

PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DAS EMPRESAS

Jéssica Tiemi SAKAUE¹

Edson Freitas de OLIVEIRA²

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo traçar apontamentos quanto aos parcelamentos fiscais concedidos pelas autoridades administrativas previstas legalmente em nosso ordenamento jurídico brasileiro. Os débitos fiscais são os principais inimigos nocivos das empresas, que de forma freqüente perturbam as empresas no setor econômico atualmente, em especial para àquelas que se encontra em estado de crise. A concessão do parcelamento fiscal tornou-se uma medida eficaz para a diminuição desses inadimplementos com o Estado.

Palavras-chave: Obrigação Tributária. Débitos Tributários. Parcelamento Fiscal.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, a principal dificuldade enfrentada pela iniciativa privada certamente é a alta carga tributária existente em nosso país. Por problemas de gestão/administração, ausência do chamado planejamento tributário, bem como por problemas econômicos e comerciais, muitas empresas acabam passando por grandes e graves problemas de fluxo de caixa, fazendo com que o empresário/sócio/acionista deixe de cumprir com certas obrigações financeiras,

¹ Discente do 7º termo de Direito noturno das faculdades “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

² Advogado especializado na área empresarial, Mestre em Direito, Bacharel em Ciências Contábeis, Professor de Direito Econômico e Empresarial e Coordenador de Pós-Graduação das Faculdades Integradas “Antônio Eufrásio de Toledo”. Orientador do trabalho.

sendo certo ainda que a obrigação tributária, no mais das vezes, é a primeira obrigação a deixar de ser cumprida pelas empresas em dificuldade.

Isso ocorre em razão das consequências da inadimplência tributária ser menores ao se comparar, por exemplo, com obrigações trabalhistas, bancárias e comerciais que podem produzir reflexos bem mais gravosos para o empresariado, como restrições bancárias e comerciais, bem como relevante aumento de contencioso trabalhista que acaba gerando inúmeros outros reflexos negativos ao empresariado como um todo. Por tais razões não é difícil de encontrar empresas passando por crise econômico-financeira, onde acaba por aumentar, cada vez mais, seu passivo tributário.

Embora os reflexos da inadimplência tributária sejam um pouco mais lentos do que a inadimplência de operações comerciais/bancárias e de obrigações trabalhistas, seus efeitos são tão drásticos como qualquer outro, senão superior. Notificações, autuações, inscrição de débitos em dívida ativa da união, e as consequências que uma execução fiscal certamente pode gerar podem tornar qualquer empresa economicamente inviável.

Tais dificuldades são inerentes a todos aqueles que exploram a atividade econômica. Ocorre que não é interessante para o Estado ver a iniciativa privada fechando suas portas. Os reflexos, claramente, são variados. Nessas situações, qual seja de inviabilidade econômica das empresas, a União não terá seus tributos pagos além de sofrer um procedente aumento dos índices de desemprego e de diminuir a circulação econômica, o que para o Estado, não é interessante.

Assim, para se evitar tais consequências o legislador acaba por criar os chamados programas de parcelamentos, que surgem ao longo dos anos, dando a oportunidade aos empresários quem se encontram em estado de dificuldades de restabelecer a chamada saúde tributária da empresa. Ao criar os programas de parcelamento o Estado esta colaborando na solução de um problema criado por ele mesmo, já que a alta carga tributária é um dos principais fatores que fazem com que a iniciativa privada passe por tais dificuldades. Essa qual seja, a alta tributação existente no Brasil e seu sistema tributário é motivo de grandes críticas, pelas mais variadas razões.

Sabe-se que o Estado, autêntico legitimado para a exigência da contribuição dos tributos, à luz do Princípio Republicano, deve criar tributos somente para destinação pública conforme dito por Alaor Prata (2010, p. 21). O sistema tributário faz parte do Estado Democrático de Direito, no qual é regido constitucionalmente para receber as contribuições fiscais com a finalidade de distribuição de rendas. Salienta-se ainda, que um ordenamento jurídico abrangido pelo direito à igualdade, sob o Princípio da Solidariedade, deve promover um tratamento proporcional devido à desigualdade existente no país. E, ainda, sob a perspectiva do dito Princípio, há de se destacar a diferença do sujeito que para ter uma vida digna não tem necessidade da prestação do Estado daquele que mesmo sem condições para contribuições, a prestação do Estado é fundamental para sua sobrevivência (LODI, 2011).

No ano passado, segundo notícia publicada por Jorge Abrahão (s.p, 2012), o presidente dos Estados Unidos, Barack Obama, ao apresentar uma proposta de orçamento, afirmou que os abastados e as empresas devem pagar uma parte “mais justa” dos impostos. Este aumento, segundo Obama, ajudaria para o crescimento econômico do país. Diante disso, conclui-se que a empresa é o foco central para o recolhimento de impostos para o Estado Social, e é o compartimento essencial para o gerenciamento e crescimento da economia de um país, sendo esta a principal razão para justificar a alta tributação que afeta o empresariado.

