

1. INTRODUÇÃO

A administração pública, em épocas de crise financeira, costuma adotar medidas com a finalidade de aumentar a receita tributária e diminuir a dívida ativa. Medidas estas que são consideradas políticas pública para cumprimento da legislação fiscal, bem como aplicação da receita em programas que aumentem o bem estar social. O nome dado aos programas de recuperação fiscal é REFIS.

O presente trabalho visa conceituar o programa de recuperação, demonstrar a legislação vigente no município de Jaboticabal que trate do REFIS e verificar o custo-benefício da implementação do programa, ou seja, se é realmente eficiente tal medida, como forma de suprir a inadimplência no município?

Diante da realidade da sociedade, a pesquisa pretende verificar se o programa de recuperação fiscal pode se tornar uma medida injusta, tendo em vista os “bons pagadores”, ou seja, os contribuintes pontuais em seus pagamentos.

Este tema tem como propósito específico, saber a viabilidade em assegurar ao contribuinte inadimplente o exercício do contraditório e amplo defesa como condição para sua exclusão do regime de parcelamento. Além disso, pretende-se aferir se o Refis é um programa que prejudica ou beneficia a sociedade, comparar a instituição do REFIS a princípios constitucionais como: isonomia e razoabilidade e verificar o respeito aos direitos fundamentais constitucionais com a instituição do REFIS.

Para isso, iremos analisar a legislação vigente no município de Jaboticabal que trate do REFIS, estudar o histórico de adoção do REFIS no Município como forma de diminuição do débito tributário do Município e concluir, mediante pesquisa de reportagens a respeito da eficácia na adoção do REFIS em vários âmbitos, inclusive no Município de Jaboticabal.

A pesquisa bibliográfica buscará embasamento teórico em livros e sites voltados à política e economia além das bases de dados como: Athena, Periódicos Capes, Domínio Público, Portal da Pesquisa, Scielo, entre outros.

Além disso, uma análise constitucional é necessária, em razão do ferimento do Princípio da Isonomia. Diante do estudo pode-se chegar a conclusão dos benefícios e malefícios do referido programa.

2. POLÍTICAS PÚBLICAS - CONCEITUAÇÃO PARA TESTAGEM DO REFIS COMO PROGRAMA DE POLÍTICA PÚBLICA

O Estado desempenha diversas funções na sociedade, dentre elas, promover o bem-estar da sociedade, ou seja, welfare state, entendido este como conjunto de condições que possibilitem o desenvolvimento da personalidade humana por meio diversas ações sociais.

Para que tais ações sejam possíveis, há necessidade de dispêndio de verbas públicas, as quais provêm da arrecadação ou repasses financeiros de outros órgãos. Por isso, podemos dizer que a arrecadação dos órgãos é de fundamental importância para fomentar as políticas públicas. Uma das crises deste sistema de receitas e despesas públicas é a frustração de arrecadação. Analisando-se o período de 2009-18 os poderes públicos da federação adotaram leis com a definição de programas de recuperação para contribuintes insolventes e inadimplentes.

Neste trabalho será testada a hipótese de que os programas de recuperação fiscal podem ser caracterizados como políticas públicas.

Não existe apenas uma definição para interpretação de políticas públicas. Por exemplo, Mead (1995), Lynn (1980), Peters (1986), Dye (1984) seguem uma mesma linha em que focam o governo como promotor de **ações que influenciam a vida dos cidadãos**. A definição mais conhecida continua sendo a de Laswell: decisões e análises sobre política pública implicam, em linhas gerais, responder as questões: quem ganha **o quê, por quê e que diferença faz**. (SOUZA, 2006).

Segundo Secchi (2010), qualquer definição de política pública é arbitrária, pois não há consenso na literatura especializada sobre questionamentos básicos.

Conforme Muller e Surel (2004, p.11) as políticas públicas são entendidas como **“Estado em Ação”**:

Políticas Públicas tratam do conteúdo concreto e do conteúdo simbólico de **decisões políticas**, do seu processo de construção e da atuação dessas decisões. (SECCHI, 2013).

Diante dos vários conceitos de políticas públicas mencionados, podemos perceber que todos convergem para “ações”, ou seja, diversas ações selecionadas para implementar decisões adotadas pelo poder público.

A despeito da adoção de programas de recuperação fiscal, os mesmos são decisões tomadas pelo poder público, por meio de uma norma, a fim de aplicar ações

definidas na norma. Portanto, podemos afirmar que os programas de recuperação fiscal são políticas públicas.

Por meio da arrecadação tributária, o Estado financia políticas públicas que resultam na produção e/ou distribuição de bens coletivos, como saneamento básico, saúde, educação, transporte, e também programa de acesso a internet, de transferência de renda, incentivo fiscal, etc.

Por meio de políticas públicas, o Estado produz e/ou distribui bens e serviços coletivos. Assim, as políticas públicas dizem respeito às várias formas de atuação do Estado e de seus diferentes governos no trato de questões relacionadas à vida econômica, social e política de seus cidadãos (DEMETER, 2002).

Outros segmentos que não os governos, se envolvem na formulação de políticas públicas, tais como os grupos de interesse e os movimentos sociais, cada qual com maior ou menor influência, a depender do tipo de política formulada e das coalizões que integram o governo (SOUZA, 2006).

Para que as políticas públicas sejam criadas, ou no presente caso, para que a lei que autoriza o programa de recuperação fiscal seja aprovada, há necessidade de elaborar um estudo da necessidade e viabilidade da adoção de tal medida, para posterior submissão a aprovação legislativa.

Pode-se entender que as formas como os Municípios utilizam para captação de receitas (recursos financeiros), além de significar cumprimento à Legislação Fiscal, tem como objetivo também, atingir o welfare state, ou seja, o bem estar da sociedade com a satisfação do interesse público.

