

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FECAP
CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALESSANDRA LAICE CARDOSO SILVA

MAPEAMENTO DOS PROGRAMAS DE
PARCELAMENTOS ESTADUAIS DE ICMS

São Paulo

2019

ALESSANDRA LAICE CARDOSO SILVA

**MAPEAMENTO DOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTOS
ESTADUAIS DE ICMS**

Dissertação apresentada à Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva
Co-orientador: Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov

São Paulo

2019

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Prof. Dr. Edison Simoni da Silva
Reitor

Prof. Dr. Ronaldo Fróes de Carvalho
Pró-Reitor de Graduação

Prof. Dr. Alexandre Sanches Garcia
Diretor da Pós-Graduação Lato Sensu

FICHA CATALOGRÁFICA

S586m	Silva, Alessandra Laice Cardoso Mapeamento dos programas de parcelamentos estaduais de ICMS / Alessandra Laice Cardoso Silva. - - São Paulo, 2019. 34 f. Orientador: Prof. Dr. Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva Co-orientador: Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov Dissertação (mestrado) – Fundação de Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP – Centro Universitário Álvares Penteado – Programa de Mestrado em Ciências Contábeis. 1. Contabilidade tributária - Brasil. 2. Incentivos fiscais - Brasil. 3. Crédito tributário. 4. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. CDD: 657.460981
-------	---

Bibliotecário responsável: Elba Lopes, CRB- 8/9622

ALESSANDRA LAICE CARDOSO SILVA

**MAPEAMENTO DOS PROGRAMAS DE PARCELAMENTOS ESTADUAIS
DE ICMS**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado, como requisito para a obtenção do título de título de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO JULGADORA:

Prof. Dr. Humberto Gallucci Netto
Universidade Federal de São Paulo - UNIFESP

Prof. Dr. Tiago Nascimento Borges Slavov
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

Prof. Dr. Aldy Fernandes da Silva
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 29 de Janeiro de 2019.

Resumo

Silva, A. L. C. (2019). *Mapeamento dos programas de parcelamentos estaduais de ICMS* (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

Os Programas de Parcelamentos Estaduais (PPE) evidenciam o pagamento de dívidas vencidas das empresas e são vistos como um incentivo para o não pagamento de tributos de forma regular e espontânea. Estudos anteriores sugerem que o parcelamento é uma abrangente estratégia para auxiliar os sujeitos passivos a se manterem adimplentes com as suas obrigações. Esta pesquisa, de caráter exploratório, tem como objetivo mapear os parcelamentos concedidos em âmbito estadual em todo o Brasil às empresas. Os achados buscam contribuir com estudos anteriores que indicaram o impacto dos parcelamentos em alguns estados específicos. Este estudo sintetiza a situação geral do Brasil sobre a frequente concessão destes tipos de parcelamentos.

Palavras-chave: Gestão Pública. Programa de Parcelamento Estadual. Recuperação Fiscal.

Abstract

Silva, A. L. C. (2019). *Mapeamento dos programas de parcelamentos estaduais de ICMS* (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário Álvares Penteado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, SP, Brasil.

The State Installments Programs (PPE) show the payment of overdue debts of companies and are seen as an incentive for non-payment of taxes on a regular and spontaneous basis. Previous studies suggest that installment payment is a comprehensive strategy to help taxpayers stay in compliance with their obligations. This research, of an exploratory nature, has the objective of mapping the parcels granted to companies at state level throughout Brazil. The findings seek to contribute to previous studies that indicated the impact of the parceling in some specific states. This study synthesizes the general situation of Brazil on the frequent concession of these types of parcels.

Keywords: Public Administration. State Installment Program. Fiscal Management.

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Variáveis do Estudo.....	21
Tabela 2 - Programas de Parcelamento Estaduais concedidos ao longo do tempo (de 2007 a 2017) por estado	22
Tabela 3 - Programas de Parcelamento Estaduais concedidos ao longo do tempo (de 2007 a 2017) por Região.	23
Tabela 4 - Classe da quantidade de parcelas permitidas nos programas de parcelamentos estaduais concedidos no Brasil de 2007 a 2017.....	23
Tabela 5 - Concessão de benefícios de redução de encargos nos programas de parcelamentos estaduais concedidos no Brasil de 2007 a 2017.....	25
Tabela 6 - Concessão de benefícios nos programas de parcelamentos estaduais concedidos no Brasil de 2007 a 2017.	27
Tabela 7 - Arrecadação de ICMS e Refis por ano	28
Tabela 8 - Arrecadação de ICMS e Refis por Estado	29
Tabela 9 - Matriz de correlação entre as variáveis da pesquisa.....	30
Tabela 10 - Matriz de correlação entre as variáveis da pesquisa.....	31

Sumário

1 Introdução	7
1.1 Problema de pesquisa.....	9
1.2 Objetivo	10
1.3 Contribuições	11
1.4 Estrutura do trabalho	12
2 Revisão da Literatura.....	13
2.1 ICMS.....	13
2.2 programas de parcelamento estadual.....	15
2.3 Políticas públicas	18
3 Delineamento Metodológico	20
3.1 Método de pesquisa	20
3.2 Mapeamento dos parcelamentos	20
3.3 Variáveis do estudo.....	21
4 Resultados	22
4.1 Descrição dos parcelamentos	22
4.2 Arrecadação de ICMS e refis.....	28
5 Considerações	32
Referências	33

1 Introdução

O Estado necessita obter meios para funcionar e para realizar suas múltiplas atividades política, administrativa, econômica e financeira, sendo esta última, a responsável pela obtenção, administração e bom emprego de recursos imprescindíveis para o funcionamento das instituições (Araújo, 2009). O Estado (aqui entendido como poder público e não como ente da federação) necessita de recursos para cumprir suas funções básicas e implantar seus programas e ações sociais, e é por meio das receitas públicas que esse processo pode ser desenvolvido. Perante tal necessidade de administração dos recursos, legitima-se ao Estado a competência de tributar, ou seja, de criar, gerenciar e gerir os mais diversos tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), conforme estabelecido na Constituição da República Federativa do Brasil (1988).

A situação de normalidade no Brasil com relação à tributação é que esta incide sobre a produção, consumo e o patrimônio, alcançando significativa massa da atividade econômica, sendo considerada ampla a quantidade de empresas identificadas como contribuintes dos impostos, taxas e contribuições. Assim, as referidas empresas ao realizarem operações que caracterizem fatos geradores do imposto estarão obrigadas a, em determinado período, recolher o tributo, conforme lei que o estabeleceu. Na aludida situação de normalidade na qual os contribuintes não têm qualquer motivação para não recolher o tributo no prazo estabelecido, tem-se que recolher o tributo no prazo determinado pelo fisco se constitui numa obrigação que todos os contribuintes estão sujeitos; contudo, caso não ocorra o recolhimento no prazo, há a consciência de uma penalidade ou um meio para regularização dos débitos, e neste cenário surge a oportunidade da pesquisa sobre parcelamentos tributários, um dos meios utilizados para regularização das pendências das empresas junto ao governo. o parcelamento de tributos exclusivamente acontece posteriormente ao fato gerador e a composição do débito tributário junto ao sujeito ativo. Desta forma, não cabe entrar em detalhes sobre conceitos como evasão ou elisão fiscal, uma vez que não ocorrerá a omissão do fato gerador tributário e de nenhuma forma a diminuição na arrecadação, “mas apenas o seu diferimento conforme previsto na lei. Mesmo que o contribuinte seja forçado a inadimplir o tributo para se beneficiar do parcelamento, não se entende que seja essa ação fraudulenta, por se tratar de mero inadimplemento”. (Rodrigues, Wilbert, & Serrano, 2017, p. 1087).

O parcelamento tributário consiste na prorrogação do prazo para pagamento do tributo em mais de uma prestação (Mota, 2016). Entretanto, a adoção desta política governamental de regularização tributária não é uma exclusividade brasileira. Em estudo publicado pela

(Organisation for Economic Co-operation and Development [OECD], 2014) é possível entender como são estabelecidos os programas de parcelamentos e como são as regras e particularidades de diversos países descritos no estudo.

O parcelamento tributário está previsto na legislação brasileira e suas diretrizes gerais estão contidas no Código Tributário Nacional (CTN) no art. 155. Essas normas gerais de direito tributário são aplicáveis à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar art. 1.º do CTN. Considerando que o poder de parcelar é inerente ao poder de tributar, a lei específica de que trata o artigo 155-A não é uma lei federal ou nacional, que disponha sobre o parcelamento unificado dos créditos tributários federais, estaduais e municipais, mas sim, uma lei específica de cada ente competente (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios) prevendo um parcelamento próprio para os créditos tributários dos devedores. (Lei n. 5.122, 1966).