Desta forma, a permissão de medidas alternativas para amparar a empresa em crise é de extrema importância para ambos os lados, ou seja, para a pessoa jurídica devedora que não consegue alcançar a quitação dos débitos e o Estado que necessita dos proventos e bons resultados da mesma. O parcelamento de débitos tributários é uma medida eficaz para o reestabelecimento de uma empresa que se encontra em dificuldades para continuar exercendo suas atividades no setor econômico, justificando assim seu estudo e análise.

Em razão da já destacada grande importância e relevância do tema ora exposto, bem como dos reflexos que podem ser provocados na econômica nacional, o tema merece ser analisado. Deste modo, buscar-se-á no presente trabalho, realizar uma breve análise acerca do débito tributário de uma forma geral (do fato gerador a inscrição em dívida ativa), bem como dos programas de parcelamentos

existentes em nosso ordenamento jurídico, suas finalidades, natureza jurídica e críticas. É o que se passa a analisar.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: DO FATO GERADOR AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes de se passar a analisar os programas de parcelamento existente no ordenamento jurídico pátrio, ver suas finalidades, natureza jurídica e outros detalhes corolários, faz-se necessário analisar, ainda de que forma sucinta a chamada obrigação tributária, seus elementos e outras observações.

A relação existente entre o Estado e os particulares que se sujeitam à tributação não é simplesmente relação de soberania, mas uma relação jurídica, que é de natureza obrigacional.

O Estado não impõe o dever de se prestar determinado tributo de forma aleatória, sem critérios. A relação tributária surge de um acontecimento de um fato previsto em uma norma. É a lei que descreve um fato e atribui a este o efeito de gerar uma relação entre alguém e o Estado. Assim, para que exista a obrigação tributária, é indispensável que o particular, seja pessoa física ou jurídica, pratique determinado ato.

Cumpra-se destacar, que toda obrigação senão prevista em lei, não será exigida devido ao Estado Democrático de Direito. Aliás, descreve o artigo 5º, II, da Constituição Federal: Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Consequentemente verifica-se que para o Estado, de um lado, poder ter legitimidade para obrigar a outra parte a cumprir algo, deve haver uma relação jurídica, o qual enfatiza o poder inerente ao poder estatal de cobrar tributos.

Com a prática desse ato (ocorrência do chamado fato gerador), conduzido ainda de outros elementos, como a perfeita identificação dos sujeitos

(ativo e passivo), liquidez e certeza do que se é devido, bem como da ocorrência do lançamento, restará presente o chamado crédito tributário, momento em que o débito passa a ser exigível.

Como é cediço, não se pode confundir crédito tributário com obrigação tributária, pois, esta última pode ocorrer sem que haja o lançamento após o liame do fato gerador, o qual o crédito será exigível. É o que diz Hugo Machado (2003, p.110):

É sabido que obrigação e crédito, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a obrigação (Art. 113) do crédito (art. 139). A obrigação é um primeiro momento da relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento da relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Para fins didáticos, podemos dizer que a obrigação tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto que o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.

Uma vez verificado que o crédito tributário deriva diretamente de uma prévia relação obrigacional que envolve o Estado e o particular (obrigação tributária), faz-se necessário analisar os principais caminhos decorridos entre o fato que gera a obrigação até o momento em que essa obrigação se torna exigível.

2.1 Do Fato gerador

Inicialmente, cumpre destacar que o fato gerador encontra-se exposto nos artigos 114 e 115 do Código Tributário Nacional.

O objeto deste tópico trata-se de uma circunstância representada por um fato que, prevista em lei, origina-se a obrigação tributária. Sem o fato gerador, não existe obrigação tributária.

Ainda, o fato gerador de qualquer tributo deve revelar manifestação de riqueza, consoante Vanessa Siqueira (2009, p. 280), qual seja, é equivalente à presunção absoluta de capacidade contributiva.

Todavia, não basta a ocorrência desse fato para que a obrigação se torne exigível, ou seja, o fato gerador de forma isolada não faz emergir o crédito tributário. Faz-se necessário ainda que tal obrigação seja líquida e certa, o que ocorre no momento do lançamento, o que se passa a analisar na sequência do presente estudo.

2.2 Do Lançamento

Segundo o art. 142 do CTN, o lançamento é conceituado como um procedimento privativo da autoridade administrativa, contudo, a doutrina não é pacífica quanto a esta natureza jurídica conferida pelo legislador.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Para alguns autores, como Carvalho (1997, p. 245), o lançamento é considerado um ato administrativo, e seria impreciso caracterizá-lo como procedimento, já que, neste passo, ou acolher-se-ia o resultado do procedimento, ou com logo no início, com a celebração dos primeiros atos. Para os dizeres do mesmo autor, verifica-se que o lançamento independe de procedimento, o mesmo pode se

consolidar em um só ato. Apesar da importância da discussão, não visa o presente trabalho intensificar o estudo do tema.

Em prosseguimento à definição estudada, para Eduardo Sabbag (2010, p. 737), o lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (afecção do *quantum debeat*) e qualificando-a (identificação do *quantum debeat*). Em outras palavras, esta, sendo ilíquida e inexigível, carece dos atributos de certeza e liquidez, que se dão pela atuação do Fisco, por meio do lançamento. Com a formalização deste, não há que se falar em “obrigação tributária”, mas em crédito tributário.