3. O QUE É O REFIS – PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL

O REFIS é um programa de recuperação fiscal ou refinanciamento de dívidas tributárias, de iniciativa do governo (federal, estadual ou municipal), e tem por objetivo devolver a regularidade fiscal aos seus optantes ou gerar receitas.

O REFIS nada mais é do que um sistema complexo de concessão legal de anistia tributária, cumulada com um parcelamento de dívidas (este, com natureza jurídica de moratória). (TAVARES, 2001, p. 35)

Para que um governo possa adotar o programa de recuperação fiscal, é necessário, antes de tudo, fazer um levantamento do passivo tributário, após elaborar

um Projeto de Lei que esclareça qual o(s) tipo(s) de tributo(s) que entrará(ão) no programa, a porcentagem de desconto, as pessoas que poderão aderir, a data limite para opção, a exclusão e as respectivas penalidades em caso de descumprimento.

Após elaboração do Projeto de Lei, pelo Poder Executivo, o mesmo deve ser apreciado pelo Poder Legislativo, de forma que este Aprove, integralmente ou com ressalvas, ou não a transformação do Projeto em Lei.

Assim, cada lugar ou ente que adota o REFIS, ou até mesmo cada vez que se adota, as peculiaridades podem ser diferentes.

Diante do conceito de políticas públicas, afere-se que os programas de recuperação fiscais, por meio da norma que o institui, são políticas públicas, promovidas pelo poder público, com a finalidade de incentivar os contribuintes devedores a resolverem as dívidas tributárias, de forma a aumentar a arrecadação para, conseqüentemente fazer maiores investimentos sociais.

Conforme TAVARES (2001, p. 40), o REFIS tem natureza jurídica de anistia tributária, a qual está prevista no Código Tributário Nacional, em seu artigo 175, inciso II, como uma das formas de exclusão do débito tributário:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia. (grifo nosso)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente..

Conforme dispõe o art. 180 do CTN: “A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede”.

Desta forma, como coloca TAVARES (2001), o REFIS, ao contemplar expressa redução da multa imposta aos inadimplentes, está anistiando, de forma parcial, as penalidades a eles imputadas.

4. ALGUNS EXEMPLOS DA ADOÇÃO DO REFIS

Citaremos a seguir alguns exemplos de programas efetivamente positivados de adoção do REFIS, no âmbito da União, Estados e Municípios, em especial o Município de Jaboticabal.

4.1. UNIÃO

Um levantamento feito pela receita Federal revelou que nos últimos anos os governos brasileiros perdoaram R\$ 176 bilhões em juros e multas de dívidas tributárias. Esses grandes “perdões” foram dados às empresas pelos governos através dos programas conhecidos como Refis¹.

Segundo informações publicadas no jornal online Esquerda Diário, no dia 10 de janeiro de 2018, o governo Temer, em 2017, aprovou cinco Refis diferentes, incluindo perdões para dívidas dos Estados e municípios.

O Programa de Recuperação Fiscal - Refis consiste em um regime opcional de parcelamento de débitos fiscais proposto às pessoas jurídicas com dívidas perante a Secretaria da Receita Federal – SRF, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

O Refis - Programa de Recuperação Fiscal – no âmbito federal, no exercício financeiro de 2000, foi instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

O ingresso nesse Programa de Regularização Fiscal, em específico, deu-se por opção da pessoa jurídica, que fez *jus* a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais.

4.2. ESTADOS

Conforme publicação oficial no site do governo do Estado de São Paulo, o governador Geraldo Alckmin sancionou medida que estabeleceu um Programa de Parcelamento de Débitos (PPD) no Estado de São Paulo. A Lei 15.387, publicada no Diário oficial 17/4/2014, permitia aos contribuintes paulistas regularizar o pagamento de débitos tributários e não-tributários inscritos em Dívida Ativa de maneira similar ao

¹ Notícia veiculada no endereço eletrônico: http://www.esquerdadiario.com.br/Com-novos-Refis-de-Temer-perdao-a-empresas-ja-alcancam-176-bilhoes-nos-ultimos-governos?utm_source=newsletter&utm_medium=email&utm_campaign=Newsletter

que foi realizado por meio Programa Especial de Parcelamento do ICMS (PEP) no ano anterior.

O PPD previu a redução dos valores dos juros e das multas para a quitação de débitos de Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto sobre a Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD), taxas de qualquer espécie e origem, taxa judiciária, multas administrativas de natureza não-tributária, multas contratuais, multas penais, reposição de vencimentos de servidores de qualquer categoria funcional e ressarcimentos ou restituições.

Confira abaixo as informações sobre os Programas de Recuperação Fiscal em vigor nos Estados e DF no ano de 2.014:

Tabela 1: Relação dos Programas de Recuperação Fiscal

UF	Conv.	Ato Dec.	Regulamento	Tributos	Fatos geradores até	Prazo final opção*
AC	38/65	3/8	Decreto do Estado do Acre nº 8.251 de 14.08.2014 (DOE-AC: 15.08.2014)	ICMS	31 de dezembro de 2013	30 de dezembro de 2014
BA			DECRETO Nº 15.154 DE 27 DE MAIO DE 2014	ICMS (Obs: parcelamento sem benefícios)	Qualquer data	Sem prazo
DF	26	2	DECRETO Nº 35.648, DE 22 DE JULHO DE 2014	ICMS	31 de dezembro de 2013	31 de dezembro de 2014
ES	56			ICMS	30 de junho de 2013	31 de julho de 2014
GO	26	2	Lei 18.459	ICMS	31 de dezembro de 2013	31 de dezembro de 2014
MA	39 /	4/8		ICMS	31 de dezembro de	31 de dezembro