Os parcelamentos conferidos são considerados uma facilidade ao contribuinte para renegociação de suas dívidas com o objetivo de promover a regularização de pessoas físicas e jurídicas que se encontram em situação de débito para com o Estado, principalmente no que tange as suas obrigações tributárias. Segundo Castelo (2014) o principal intuito do Estado com o implemento de parcelamentos é o de receber créditos decorrentes da inadimplência dos contribuintes.

Estudos anteriores fornecem indicações contraditórias sobre o quanto os parcelamentos são ou não algo benéfico para as organizações e o fisco. Diversos autores apontam os efeitos destes no gerenciamento de resultados, no refinanciamento e até mesmo na moral dos empresários brasileiros (Castelo, 2014; Faber & Silva, 2016; Lima, 2016; Paes, 2014).

Segundo Araújo (2009) o processo de execução fiscal (denomina-se execução fiscal a ação de que dispõe a fazenda pública para que a cobrança de seus créditos seja tributária ou não, desde que inscritos como dívida ativa) é moroso, em média 12 anos são necessários desde a instauração até a sentença final, o que dificulta ou retarda a ação do governo. Por esse motivo, o posicionamento do governo brasileiro, enquanto credor, precisa ser estratégico quanto às ofertas de parcelamentos, pois se percebe que, do ponto de vista do contribuinte, enquanto devedor, que simplesmente deixar de recolher os tributos causará exposição às penalidades previstas na legislação (multas e juros), além da repercussão negativa perante a opinião pública (falta de emissão de certidões), pois os débitos são declarados e não pagos, e no extremo, ocorre a execução fiscal. Araújo (2009) também destaca que a racionalidade do contribuinte do imposto está ligada ao objetivo da empresa, que é a maximização da riqueza do

proprietário, o que faz com que este empenhe os valores devidos ao fisco em novos investimentos. Rodrigues et al. (2017, p. 1080) afirmam também que o parcelamento “pode se traduzir como fonte de financiamento indireto das empresas, avaliando-se a vantagem em relação à captação no mercado e o impacto na estrutura de capital”.

Uma vez que o sujeito passivo adota suas decisões observando alguns contornos jurídicos e éticos, que se não observados podem acarretar em perdas maiores, então forma-se o cenário no qual se percebe as posições antagônicas entre governo e contribuinte (déficit do governo por não receber o tributo, lucratividade do contribuinte por aplicar no setor produtivo da empresa os valores não recolhidos ao fisco referente aos tributos). Assim o credor propõe parcelamentos para manter sua arrecadação e, em contrapartida, gera um benefício ao devedor com as facilidades oferecidas a fim de recuperar os débitos inscritos em dívidas. Diante disso, “é possível perceber as posições antagônicas entre governo e contribuinte e que além dos aspectos, das características e das idiossincrasias de cada um dos agentes, estes irão se posicionar no jogo na perspectiva de qual decisão irá tomar o opositor”. (Araújo, 2009, p. 10).

Segundo (Paes, 2014) os parcelamentos representam para os governos a oportunidade de diminuir os números expressos em dívida ativa, e de aumentar suas receitas e diminuir também o imenso estoque de dívidas tributárias acumulado na carteira da Administração Tributária. Alguns autores começaram a especular panoramas bem diferentes para adesão aos parcelamentos no qual poderia se identificar que os contribuintes que já aderiram a algum tipo de parcelamento se converteram novamente em inadimplentes (Batinga, 2016), apontando assim, o parcelamento como um instrumento ineficiente de recuperação do crédito tributário e diminuição de litigância (Faber & Silva, 2016). Segundo Lima (2016) os parcelamentos de tributos têm sido utilizados como forma de financiamento indireto das atividades da organização, pois por meio deste torna-se mais vantajoso do que a captação de recursos em instituições financeiras, por exemplo.

1.1 Problema de pesquisa

O Estado tem os tributos como quase exclusiva fonte de recursos para seu funcionamento. Segundo Araújo (2009), a Constituição Federal de 1988 adotou claramente o modelo de Estado Fiscal ao estabelecer a tributação como o principal meio financeiro para a arrecadação de receitas. Quando ocorre a falta de verba devido ao não recolhimento de tributos, é proposto um programa de recuperação fiscal (parcelamento) com o objetivo único de converter em receita para o cofre público os créditos fiscais inscritos anteriormente na dívida ativa do Estado. Pela importância que o tributo tem na economia do Estado, justifica-se o

estudo, visto que, conforme Araújo (2009) o governo não possui margem para majorar o tributo, sob o risco de sofrer um efeito reverso, e não pode prescindir do nível que ora se realiza e, além disso, deseja elevar seu nível de arrecadação, por tal motivo trata-se dos parcelamentos.

Para o estudo que ora se desenvolveu, observou-se que as pesquisas que abordaram a temática “refinanciamento e parcelamento tributário” são consideradas recentes e incipientes e sintetizam várias contribuições, mas, ainda apresentam um campo a ser explorado para apontar novos conceitos e ideias, principalmente no campo das finanças públicas e das empresas. Portanto, esta investigação busca **mapear os programas de parcelamento do tributo ICMS em todo o Brasil a fim de evidenciar o cenário de concessão destes parcelamentos em cada estado.**

Para Soares, Gomes e Toledo (2011) o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é uma das principais fontes de recursos para compor o planejamento orçamentário dos estados e municípios que é proveniente da produção e movimentação das riquezas econômicas. Segundo Paes (2009) este é o principal tributo brasileiro, respondendo por aproximadamente 20% de toda a carga tributária nacional (conforme Estudos Tributários da Carga Tributária no Brasil – 2016 [Análise por Tributo e Bases de Incidência]), o que comprova-se a importância que o tributo tem na política fiscal e nos orçamentos públicos, especialmente naqueles municípios de menor porte, em que sua existência depende em boa parte dessa fonte de recurso.

Quando tratamos da arrecadação do ICMS pela sociedade aos governos estaduais, a receita tributária corresponde aos ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria. Os tributos sobre bens e serviços (principalmente o ICMS) são relevantes na economia brasileira, pois afetam consideravelmente a atividade produtiva dos diversos setores da economia e, sobretudo, os consumidores cidadãos. Em contrapartida, o setor público é mantido com a arrecadação desses tributos que, inclusive, são também a principal fonte de renda das administrações municipais, especialmente naqueles municípios de pequeno porte, cuja existência depende quase exclusivamente dessa transferência intergovernamental.

1.2 Objetivo

Observadas as linhas gerais que cada Estado da federação tem autonomia para dar ao seu programa de recuperação fiscal os contornos que melhor se adaptem às suas peculiaridades regionais, este estudo tem como objetivo fazer o mapeamento dos Programas

de Parcelamento Estaduais concedidos ao longo do tempo (de 2007 a 2017), a fim de explorar o cenário de concessão destes parcelamentos em cada estado.

Este trabalho tem por objetivo também evidenciar a reincidência sobre a concessão dos programas de parcelamentos no decorrer de diferentes períodos, uma vez que o consentimento frequente desses programas é repetidamente tratado como um incentivo para o não pagamento regular de tributos conforme prazos já fixados em lei.

1.3 Contribuições

Segundo Araújo (2009), a importância de estudar parcelamentos dá-se para que os indivíduos (contribuintes) tenham a capacidade de analisar e avaliar todas as alternativas disponíveis com base no conhecimento das implicações de cada uma dessas ações referente aos parcelamentos estaduais e que sejam capazes de elegerem pela ação que traga os melhores resultados.

Destaca-se também a importância do tema devido ao fato que as decisões tomadas pelo sujeito ativo podem afetar a decisão do sujeito passivo, que por sua vez, podem afetar as consequências dessas ações sobre recuperação de créditos fiscais, em um perceptível círculo repetitivo. O interesse pelo assunto é grande também pelo fato de que a concessão da redução de multas e juros em débitos de ICMS por meio de parcelamentos que são aprovados pelos convênios tem tido aumento significativo nos últimos anos; em média existem quase 200 convênios por ano versando sobre a temática desde o ano 2.000, visto que os parcelamentos vêm gerando um comportamento recorrente entre os contribuintes, pois à medida que são regularizadas suas dívidas por meio dos programas de renegociação, a tendência dos contribuintes é permanecer na inadimplência, certos de que haverá um novo parcelamento, gerando uma redução no cumprimento da obrigação fiscal, o que acentua esse comportamento frequente pela sociedade.

Assim, a discussão da temática “refinanciamento e parcelamento tributário” tem ganhado importância no Brasil tanto no âmbito acadêmico quanto para a sociedade. Estudos indicam (Araújo, 2009; Faber & Silva, 2016; Paes, 2014) que parcelamentos afetam a arrecadação tributária e, desta forma, as ofertas de novos parcelamentos, num período que o Brasil apresenta sensível adversidade econômica e política, pode impactar o quadro geral da arrecadação. Em detrimento de outras medidas mais assertivas, como a melhoria dos seus sistemas de cobrança administrativos e judiciais, o Estado apresenta aos cidadãos e contribuintes tais programas como benefícios, quando na realidade estes parcelamentos podem estar agravando o quadro geral da tributação no país, causando uma possível

majoração de alíquotas. Nesse ponto, vê-se também a importância do tema para a Administração Tributária. Estudar e evidenciar os efeitos de tais programas é, em si, uma justificativa para o desenvolvimento de estudos nesta área.