Consoante dito anteriormente, o lançamento é ato privativo do Fisco, não podendo ser concretizado pelo contribuinte, ainda que autorizado pela autoridade fiscal. É o que determina o art. 142 do CTN, o qual expõe que a constituição do lançamento é competência privativa da autoridade administrativa.

Com isso, para exigência do crédito tributário, obrigação tributária líquida e certa, e para o seu lançamento, deve haver um fato gerador. Este é determinado pela consequência jurídica específica que se destina produzir, ou seja, consiste no nascimento ou no surgimento da obrigação de prestar o tributo (FALCÃO, 1995, p. 27). Entretanto, no mais das vezes, o fato gerador não é considerado objeto para o surgimento do crédito, e sim o lançamento. Segundo entendimento do STJ, o crédito tributário não surge com o fato gerador, ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN) (REsp 250.306/DF, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 06-06-2000).

Dependendo da modalidade de tributo, o lançamento pode ser feito de forma distinta, mais ou menos complexa, com uma maior ou menor participação do particular, ou seja, não é absoluto o procedimento do lançamento, é variável. É o que se analisa na sequência.

2.2.1 Modalidades de lançamento

Existem três espécies de lançamento: o direto, de ofício ou *ex officio*, previsto no artigo 149, I, do CTN; o misto ou por declaração, artigo 147 do CTN; e o por homologação ou auto lançamento, artigo 150 do CTN.

A primeira modalidade é a de lançamento direto ou de ofício. Nos dizeres de Franciele Cano (2004, p.30), é aquele realizado pelo Fisco, de forma unilateral, independentemente de auxílio do contribuinte. Neste caso, temos alguns exemplos de tributos provenientes deste modelo de constituição de créditos como o IPTU, IPVA, taxas, contribuição de melhoria, entre outros.

Já a modalidade de lançamento misto ou por declaração, consiste na realização por meio da manifestação do sujeito passivo que passa as informações necessárias para a autoridade lançadora. Está previsto no artigo 147 do CTN consoante exposto anteriormente. São exemplos de tributos o imposto de importação, imposto de exportação e o ITBI.

Por fim, o lançamento por homologação ou auto lançamento, o qual o contribuinte recolhe seu tributo antes de qualquer providência a ser tomada pelo Fisco. Está elencado no artigo 150, do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Prevê o artigo legal, por tanto, que nesta categoria de lançamento, não precisa que haja o lançamento para que o tributo se torne exigível. E após a satisfação do débito, deve o fisco somente homologá-la.

Com a realização do lançamento, seja ele misto, de ofício ou por declaração, restará caracterizada o chamado crédito tributário, que passa a ser analisado de forma mais específica.

2.3 Crédito Tributário

Nas palavras de Paulo Carvalho (1996, p. 253), o crédito tributário pode ser conceituado como:

Crédito Tributário é o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro.

Já para a Cristina Zanello (2011, p. 74), o crédito tributário é definido como sendo o vínculo jurídico capaz de formalizar o direito do Estado em exigir o tributo do sujeito passivo tributário. Em outras palavras, é o vínculo obrigacional, o qual tem por objeto líquido e certo, consequentes do lançamento. Frise-se que, a critério do Estado, o pagamento do tributo poderá ser realizado de forma parcelada, objeto do presente artigo estudado e que será destaque no próximo tópico.

Consoante o artigo 139 do Código Tributário Nacional, crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. A obrigação principal tem por objeto a retribuição em dinheiro e existe a relação subjetiva entre sujeito ativo e passivo.

Traz o artigo 113 do mesmo Código:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, de acordo com Harada (2008, p. 460), o artigo 113 do Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em principal e acessória, prescrevendo que a primeira surge com a ocorrência do fato gerador e tem por

objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (§1º), ao passo que a segunda decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (§2º). Acrescenta o seu parágrafo terceiro que a obrigação acessória pelo simples fato de sua inobservância converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Diferentemente do disposto no Direito Civil, o qual dispõe sobre os bens acessórios e principais no artigo 92 do Código Civil, nas obrigações tributárias, o acessório não segue o principal. Observamos, portanto, que, conforme será estudado posteriormente, com a concessão do parcelamento, existe a possibilidade de exclusão do programa no caso de inadimplemento de eventual obrigação acessória, por exemplo.

Todas as considerações feitas no presente capítulo são de extrema importância para o estudo, pois apenas o crédito tributário poderá ser produto dos parcelamentos tributários. Somente após o lançamento e sendo líquida, certa e exigível é que a obrigação tributária inadimplida de determinado sujeito, poderá ser incluída nos programas de parcelamento que passam a ser analisados de forma específica.

3. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

A priori, cumpre-se destacar, que o parcelamento nasce com a promulgação de lei específica, conforme previsto no artigo 155-A do Código Tributário Nacional, "O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica".

Com o intuito de buscar uma definição precisa, Cristina Zanello (2011, p. 92), entende que o parcelamento de débitos tributários é um regime de pagamento, com efeito suspensivo até a quitação débito tributário, quando ocorre o recolhimento da última parcela. É, ainda, um instrumento indispensável, à efetivação

do cumprimento da obrigação tributária; ao cumprimento do dever de arrecadar do Estado em face das despesas públicas; à efetivação da justiça fiscal quando negado aos sonegadores e concedido ao sujeito passivo de boa-fé, empresa idônea; à efetivação do princípio da capacidade econômica; e à intervenção indireta do Estado no domínio econômico.