UF	Conv.	Ato Dec.	Regulamento	Tributos	Fatos geradores até	Prazo final opção*
	47/67				2013	de 2014
MT	69,72	9/10	Dec. - Decreto do Estado do Mato Grosso nº 2.525 de 04.09.2014	ICMS	31 de dezembro	30 de novembro de 2014
PB	39 / 47/67	3/4/8	Medida Provisória 225, de 29-04-2014 (DO-PB de 29-04-2014)	ICMS	31 de dezembro de 2013	30 de junho de 2014
PI	52				31 de dezembro de 2013	31 de outubro de 2014
RJ	21,95	2/11	DECRETO N.º 44.866 DE 02 DE JULHO DE 2014	ICMS	31 de dezembro de 2013	30 de novembro de 2014
RO	66	8	LEI N. 3.142, DE 09 DE AGOSTO DE 2013	ICMS		30 de setembro de 2014
RR	43	3	DEC N. 16.995-E de 30/04/14 (DO 05/05/14)	ICMS	30 de junho de 2013	30 de novembro de 2014
SP	24 / 59	2	DECRETO Nº 60.444, DE 13 DE MAIO DE 2014 (DOE 14-05-2014)	ICMS	31 de dezembro de 2013	29 de agosto de 2014
TO	31	2		ICMS	31 de dezembro de 2013	30 de setembro de 2014

*** O prazo de adesão apresentado é o último (final), podendo haver outros prazos (anteriores ou posteriores) para o cumprimento de determinadas obrigações relativas ao programa. Atenção!**

FONTE: <http://www.novorefis.com/refis-em-vigor/estadual/>

ANO: 2014

No ano de 2017, pelo menos 14 Estados e 16 capitais deram descontos a contribuintes devedores por meio de programas de parcelamentos de dívidas (Refis) em 2017, segundo levantamento do 'Estadão/Broadcast'. Em mais da metade dos casos, houve o abatimento de 100% de multas ou juros (ou ambos) para pagamentos à vista.²

Nas administrações estaduais, os parcelamentos costumam ser feitos para quem deve ICMS e IPVA. Mas há casos em que os governos também permitem a negociação de débitos de imposto sobre herança, sobre transferência de bens imóveis e até mesmo taxas como de recolhimento de lixo.

4.3. MUNICÍPIO DE JABOTICABAL

Vários Municípios, ao longo do exercício financeiro, adotam o REFIS para tentar receber os tributos que estão atrasados, de forma a aumentar a arrecadação, em cumprimento à legislação fiscal vigente e também com a finalidade de aplicação de tal arrecadação em programas instituídos por outras políticas públicas.

Em especial, o Município de Jaboticabal, através da Secretaria da Fazenda, ao longo dos anos tem adotado a medida como forma de arrecadação dos tributos devidos e oferecer oportunidade de quitação dos débitos, aos munícipes que estão em dívida com a municipalidade.

Em 2014 o Município de Jaboticabal, por meio da Lei Complementar nº 149/2014, instituiu o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, onde os interessados podiam optar por quitar suas dívidas à vista, até 31 de agosto, com desconto de até 80% sobre juros e multas, ou parcelamento em até 120 parcelas. Após 31 de agosto e até 30 de setembro, o desconto caía para 75%. Norma esta que garantia o direito de quitação de débitos tributários municipais com desconto de até 80% dos juros e multa de mora.

Em um jornal municipal, ou seja, "Tribuna", noticiou-se em 27 de setembro de 2014, que o REFIS de 2014 arrecadou valor inferior ao de 2013. Noticiou-se ainda, que R\$ 2,3 milhões foram pagos à vista em 2013 e R\$ 5,5 milhões foram parcelados, mas apenas 40% estão sendo cumpridos).

No exercício financeiro de 2015, o Município novamente adotou o programa, por meio da Lei Complementar nº 166/2015, mas agora com percentual

² Jornal Estadão do dia 09/10/2017, disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,refis-de-estados-tem-perdao-de-ate-100,70002034321>

maior de descontos, ou seja, 90% para pagamentos à vista efetuados até 20 de novembro, 70% de desconto para quitação até 18 de dezembro. No caso de parcelamento do débito, embora menor, mas também tem possibilidade de aplicação de descontos: parcelamento em até cinco pagamentos tem 50% de desconto nos juros e multas. De seis a dez parcelas 30% e de 11 a 14 parcelas 20% de desconto.

5. ANÁLISE DOS POSSÍVEIS BENEFÍCIOS DO REFIS

Segundo a opinião de SALES (2003), as vantagens do REFIS se alteram para os diferentes interesses da empresa que opta pelo programa. Alguns interesses que motivam o optante são:

1. Optar para quitar o débito;
2. Optar para administrar o débito;
3. Optar só pela agenda, apenas para utilizar o *guarda-chuva REFIS* até a exclusão;

O REFIS pretende alavancar a arrecadação inadimplente, ou seja, pode ser usado como uma medida de recuperar a dívida ativa dos Municípios, Estado ou União.

Normalmente, alguns municípios que iniciam a adoção do REFIS, acabam por adotá-lo em exercícios seguintes, tendo em vista a obrigação de adotar medidas de recuperação fiscal impostas pela legislação. Podemos observar tal procedimento, por exemplo no Município de Jaboticabal, onde se adotou o REFIS em anos consecutivos.

Na hipótese de não adoção em exercícios seguintes, outras medidas devem ser tomadas, conforme previsão na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), sob pena de apontamento pela auditoria do Tribunal de Contas e Ministério Público.

De acordo com as Leis que instituem os Programas de Recuperação Fiscal nos entes federativos, podemos observar que o REFIS geralmente é adotado no segundo semestre do exercício financeiro, o que leva a crer que é o período de diminuição da arrecadação normal, colaborando com a estabilização ou superávit do balanço financeiro.