1.4 Estrutura do trabalho

A presente dissertação está estruturada em 5 capítulos. No capítulo inicial, uma pequena introdução sobre o cenário de parcelamentos em âmbito estadual. No capítulo 2 tem-se a revisão da literatura, na qual é apresentada a compreensão do Estado como instituição e instrumento da ação coletiva, tendo por objetivo de mostrar que o governo tem a tributação como quase exclusiva fonte de recursos para seu funcionamento, caracterizando-o como Estado Fiscal. Tem-se também um detalhamento do que norteia o tributo foco desta dissertação: o ICMS. No capítulo 3 apresenta-se a metodologia utilizada para coleta de dados e desenvolvimento do trabalho apresentado. O capítulo 4 sintetiza por meio de tabelas os resultados obtidos e no quinto capítulo apresenta-se a conclusão com a consolidação das ideias apresentadas.

2 Revisão da Literatura

2.1 ICMS

No Brasil a competência tributária é dividida entre a União, os Estados Membros, o Distrito Federal e os Municípios. Essa distribuição de competência está prevista na Constituição de 1988. Dentre os impostos de competência dos estados, destaca-se o Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), previsto genericamente no Art. 155, inciso II da Constituição Federal, que é o tributo a ser detalhado nesta pesquisa.

O ICMS é um tributo complexo: onera o consumo, incide sobre a base de cálculo de outros impostos, como o PIS e a COFINS, e também é usado pelos estados como ferramenta de manipulação de políticas fiscais na chamada guerra fiscal; além de apresentar várias distorções, principalmente no que diz respeito à formação de capital e às operações interestaduais, causadas por suas inúmeras isenções e arranjos especiais, assim como pelas alíquotas distintas de produtos pelo princípio da essencialidade.

Para Soares et al. (2011) uma das principais fontes de recursos provenientes do movimento econômico da sociedade em geral é o ICMS, cujo valor arrecadado no estado não é repassado à União, restando sua aplicação com o próprio estado e rateado com os municípios (CF/ 88 artigo 158, inciso IV) sob sua jurisdição. A distribuição do ICMS aos municípios é feita por critérios compostos por variáveis que objetivam capturar as dimensões relacionadas com as necessidades dos municípios, como: população, área, mortalidade infantil, evasão escolar e, principalmente, o Valor Adicionado Fiscal (VAF) [O VAF é um indicador econômico/contábil utilizado pelo governo do estado para calcular o repasse da receita do ICMS aos municípios] (Soares et al., 2011).

Os valores de arrecadação do ICMS são baseados em alíquotas. Segundo Silveira (2008) as alíquotas podem ser seletivas, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. Há duas modalidades de alíquotas: as internas e as interestaduais, conforme as operações e prestações se processem no âmbito de um Estado, ou tenham origem em um Estado, mas se destinem a outro. As alíquotas nomeadas como internas são de competência de cada Estado; assim, a alíquota de um mesmo produto pode variar de estado para estado. Contudo, as alíquotas internas não podem ser inferiores àquelas previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, por meio de convênio que autorize. As alíquotas interestaduais são fixadas pelo Senado Federal, conforme Resolução nº 22, de 1989, e ao Senado Federal, é facultado, relativamente às operações

internas: a) estabelecer alíquotas mínimas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada por maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

A carga tributária do ICMS é estabelecida em: (i) 12% como regra geral; (ii) 7% nas operações que têm como origem Estados das Regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo – ES) e como destino Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ES; desta forma, o Brasil atualmente aplica um princípio misto na tributação interestadual, com parte da arrecadação na origem e parte no destino. Assim, como uma fatia substancial dos recursos fica com o Estado produtor, torna-se interessante para os entes federativos expandir ao máximo a sua produção, aumentando a sua arrecadação, mesmo que nos limites do seu território não haja aumento do consumo. Melhor dizendo, o ICMS adquire em parte um caráter de imposto sobre a produção, e esta é uma das razões para existência da chamada “Guerra Fiscal”. (Paes, 2009).

A “guerra fiscal” ocorre num contexto de total desrespeito às normas da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 24, de 1975, atinentes à concessão de benefícios fiscais, tendo prosperado por falta de sanções na própria Carta Magna. O forte crescimento da economia entre 1969 e 1973 chamado de “milagre econômico”, indicava que a medida tinha sido acertada. Nesta época, já existia uma disputa entre os Estados pela localização e manutenção das empresas em seus limites geográficos, que para isso concediam benefícios fiscais para atrair as empresas, devido ao fato de a tributação do imposto de circulação de mercadorias ficar em sua maior parte no estado em que a empresa estivesse instalada. Para encerrar esta controvérsia, em 1975, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz e ficou estabelecida como regra: a necessidade de convênio, com aprovação da unanimidade dos Estados para a concessão de um benefício fiscal relativo ao imposto de circulação de mercadorias, de acordo com a Lei Complementar n. 24 (1975) e uma vez firmado um Convênio entre dois ou mais Estados ou DF, o mesmo deverá ser, ratificado (ou não) pelas respectivas Assembleias Estaduais. Só após aprovados legislativamente, os convênios passam a ter eficácia, pois é o Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal que, ratificando o Convênio, o estabelecem como válido naquele Estado ou DF.

Formou-se no País um consenso de que a “guerra fiscal” causou graves distorções no funcionamento do ICMS, perdeu as “vantagens” que ostentava inicialmente e transformou-se em fonte de grande insegurança jurídica, não só para os contribuintes em geral, como também para os próprios Estados concedentes de benefícios e para as empresas beneficiárias. Outro

consenso é o de que a predominância das contribuições esdrúxulas no âmbito federal acarretou a deterioração do Sistema Tributário Nacional, com graves prejuízos para a atividade empresarial e forte corrosão do pacto federativo. Dois governos tentaram implementar medidas a fim de acabar com a Guerra fiscal. As medidas propunham criar um ICMS dual, partilhado entre a União e os Estados, que substituiria o IPI e o ICMS ou reformular o ICMS de forma a “federalizá-lo” na legislação de modo a unificá-lo nacionalmente, contudo, as tentativas fracassaram por diversas razões.

2.2 Programas de parcelamento estadual

Segundo Moreira (2014), na tentativa de promover a regularização dos créditos e aumentar a arrecadação, a administração pública frequentemente vem utilizando os programas de renegociação das dívidas tributárias. As literaturas que abordam o tema vêm trazendo considerações não tão somente para parcelamentos de débitos tributários federais, mas para um cenário semelhante no âmbito estadual, com o ICMS.

A tributação é incidente sobre a produção de bens e prestação de serviços, atingindo significativo número de organizações que são denominados: contribuintes diretos e indiretos. De tal maneira, as organizações ficam obrigadas a recolher os tributos intrínsecos a sua atividade e caso não o cumpram no período adequado, há penalidades e incidências de custos pelo não recolhimento no prazo legal. Segundo (Paes, 2014), a partir de 2000 o Governo brasileiro, para os tributos federais, passou a adotar os parcelamentos especiais como uma oportunidade de aumentar suas receitas, diminuindo as dívidas tributárias dos contribuintes que apresentam, muitas vezes, dívidas impagáveis devido ao acréscimo das penalidades ao valor principal devido. A natureza jurídica depende do débito que o contribuinte opta por consolidar no programa, podendo ser, inclusive, mista. Neste caso, o contribuinte deve atender aos requisitos e às condições delimitadas no Código Tributário Nacional para cada espécie de instituto jurídico.

Entre os anos de 2000 a 2017, o governo federal criou programas de parcelamentos especiais que compreendiam as dívidas de tributos e contribuições da responsabilidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) e do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), constituídos ou não, inscritos em dívida ativa ou não, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos e não repassados. Estes programas foram: a) Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei nº 9.964, de 2000; b) Parcelamento Especial (Paes), instituído pela Lei nº 10.684, de 2003; c) Parcelamento Excepcional (Paex), instituído pela Medida Provisória nº 303, de 2006

e d) “Refis da Crise”, instituído pela Lei nº 11.941, de 2009 (reaberto posteriormente em 2013 pela Lei nº 12.865 e em 2014 pela Lei nº 12.973); e) “Refis da Copa”, instituído pela Lei nº 12.996, de 2014 e f) “Refis de Natal”, instituído pela Lei nº 13.043, também de 2014.

