inadimplentes e sonegadas, ou seja, a empresa inadimplente, que declarou espontaneamente seus débitos à Secretaria da Receita Federal (SRF) e apenas deixou de recolher seus tributos por dificuldades financeiras, teve condições semelhantes às oferecidas ao sonegador, muitas vezes fraudulento, que utilizou procedimentos ilícitos, como notas fiscais frias ou falsas, com objetivo de burlar a lei. Dessa forma, não deveria ser realizado um programa específico para distinguir esses dois tipos de empresas?

Todavia, deve-se indagar se o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS conseguir atender a real expectativa dos contribuintes e do Governo Federal.

Diante do exposto no decorrer desta monografia e da possibilidade da ocorrência de futuros parcelamentos semelhantes ao REFIS, propõe-se algumas sugestões: que as dívidas devam se quitadas dentro de um prazo determinado; que o amparo seja somente para os inadimplentes e não para os sonegadores; que não existam privilégios, tais como compensação de prejuízos fiscais; que se determinem garantias para o crédito tributário, a fim de evitar que o devedor transfira seu patrimônio; e que não haja mais a suspensão da pretensão punitiva para o sonegador.

Deve-se questionar que, para resolver o problema da inadimplência, diretamente vinculada à carga tributária, a solução não reside na criação de programas como o REFIS e sim, em uma reforma nos tributos e na estrutura governamental brasileira, promovendo a igualdade para todos os contribuintes.

Portanto, este estudo, que foi de grande valia, não teve a pretensão de delinear conclusões definitivas a respeito do trabalho de monografia, mas sim alcançar os objetivos propostos. Como sugestão, propõe-se que novas pesquisas sejam desenvolvidas, pois o governo acena para ampliação do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

5 BIBLIOGRAFIA

ARAÚJO, Erica. **Carga Tributária: evolução histórica, uma tendência crescente**. Informe-se, Rio de Janeiro, nº 29, p.1-4, julho 2001.

_____. Disponível em: <<http://www.spic.locaweb.com.br/zap/le.asp?id=1042>> Acesso em: 15 jul. 2002.

ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS. Disponível em: < <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2002/NOTAGO02.pdf> > Acesso em: 28 nov. 2002

BRANDÃO, Maria. O vale tudo do REFIS ou sobre com sonegar, ficar livre de processo e nunca, jamais, pagar o imposto devido. **Revista do Sindicato dos Auditores Fiscal da Receita Federal**. Brasília, ano I, nº 06, p.19-22, nov. 2000

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Roque Carrazza & Vera Helena de M. Franco. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

BRASIL. Decreto nº 3.431, de 24 de Abril de 2000. Regulamenta a execução do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Lex: Diário Oficial da União em 04 abr. 2000

BRASIL. Decreto nº 3.530 de 30 de junho de 2000. Dispões sobre a alteração no parágrafo § 3º do Artigo. 4º do Decreto nº 3.431, de 24 de abril de 2000, que regulamenta a execução do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Lex: Diário Oficial da União em 03 jul. 2000

BRASIL. Decreto nº 4.064, de 26 de Dezembro de 2001. Dá nova redação ao § 4º do art. 10 do Decreto nº 3.431, de 24 de abril de 2000, que regulamenta a execução do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Lex: Diário Oficial da União em 27 dez. 2001

BRASIL. Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 26, de 6 de Março de 2001. Estabelece procedimentos para o arrolamento de bens e direitos. Lex: Diário Oficial da União em 08 mar. 2001.

BRASIL. Lei nº 10.002 de 14 de setembro de 2000. Dispõe sobre a reabertura do prazo de opção ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Lex: Diário Oficial da União em 15 set. 2000

BRASIL. Lei nº 9.718, 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária federal. Lex: Diário Oficial da União em 28 nov. 2001.