[...] o REFIS não resolve os problemas de passivo tributário que afligem grande parte das empresas brasileiras. [...] o REFIS é mais uma ação de propaganda do que um instrumento efetivo para equacionar as dívidas. (NEVES, 2000, P. XI)

Na visão de SILVA (2014), os programas de recuperação fiscal são vantajosos pois beneficiam tanto as pessoas físicas e jurídicas que possuam débitos de qualquer natureza, além de liberar os devedores da penhora on-line, pois a execução fica suspensa durante o parcelamento.

Com a adesão ao Refis, o contribuinte regularizará sua situação fiscal, reestabelecendo seu direito de participar de licitações e de contratar com órgãos públicos (prestando serviços ou fornecendo mercadorias). Além disso, o contribuinte terá acesso a linhas de crédito e a financiamentos com recursos públicos, já que a partir do pagamento da primeira parcela ele vai adquirir a CPD-EN (Certidão Positiva de Débitos Tributários com efeito de negativa). Esse documento produz os mesmos efeitos da CND (Certidão Negativa de Débitos). (LUCAS, 2014)

Estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) mostra que a adesão ao novo parcelamento de débitos federais - previsto na Lei nº 11.941, de 2009 - é vantajosa em 80% dos casos, podendo resultar em uma redução de até 75% no total da dívida. O chamado "Refis da Crise" oferece desconto de 100% nas multas de mora e de ofício e prazo de pagamento de até 180 meses (15 anos), com correção pela Selic.

Unindo a necessidade de facilitar as formas de pagamento dos tributos em atraso pelos devedores e de ampliar a arrecadação dos Entes, estes estabelecem os Programas de Recuperação Fiscal. Esse programa pode ser resumido como um mecanismo especial de reassunção de débitos tributários mediante a concessão de melhores condições para parcelamento, redução das multas e juros, dentre outras vantagens, tais como a possibilidade de obtenção de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, estando o parcelamento em ocorrência. (VIEIRA, 2016).

O que podemos observar nos programas de recuperação fiscal é que visam beneficiar tanto os credores quanto devedores, onde os devedores têm a oportunidade de sanar suas dívidas e evitar penhora de bens. Já os órgãos públicos credores, além de possibilitar a regularização dos créditos municipais de origem tributária ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, também cumprem a legislação fiscal não incorrendo em crime de renúncia de receita.

6. ANÁLISE DAS POSSÍVEIS DESVANTAGENS DO REFIS

No entendimento de TAVARES (2001, P. 50-51), O REFIS, em especial o Programa de Recuperação Fiscal da União tem feição inconstitucional, por ter caráter tributário, não poderia ter liberdade contratual no âmbito de suas cláusulas, que contempla disparatado ônus para as pessoas jurídicas que o integram, para a sociedade, bem como prejuízo social pois de forma indireta acoberta a sonegação fiscal. Além disso, entende que fere o princípio da isonomia, por discriminar as pessoas que honraram as suas obrigações tributárias.

De acordo com a exposição de SALES (2003) há também algumas desvantagens para o programa, onde a principal delas está relacionada ao baixo nível de capilarização das normas, a dificuldade de se beneficiar de todo o conteúdo do programa pela deficiência da construção da cultura REFIS, ou seja, as pessoas deixam de pagar em dia seus tributos, esperando pelo programa.

Analisando a literatura que trata da evasão fiscal, verificamos o seguinte:

Morais et al. (2011) mostram a ineficiência arrecadatória dos parcelamentos tributários, nos quais segundo os autores nada menos do que 90% do estoque parcelado não foi pago. Também apresentam relação fortemente negativa entre a oferta de parcelamentos tributários especiais como o REFIS, PAES, PAEX e REFIS-CRISE e a cobrança administrativa de débitos tributários pela RFB, levando a baixos índices de recuperação de crédito tributário no país.

Cavalcante (2010) explora a influência dos parcelamentos tributários especiais sobre a arrecadação da União. Usando dados de 2005 a 2010, concluiu que há uma relação negativa entre arrecadação tributária federal convencional e aquela obtida pelos parcelamentos especiais. Também verificou que a arrecadação oriunda dos parcelamentos se relaciona com a atividade econômica do país medida pela produção industrial, e que é muito pequena para afetar a arrecadação convencional. Por fim, o autor sugere a completa ineficiência do uso dos parcelamentos tributários na recuperação de créditos do governo federal.

Paes (2012) desenvolve um modelo teórico para analisar o comportamento do contribuinte diante do parcelamento tributário. Verifica que a expectativa de parcelamento tributário futuro já afeta a propensão a pagar tributos do contribuinte no presente. Assim, a oferta de parcelamentos aumenta a evasão fiscal, que atinge proporções acima de 30%, em concordância com as estimativas da literatura sobre a evasão fiscal no Brasil. O trabalho também detalha como o desenho do parcelamento tributário impacta a espontaneidade no

recolhimento dos tributos. Número de parcelas elevadas e correção das parcelas por taxas de juros subsidiadas são os instrumentos que trazem maiores aumentos da evasão.

Podemos citar também como desvantagem, o estímulo aos contribuintes se tornarem ou continuarem inadimplentes pensando que poderão se beneficiar pelo próximo REFIS, desincentivando, assim, os bons pagadores.

Há quem defenda que o maior problema é que a abertura do Refis pode se voltar contra a própria administração tributária dos Estados e/ou Municípios, pois embora haja uma injeção imediata de recursos, a expectativa por um novo programa pode levar contribuintes a deixar de pagar os tributos correntes (PAES, 2013).