Por meio da publicação da Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, o Governo instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) alcançando, entre outros já citados, também os débitos vencidos até 30 de abril de 2017, de pessoas físicas e jurídicas, constituídos ou não, provenientes de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos ou em discussão administrativa ou judicial. O primeiro programa de refinanciamento de débitos instituído a partir de 2.000 foi o mais abrangente e que melhor atendeu às pretensões dos contribuintes. Isso porque anteviu hipóteses distintas de compensação e prazo interminável para quitação dos créditos tributários da União Federal e do INSS. O valor da parcela estava diretamente vinculado ao faturamento do contribuinte, de modo a viabilizar o seu pagamento mesmo em época de baixa atividade.

Segundo Araújo (2009, p.30) “menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões (R\$ 600 bilhões se incluída a da Previdência Social) ingressam nos cofres públicos por via de execução fiscal, bem menos do que o percentual alcançado por medidas de parcelamento (REFIS, PAES e PAEX)” e, diante do elevado número, o governo em busca de alternativas que atendam aos pontos citados: i) não majorar, ii) manter ou elevar o nível de arrecadação, oferece ao contribuinte o REFIS, que traz como forma genérica a anistia de parte da dívida (juros e multas) em troca do principal (valor do imposto e correção monetária). Entretanto, não se pode omitir que os programas de refinanciamento dos débitos tributários, por diversas vezes, costumam trazer em seu bojo institutos de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário (todos estes institutos estão descritos nas hipóteses de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário no Código Tributário Nacional (CTN) e têm suas características próprias), juntamente com regras irregulares, por vezes ambíguas, bem como condições intrínsecas a um instituto específico para outra espécie de favor fiscal.

Os tributos integram o demonstrativo de resultados das empresas (DRE), sendo alocados nas despesas operacionais e interferem nas táticas das organizações com maior ou menor grau de intensidade, dependendo da proporcionalidade de sua participação na formação do custo. De maneira geral, os tributos são exigidos para liquidação em curto prazo e empresas com problemas de fluxo de caixa ficam mais propensas a terem problemas que as impeçam de cumprir suas obrigações principais (pagamento de tributos). Por consequência, seus débitos podem ser inscritos em dívida ativa e passam a ser objeto de execução fiscal. (Rodrigues, Souza, Oliveira, Carneiro, & Macedo, 2015).

Para esta pesquisa, em questão, analisar-se-á parcelamentos estaduais, criados para arrecadação do tributo ICMS nos 26 estados da Federação e no Distrito Federal (DF). O ICMS é um tipo de tributo estadual e indireto, de maneira que compete somente ao Distrito Federal e Estados sua instituição, conforme Constituição Federal, art. 155, 1, b, atual II. Apesar de estadual, este tributo é quase que completamente regulado pela Constituição Federal em seu artigo 155, supracitado. “Esse tratamento diferenciado que foi dado na CF/88 ao ICMS justifica-se por ser o referido imposto o principal instrumento utilizado pelos Estados para atração de investimentos”. (Castelo, 2014, p. 15). Este tributo caracteriza-se como não cumulativo, ou seja, os valores que incidem em cada etapa ou o que se equivale a esta é compensado na etapa seguinte como crédito.

Observa-se ao tratar de REFIS Estadual que os programas de parcelamentos lançados pela Fazenda são oriundos dos convênios aprovados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. O CONFAZ é o órgão responsável pelos convênios de ICMS no país, que é um órgão colegiado constituído por um representante do Governo Federal, o Ministro da Fazenda, e por um representante de cada Estado e do Distrito Federal, os respectivos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação, desta forma, satisfeitas as condições do CONFAZ e da Lei de Responsabilidade Fiscal, os Estados estão aptos a editar as leis que concedem os benefícios fiscais de seus programas de recuperação fiscal, que são divulgados por meio de convênios, assim, os Estados pactuantes são autorizados a conceder parcelamento de débitos fiscais relacionados com o ICMS, e cabe a cada Estado dar os contornos que melhor se adaptarem às suas peculiaridades regionais. Diferentemente do REFIS federal, que não antevia prazo de parcelamento, os programas estaduais o determinaram, contudo, o programa de recuperação acordado entre os Estados foi, sob alguns aspectos, menos aguerrido que o REFIS federal, pois enquanto este toma como referência de pagamento o faturamento da empresa e tem limite aberto para o parcelamento, o programa estadual toma como principal referência o limite total dos débitos, concedendo prazo limitado para as parcelas. Ainda no que se refere ao parcelamento estadual, os Estados, para tal concessão, puderam exigir a consolidação de todos os débitos fiscais existentes (pertinentes ao ICMS/ICM) na data do pedido, inclusive aqueles que já eram objeto de parcelamento, e, antes de optar pelo programa, os contribuintes estaduais tiveram que elaborar um minucioso levantamento de todos os débitos pendentes, posto que, no momento da consolidação, deveriam confessá-los de forma irretratável, pelo menos a princípio, conforme cita Araújo (2009).

Embora o objetivo formal da adoção destes programas seja aumentar a arrecadação, estudos anteriores (Araújo, 2009; Faber & Silva, 2016; Paes, 2014) questionam a eficácia dos

parcelamentos, uma vez que os mesmos entram em desacordo com a necessidade de redução do alto número de inscritos em dívida ativa e visando auxiliar as organizações na regularização de suas obrigações com a Autoridade Tributária: a União, Estados ou Municípios, (Rodrigues, et al., 2015), entretanto, a sucessiva oferta destes programas pode incentivar a postergação do recolhimento de tributos pelo sujeito passivo, que acaba adiando não apenas o desembolso, mas até o reconhecimento contábil desta dívida, como apontado em estudos sobre gerenciamento de resultados. A expectativa de novos parcelamentos, com incentivo de anistia de juros e multas, estimula a inadimplência tributária.

A adoção desta política governamental de regularização tributária não é uma exclusividade brasileira, como outrora citado, mas as propriedades destes programas no Brasil são particulares. Por exemplo, em estudo publicado pela (OECD, 2014) mostra que além de prazos expressivamente mais curtos para quitação dos débitos (em média 12 meses), alguns países adotam determinadas “condições” para concessão do parcelamento, como por exemplo na França não são concedidos parcelamentos para inadimplentes e o Reino Unido e na Itália as empresas devem justificar as condições do inadimplemento. Além disso, em muitos países a adoção aos programas de parcelamento são realizados com uma burocracia bem menor que a brasileira, por exemplo, por meio telefônico.

2.3 Políticas públicas

Este tópico tem o objetivo de evidenciar que na análise e avaliação de políticas que são implementadas por um governo, fatores de diferentes natureza e determinação são importantes, e o que se destaca neste texto é o fator da “urgência na demanda por uma maior eficiência da máquina arrecadadora do Estado a fim de atingir um maior nível de recolhimento de tributos e conseqüentemente uma maior captação de recursos para aplicação em políticas públicas” (Rodrigues et al., 2015, p. 621), usando como política de arrecadação os programas de REFIS.

Pode-se considerar Estado como o conjunto de instituições duráveis – como órgãos legislativos, tribunais, exército e outras que não formam um bloco monolítico (conjunto rígido, indivisível) necessariamente – que permitem a ação do governo; e Governo, como o conjunto de programas e projetos que parte de grupos da sociedade (políticos, técnicos, organismos da sociedade civil e outros) e propõe para a sociedade como um todo, configurando-se a orientação política de um determinado governo que assume e desempenha as funções de Estado por um determinado período, segundo expressa Höfling (2001).

Políticas públicas são aqui entendidas como o “Estado em ação” é o Estado inserindo

um projeto de governo por meio de programas e de atuações voltadas para setores específicos da sociedade, que trata-se nesta pesquisa com enfoque para os contribuintes de ICMS, sendo evidenciado que estas políticas públicas trabalham justamente com um tipo de alternativa considerada desconfortável para lidar com o desequilíbrio gerado pelos contribuintes inadimplentes, conforme afirma Araújo (2009), o que coloca o governo em situações que ensejem abster-se de promover parte de suas políticas públicas por falta de tais recursos por influência de falta de recebimentos, que pode também ocasionar maior carga tributária àqueles que recolhem no prazo legal seus tributos e ainda existe a possibilidade de que o mesmo (o governo) venha a endividar-se para equilibrar o déficit gerado.

As políticas públicas são aqui compreendidas como as de responsabilidade do Estado – quanto à implementação e manutenção a partir de um processo de aceite de disposições que envolvem órgãos públicos e diferentes organismos e agentes da sociedade relacionados à política implementada, e que observa-se que por política fiscal, aquela que mais se adequa ao objetivo aqui proposto, é entendida como o desempenho do governo no que diz respeito à arrecadação de tributos e aos gastos, conforme afirmam Faber e Silva (2016).

No período compreendido entre 2007 a 2017, os governos estaduais (de todo o Brasil) aprovaram diversos programas de parcelamentos advindos de convênios que anteriormente foram aprovados pelo CONFAZ, e dos 602 programas aprovados neste período, 66% deles com reduções nos valores das multas e dos juros, o que se convencionou por chamar de Programa de Recuperação Fiscal (Refis) nesta pesquisa.