BRASIL. Lei nº 9.964 de 20 de abril de 2000. Dispõe sobre a instituição do Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Lex: Diário Oficial da União em 11 abr. 2000

BRASIL. Medida Provisória nº 2.061, 27 de dezembro de 2000. Dispõe sobre o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Lex: Diário Oficial da União em 28 dez. 2001.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 02, de 10 de fevereiro de 2000. Dispõe sobre o "Termo de Opção pelo REFIS" e o "Termo de Opção pelo Parcelamento Alternativo ao REFIS. Lex: Diário Oficial da União em 17 fev. 2000

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 04, de 28 de abril de 2000. Dispõe sobre a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP incidente nas prestações mensais referentes aos débitos incluídos no REFIS. Lex: Diário Oficial da União em 28 abr. 2001.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 13, de 22 de Junho de 2001. Dispõe sobre a cisão de pessoa jurídica optante pelo Programa de Recuperação Fiscal. Lex: Diário Oficial da União em 26 jun. 2001.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 14, de 22 de Junho de 2001. Dispõe sobre a homologação de opção pelo Programa de Recuperação Fiscal ou pelo parcelamento a ele alternativo. Lex: Diário Oficial da União em 26 jun. 2001.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 15, de 27 de Junho de 2001. Altera Resolução Comitê Gestor do Refis nº 6, de 18 de agosto de 2000. Lex: Diário Oficial da União em 28 jun. 2001.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 20, de 27 de Setembro de 2001. Dispõe sobre a exclusão de pessoa jurídica optante pelo Programa de Recuperação Fiscal – Refis ou pelo parcelamento a ele alternativo. Lex: Diário Oficial da União em 28 set. 2001.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 22, de 29 de Novembro de 2001. Dispõe sobre a indicação de garantia ou de bens para arrolamento, no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS ou do parcelamento a ele alternativo. Lex: Diário Oficial da União em 14 dez. 2001

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do REFIS nº 9, de 12 de janeiro de 2001. Dispõe sobre a exclusão do Programa de Recuperação Fiscal de pessoa jurídica optante. Lex: Diário Oficial da União em 25 jan. 2001.

CASTRO, A. **O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS**. Disponível em: <www.ujgoias.com.br/cgd/9a006.htm> Acesso em: 13 mar. 2002.

CERVO, A. L. & BERVIAN, P. A. **Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários**. 3. ed., São Paulo, McGraw Hill do Brasil, 1983.

DADALTI, Marcos Vinicius. Considerações sobre o REFIS. **Revista do Sindicato dos Auditores Fiscal da Receita Federal**. Brasília, ano I, nº 06, p.34, nov. 2000

FERRAREZI, Renata Soares Leal. **Exclusão sumária do REFIS**. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2783>> Acesso em: 27 nov. 2002

FISCOSOFT. **Programa de Recuperação Fiscal – REFIS** [mensagem pessoal]. Mensagem recebida por <alexlace@ig.com.br> em 20 jan.2002. nto, dia mês e ano.

FRAXINO, Luiz Gustavo. **REFIS e a teoria da conspiração**. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1362>> Acesso em: 27 Set. 2002

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.

GUTJAHR, Valéria. **REFIS: necessidade de sua real compreensão**. Disponível: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1361>> Acesso em: 27 Set. 2002.

INÁCIO FILHO, G. **A monografia nos cursos de graduação**. 2.ed. Uberlândia: EDUFU, 1994.

IOB, **Imposto de Renda e Legislação Societária**. Ano XXXV – 3ª Semana, nº 49, out. 2000

IOB, **Temática Contábil e Balanços**. Ano XXXV – 4ª Semana, nº 49, nov. 2000

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. São Paulo: Atlas, 1982.

PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Refis/>> Acesso em: 08 nov. 2002.

SALES, Nacir. **As empresas aderiram somente à parte boa!** Disponível em: <<http://www.refis.facil.com.br/gazeta/gazeta01.htm>> Acesso em: 25 mar. 2002.

SALES, Nacir. **Existe vida fora do REFIS**. 1.ed. São Paulo: N.Negócios, 2002.

SALES, Nacir. **REFIS – incluindo os excluídos**. 1.ed. São Paulo: N.Negócios, 2002.

TAXA DE JUROS A LONGO PRAZO - TJLP. Disponível em : < <http://www.receita.fazenda.gov.br/srf.www/PessoaJuridica/Refis/TJLP.htm>> , Acesso em 21 nov. 2002.

TJLP. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br/produtos/custos/juros/tjlp.asp>> Acesso em: 15 jul. 2002.

VEIGA, Alexandre Zoldan da & OLIVEIRA, Valcélis Lourenço. **Tributação nas empresas, Encerramento de Balanço e atualização de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**. [Florianópolis], [s.n.], 2002