Pelo que podemos perceber tanto na doutrina como nas opiniões divulgadas em jornais, a arrecadação aferida pelos programas de recuperação fiscal, nem sempre atingem o potencial planejado, muitas vezes até atingindo valores inferiores aos arrecadados nos programas de exercícios anteriores.

7. ANÁLISE DA POSSÍVEL INCONSTITUCIONALIDADE DO REFIS FEDERAL: VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Como podemos ver no conteúdo das leis que instituem os Programas de Recuperação Fiscal, as mesmas são destinadas tanto às pessoas jurídicas como físicas que possuem débito tributário com o ente federal, estadual ou municipal, conforme a abrangência.

No caso da lei federal que concede o REFIS, esta estabelece uma diferença no que se refere ao valor das parcelas a serem pagas mensalmente. Tal valor é calculado em função de um percentual, baseado na receita bruta das empresas. Neste caso, as pessoas jurídicas que não estejam mencionadas especificamente na Lei, devem pagar uma alíquota de 1,5%, as empresas que encontram-se no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, e as entidades imunes ou isentas por finalidade ou objeto, devem pagar uma alíquota de 0,3%,; as empresas submetidas ao regime de tributação baseada no lucro presumido devem pagar 0,6% e as com tributação baseada no lucro real e que tenham receitas advindas de atividades comerciais, industriais, médico-hospitalares, transporte, ensino e construção civil, devem pagar 1,2%.

[...]o mandamento constitucional é atendido na medida em que estas empresas já estão sujeitas a uma tributação diferenciada em relação às demais. Pretender que se beneficiem uma vez mais de tratamento diferenciado equivale a violar o princípio da isonomia duplamente. Em primeiro, porque desiguala pessoas que se encontram em idêntica situação (todos inadimplentes tributários, que deixaram de recolher seus respectivos impostos, nos quais pode haver ou não, nos termos constitucionais, um tratamento diferenciado). Em segundo lugar, porque desiguala o tratamento mais benéfico das empresas optantes do SIMPLES que adimpliram suas obrigações tributárias daquele, mais benéfico ainda, oferecido às empresas optantes do SIMPLES que adimpliram suas obrigações tributárias daquele, mais benéfico ainda, oferecido às empresas optantes do SIMPLES que não recolheram os tributos pontualmente. (TAVARES, 2001, P, 44)

Nota-se assim, que em alguns casos, o REFIS traz benefícios a mais para alguns contribuintes, ou seja, contribuintes já beneficiados por outras medidas, sendo duplamente contemplados. Desta forma não há tratamento isonômico para contribuintes em situações semelhantes (devedores), ferindo o Princípio Constitucional da Isonomia.

A suposta violação a princípios constitucionais já levaram leis instituidoras de programas de recuperação fiscal para apreciação pelo judiciário para análise de sua constitucionalidade, como veremos em alguns julgados a seguir.

Trata-se de recurso extraordinário interposto de acórdão cuja ementa segue transcrita: “CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO — INDEFERIMENTO DE PERÍCIA: LEGITIMIDADE — CONCESSÃO DE PARCELAMENTO: INTERPRETAÇÃO RESTRITA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA — REFIS (LEI N. 9.964/2000) — PROCEDIMENTO ESPECIAL LEGAL: REGRAS PRÓPRIAS DE LIMITAÇÕES PARA ADESÃO E PERMANÊNCIA NO PROGRAMA — VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NÃO CARACTERIZADA — MORATÓRIA (BENEFÍCIO/FAVOR FISCAL): ART. 155 DO CTN — INCIDÊNCIA DE MULTA MORATÓRIA E TAXA SELIC: LEGITIMIDADE. 1. Examinar matéria eminentemente de direito e matéria fática que dispensa conhecimento técnico é tarefa solitária do julgador. O indeferimento da produção de prova pericial não configura, no caso, cerceamento de defesa. 2. A autora pretende obter parcelamento legalmente inexistente (mesclando-se, no concreto, elementos de formas de parcelamento que não se comunicam). O Judiciário não pode se substituir ao legislador e homologar o parcelamento por meio de um “regime híbrido”, não previsto na legislação de regência. 3. Cada modo de parcelamento (favor fiscal opcional) é aquele previsto especificamente em lei (regido e adstrito às regras que o conformam), não na forma que a parte pretende usufruir, consoante o perfil econômico-financeiro que entender conveniente ou sem as limitações (de prazo e modo) que reputar desconfortáveis, sendo vedado ao Judiciário legislar sobre o tema que, atinente a benefício tributário, reclama (art. 108 e 111 do CTN) interpretação restrita e plena submissão do contribuinte ao regramento estabelecido. 4. Quem opta por parcelar (favor fiscal) o faz por força e na forma da legislação