Numa análise geral destas políticas tributárias, com base no estudo publicado pela OCDE¹ o período máximo de parcelamento é de 12 ou de 24 meses, e somente em casos especiais esse prazo é alongado, e nesses casos é exigida garantia no valor dos créditos parcelados (imóveis, ativo imobilizado, por exemplo). Já no cenário brasileiro, os dados coletados demonstraram que os parcelamentos são concedidos em sua maior parte em até 120 parcelas, pelo estudo OCDE também não são conhecidos em outras administrações tributárias, parcelamentos com prazos tão alongados quantos os parcelamentos concedidos na esfera estadual realizada por esta pesquisa.

¹ "Working Smarter in Tax Debt Management", de 24 de julho de 2014, publicado pela OCDE

3 Delineamento Metodológico

3.1 Método de pesquisa

Segundo Olalere (2011, p. 13), algumas definições de pesquisa, incluindo a pesquisa contábil, “é (i) tanto uma atividade quanto um processo (ii) baseado na lógica pura ou exame de fatos/dados; (iii) visando gerar novas teorias, refutar ou revisar teorias e aplicações existentes”.

Boehm (1980) alega que a pesquisa acadêmica se caracteriza pela sua estrutura tradicional: estruturada e natural do modelo científico. De acordo com o autor, todo processo de pesquisa inicia-se pelo pesquisador selecionando uma área para investigação, revisando estudos anteriores na área e usando a teoria de dentro ou fora do campo para formular proposições/hipóteses testáveis. O pesquisador então prossegue para projetar o estudo, executar o projeto e analisar os resultados, finalizando sua pesquisa com a confirmação ou rejeição das hipóteses/teorias levantadas.

O mapeamento dos parcelamentos de ICMS no cenário brasileiro é o cerne do trabalho. Portanto, a questão de pesquisa volta-se para a recorrência das aprovações de convênios pelo Confaz que versam sobre a concessão de parcelamentos de ICMS, e que são regularizados por leis e decretos. A frequente divulgação de convênios, decretos e leis concedendo vultosos benefícios para parcelamentos do tributo ICMS chama atenção para justificar o mapeamento desse tipo de parcelamentos no Brasil.

Essa pesquisa é do tipo exploratória, pois tem como objetivo mapear e analisar os aspectos que envolvem fatos ou fenômenos que descrevem os parcelamentos estaduais (de ICMS) concedidos. O método secundário é arquivístico, ou seja, o uso de dados coletados por pesquisadores, indivíduos ou organizações anteriores – organizados em repositórios ou não. Oler, Oler e Skousen (2010) expõe que o método arquivístico é percebido como mais objetivo e dado que o pesquisador não tem contato com os participantes da pesquisa, é também visto como discreto e não reativo. Outra vantagem é que ele economiza tempo e custo, pois o pesquisador só precisa se concentrar na análise dos dados. Além disso, a pesquisa baseada em dados de arquivo pode ser facilmente replicada. Nesta pesquisa foi utilizada uma base privada denomina ECONET na qual há informações para consulta da relação geral de decretos e leis dos 26 estados e Distrito Federal sobre os parcelamentos de ICMS.

3.2 Mapeamento dos parcelamentos

O processo de mapeamento dos parcelamentos iniciou-se pelo sítio do Confaz, o qual

dispõe de toda relação de convênios de ICMS desde 1966.

Desta forma o processo foi realizado como se segue:

- a) Leitura dos convênios divulgados no sítio, compreendendo para esta pesquisa os anos de 2007 a 2017 que aprovavam concessão de parcelamentos do tributo ICMS;
- b) de posse da lista de convênios buscou-se nas fazendas estaduais a relação de decretos que aprovavam os convênios para que fossem efetivamente válidos para adesão das empresas; detectou-se que os sítios das fazendas estaduais eram ineficientes para a realização do levantamento completo, de forma que se fez necessária a utilização de uma base privada e paga de informações gerais na parte tributária, denominada de editora ECONET;
- c) após o acesso ao sítio da editora ECONET, analisou-se por Estados toda a relação de decretos e leis, um a um, a fim de verificar seu conteúdo e validar a concessão dos parcelamentos e ratificação de convênios outrora aprovados pelo CONFAZ;
- d) de posse da relação completa de convênios, decretos e leis gerou-se a base de dados da pesquisa.

3.3 Variáveis do estudo

As variáveis do estudo são classificadas conforme é apresentado no Tabela 1.

Tabela 1

Variáveis do Estudo

VARIÁVEIS DO ESTUDO	SIGNIFICADO DAS VARIÁVEIS DO ESTUDO
Convênio	Trata-se do nº do convênio que aprovou o programa de parcelamento no estado.
Estado	Trata-se do estado citado na lei e/ou decreto para adesão das empresas ao parcelamento.
Decreto/ Lei	Trata-se do nº da lei/ decreto que aprovou o convênio para que o programa de parcelamento tenha validade no estado.
Ano Decreto/ Lei	Trata-se do ano no qual foi aprovada lei e/ou decreto para adesão das empresas ao programa de parcelamento
Número De Parcelas (Prazos)	Trata-se do número de parcelas concedidas em cada programa de parcelamento.
Benefícios (Redução De Juros E Outros)	Trata-se do dos benefícios relacionados a redução de juros, multas entre outros em cada programa de parcelamento.
Benefícios (Reparcelamento)	Trata-se do dos benefícios relacionados a concessão de reparcelamentos dentro dos novos programas de parcelamento.
Região	Trata-se da região na qual o programa de parcelamento é concedido.
Arrecadação Do Icms	Trata-se dos valores totais de arrecadação de ICMS.
Dívida Ativa Do Icms	Trata-se dos valores de arrecadação de ICMS por meio de programas de parcelamento.
Receita Bruta Do Estado	Trata-se da somatória dos valores de arrecadação de ICMS e demais tributos (IPVA, ITCD, TAXAS etc) dos estados.

4 Resultados

4.1 Descrição dos parcelamentos

Neste capítulo são apresentados os dados extraídos da base construída a fim de evidenciar o cenário dos programas de parcelamentos estaduais no Brasil no período que compreende os anos de 2007 a 2017.

As tabelas a seguir trazem as análises das informações extraídas nas bases públicas e privadas para evidenciar o atingimento dos objetivos no que tange a reincidência da concessão aos programas de parcelamentos no decorrer de diferentes períodos.

Tabela 2
Programas de Parcelamento Estaduais concedidos ao longo do tempo (de 2007 a 2017) por estado.

ENTE DA FEDERAÇÃO	PERÍODO											TOTAL
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
GOLÁS	3	1	2	2	1	3	0	1	2	1	4	20
DISTRITO FEDERAL	3	3	1	5	2	0	1	3	4	3	0	25
MATO GROSSO	4	1	2	6	8	2	2	5	5	1	0	36
MATO GROSSO DO SUL	0	0	1	0	0	0	5	1	0	0	2	9
RONDÔNIA	0	0	0	0	0	2	2	1	6	0	2	13
ACRE	2	0	3	0	2	1	6	3	7	9	10	43
AMAPÁ	2	0	0	0	1	1	3	2	2	3	1	15
AMAZONAS	0	0	2	1	2	3	0	1	0	0	0	9
PARÁ	0	0	0	0	0	0	2	1	1	2	1	7
RORAIMA	3	4	3	2	1	4	1	2	8	2	3	33
TOCANTINS	0	0	1	1	2	1	1	1	4	1	0	12
ALAGOAS	3	3	3	3	2	2	2	3	0	1	5	27
BAHIA	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	3
CEARÁ	4	1	0	4	2	2	6	4	3	2	1	29
MARANHÃO	8	5	3	1	2	0	0	0	3	2	2	26
PARAÍBA	1	0	1	1	1	1	0	2	0	0	1	8
PERNAMBUCO	3	0	4	0	4	0	0	0	0	0	1	12
PIAÚÍ	4	1	2	5	3	5	1	2	6	1	2	32
RIO GRANDE DO NORTE	6	4	4	0	1	3	3	2	3	2	2	30
SERGIPE	5	1	2	4	3	2	5	3	4	9	5	43
PARANÁ	4	1	2	0	0	1	11	5	4	4	2	34
RIO GRANDE DO SUL	4	1	0	1	0	2	2	1	2	0	2	15
SANTA CATARINA	3	0	1	0	0	3	1	0	1	1	3	13
ESPÍRITO SANTO	2	1	5	2	1	1	3	4	4	1	1	25
MINAS GERAIS	1	6	0	4	0	0	1	0	6	3	5	26
RIO DE JANEIRO	0	0	1	5	2	4	1	5	4	3	0	25
SÃO PAULO	4	3	0	3	2	2	5	5	2	3	3	32
TOTAL	70	36	43	50	42	45	65	58	81	54	58	602

Na Tabela 2 tem-se que o total de programas de parcelamentos concedidos no Brasil para tratar de inadimplência do ICMS soma-se no período analisado (2007 a 2017) em 602. Os resultados indicam uma média de 54 programas por ano, o que representa no geral uma média de 2 programas por ano por Estado.