Desta feita, delineamos que o resultado final pretendido é a quitação integral dos débitos ou créditos tributários, o qual o Estado busca o cumprimento total da obrigação.

Ainda neste aspecto, devido a elevada carga tributária e a exigência da certidão designando a regularidade fiscal de uma empresa como condição para diversos direitos são fatores importantes e relevantes para o requerimento do parcelamento (CARDOSO, 2008, p. 323).

Segundo Ricardo Alexandre (2011, p. 420):

É necessário relembrar que o parcelamento consiste numa medida de política fiscal com a qual o Estado procura recuperar créditos e criar condições práticas para que os contribuintes que se colocaram numa situação de inadimplência tenham a possibilidade de voltar para a regularidade, usufruindo dos benefícios daí decorrentes.

Em outras palavras, o parcelamento é um benefício conferido ao contribuinte para que seja aplicado o Princípio da Igualdade, concedendo direitos igualitários para todos, principalmente, para aqueles que desejam efetuar o pagamento de suas dívidas, mas que não encontram solução diversa ao do parcelamento.

Aplica-se o Princípio da Preservação da Empresa nestes casos, o qual é preferível dar oportunidades para as contribuintes pagarem seus débitos. Ressalta-se que o princípio em tese, é classificado como constitucional não inscrito por Emerson Varella (2009, p. 2), ou seja, não está consignado positivamente na Constituição Federal. Embora não esteja expressamente previsto na Carta Maior, em seu artigo 5º, § 1º e 2º, descreve que toda norma definidora dos direitos e garantias têm aplicação imediata e que os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela

adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. Ainda, segundo o autor:

Falar em empresa é falar em propriedade. A empresa enquanto propriedade deverá atender sua função social, isto é, gerar benefícios não só para os seus proprietários ou acionistas, mas sim a toda a coletividade, seja para os trabalhadores, seja para os credores, para os fornecedores, na arrecadação de tributos pelo exercício da atividade econômica. Sendo assim, a Constituição Federal levou em conta a propriedade, considerada em sob o seu aspecto econômico, mas com evidentes reflexos sociais, que abrangem, primordialmente, a empresa, como atividade organizadora que é da propriedade em sua fase dinâmica, nesta reconhecida, como meio de produção.

Destarte, podemos afirmar que embora este princípio não esteja expressamente no ordenamento jurídico, está incluído implicitamente em nossa Constituição Federal.

A aplicação do Princípio da Preservação da Empresa foi ratificada com o advento da Lei de Recuperação Judicial e Falência, o qual o legislador permite que o Estado conceda medidas eficazes para a reabilitação e restauração de determinadas empresas.

É certo que as empresas apresentam formidável importância nos dias atuais. Sabe-se que a influência do capital econômico na sociedade reflete inteiramente em seu funcionamento, e, que além do dever do cumprimento da função social da propriedade, a empresa tornou-se um dos pilares da economia nacional o qual possui diversas outras finalidades como o de gerar empregos, interesse do Fisco para o levantamento de tributos, e aumentar a circulação do capital em diversos setores da ordem econômica. Diante disso, verifica-se a atenção e a preocupação dada pelo Estado para combater a crise das empresas.

Por fim, ao contrário de algumas empresas que deixam acumular o pagamento das dívidas tributárias, outras aderem ao parcelamento fiscal, ora estudado, com a finalidade de quitar seus débitos de uma forma possível e buscar a emissão da certidão positiva com efeito de negativa.

Devemos frisar ainda, que quem paga de forma parcelada, está sujeita às correções monetárias. Por isso, ainda nessa linha de pensamento, não se trata de desestímulo ao pagamento dos débitos tributários em dia, mas sim de uma forma

de cooperação para que certas empresas restabeleçam seu financeiro quitando suas dívidas.

Diante das breves considerações expostas, passemos a analisar a natureza jurídica, efeitos e as modalidades do parcelamento.

3.1 Natureza Jurídica

De tudo que os doutrinadores entendem sobre o tema, ainda existe uma discussão no que se refere à natureza jurídica do parcelamento de débitos tributários. Originaram-se diversas teses doutrinárias dentre as quais se destacam: parcelamento como moratória, como novação, transação e como causa *sui generis* para a suspensão da do crédito tributário, o qual se verá adiante.

A respeito do parcelamento na modalidade moratória, é o entendimento majoritário dos doutrinadores. Nesse sentido, Fábio Fanucchi (1977, p. 310) e julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. ART. 138 do CTN. Multa moratória devida. Súmula 208/TRF. Jurisprudência revista pela 1ª Seção. Tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido em atraso. Denúncia espontânea. Não caracterização. Incidência de multa moratória. 1. A 1ª Seção do STJ, ao julgar o REsp 284.189/SP em 17.06.2002, reviu seu posicionamento, concluindo pela aplicação da Súmula 208 do extinto TRF, por considerar que o parcelamento do débito não equivale a pagamento, o que afasta o benefício da denúncia espontânea. 2. Entendimento consentâneo com o teor do art. 155-A no CTN, com a redação dada pela LC 104/2001. 3. Desinfluyente o fato de ter se constituído o crédito tributário e deferido o parcelamento antes da inserção do art. 155-A no CTN, pois esta alteração legislativa apenas consolidou o que preconizava a Súmula 208 do extinto TRF. 4. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido em atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea, sendo legítima a cobrança de multa moratória. 5. Precedentes da 1ª e 2ª Turmas desta Corte. 6. Recurso especial provido.