específica de regência. 5. O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS (Lei n. 9.964/2000) é tipo de moratória para empresas declaradas devedoras de tributos auto-lançados (SRF, PGFN e INSS), mediante adesão voluntária via internet, que implica confissão irrevogável e irretroatável dos débitos consolidados, sujeito às condições pré-estabelecidas e conhecidas, incluídos os casos de exclusão pelo não cumprimento de qualquer delas. 6. Não há falar, no caso, em afastamento da multa moratória, pois o parcelamento concedido pelo referido favor fiscal (REFIS) não constitui denúncia espontânea; nem mesmo em afastamento da Taxa SELIC, consoante jurisprudência já vetusta do STJ (v.g.: AgRg nos EREsp n. 542.221/PR). 7. Apelação não provida. 8. Peças liberadas pelo Relator em 1º/07/2008 para publicação do acórdão” (fl. 250). Neste RE, fundado no art. 102, III, a, da Constituição, alegou-se, em suma, ofensa aos arts. 5º, LV e LVI, 150, I e IV, 173, §1º e §2º, e 192 da mesma Carta. A pretensão recursal não merece acolhida. Quanto à questão referente ao indeferimento da prova pericial solicitada pela recorrente, o Pleno desta Corte, quando do julgamento do ARE 639.228-RG/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, decidiu pela ausência de repercussão geral da discussão sobre o tema versado nos autos – violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório nos casos de indeferimento de produção de provas –, por se tratar de matéria restrita ao âmbito processual. Essa decisão vale para todos os recursos sobre matéria idêntica, consoante determinam os arts. 326 e 327, § 1º, do RISTF, e o art. 543-A, § 5º, do CPC, introduzido pela Lei 11.418/2006. Por oportuno, trago à colação a ementa do referido julgado: “Agravo convertido em Extraordinário. Inadmissibilidade deste. produção de provas. Processo judicial. Indeferimento. Contraditório e ampla defesa. Tema infraconstitucional. Precedentes. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário não conhecido. Não apresenta repercussão geral recurso extraordinário que, tendo por objeto a obrigatoriedade de observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, nos casos de indeferimento de pedido de produção de provas em processo judicial, versa sobre tema infraconstitucional”. Inviável o recurso extraordinário, ainda, no que tange ao suposto caráter confiscatório da multa aplicada no caso dos autos. O recorrente não demonstrou as razões pelas quais entende que a aplicação da multa, no caso concreto, violaria o art. 150, IV, da Constituição, o que caracteriza a deficiência na sua fundamentação. Nesse ponto, as razões recursais se limitam a considerações abstratas a respeito daquele dispositivo constitucional não sendo desenvolvida qualquer argumentação específica destinada a comprovar o caráter confiscatório da cobrança discutida nestes autos. Saliento que sequer se aponta no extraordinário o valor, o percentual ou a natureza da multa impugnada no recurso. Assim, inadmissível o apelo, nos termos da Súmula 284 do STF. Melhor sorte não assiste à recorrente quando discute a suposta ofensa à isonomia pelo tratamento diverso conferido às empresas privadas e às entidades públicas no que tange ao parcelamento de débitos tributários. Quanto a essa matéria, o Tribunal de origem embasou sua decisão na impossibilidade de o poder Judiciário “se substituir ao legislador e homologar o parcelamento por meio de um 'regime híbrido', não previsto na legislação de regência”, fundamento suficiente para a manutenção da decisão recorrida. A recorrente, contudo, não impugnou esse fundamento do acórdão, o que atrai a incidência da Súmula 283 desta

Corte. Além disso, ainda que superado esse óbice, observo que essa Corte possui entendimento no sentido de que é inviável ao Poder Judiciário, com fundamento em ofensa ao princípio da isonomia, afastar limitação para concessão de benesse fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, sob pena de agir na condição anômala de legislador positivo. Nesse sentido, destaco os seguintes precedentes, entre outros: AI 744.887-AgR/SC, Rel. Min. Ayres Britto; RE 567.360-ED/MG, Rel. Min. Celso de Mello; RE 577.532-AgR-ED/RS, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 431.001-AgR/AC, Rel. Min. Eros Grau; AI 724.817-AgR/SP e AI 836.442-AgR/SP, Rel. Min. Dias Toffoli; RE 490.576-AgR/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 764.201-AgR/PR e RE 552.118-AgR/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia; RE 485.290-AgR/PE, Rel. Min. Ellen Gracie; RE 449.233-AgR/RS, de minha relatoria. Por fim, no que diz respeito à incidência da Taxa Selic, o acórdão impugnado está em consonância com o entendimento firmado pelo Plenário desta Corte, no julgamento do RE 582.461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, com repercussão geral reconhecida, no sentido de que é legítima a incidência da Taxa Selic como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso. Confira-se trecho da ementa do mencionado julgado: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. (...)”. No mesmo sentido, menciono, ainda, as seguintes decisões, entre outras: AI 760.894-AgR-ED/RS, Rel. Min. Marco Aurélio; AI 798.089-AgR/RS, Rel. Min. Ayres Britto; RE 429.132-AgR/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa; RE 680.025/RS, de minha relatoria. Isso posto, nego seguimento ao recurso (CPC, art. 557, caput). Publique-se. Brasília, 10 de dezembro de 2012. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI - Relator -

(RE 677300, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 10/12/2012, publicado em DJe-244 DIVULG 12/12/2012 PUBLIC 13/12/2012)

APELAÇÃO CRIMINAL. ART. 168-A, C.C. O ART. 71, AMBOS DO CP. DESCABIDA A ANISTIA DO § ÚNICO DO ART. 11 DA LEI Nº 9.639/98. ANISTIA PARCIAL NÃO FERRE PRINCÍPIO DA ISONOMIA. EXCLUSÃO DO REFIS POR INADIMPLÊNCIA. MATERIALIDADE E AUTORIA DELITIVAS COMPROVADAS. NÃO DEMONSTRADA A EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE POR DIFICULDADES FINANCEIRAS. CRIME OMISSIVO PRÓPRIO. NÃO SE EXIGE O ANIMUS REM SIBI HABENDI. PRELIMINARES REJEITADAS. APELAÇÃO DESPROVIDA. - Apelação contra sentença pela qual o réu foi condenado a 02 anos e 04 meses de reclusão, em regime aberto, e ao pagamento de 10 dias-multa, pela prática do delito previsto no art. 168-A, c.c. o art. 71, ambos do CP. Segregação substituída por uma pena restritiva de direitos. Segundo a denúncia, o réu, na qualidade de sócio-gerente da empresa, deixou de recolher as contribuições previdenciárias