Os Estados que se destacam pelo maior número de parcelamentos concedidos são Acre e Sergipe. Uma característica comum entre os estados é que editam várias vezes os decretos ou leis que autorizam os programas para permitir um período maior em relação ao fato gerador e data de adesão ao programa.

Tabela 2
**Programas de Parcelamento Estaduais concedidos ao longo do tempo (de 2007 a 2017)
 por Região.**

MÉDIA/ESTADO	REGIÃO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL	PERCENTUAL
22,5	CO	10	5	6	13	11	5	8	10	11	5	6	90	15,0%
18,9	N	7	4	9	4	8	12	15	11	28	17	17	132	21,9%
23,3	NE	35	15	19	18	18	15	18	17	19	17	19	210	34,9%
27,0	SE	7	10	6	14	5	7	10	14	16	10	9	108	17,9%
20,7	S	11	2	3	1	0	6	14	6	7	5	7	62	10,3%
22,3	TOTAL	70	36	43	50	42	45	65	58	81	54	58	602	100,0%

Na Tabela 3 tem-se um resumo da concessão dos programas de parcelamentos estaduais sumarizado por regiões. No primeiro momento a análise da Tabela 2 leva o leitor a extrair a informação de que a região Norte e Nordeste representam a maior movimentação de programas, contudo, para correta análise foi extraída a média de programas concedidos pela quantidade de Estados em cada região, obtendo-se numa média geral 22 parcelamentos por federação, o que permite constatar que a média de parcelamentos do Centro-Oeste é de 22 parcelamentos, Norte com 18, Nordeste com 23, Sudeste com 27 e Sul com 20, que deixa evidente a participação preponderante da região Sudeste e Nordeste nas concessões de programas.

Tabela 3
Classe da quantidade de parcelas permitidas nos programas de parcelamentos estaduais concedidos no Brasil de 2007 a 2017

CLASSES DE PARCELAS	PERÍODO												TOTAL	
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL	SIM	NÃO
2-12	11	5	5	12	11	7	7	5	7	11	6	87	27	60
13-24	6	0	0	0	1	5	11	7	11	1	2	44	29	15
25-36	1	3	4	1	3	1	3	1	2	2	12	33	22	11
37-48	3	1	2	3	1	0	0	1	0	0	0	11	9	2
49-60	9	4	9	9	11	15	13	13	16	16	21	136	96	40
61-72	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	2	2	0
73-90	0	0	0	0	0	3	5	7	6	0	1	22	11	11
91-120	32	13	23	19	12	8	22	21	31	17	13	211	164	47
Maior de 120	5	9	0	4	2	1	1	1	5	6	3	37	31	6
Sem indicação	3	1	0	2	1	4	2	2	3	1	0	19	5	14
TOTAL	70	36	43	50	42	45	65	58	81	54	58	602	396	206

Na Tabela 4 tem-se representado de forma sumarizada a quantidade de parcelas máximas concedidas nos programas de parcelamentos estaduais do período de 2007 a 2017. Para representação dividiu-se em intervalos de classes. Por meio da tabela 3 extrai-se que a maioria dos programas de parcelamentos concedem possibilidade de negociação em no máximo 120 vezes.

A Tabela 5 representa os benefícios concedidos pelos programas de parcelamentos estaduais de 2007 a 2017. Pela tabela tem-se que nos últimos anos a maior parte dos parcelamentos permite que sejam os débitos quitados com redução das penalidades decorridas do atraso da obrigação principal do contribuinte. Ao final do período, tem-se um percentual de 66% dos programas com permissão de redução contra 34% sem a mesma permissão. Sendo os estados de Tocantins, Mato Grosso do Sul, Amazonas e Pará àqueles que sempre concederam a possibilidade de liquidação com benefícios.

Tabela 4

Concessão de benefícios de redução de encargos nos programas de parcelamentos estaduais concedidos no Brasil de 2007 a 2017.

ENTE DA FEDERAÇÃO	2007		2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		TOTAL		TOTAL EM PERCENTUAL		
	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	NÃO																					
PROGRAMA PERMITE REDUÇÃO DE MULTA/JUROS? =>																											
ACRE	0	2	0	0	0	3	0	0	2	0	1	0	6	0	3	0	6	1	4	5	5	5	27	16	63%	37%	
SERGIPE	0	5	0	1	0	2	4	0	2	1	1	1	2	3	2	1	3	1	7	2	3	2	24	19	56%	44%	
MATO GROSSO	2	2	1	0	2	0	6	0	7	1	2	0	1	1	4	1	5	0	1	0	0	0	31	5	86%	14%	
PARANÁ	0	4	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	1	10	0	5	3	1	1	3	0	2	7	27	21%	79%	
RORAIMA	2	1	3	1	2	1	1	1	1	0	3	1	1	0	2	0	8	0	2	0	3	0	28	5	85%	15%	
PIAUÍ	2	2	0	1	1	1	2	3	0	3	3	2	1	0	1	1	3	3	0	1	0	2	13	19	41%	59%	
SÃO PAULO	3	1	3	0	0	0	3	0	2	0	2	0	4	1	4	1	2	0	2	1	2	1	27	5	84%	16%	
RIO GRANDE DO NORTE	3	3	3	1	3	1	0	0	1	0	3	0	2	1	2	0	2	1	2	0	0	2	21	9	70%	30%	
CEARÁ	0	4	0	1	0	0	0	4	0	2	0	2	3	3	2	2	1	2	0	2	0	1	6	23	21%	79%	
ALAGOAS	3	0	3	0	3	0	3	0	2	0	2	0	2	0	3	0	0	0	1	0	2	3	24	3	89%	11%	
MARANHÃO	3	5	4	1	1	2	1	0	2	0	0	0	0	0	0	0	3	0	1	1	2	0	17	9	65%	35%	
MINAS GERAIS DISTRITO FEDERAL	1	0	6	0	0	0	4	0	0	0	0	0	0	1	0	0	4	2	3	0	5	0	23	3	88%	12%	
ESPÍRITO SANTO	2	1	1	2	0	1	3	2	0	2	0	0	0	1	2	1	4	0	3	0	0	0	15	10	60%	40%	
RIO DE JANEIRO	2	0	1	0	5	0	2	0	1	0	0	1	2	1	4	0	4	0	1	0	1	0	23	2	92%	8%	
GOIÁS	0	0	0	0	1	0	4	1	2	0	1	3	0	1	5	0	2	2	3	0	0	0	18	7	72%	28%	
GOIÁS	2	1	0	1	2	0	2	0	0	1	3	0	0	0	0	1	2	0	1	0	3	1	15	5	75%	25%	
AMAPÁ	0	2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	3	0	2	1	1	1	2	0	1	2	13	13%	87%	
RIO GRANDE DO SUL	1	3	1	0	0	0	1	0	0	0	2	0	1	1	1	0	2	0	0	0	2	0	11	4	73%	27%	
RONDÔNIA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	2	0	1	0	5	1	0	0	0	2	10	3	77%	23%	
SANTA CATARINA	1	2	0	0	1	0	0	0	0	0	2	1	0	1	0	0	1	0	0	1	3	0	8	5	62%	38%	
TOCANTINS	0	0	0	0	1	0	1	0	2	0	1	0	1	0	1	0	4	0	1	0	0	0	12	0	100%	0%	
PERNAMBUCO	0	3	0	0	0	4	0	0	3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	4	8	33%	67%	

MATO GROSSO DO SUL	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	5	0	1	0	0	0	0	0	2	0	9	0	100%	0%
AMAZONAS	0	0	0	0	2	0	1	0	2	0	3	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	9	0	100%	0%
PARAÍBA	1	0	0	0	1	0	1	0	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	5	3	63%	38%
PARÁ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	1	0	1	0	2	0	1	0	7	0	100%	0%
BAHIA	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	3	0%	100%
TOTAL	28	42	26	10	27	16	39	11	30	12	32	13	36	29	41	17	66	15	36	18	35	23	396	206	66%	34%

A Tabela 6 tem o objetivo de apresentar os programas concedidos com benefícios, também já contidos na Tabela 4, mas, com a adição um novo benefício, que foi denominado como “permissão de parcelamento” pois admite ao contribuinte aderir a um novo programa que seja mais benéfico em relação ao menor desembolso financeiro mensal, uma vez que o novo parcelamento pode permitir alongamento dos prazos, redução em percentual maior de multas e juros ou do próprio débito referente ao valor do principal. Ou seja, esta tabela tende a evidenciar que as empresas que fizeram adesão a algum tipo de parcelamento podem voltar a ficar inadimplentes sim, uma vez que a recorrência de novos parcelamentos com melhores possibilidades surge em média mais de duas vezes ao mês em cada ente da federação.