A tese é reforçada pelo disposto no §2º do artigo 155-A do CTN: Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

O mencionado dispositivo, entretanto, não tem condão para afirmar essa natureza moratória do parcelamento. Nota-se que subsistem diferenças distintas entre os institutos.

Pairam dúvidas em cima dos dois institutos estudados, moratória e parcelamento, uma vez que a moratória é caracterizada para dilatar o prazo para saldar determinada dívida tributária. Salienta-se ainda, que essa moratória, proveniente de dívidas vincendas e não vencidas, pode ser parcelada e não comporta encargos, isto é, multas e juros. Ao contrário no que concerne ao parcelamento, o qual o objetivo é adimplir as empresas que não se encontram de forma regular com o Fisco, e, ademais, enfatiza-se a impossibilidade de exclusão de multas e juros. Neste sentido encontra-se o Procurador José Dutra em seu artigo publicado no periódico da Universidade de Brasília.

Destaca-se, portanto, que o parcelamento é o pagamento da dívida em parcelas devido à mora. O contrário da moratória, o qual é concedido ao devedor antes mesmo do atraso do pagamento. O Fisco autoriza a dilação do pagamento em parcelas, antes mesmo da data do vencimento.

Vistos o breve estudo da natureza jurídica moratória do parcelamento, partimos para as demais modalidades estudadas pela doutrina brasileira, entretanto, sem esgotar o assunto.

Atinente à transação, podemos antecipar que o parcelamento não possui o perfil deste instituto. O Código Civil estabelece em seu artigo 840: “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

A transação está constituída de forma autônoma no artigo 171 do CTN: A lei pode facultar, nas condições que estabeleça aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessão mútua, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Desta forma, se o parcelamento apresentasse a natureza jurídica da transação, a responsabilidade seria extinta, entretanto não é o que ocorre, posto que consoante descrito em tópico próprio, o parcelamento apenas suspende a obrigação e não a extingue.

Ao procurar definir o instituto da novação, diz o autor Sílvio Venosa (2003, p.289):

Novação é a operação jurídica por meio do qual uma obrigação nova substitui a obrigação originária. O credor e o devedor, ou apenas o credor, dão por extinta a obrigação e criam outra. A existência dessa nova obrigação é condição de extinção da anterior.

Conforme definição de novação exposta por Venosa, ao contrário da procedência da novação, no parcelamento não é permitido a substituição na relação tributária, pois a definição das partes está contida no Código Tributário Nacional, sob pena de desvirtuá-la. O mesmo acontece com o objeto dessa relação. Reza o artigo 3º do CTN que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

E quanto à última classificação, entendemos ser a mais adequada, o instituto do parcelamento como o advento da causa *sui generis* da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pois o parcelamento deve ser considerado um regime distinto. É o que diz Bernardo Ribeiro de Moraes (1987, p. 594). Aprofundaremos o tema da suspensão no tópico dos efeitos jurídicos.

3.2 Efeitos Jurídicos

Os efeitos causados pela concessão do parcelamento de tributos são diversos. Neste ensejo, serão analisados os três mais importantes.

Sabemos que o artigo 156 do CTN elenca os casos de extinção do crédito tributário, como o pagamento.

No art. 151 do mesmo Código, mostra o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cuja inclusão do parcelamento no rol das hipóteses

ocorreu a partir da alteração realizada no artigo em tese, embora já existente em razão da analogia.

O uso da analogia é permitido na ausência de disposição expressa (artigo 108 do CTN). Sua aplicação somente é vedada no caso de restrição aos direitos fundamentais, o que não ocorre na suspensão, ocorre o contrário, trata-se de interpretação que beneficia o contribuinte.

Apesar de o parcelamento ter natureza jurídica de pagamento, não apresenta o efeito similar ao da quitação integral do débito. Neste caso, haverá a extinção da obrigação. Já no outro, apenas a suspensão.

Assim, com o parcelamento efetivado, não há que se falar em prosseguimento da cobrança judicial realizada pelo porque o contribuinte está pagando de acordo com o estabelecido, fundamentando a aplicação da suspensão da exigibilidade.

Com a referida suspensão, o sujeito passivo da obrigação poderá requerer a expedição uma certidão de débitos tributários positiva com efeito de negativa. Aqui chegamos ao importante ponto do efeito estudado.

É o entendimento de Zanella (2011, p. 102):

Da suspensão da exigibilidade do crédito decorre o direito, de o sujeito passivo da obrigação tributária, obter certidões positivas com efeitos de negativas de débitos fiscais, necessários para viabilizar a competitividade da empresa no mercado. Daí a importância do efeito suspensivo do parcelamento de débitos tributários para as empresas viáveis, já que a legislação tributária brasileira está voltada à imposição do pagamento de tributos sob pena de impedimento do exercício da atividade econômica, no lugar da fiscalização e cobrança dos débitos pelo devido processo legal, conforme o disposto no art. 193 do CTN.