descontadas de seus empregados nos meses de junho de 1994 a março de 1997. - Descabida a anistia do artigo 11, § único, da Lei nº 9.639/98. A mera publicação da peça normativa, sem apreciação dos representantes do povo, é despida de eficácia ou mesmo de existência. A renúncia ao jus puniendi é matéria de atribuição do Congresso Nacional (art. 48, inc. VIII, da CF), com a sanção presidencial. Não é a hipótese do § 4º do art. 1º da LICC, que pressupõe incorreção ou erro material. - A aplicação analógica da causa extintiva de punibilidade ao fundamento do princípio da isonomia é indevida. A anistia pode ser geral ou parcial. A opção feita pelo legislador de abranger só uma categoria de infratores não fere o princípio da isonomia. - O agente político pode ser sujeito ativo da omissão no recolhimento das contribuições sociais. A Lei nº 9.639/98 tratou desigualmente pessoas desiguais ao acrescentar o § 5º ao art. 95 da Lei nº 8.212/91. Quis o legislador corrigir uma situação de responsabilização sem culpa lato sensu. - O acusado não deve se beneficiar do Programa de Recuperação Fiscal, uma vez que foi constatada a exclusão da empresa devido à inadimplência por três meses consecutivos ou seis meses alternados. - Materialidade delitiva comprovada pelo procedimento fiscal, reforçado por declarações da testemunha de acusação. - A autoria restou demonstrada pelo contrato social e pelo réu, em seu interrogatório. O réu era o único responsável pela administração da sociedade e deixou de recolher contribuição previdenciária à Seguridade Social. - O recorrente afirmou que a empresa passava por dificuldades financeiras, razão pela qual não foram recolhidas as contribuições. A motivação do não recolhimento é irrelevante para a descrição típica. O estado de necessidade e a inexigibilidade de conduta diversa não foram demonstrados para justificar o não recolhimento das contribuições descontadas dos empregados. As finanças devem ser registradas. Se o apelante não juntou nos autos escrituração pertinente para análise, não é possível eximir-lhe de culpa. - A única possibilidade de se excluir a responsabilidade do acusado seria a demonstração de que teria sido posto ante a escolha de pagar salários ou contribuições previdenciárias. É necessária a análise técnica acerca da intensidade do percalço econômico, para evidenciar a excludente de culpabilidade, que se faz por perícia contábil. É imprescindível comprovar que para o agente não havia a alternativa de outra conduta. A defesa não acostou documentação para ser submetida a exame pericial. Os fatos impeditivos do pedido devem ser provados por quem os alega. É a aplicação do art. 156 do CPP e do brocardo actor probat actionem, reus exceptionem. - A opção por pagamentos específicos não se enquadra como causa excludente de culpabilidade. O dinheiro é de terceiro e não do empresário. - O núcleo do tipo consistente em deixar de recolher define um crime omissivo próprio que se perfaz com a simples abstenção de realização de um ato, razão pela qual não se exige o animus rem sibi habendi como elemento subjetivo. Desnecessária, portanto, a inversão da posse para configuração do ilícito. - Preliminares de anistia e suspensão do processo devido à opção pelo REFIS rejeitadas. Apelação desprovida.

(TRF-3 - ACR: 25543 SP 2002.03.99.025543-3, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRE NABARRETE, Data de Julgamento: 27/06/2005, QUINTA TURMA)

Diante dos julgados, podemos observar que contrário a alguns entendimentos, o mérito quanto à existência de Programas do tipo REFIS não fere o princípio da isonomia constitucional. No entanto, alguns procedimentos adotados dentro dos programas podem ser inconstitucionais, senão vejamos:

PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO TRF-1ª REGIÃO/IMP.15-02-04C ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2007.34.00.022211-3/DF Processo na Origem: 200734000222113 RELATOR(A) : DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO AUTOR : OITAVA TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO REU : ENGERAUTO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA ADVOGADO : ANALICE CABRAL COSTA ANDRADE GONCALVES E OUTROS(AS) REU : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR : LUIZ FERNANDO JUCA FILHO.

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CABIMENTO. EXCLUSÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS. RESOLUÇÃO CG/REFIS 20 DE 2001. OFENSA ÀS GARANTIAS E AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. RESERVA DE PLENÁRIO.

- 1. O art. 97 da Constituição dispõe que somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.*
- 2. O Código Tributário Nacional, no art. 100, I, define como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.*
- 3. Considerando a natureza de ato administrativo normativo das resoluções e portarias elaboradas pelo Comitê Gestor do Programa de Recuperação Fiscal, instituído pela Lei 9.964/2000, estão sujeitas ao controle de constitucionalidade.*
- 4. A Resolução CG/REFIS 20/2001, no procedimento estabelecido no art. 5º, estão em flagrante violação aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, bem como às garantias estabelecidas no art. 37 da CF/1988.*
- 5. Declarada a inconstitucionalidade do art. 5º da Resolução CG/REFIS 20, de 27/09/2001, que alterou substancialmente a Resolução CG/REFIS 9/2001.*

ACÓRDÃO

Decide a Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por maioria absoluta de seus membros, preliminarmente, conhecer do Incidente de Inconstitucionalidade e declarar a inconstitucionalidade do art. 5º da Resolução CG/REFIS 20, de 27/09/2001, que alterou substancialmente a Resolução CG/REFIS 9/2001, nos termos do voto da Relatora.

Brasília/DF, 15 de outubro de 2009.

8. CONCLUSÃO

O objetivo do REFIS, como vimos é, de forma geral, aumentar a arrecadação dos tributos para que a receita decorrente dessa arrecadação seja aplicada em diversos setores da sociedade, conforme as necessidades e prioridades, ou seja, é uma política pública de aumento da arrecadação e aplicação da receita para o aumento do bem estar social.