Tabela 5

Concessão de benefícios nos programas de parcelamentos estaduais concedidos no Brasil de 2007 a 2017

REGIÃO	ENTE DA FEDERAÇÃO	QUANTIDADE DE PARCELAMENTOS CONCEDIDOS	% QUANTIDADE DE PARCELAMENTOS CONCEDIDOS	% DE PROGRAMAS QUE PERMITEM REDUÇÃO DE MULTA/JUROS	POSSIBILIDADE DE "REPARCELAMENTO"	% POSSIBILIDADE DE "REPARCELAMENTO"
CO	GOIÁS	20	3%	75,0%	4	20,0%
CO	DISTRITO FEDERAL	25	4%	60,0%	14	56,0%
CO	MATO GROSSO	36	6%	86,1%	6	16,7%
CO	MATO GROSSO DO SUL	9	1%	100,0%	5	55,6%
N	RONDÔNIA	13	2%	76,9%	12	92,3%
N	ACRE	43	7%	62,8%	29	67,4%
N	AMAPÁ	15	2%	13,3%	7	46,7%
N	AMAZONAS	9	1%	100,0%	1	11,1%
N	PARÁ	7	1%	100,0%	7	100,0%
N	RORAIMA	33	5%	84,8%	17	51,5%
N	TOCANTINS	12	2%	100,0%	12	100,0%
NE	ALAGOAS	27	4%	88,9%	21	77,8%
NE	BAHIA	3	0%	0,0%	1	33,3%
NE	CEARÁ	29	5%	20,7%	5	17,2%
NE	MARANHÃO	26	4%	65,4%	9	34,6%
NE	PARAÍBA	8	1%	62,5%	5	62,5%
NE	PERNAMBUCO	12	2%	33,3%	3	25,0%
NE	PIAUI	32	5%	40,6%	1	3,1%
NE	RIO GRANDE DO NORTE	30	5%	70,0%	14	46,7%
NE	SERGIPE	43	7%	55,8%	28	65,1%
S	PARANÁ	34	6%	20,6%	10	29,4%
S	RIO GRANDE DO SUL	15	2%	73,3%	7	46,7%
S	SANTA CATARINA	13	2%	61,5%	3	23,1%
SE	ESPÍRITO SANTO	25	4%	92,0%	5	20,0%
SE	MINAS	26	4%	88,5%	22	84,6%

GERAIS						
	RIO DE					
SE	JANEIRO	25	4%	72,0%	6	24,0%
SE	SÃO PAULO	32	5%	84,4%	15	46,9%
TOTAL		602	100%	65,8%	269	44,7%

4.2 Arrecadação de ICMS e refis

A Tabela 7 representa os impactos da concessão e benefícios concedidos contidos nestes programas de parcelamentos estaduais de 2007 a 2017. Pela tabela tem-se que nos últimos anos o número de arrecadação por meio dos programas tem aumentado. Contudo, analisando o número total de REFIS, temos que em 2007 este número é maior devido a inclusão de um novo método de tributação aplicados às empresas, que foi denominado de Simples Nacional, sendo um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, para adesão a este regime deveriam os contribuintes não ter nenhum tipo de pendência tributária sem negociação, o que ocasionou por parte dos estados a concessão de programas voltados especialmente para este grupo de contribuintes que tinham interesse em aderir a um regime mais benéfico e com carga tributária menor.

Tabela 6

Arrecadação de ICMS e Refis por ano

ANO	ARRECADÇÃO MÉDIA DO ICMS	DÍVIDA ATIVA MÉDIA DO ICMS	% MÉDIO ARRECADÇÃO POR REFIS	NÚMERO TOTAL DE REFIS
2007	6.945.911,11	31.203,52	0,45%	70
2008	8.165.555,74	51.517,15	0,63%	36
2009	8.487.500,19	66.382,00	0,78%	43
2010	10.016.134,56	105.226,37	1,05%	50
2011	11.384.203,96	87.300,11	0,77%	42
2012	12.212.423,74	119.605,59	0,98%	45
2013	13.657.637,74	111.419,81	0,82%	65
2014	14.374.649,19	99.444,04	0,69%	58
2015	14.862.751,44	123.401,41	0,83%	81
2016	15.401.777,67	107.551,63	0,70%	54
2017	16.505.680,74	138.745,56	0,84%	58

A Tabela 8 representa os impactos da concessão e benefícios concedidos contidos nestes programas de parcelamentos estaduais de 2007 a 2017 separados por estados. Pela tabela tem-se os estados que tiveram um destaque no número de concessão de programas, foram: Acre, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Minas Gerais, Pará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia e Sergipe.

Tabela 7

Arrecadação de ICMS e Refis por Estado

ESTADO	ARRECADÇÃO MÉDIA DO ICMS	DÍVIDA ATIVA MÉDIA DO ICMS	% MÉDIO ARRECADÇÃO POR REFIS	NÚMERO TOTAL DE REFIS
ACRE	733.798,73	11.794,00	1,61%	43
Alagoas	2.506.050,00	14.854,45	0,59%	27
Amapá	606.502,91	1.318,45	0,22%	15
Amazonas	6.255.685,18	44.963,36	0,72%	9
Bahia	14.618.423,91	103.577,45	0,71%	3
Ceará	7.652.006,36	52.740,73	0,69%	29
Distrito Federal	5.666.560,91	75.516,00	1,33%	25
Espírito Santo	8.149.194,36	101.408,64	1,24%	25
Goiás	10.545.360,09	276.799,00	2,62%	20
Maranhão	3.955.563,55	11.740,45	0,30%	26
Mato Grosso	6.969.729,36	55.780,00	0,80%	36
Mato Grosso do Sul	6.076.010,55	19.510,55	0,32%	9
Minas Gerais	32.194.800,18	350.958,91	1,09%	26
Pará	7.054.417,73	135.695,55	1,92%	7
Paraíba	3.357.919,45	3.085,45	0,09%	8
Paraná	18.739.493,73	85.321,45	0,46%	34
Pernambuco	10.263.905,91	46.402,27	0,45%	12
Piauí	2.412.724,00	6.490,73	0,27%	32
Rio de Janeiro	26.318.536,55	324.515,00	1,23%	25
Rio Grande do Norte	3.587.957,45	1,45	0,00%	30
Rio Grande do Sul	21.844.631,55	425.076,45	1,95%	15
Rondônia	2.510.833,73	31.076,91	1,24%	13
Roraima			0,66%	33

	498.506,18	3.279,82		
Santa Catarina	12.823.161,82	56.235,55	0,44%	13
São Paulo	104.914.608,91	276.948,64	0,26%	32
Sergipe	2.228.085,00	27.907,27	1,25%	43
Tocantins	1.550.450,45	14.140,00	0,91%	12

Para obtenção de dados mais consistentes, rodou-se uma regressão, com a seguinte equação:

% Médio Arrecadação Paga por REFIS = ANO (dummys) + ESTADO (dummys) + RECEITA BRUTA DO ESTADO + QUANTIDADE REFIS + QTDE DE REFIS COM BENEFÍCIO (redução de juros) + QTDE DE REFIS COM BENEFÍCIO (REPARCELAMENTO) e NÚMERO MÉDIO DE PARCELAS.

Tabela 8

Matriz de correlação entre as variáveis da pesquisa.

<i>VARIÁVEIS</i>	<i>ARREC_DA</i>	<i>SIZE</i>	<i>QUANT_REFIS</i>	<i>QTDE_BENEF JUROS</i>	<i>QTDE_BENEF REPARCELAMENTO</i>	<i>NUM_MED_ PARCELAS</i>
<i>ARREC_DA</i>	1,00					
<i>SIZE</i>	0,0959	1,00				
<i>QUANT_REFIS</i>	0,0878	-0,0933	1,00			
<i>QTDE_BENEF JUROS</i>	0,1736	-0,0115	0,7987	1,00		
<i>QTDE_BENEF PARCELAMENTO</i>	0,1413	-0,01336	0,649	0,6129	1,00	
<i>NUM_MED_PARCEL A</i>	0,0458	-0,0621	0,4641	0,5169	0,4407	1,00

Na análise da matriz de correlação a relação que mais se destaca está entre as variáveis *QTDE_BENEF JUROS* e *QUANT_REFIS* que possuem correlação positiva de 79,87%. De certa forma esta relação é esperada, dado que a maior parte das adesões aos programas de parcelamento ocorrem quando há concessão de benefício para reduzir multas e juros.

Com o objetivo de avaliar quais as variáveis que mais impactam o Percentual Médio de Arrecadação via refis, adicionalmente, optou-se por desenvolver um modelo que analisasse o impacto, se existente, entre as variáveis: Anos (de 2007 a 2017), Tamanho, Número de Parcelas, Quantidade de Refis Com Redução de Juros, Quantidade de Refis Com Possibilidade de Reparcelamentos Do Débito e Quantidade de Refis.

Tabela 9
Matriz de correlação entre as variáveis da pesquisa.