Ainda, com a suspensão supra, impede que a autoridade tributária competente ajuíze execuções fiscais, caso não tenham sido ajuizadas ainda, e no caso de já existirem execuções fiscais em andamento, sua suspensão, como dito no próprio nome.

Destarte, outro efeito é a interrupção do prazo prescricional para a cobrança por parte do Estado. O prazo é de cinco anos e com a interrupção, o prazo recomeça do início.

Salienta-se que certa interrupção está prevista no Refis, no qual será estudado em momento oportuno.

O início da interrupção se dará o momento em que o contribuinte solicitar a aderência do parcelamento e não no deferimento pela autoridade competente. Trata-se de iniciativa do devedor no reconhecimento da dívida.

Depois de explanados os efeitos jurídicos apresentados com a contemplação do parcelamento pelo Estado, seguimos o estudo fazendo um breve histórico dos programas atinentes ao tema.

3.3 Programas de Parcelamento Tributário: um breve histórico

Ao longo dos anos, foram instituídos diversos programas de parcelamento pelo governo federal com a finalidade de quitar os débitos tributários devidos ao fisco.

Certos programas especiais são regidos por leis específicas e são geridos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Deste modo, cabe destacar os programas de parcelamento lançados consecutivamente.

3.3.1 Programa de Recuperação Fiscal

Este programa consiste em um regime de parcelamento especial instituído pela Lei 9.964/00, com o fim de promover a normalização de débitos de empresas com a União relativos a tributos referentes à Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro Social, requeridos no início e no final do ano de 2000.

Conforme demonstrado por Franciele Cano (2004, p. 43):

Em 14 de dezembro de 1999 através da Medida Provisória nº 2004-3-3, o Governo instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, visando proporcionar aos cofres públicos a entrada de valores representativos de débitos tributários dos contribuintes para com a Secretaria da Receita Federal- SRF e o Instituto Nacional do Seguro Social- INSS. Conseqüência lógica da adesão foi a exclusão dos seus nomes do Cadastro Informativo dos Créditos não quitados de órgãos e entidades federais- CADIN, permitindo o reingresso na economia formal e obtenção de crédito junto às instituições financeiras.

Para aqueles que aderiram ao Refis as exigências foram menores em vista as outras modalidades de parcelamento. Como por exemplo, o débito podia estar inscrito em dívida ativa ou não, podem ser constituídos ou não, podem até não estarem suspensas.

3.3.2 Parcelamento Especial

Há que se falar ainda, brevemente, do parcelamento especial de débitos, denominado de PAES, no qual o contribuinte poderia parcelar e quitar sua dívida em até 180 prestações mensais, desde que vencidos até 28 de fevereiro de 2003.

Trata-se de parcelamento instituído pela Lei 10.684/03, o qual sua consolidação se daria no mês do pedido, com aplicação dos acréscimos moratórios aplicáveis, observando-se a redução da multa, consoante dados da Secretaria da Fazenda.

3.3.3 Parcelamento Excepcional

O parcelamento excepcional foi criado pela Medida Provisória 303/06 o PAEX, concedendo às pessoas jurídicas a possibilidade de parcelarem seus débitos com vencimento em até 28/02/03, em até 130 prestações mensais e sucessivas.

Ainda, segundo informações extraídas da Revista Consultor Jurídico, como requisito à inclusão ao parcelamento em epígrafe, o contribuinte deverá desistir dos processos administrativos e das ações judiciais (2006, s.p.). Ou seja, o contribuinte deverá desistir da interposição de eventuais recursos e alegações de direito fundados nos processos administrativos.

3.3.4 Refis da Crise

O assunto abordado neste capítulo é de suma importância, pois ainda é objeto de diversas críticas doutrinárias.

Em 2009 foi promulgada a Lei 11.941/09, denominada de Novo Refis. São abrangidos por este regime todos os débitos tributários de pessoas físicas ou jurídicas juntamente com a Receita Federal. Este parcelamento é bem atrativo visto a quantidade de 180 parcelas para quitar o débito e a redução de juros e mora.

Ressalta-se que de acordo com a lei, as empresas conseguiram o perdão dos débitos de até 10.000,00 vencidos até 31 de dezembro de 2007, desde que já vencidos pelo período de cinco anos ou mais.

O que ocorre, entretanto, é que alguns débitos foram omissos na lei deste benefício, não sendo autorizados a ingressarem ao programa, como por exemplo, o parcelamento para as micro empresas.

Assim, só poderiam ser parceladas as dívidas vencidas até 30/11/2008, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou pela Procuradoria-

Geral da Fazenda Nacional, incluindo-se os saldos remanescentes do REFIS (Lei 9.964/2000), PAES (Lei 10.684/2003), PAEX (MP 303/2006), parcelamento ordinário (Lei 10.522/2002), além de débitos decorrentes de aproveitamento indevido de crédito do IPI, consoante dito por Jonatas Lima (2011, s.p.).

Além disso, as empresas como exigência para aderir ao Refis tinham de desistirem das ações judiciais e administrativas movidas contra a Fazenda. Nisso, doutrinadores e contribuintes começaram a criticar o programa, como o advogado Édison Siqueira (2010, s.p.), o qual entende que:

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

Isto é, para o advogado, o direito de ação é direito inalienável. Deste modo, estaria caracterizada a inconstitucionalidade da norma do Refis. Entretanto, o cabimento de uma possível Ação Direta de Inconstitucionalidade, ainda segundo o autor, só poderia ocorrer por iniciativa de uma entidade nacional.

Ainda, a Receita Federal (classificou como ineficiente e inadequada este programa de parcelamento, visto que:

Os parcelamentos especiais, aprovados para regularizar o passivo tributário, estão sendo utilizados como rolagem de dívida, como protelação de pagamento de dívida. Do ponto de vista técnico, mostra-se absolutamente inadequada essa solução.

Entendemos, contudo, que o Refis da Crise não fora desvirtuado da finalidade principal do benefício do parcelamento de débitos tributários, uma vez que precisamos atentar àquelas empresas que não possuem condições de quitar suas dívidas, sendo o parcelamento a única medida cabível.

3.3.5 Refis da Copa

Nestes últimos 11 anos que passaram, já foram criados pela Secretaria da Receita Federal, quatro tipos de parcelamentos especiais, o Refis, o Paes, o Paex e o Refis da Crise, programas ora estudados no presente trabalho.

É de se destacar, que os financiamentos concedidos produzem benefícios maiores ao Estado do que para o próprio contribuinte. Entre os contornos gerais desses programas, salienta-se que o contribuinte deve confessar e declarar sua dívida, além de desistir de todas as demandas judiciais e administrativas. Entretanto, não cabe ao presente trabalho aprofundar nessas consequências, e ainda assim, o parcelamento produz imensuráveis benefícios e a meu ver é a medida mais eficaz para quitar os débitos tributários perante o Fisco.

Encontra-se em trâmite na Câmara dos Deputados o projeto de lei nº 1.201/11, cujo autor é o Deputado Nilton Capixaba de Rondônia. Muito embora ainda não tenha sido votado e conseqüentemente promulgado, é provável que as empresas venham a ser beneficiadas pelo chamado “Refis da Copa”. Trata-se de um parcelamento diante das proximidades do acontecimento da Copa Mundial no Brasil no ano de 2014.

Ainda sobre o tema, é o que diz Fábio Forsellini (2011, s.p.),

O Projeto de Lei 1201/2011, que já está sendo chamado de “REFIS DA COPA”, que nos moldes do REFIS DA CRISE – Lei n. 11.941/2009) prevê um novo parcelamento de débitos fiscais (tributos federais e previdenciários) para pessoas físicas e jurídicas, em até 180 parcelas, com desconto de multa e juros. Para aqueles contribuintes que não conseguiram se adequar no REFIS DA CRISE, e também não conseguiram pagar as parcelas consolidadas pelo REFIS DA CRISE, terão em breve (previsto até o final do ano) a possibilidade de se enquadrarem nos benefícios fiscais deste novo parcelamento. O “REFIS DA COPA” vem em boa hora pois muitos contribuintes ficaram insatisfeitos e surpresos com o “REFIS DA CRISE.

Enquanto o projeto de lei encontra-se em trâmite pela Casa Legislativa, aguardamos a vinda do referido parcelamento, o qual irá beneficiar boa parte das empresas com alto déficit tributário.

3.4 Parcelamento Ordinário

O parcelamento ordinário segundo a Receita da Fazenda, é o acordo celebrado entre a União, representada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), e o devedor, que tem por finalidade o pagamento parcelado das contribuições e demais importâncias devidas à Seguridade Social, não regularizadas na área administrativa.

Nada obstante, para Meire Poza (2009, s.p.) o parcelamento ordinário visa àqueles que não aderiram ao “Refis da Crise”, mas que deseja ficar em dia com seus débitos perante a Receita Federal. Entretanto, ao contrário do programa em destaque, quem optar pelo parcelamento ordinário não se beneficiará com a exoneração dos juros e multas. Além disso, segundo a mesma autora, o valor a ser pago será atualizado por correção monetária pela taxa Selic.

4. CONCLUSÃO

De tudo o que foi exposto ao longo do trabalho, conclui-se que o parcelamento perfaz como um benefício concedido pelo Fisco às empresas que se encontram inadimplentes com suas dívidas tributárias.

É de se destacar que o Brasil está entre os países que possuem maior carga tributária do mundo, e que é movido economicamente, por grandes empresas que fazem o capital de giro acontecer. A partir disso, é possível ratificar a importância do instituto estudado ao longo do trabalho de forma especial para as grandes empresas.

Por outro lado, o parcelamento tem sido um instrumento utilizado pelo Estado para resgatar os débitos ao erário. Podemos destacar o Refis, o Paes e Paex, os principais programas de parcelamento aderidos pelas empresas em crise, e

o denominado “Refis da Copa”, o qual projeto de lei tramita pelas Casas Legislativas atualmente.

É importante ressaltar, que o objeto do artigo, ora estudado, tem sido utilizado, de forma frequente em numerosas empresas registradas no país. E, que, além de beneficiar as empresas devedoras, a administração tributária obtém proventos e vantagens, pois é interessante receber os créditos, mesmo que de forma demorada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHÃO, Jorge. **Notícia: Ricos e empresas devem pagar mais impostos? .**

Disponível em:

<http://www1.ethos.org.br/EthosWeb/pt/6631/servicos_do_portal/noticias/itens/ricos_e_empresas_devem_pagar_mais_impostos_.aspx>. Acesso em : 10 de abr. 2012.

ALESSIO, Rosemeri. **Responsabilidade social das empresas no Brasil.** 2ª ed., Rio Grande do Sul, Editora Edipucrs, 2008.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado** – São Paulo, Editora Método, 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei 5.172/1966 .** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 08 de mai.2012.

BRASIL. **Lei 10.406/2002.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 08 de mai. 2012.

BRASIL. **Lei 9.964/2000**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 08 de mai.2012.

BRASIL. **Lei 10.684/2003**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 08 de mai.2012.

BRASIL. **Lei 11.941/2009**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 08 de mai.2012.

BRASIL. **Lei 11.941/2009**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 08 de mai. 2012.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. O crédito tributário não surge com o fato gerador. Recurso Especial nº 250.306/DF. Recorrente: Ademir de Moraes e outros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Garcia Vieira. Distrito Federal, 06 de junho de 2000 .Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200000214043&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 11 mai. 2012.

CANO, Franciele Alonso. **Uma análise do Programa de Recuperação Fiscal**

REFIS para as pessoas jurídicas. Presidente Prudente, Monografia de conclusão de curso, 2004.

CARDOSO, Lais Vieira. **Parcelamento Tributário.** São Paulo, Editora MP, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 8ª ed., Editora Saraiva, 1996.

CASSES, Rafael Fiuza. **Responsabilidade Tributária.** Disponível em:
<<http://jus.com.br/revista/texto/7085/responsabilidade-tributaria>>. Acesso em: 09 de mai. 2012.

ESSER, Cristiane. **A indevida inclusão do sócio no pólo passivo da execução fiscal movida contra pessoa jurídica.** Santa Catarina, Monografia de conclusão de curso, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araujo. **Fato gerador da obrigação tributária.** Rio de Janeiro, Editora Forense, 1995.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo, Resenha Tributária, 1977.

FERNANDEZ, German Alejandro San. **Introdução ao direito tributário**. São Paulo, Editora MP, 2008.

FORSELINI, Fábio. **O Parcelamento do Refis da Copa**. Disponível em:
<<http://www.noticiasfiscais.com.br/2011/08/08/o-parcelamento-do-simples-nacional-e-o-refis-da-copa/>>. Acesso em: 07 de mai. 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 17ª ed. São Paulo, Editora Atlas, 2008.

JUNIOR, José Cardoso Dutra. **O parcelamento de débitos tributários em perspectiva atual**. 5ª ed. Brasília, Revista dos Estudantes de Direito da Unb, 2001.

LIMA, Jonatas Vieira. **Simples Nacional: impossibilidade de parcelamento nos termos da Lei nº 11.941/09 (Refis da crise)**. Disponível em:
<<http://jus.com.br/revista/texto/19562/simples-nacional-impossibilidade-de-parcelamento-nos-termos-da-lei-no-11-941-09-refis-da-crise#ixzz1u8tTENvt>
<http://jus.com.br/revista/texto/19562/simples-nacional-impossibilidade-de-parcelamento-nos-termos-da-lei-no-11-941-09-refis-da-crise#ixzz1u8t0JRgi>>.
Acesso em: 10 de mai. 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Editora Malheiros, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1987.

Parcelamento Excepcional (PAEX). Disponível em:

<<http://www.consulcont.cnt.br/informacoes.htm#excepcional>>. Acesso em: 11 de mai. 2012.

PRATA, Alaor Teodoro. **Princípios constitucionais do direito tributário**. Defesa de Monografia da Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2010.

POZA, Meire. **Parcelamento Ordinário**. Disponível em:

<<http://www.consulcont.cnt.br/informacoes.htm#excepcional>>. Acesso em: 11 de mai. 2012.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Artigo: O princípio da capacidade contributiva nos impostos, nas taxas e nas contribuições parafiscais**. Disponível em:

<<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/1371/1161>>.

Acesso em: 08 de mai. 2012.

SABAGG, Eduardo de Moraes. **Manual de direito tributário**. São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

SIQUEIRA, Édison Freitas. **Notícia :Tributarista critica exigência do "Refis da crise"**.Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso,tributarista-critica-exigencia-do-refis-da-crise,517478,0.htm>> .Acesso em: 10 de mai. 2012.

VARELLA, Emerson dos Santos. **Preservação da Empresa – Princípio constitucional não inscrito**. Disponível em:
<<http://www.unibrasil.com.br/arquivos/direito/20092/emerson-dos-santos-varella.pdf>
Paraná,2009>. Acesso em: 07 de mai. 2012.

VENOSA, Silvio. **Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. São Paulo, Editora Atlas, 2003.

ZANELLO, Cristiane. **Parcelamento de débitos tributários das empresas**. Curitiba, Juruá Editora, 2011.