Em alguns entendimentos, o REFIS fere o princípio da isonomia, garantido pela Carta Magna, pois discrimina os contribuintes que pagaram seus impostos em dia, em relação aos que não pagaram. Além disso, causa prejuízo social, pois está incentivando a sonegação fiscal, ou seja, as pessoas já se acostumaram a deixar de pagar seus tributos para esperar o benefício do REFIS.

Ainda, do ponto de vista negativo do REFIS, entende-se que o mesmo aumenta a inadimplência dos anos seguintes, além do que os municípios que refinanciaram a dívida, muitas vezes se tornam novamente inadimplentes.

Dentro desse entendimento, podemos dizer que o Poder Legislativo ratifica o inadimplemento por parte dos contribuintes, em detrimento dos contribuintes pontuais. Embora alguns benefícios possam ser alcançados, o REFIS deveria ser adotado somente em casos extremos de “crise econômica”, do contrário, deveriam ser viabilizadas outras formas de recuperar a arrecadação dos tributos inadimplentes. Seria um exemplo, o incentivo de pagamento à vista, por meio de descontos mais vantajosos, por exemplo.

Em que pese ser uma política pública para cumprir legislação fiscal ou mesmo como tentativa de aumentar a arrecadação para posterior aplicação da satisfação das necessidades sociais, de maneira geral, observamos que o REFIS apresenta muitos pontos negativos em relação aos positivos, totalizando um déficit nos seus benefícios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA

ARAÚJO, Francisco Ângelo de. Programas de recuperação fiscal - REFIS: uma análise sob a ótica da teoria dos jogos . 2009. 64f. Dissertação (mestrado profissional) -

Programa de Pós Graduação em Economia, CAEN, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza-CE, 2009.

CAVALCANTE, R. Estudo Exploratório Acerca da Influência do Parcelamento de Débitos sobre a Arrecadação Tributária da União. Monografia Especialização em orçamento Público do Instituto Serzedello Corrêa – ISC/TCU, 2010. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2293025.PDF>.

DEMETER, Paulo Roberto. Políticas Públicas: e preciso conhecer. AATR-BA, 2002. Disponível em: <www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/02_aatr_pp_conhecer.pdf>.

FERNANDES, João. Refis Fácil. Todas as normas. São Paulo: SAC, 1ª edição, 2001.
HARADA, Kiyoshi. Refis e a questão da exclusão do regime de parcelamento. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2767, 28 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18365>>. Acesso em: 26 maio 2014.

JUSBRASIL, Adesão ao Refis da Crise é vantajosa em 80% dos casos. In Direito Público.

LOPES, Brenner; AMARAL, Jefferson Ney; CALDAS, Ricardo Wahrendorff. Políticas Públicas: conceitos e práticas. Belo Horizonte : Sebrae/MG, 2008.

LUCAS, Rodrigo de Castro. Programas de Recuperação Fiscal: Refis da Crise e Refis da Copa. Gazeta do Povo, 10/07/2014. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/programas-de-recuperacao-fiscal-refis-da-crise-e-refis-da-copa-eaok2158lzs64vlbxk7ua8fny>. Acesso em: 26/07/2018.

MORAIS, C.; MACEDO L.; BORGES R. O Resultado Arrecadatório do REFIS, do PAES e do PAEX e seu Impacto na Sensação de Risco Subjetivo pelos Devedores. Monografia do Curso de Administração Tributária da Escola de Administração Fazendária – ESAF, 2011. Disponível em <http://www.jfce.jus.br/internet/sites/site2011/modelos/esmafe/materialDidatico/documentos/cursoExecucaoFiscal/cobrancaExecutivaParcelamentos.pdf>.

MULLER, P.; SUREL, Y. *A análise das políticas públicas*. Pelotas: Educat, 2004.

NEVES, Newton José de Oliveira. Como aderir somente à parte boa? São Paulo: mission desenvolvimento profissional, 2000.

PAES, N. O Parcelamento Tributário e seus Efeitos sobre o Comportamento do Contribuinte. Revista Economia - ANPEC, v.13, n.2, p.345-363, 2012

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. Scielo. Estud. Econ. vol.44 no.2 São Paulo April/June 2014. Recebido em 03 de dezembro de 2012. Aceito em 29 de novembro de 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612014000200004. Acesso em: 27/07/2018.

RODRIGUES, Eduardo; TOMAZELLI, Idiana; GADELHA, Igor. Refis de Estados tem perdão de até 100%. O Estado de S.Paulo, 09 Outubro 2017. Disponível em <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,refis-de-estados-tem-perdao-de-ate-100,70002034321>

SALES, Nacir. Dr. Refis: Manual Tático do Refis 2: Como administrar débitos com a receita federal e o INSS. Campinas/SP: LZN, 2003.

SECCHI, L. **Políticas Públicas**: Conceitos, esquemas, casos práticos. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning. 2013.

SILVA, Ana Pereira. Artigos: Os benefícios da adesão ao novo REFIS. Data: novembro de 2.011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/33455/os-beneficios-da-adesao-ao-novo-refis>.

SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. Sociologias, Porto Alegre, ano 8, n. 16, jul-dez 2006, p. 20-45. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=pt&nrm=iso&userID=-2>.

TAVARES, André Ramos, In LESSA VERGUEIRO, Guilherme Von Mülle (coordenador). Refis: Aspectos Jurídicos Relevantes. 1ª ed. São Paulo: EDIPRO. 2001.

VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa. Refis Aspectos Jurídicos Relevantes. São Paulo: edipro, 1ª edição, 2001.

VIEIRA, Lucas. As vantagens dos Programas de Recuperação Fiscal (REFIS). Direito Diário, 29 de dezembro de 2.016. Disponível em: <https://direitodiario.com.br/programas-recuperacao-fiscal-refis/>. Acesso em: 27/07/2018.