Modelo 1: MQO, usando as observações 1-297
 Variável dependente: PERC_ARRE

<i>Variáveis</i>	<i>Coefficiente</i>	<i>Erro Padrão</i>	<i>razão-t</i>	<i>p-valor</i>
const	-0,00842045	0,00762354	-1,105	0,2703
ANO_2008	-0,000443278	0,00261282	-0,1697	0,8654
ANO_2009	0,00399969	0,00256245	1,561	0,1197
ANO_2010	0,00494665	0,00259832	1,904	0,058 *
ANO_2011	0,00325857	0,00258478	1,261	0,2085
ANO_2012	0,00582662	0,00258336	2,255	0,0249 **
ANO_2013	0,00341099	0,00258241	1,321	0,1876
ANO_2014	0,00226533	0,002581	0,8777	0,3809
ANO_2015	0,00174584	0,00263887	0,6616	0,5088
ANO_2016	0,00108259	0,00258129	0,4194	0,6752
ANO_2017	0,00380462	0,0026018	1,462	0,1448
SIZE	0,000801945	0,000456426	1,757	0,08 *
QUANT_REFIS	-0,000639106	0,00048971	-1,305	0,1929
QTDE_BENEF_JUROS	0,00137464	0,00063414	2,168	0,031 **
QTDE_BENEF_REPARCELAMENTO	0,000869295	0,000553791	1,57	0,1176
NUM_MED_PARCELAS	-7,81930e-06	1,29E-05	-0,6085	0,5433
Média var. dependente	0,008388	D.P. var. dependente		0,009446
Soma resid. quadrados	0,023904	E.P. da regressão		0,009223
R-quadrado	0,095024	R-quadrado ajustado		0,046715
F(15, 281)	1,967025	P-valor(F)		0,01759
Log da verossimilhança	978,5526	Critério de Akaike		-1925,105
Critério de Schwarz	-1866,005	Critério Hannan-Quinn		-1901,445

As variáveis que apresentaram significância estatística foram: QTDE_BENEF_JUROS, ANO_2010, ANO_2012 e SIZE. Em relação as inferências que se pode fazer sobre as variáveis dos anos é que pode existir defasagem, ou seja, as decisões econômicas em um período t dependem, muitas vezes, de informações defasadas do período t-1, que tem impacto em anos subsequentes ou de anos anteriores, como exemplo cita-se as reaberturas para adesão aos programas de parcelamentos que tornou-se algo recorrente pela avaliação feita dos decretos estudados no período, ou eventos como anos em que teve modificação nos regimes tributários das empresas, como os anos de 2006 a 2008, por exemplo. Em relação a variável QTDE_BENEF_JUROS era esperado o destaque, visto que sempre é mais atraente àquele que paga, ter uma melhor “negociação” com redução do desembolso financeiro que será feito.

5 Considerações

Neste trabalho tratou-se de mapear o cenário dos parcelamentos do tributo estadual comumente conhecido como ICMS. Interpretou-se os dados obtidos a fim de validar e entender as afirmações feitas por autores diversos citados durante o capítulo de revisão da literatura.

Numa perspectiva das escolhas dos agentes, em que se analisam as escolhas dos contribuintes e do governo, em cuja análise definem-se os parâmetros e as recompensas por cada decisão dos atores, tem-se como resultado desse jogo de interação o que se segue: a expectativa de novos parcelamentos, com incentivo de anistia de juros e multas pode ser mantida por parte dos contribuintes, uma vez que fora demonstrado por meio dos dados extraídos da base da Editora Econet (decretos e leis que instituem os programas) e os dados do sitio do CONFAZ que efetivamente existe a recorrência de novos programas. Constata-se também que nos últimos anos ocorreu o aumento dos benefícios (percentual maior de redução) e possibilidade de reparcelar débitos anteriores provenientes de parcelamentos cancelados por inadimplência ou por decisão do contribuinte em aproveitar-se dos benefícios oferecidos pelos novos programas, o que proporciona a inferir que o parcelamento de tributos permite a redução dos valores a pagar até mesmo devido ao aumento do alongamento dos prazos de pagamento.

Por parte do governo, evidencia-se que o método de reaver os créditos tributários por meio de parcelamentos é frequente, principalmente na região Sudeste, a mais representativa em termos de operações do fato gerador do ICMS. O refinanciamento de débitos tributários pode ainda ter a sua eficiência questionada pelo fato de ser um paliativo no que se refere à arrecadação e somente a ela, no curto prazo, porque acaba estimulando em verdade o aumento da dívida no longo prazo, contudo, isso pode ser explicado também pelo interesse do agente público em aumentar o seu bem-estar no curto prazo, dada a sua gestão temporária que é de no máximo oito anos, no caso de uma reeleição.

Considerando que a implementação do REFIS Estadual é uma prática habitual das administrações, sugere-se novos estudos para analisar como o parcelamento de tributos estaduais pode se traduzir como fonte de financiamento indireto das empresas, avaliando-se a vantagem em relação à captação no mercado e o impacto na estrutura de capital, além de investigar a efetividade da arrecadação do Governo nos estados com maior representatividade.

Referências

- Araújo, F. Â. D. (2009). *Programas de recuperação fiscal—refis de uma análise sob a ótica da teoria dos jogos*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará – UFC, Fortaleza –CE, Brasil. Recuperado de http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/5678/1/2009_dissert_faaraujo.pdf
- Boehm, V. R. (1980). Research in the "real world": A conceptual model. *Personnel Psychology*, 33(3), 495-503. Recuperado de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1744-6570.1980.tb00479.x>
- Batinga, T. R. M. (2016). *A recuperação do crédito tributário no âmbito da secretaria de estado da receita da Paraíba*. (Dissertação de Mestrado). Universidade Estadual da Paraíba, João Pessoa, PB, Brasil. Recuperado de <http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/13047>
- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm
- Castelo, A. D. M. (2014). *O impacto do programa de recuperação fiscal na inadimplência tributária do Estado do Ceará-uma análise do antes e depois do REFIS estadual de 2009* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará – UFC, Fortaleza –CE, Brasil. Recuperado de <http://repositorio.ufc.br/ri/handle/riufc/21922>
- Faber, F. I. L., & Silva, J. P. R. F. M. DA. (2016) Parcelamentos tributários – Análise de comportamento e impacto. *Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros*, 3(1-2), 161-187. Recuperado de <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/201>
- Höfling, E. D. (2001). Estado e políticas (públicas) sociais. *Cadernos Cedes*, 21(55), 30-41.
- Lei n. 5.122 de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm
- Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Recuperado de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm
- Lima, B. R. T. D. (2016). O parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto das empresas. *RACE*, 16(3), 1079-1108. Recuperado de http://www.bdm.unb.br/bitstream/10483/15315/1/2015_BrunoRodriguesTeixeiradeLima.pdf.
- Mota, S. R. F. (2016). Installments of tax liability in Brazil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. 130, 12-14. Recuperado de http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.13.PDF

- Moreira, M. D. C. (2014). *A influência do refis 2009 na inadimplência dos contribuintes industriais do estado do Ceará – Análise de quebra estrutural* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal do Ceará – UFC, Fortaleza – CE, Brasil. Recuperado de http://www.teses.ufc.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=13722
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2014). *Working smarter in tax debt management*. Recuperado de DOI:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264223257-en>
- Olalere, T. (2011). *Methodology in accounting research: A critique of taxonomy*. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1921192
- Oler, D. K., Oler, M. J., Skousen, C. J. (2010). Characterizing accounting research. *Accounting Horizons*, 24(4), 635-670. Recuperado de <https://doi.org/10.2308/acch.2010.24.4.635>
- Paes, N. L. (2009). A Implantação do princípio do destino na cobrança do ICMS e suas implicações dinâmicas sobre os estados. *Revista Brasileira de Economia*, 63(3), 233-248.
- Paes, N. L. (2014). Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. *Estudos Econômicos*, 44(2), 323–350.
- Rodrigues, H. S., Souza, J. A., Oliveira, I. G., Carneiro, T. C., & Macedo, M. A. (2015). Adhesion to tax recovery programs-refis: An analysis of explanatory factors for taxpayers of the State of Espírito Santo. *Business and Management Review*, 4(8), 620-634. Recuperado de [http://www.businessjournalz.org/Brazil%20Special%20Edition/SI%20March,%202015/BMR\(315231\)-V4-N8-March-2015-SI-V-51.pdf](http://www.businessjournalz.org/Brazil%20Special%20Edition/SI%20March,%202015/BMR(315231)-V4-N8-March-2015-SI-V-51.pdf)
- Rodrigues, B., Wilbert, M. D., & Serrano, A. L. M. (2017). Parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 16(3), 1079-1108. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6228749>
- Soares, M., Oliveira Gomes, E. D. C., & Toledo, J. R. de, Fº. (2011). A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. *RAP-Revista de Administração Pública*, 45(2). Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf>