

A PREVISÃO DOS PROGRAMAS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Matheus Henrique Ribeiro SILVA¹

Lucas Pires MACIEL²

RESUMO: Criou-se no país uma cultura de edição de programas de parcelamentos especiais de débitos tributários, tanto no âmbito federal, quanto no estadual e municipal. Com isso, as grandes empresas detentoras de grandiosos patrimônios financeiros, conseguem obter por meio de consultorias jurídicas e contábeis, dados e estudos que provisionam a criação destes programas, tendo em vista a periodicidade ocorrida nos últimos anos. Isso resulta em uma disparidade enorme entre os pequenos contribuintes - leia-se pequenos empresários - em comparação com os grandes, justamente por não obterem de recursos financeiros e experiência empresarial para lidar com toda a burocracia do sistema tributário, este que por sua vez demanda de grande conhecimento jurídico para entendê-lo. Verifica-se então que, este hábito instaurado nos últimos governos gera grave ofensa a vários princípios norteadores do direito, onde quem paga seus débitos tributários de forma correta, fica em total desvantagem em relação aqueles que utilizam da ineficácia e marasmo estatal (no que se refere a burocracia tributária) se tornando inadimplentes por um certo período, já que possuem meios de se programar e assim aproveitar desses programas.

Palavras-chave: Insegurança jurídica. Parcelamento tributário. REFIS.

1 INTRODUÇÃO

O governo federal vem nas últimas duas décadas, editando reiterados programas de regularização tributária, com a finalidade de receber débitos provenientes de irregularidades fiscais dos contribuintes, que resultam de dívidas ativas com a União, Estados e Municípios.

Esses programas, que recebem várias nomenclaturas sendo “REFIS” a mais empregada, são previstos na legislação pátria desde 2001, com o advento da Lei Complementar nº 104/2001.

¹ Discente do 5º ano do curso de direito do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente, e-mail: matheusrbr@live.com.

² Docente do curso de direito do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. Doutorando e Mestre em Direito na UNIMAR – Universidade de Marília – São Paulo, Brasil. Especialista em Direito Tributário, e-mail: lucas_jppm@hotmail.com.

Devido à alta carga tributária e a burocratização que regem o sistema tributário brasileiro, não só as empresas, mas também os particulares acabam por ficarem em débito com o fisco, gerando um altíssimo endividamento com o governo.

O governo então dispõe da criação desses programas, permitindo aos devedores melhores formas de pagamento, descontos especiais e longos prazos.

Entretanto, os programas trazem consigo algumas questões em que ensejam risco à segurança jurídica.

O fisco possui uma série de instrumentos e recursos necessários que são empregados para efetivar e garantir a cobrança do crédito tributário, ou seja, utiliza-se de sanções para que os contribuintes permaneçam com suas obrigações em dia, então sempre que for desrespeitada uma primeira norma, há uma segunda penalizando o não cumprimento daquela.

A multa é um dos instrumentos utilizados pelo fisco, mas na maioria dos programas editados há descontos expressivos não só nela, como também nos juros moratórios, e utilização de créditos tributários para amortização da dívida.

Necessário se faz realizar uma análise da previsão desses programas perante todo o constitucional tributário, e entendendo o contexto histórico que resultou na inclusão em nosso ordenamento jurídico dos programas.

Para a realização do presente estudo, foi utilizado a metodologia dedutiva e bibliográfica. Na dedutiva teve como ponto inicial uma premissa maior e, em seguida, aplicando outras premissas inferiores a essa, para que no final tenha-se uma conclusão embasada nesses pontos. Já na bibliográfica foi utilizado como base um variado conteúdo doutrinário, de autores e obras ligados ao tema objeto do trabalho.

2 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

Com o convívio em sociedade, o homem foi percebendo que seria necessária uma força superior a ele para regular esse convívio, uma espécie de entidade para estabelecer regras de conduta, construindo assim o direito positivo. Dessa necessidade se resultou o Estado.

O Estado pode se apresentar como unitário ou federal, sendo que no Brasil se optou pelo federalismo, embora antes da Constituição Federal de 1988, no

que concerne a centralização de rendas tributárias, poderia se caracterizar o país como um Estado Unitário.

Embora com a Constituição Federal de 1988 o país deu grandes avanços no que se refere ao federalismo, com as inúmeras emendas que a carta magna vem sendo objeto, verifica-se um tremendo retrocesso, identificando um Estado praticamente unitário, tendo em vista a concentração do poder de tributar que detém a União.

No Brasil a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica é fator preponderante, sendo que a atividade econômica, de certo modo, é entregue a iniciativa privada, salvo nos casos previstos na Constituição³.

Ensina o professor Hugo de Brito Machado (2017, p. 24), “O Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir os seus fins”.

Não há dúvidas que a tributação é o instrumento que o Estado utiliza para realizar os seus fins sociais, bem como é também o que faz a economia capitalista sobreviver.

O tributo também tem importante função contra a estatização da economia, algo que as maiores potências combatem, tendo em vista a ineficiência da estatização, o que pode ser comprovado quando se observa países como China e Cuba, que até então possuíam um completo controle da economia em suas mãos, mas que nos últimos anos estão permitindo o exercício da atividade econômica por meio de empresas privadas.

O Estado como entidade soberana, em seu plano interno, tem o poder de exigir que os seus governados forneçam alguns recursos de que precisa, justamente para que possa governar e administrar, sendo assim institui o tributo, sendo este poder de tributar uma parte de sua soberania, embora se deva observar vários limites a este poder.

A competência tributária é o poder para criar tributos por parte da União, Estados, Distrito Federal e dos municípios. Em que pese esse poder concedido pela

³ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Constituição Federal, ela mesmo construiu barreiras ou limites na criação destes tributos.

Ensina Luciano Amaro (2014, p.115-16) a respeito da competência e seus limites:

Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos [...].

Verifica-se que o Legislador constitucional construiu e organizou de maneira inteligente a competência, impondo os limites e distribuindo o poder de tributação à vários entes políticos, dispondo no Título VI (Da Tributação E Do Orçamento) do texto constitucional o que compete a cada ente político ali estabelecido, mais especificamente no Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), e seções III (Dos Impostos Da União), IV (Dos Impostos Dos Estados E Do Distrito Federal) e V (Dos Impostos Dos Municípios).

3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

Princípio é, etimologicamente, o começo, a origem, a partida, a base de um processo qualquer.

Na ciência verificamos que princípio pressupõe um lugar privilegiado, acima de todos, tornando mais fácil compreender ou demonstrar algo. Nesta visão, seria um norte guiador em qualquer situação.

Explica Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 948):

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Portanto, se tem como estrutura inicial uma ideia ou um entendimento, e a partir daí se dará início a uma locomoção, sendo sempre guiado por esta base, este alicerce, respeitando o que é nele compreendido e disposto.

3.1 Princípio Da Legalidade Tributária

Será iniciado o estudo dos princípios constitucionais tributários pelo que é considerado enunciado fundamental por grande parte da doutrina, como o professor Luciano Amaro. O inciso I do art. 150 da Constituição é quem proclama o princípio da legalidade tributária, onde veda exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.

É perceptível pela leitura do artigo que o mesmo é revestido por justiça e segurança jurídica, já que na falta desta disposição, ficaria permitido à administração pública decidir de quem cobrar, quanto e quando cobrar tributos, de forma livre e da maneira que bem entender.

O seu conteúdo vai além de mera autorização legislativa para que o Estado possa editar tributos. É necessária pormenorização na lei em todos os aspectos relevantes da instituição ou modificação do tributo, determinando quem deverá pagar, para quem deverá pagar, quanto, e em quais fatos ou situações.

Resta indispensável fazer previsão a tudo, para não restar poderes às autoridades no sentido de que estas não tenham como realizar entendimentos “discricionários”, dando várias interpretações à vontade do legislador, podendo, caso deixasse aberto à interpretações, resultar em uma grande insegurança jurídica. Portanto, tudo deve ser previsto na lei e não oportunizar que o administrador público possa utilizar juízo de conveniência ou oportunidade, salvo as exceções.

Neste sentido é o conceito de fato gerador, previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Ou seja, para que seja possível identificar o dever tributário com a ocorrência do fato gerador, já deve preexistir em norma legal a descrição dos fatos correspondentes a ele, para que assim haja o nascimento da obrigação tributária, inclusive o valor do tributo deverá ser apurado conforme os critérios definidos também em lei preexistente.

Deve então o legislador, no momento de formulação da lei, definir de forma expressa e completa, as situações tributáveis e também quais serão os critérios de medição do tributo.

Cabe também ao aplicador da lei se abster de realizar interpretações extensivas e analógicas, que sejam incompatíveis com o que foi determinado nos tipos tributários.

3.2 Princípio Da Isonomia

O artigo 150, II, da CF/88, veda à União, Estados e Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Este princípio é um desdobramento do princípio geral da igualdade, previsto no caput do artigo 5º da Constituição Federal, estabelecendo que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, que no caso foi consagrado em seu aspecto formal, incidindo de forma generalizada no ordenamento tributário, bem como em sua forma substanciada, prevendo tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, nas medias correspondentes a essas características.

Em matéria tributária, sempre que é realizada uma análise tanto do aspecto formal, quanto do substancial, há um problema em identificar o que é medida de desigualdade para que o legislador a utilize como critério, e qual a razão de isso ser feito.

Entende-se que, em regra, será a capacidade contributiva. Assim os contribuintes serão considerados em situação de equivalência quando sustentarem a mesma capacidade contributiva, sendo estes submetidos a tratamento tributário idêntico. Em poucas palavras, essa capacidade contributiva é a capacidade financeira para contribuir com o custeio das despesas públicas. Luciano Amaro (2014, p. 160) enfrenta muito bem a questão da capacidade contributiva:

O problema – parece-nos – deve ser abordado em termos mais amplos: além de saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de

situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade. Dever ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

Para Roque Antonio Carraza (2010, p. 86-87), será inconstitucional norma tributária que seja contrária o princípio da isonomia:

A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por burla ao princípio republicado da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.

Mas há situações em que, mesmo tendo contribuintes com capacidade contributiva semelhante, estes podem ter tratamento tributário desigual, como por exemplo se um deles, no exercício de suas atividades, implantar em suas atividades algumas práticas de preservação ao meio ambiente, enquanto os outros vão em contrário.

Nestes casos, o critério de desigualdade não será a capacidade contributiva, mas sim o caráter prejudicial da atividade exercida.

O princípio da isonomia é estritamente ligado ao princípio da livre concorrência, já que o acoberta de maneira indireta, pois impede a concessão de isenções de maneira discriminatória por meio de critérios irrazoáveis.

Verifica-se então que o grande ponto é identificar qual a “medida” de desigualdade será utilizada como critério.

3.3 Princípio Da Irretroatividade

Previsto no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, determina que é proibida a exigência de tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, seguindo o artigo 106 do Código Tributário Nacional mesmo entendimento.

Com a simples leitura do artigo constitucional já é possível verificar o caráter assecuratório do princípio, no sentido de dar segurança jurídica aos contribuintes.

A vedação prevista não comporta qualquer exceção no que se refere a instituir ou aumentar tributos, diferentemente dos princípios da anterioridade e da legalidade estrita, que serão vistos a diante.

Mas, se tratando de proteção ao contribuinte em face do Estado, essa vedação não se aplica quando o Governo edita normas com efeitos retroativos em benefício do contribuinte. Consagrando essa ideia, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 654: “A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”.

Ensina Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 168):

Qualquer agressão a essa sentença constitucional representará, ao mesmo tempo, uma investida à estabilidade dos súditos e um ataque direto ao bem da certeza do direito. Trata-se, outra vez, de princípio no sentido de norma superior que estabelece limites objetivos.

Percebe-se então a proteção aos contribuintes de “surpresas” que o legislador pode instituir, principalmente por se tratar de assunto diretamente ligado ao patrimônio.

3.4 Princípio Da Anterioridade e Da Anualidade

A Constituição Federal de 1988, além de vedar o alcance da lei tributária a fatos ocorridos antes de sua vigência, também estabelece que, em regra, é proibido tributar fatos ocorridos no mesmo exercício de sua publicação (CF/88, art. 150, III, b).

O artigo correspondente ao princípio, teve como base as súmulas 66⁴ e 67⁵ do Supremo Tribunal Federal, súmulas essas que possuem todo um conteúdo histórico em suas edições, ligados diretamente com a Constituição Federal de 1946, onde foi consagrado o princípio da anualidade (art. 141, § 34, 2º parte), este exige prévia autorização orçamentária para cobrança de tributos, a chamada “anualidade”

⁴ “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.”

⁵ “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.”

dos tributos. O STF decidiu que esse impedimento tratar-se-á de garantia fundamental do contribuinte⁶.

O artigo 104 do Código Tributário Nacional veio explicitar o conteúdo do princípio:

Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Percebe-se a ligação íntima que esses princípios têm em conjunto com o da irretroatividade, no sentido de dar maior segurança ao contribuinte, não possibilitando surpresas. Luciano Amaro (2014, p. 146) evidencia muito bem este ponto:

As preocupações não mais se concentram no emparelhamento de despesas e receitas no orçamento; o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades. À vista do princípio da anterioridade, sabe-se, ao início de cada exercício, quais as regras que irão vigorar ao longo do período.

Portanto, salvo as exceções previstas na legislação, há de se respeitar o caráter de anualidade previsto na Constituição Federal, discriminado no Código Tributário Nacional, como visto no artigo supramencionado.

3.5 Princípio Do Não Confisco

Esse princípio, em especial, tem grande peso na discussão deste trabalho. Advém do direito de propriedade e da proteção à livre-iniciativa, princípios gerais do direito, podendo ser considerado um desdobramento, ou uma vertente destes outros princípios.

Previsto no artigo 150, V, da Constituição Federal, proíbe que o tributo seja utilizado com efeito de confisco.

⁶ STF, Pleno, ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15/12/1993, m. v., DJ de 18/3/1994, p. 5165, RTJ 151-3/755.

Luciano Amaro (2014, p. 168) explica bem o que é confiscar, dizendo que é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. Em outras palavras, é impedir que o Estado retire bens dos contribuintes apenas pelo pretexto de cobrar tributos.

Deve-se ponderar muito bem o que é o efeito confiscatório já que a cobrança de tributos, como já foi expresso anteriormente, é essencial para o funcionamento do poder público, para que este desempenhe suas funções essenciais.

Mas essa tributação deve obedecer aos limites autorizados pela Constituição, essa transferência de patrimônio para o Estado deve ser legítima, atender a uma pretensão legal e justificada. A finalidade do princípio é, portanto, evitar que o Estado extinga a riqueza privada dos contribuintes.

Bem explica o professor Hugo de Brito Machado (2017, p. 41) que, para ser efetivo essa proteção ao confisco, depende os contribuintes de um judiciário que enfrente e analise o tema de uma forma indagada:

Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados, e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o STF.

Percebe-se a dificuldade em identificar quando há o efeito confiscatório, devendo na maioria das vezes realizar uma análise individual, de contribuinte para contribuinte, só que desempenhar essa atividade detalhada ainda é muito lenta e complicada para o Fisco e também para o Judiciário.

Em que pese todo esse contexto, a doutrina traz alguns exemplos claros de caracterização de confisco, como, nos casos em que o imposto que acabe com toda a renda do contribuinte, ou o tributo que tome parcela substancial do patrimônio.

3.6 Princípio Da Livre Concorrência

Apesar de não ser um princípio estritamente previsto no Direito Tributário, ele sobrevoa vários assuntos ligado a este ramo do direito, como o da proteção ao confisco, sendo assim um princípio constitucional de suma importância

para a democracia e a liberdade comercial em nosso país, essencial para o desenvolvimento deste trabalho.

Previsto no artigo 170, IV, da Constituição Federal, é intimamente ligado ao princípio da livre iniciativa, e diz respeito à existência de um mercado extremamente competitivo, onde a todo o momento há a criação de novos negócios, e, portanto, há de ser necessária a intervenção do Estado para possibilitar que todos tenham a capacidade se inserirem neste meio, conceituando o princípio em:

“Trata-se de permissivo de intervenção do Estado na liberdade de iniciativa dos agentes econômicos, a fim de assegurar o livre acesso e permanência de competidores no mercado. A ordem jurídica capitalista quer a batalha entre os agentes do mercado mas, ao mesmo tempo, procura evitar a vitória definitiva de algum deles sobre os demais, com o que a própria existência do mercado ficaria comprometida.”(BONAVIDES, MIRANDA, AGRA, 2009, p. 1977-1978).

Coadunando com os princípios constitucionais tributários acima mencionados, o princípio da livre concorrência impõe ao legislador a prática de estimular a economia, de modo que todos os agentes que participam do mercado tenham condições iguais e possibilidades de sobreviverem no meio, praticando as suas atividades da melhor maneira possível, para isso o Estado deve fornecer um ambiente econômico saudável e propício ao crescimento e a geração de riquezas para todos, da forma mais justa possível.

4 PREVISÃO DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

Após uma exposição dos princípios que regem o Direito Tributário, mais especificadamente os que interferem no presente estudo, começa agora a parte histórica do tema principal, demonstrando o porque da sua criação, das necessidades que o precedeu e como foi instituído em nosso ordenamento jurídico.

Uma vez lançado o crédito tributário, o Fisco fica na expectativa de receber, mas a partir do momento em se encerra o prazo para pagamento, nasce a possibilidade do Estado exigir o pagamento do tributo.

Ocorre que o CTN trouxe algumas hipóteses em que aquele que está em débito fique, por certo tempo, fora dos alcances dos atos de cobrança do Fisco,

por conta de causas de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, que são previstas no artigo 151 do referido código:

Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI – o parcelamento.

As reclamações e recursos dizem respeito às discussões a respeito do débito na esfera administrativa, sendo que até que seja proferida decisão pelo respectivo órgão, há a suspensão da exigibilidade do débito tributário.

O depósito do montante integral do débito tributário não é o pagamento, mas sim mera garantia da dívida, para que possa ser discutido em um procedimento administrativo ou disputa judicial, para que enquanto se discute o débito, o suposto devedor fique protegido contra as armas do Fisco. Em caso de perda da disputa judicial ou administrativa pelo contribuinte, o dinheiro é levantado e, caso não haja necessidade de complementação do valor, o débito é extinto.

A liminar e a tutela antecipada são provenientes das decisões judiciais. O mandado de segurança é previsto na Constituição Federal como remédio judicial para ser utilizado nos casos em que se identifica atos abusivos de autoridade contra direitos líquidos e certos.

Conceitua-se em caso presenciado o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, é permitido ao Estado-juiz conceder a segurança pleiteada antes de discutir de forma minuciosa o processo.

Essa liminar ou tutela antecipada não depende de garantia alguma, em que pese alguns doutrinadores elencar como necessário. Mas adota-se a teoria de Luciano Amaro (2014, p 410):

A exigência de depósito, nessa situação, não nos parece justificável. Se estão presentes os requisitos para concessão da liminar (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*), a liminar deve ser concedida, exatamente para proteger o impetrante da agressão patrimonial iminente por parte da autoridade coatora.

A moratória é a prorrogação do prazo, ou a concessão de um novo prazo caso já tenha sido vencido o prazo original. Portanto, no caso de concessão desse

novo prazo, o sujeito ativo fica proibido de exercer qualquer ato de cobrança do crédito e que impute inadimplemento do devedor.

O legislador teve muito cuidado ao fazer previsão da moratória, traçando detalhadamente a sua concessão, conforme pode ser observado no artigo 152: “A moratória somente pode ser concedida: I - em caráter geral: a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira; b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado; II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior. Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

Já o parcelamento tributário, objeto principal deste estudo, foi incluído no Código Tributário Nacional (CTN) por meio da Lei Complementar nº 104/2001, inserindo o inciso VI no artigo nº 151 do referido código.⁷

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o legislador regulamentou este parcelamento o dividindo em dois grupos: parcelamento convencional e parcelamentos especiais.

O parcelamento convencional, previsto nos artigos 10 a 14-F da Lei nº 10.522/2002, é disponível a todo tempo ao contribuinte, bastando que ele se dirija a unidade correspondente ao seu domicílio tributário e o solicite.

Devido a altíssima carga, e a burocracia que rege o sistema tributário, o legislador se vendo em meio a uma inadimplência significativa e com os cofres escassos, resolve criar os parcelamentos especiais, que são aqueles instituídos por atos legislativos, por meio da criação de normas que contém em seu conteúdo regras excepcionais às previstas no parcelamento convencional. Estes, diferentes do convencional, normalmente há uma fixação de limite de prazo para adesão, sendo que restringem os débitos que podem ser objeto do parcelamento, bem como as parcelas variam em cada programa de parcelamento.

⁷ Art. 151. *Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: VI – o parcelamento.*

Percebe-se que, pela existência do parcelamento convencional, o especial seria de caráter excepcional, mas conforme será demonstrado no tópico seguinte, os governos vêm abusando na criação desta modalidade de parcelamento, impactando diretamente na leal concorrência do mercado.

5 HISTÓRICO DOS PROGRAMAS ESPECIAIS DE PARCELAMENTO

Desde a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foram criados quase 40 programas especiais, que trouxeram consigo grandes reduções nos valores dos débitos tributários, não só nos juros, mas também nas multas e encargos legais, além de longos prazos para pagamento, e podendo ainda, a utilização de créditos de prejuízos fiscais para quitação da dívida. Segue abaixo uma relação dos principais programas criados, constando as principais benesses de cada um:

Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Programa de Recuperação Fiscal (REFIS). Valor da parcela calculado pela aplicação de um percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%). Prazo ilimitado para pagamento. Utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Parcelamento Especial (PAES). Redução de 50% das multas. Prazo de 180 meses para pagamento.

Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Parcelamento Excepcional (PAEX). Redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora. Modalidades de parcelamento: 6, 120 e 130 parcelas.

Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. REFIS da crise. Redução de 60% a 100% das multas e de 25% a 45% dos juros de mora. 14 modalidades de pagamento à vista e parcelado. Utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

Entre 2013 e 2014, foram realizadas 4 reaberturas do Refis da Crise de 2008 (Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014; Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014 e Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014) possibilitando a inclusão de débitos vencidos até certas datas, prevendo vários descontos e modalidades de parcelamentos.

Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Parcelamento Especial para débitos apurados na forma do regime do Simples Nacional em até 120 prestações.

Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Programa de Regularização Tributária (PRT). 1ª modalidade: Pagamento de 20% do débito à vista e o restante utilizando de créditos de Prejuízo Fiscal ou Base de Cálculo Negativa da CSSL, ou também outros créditos tributários, ou optar por parcelamento do restante em 96 parcelas. 2ª modalidade: Pagamento de 24% em 24 parcelas, e o restante com a utilização de créditos. 3ª modalidade: Parcelamento em 120 prestações.

Medida Provisória nº 783, convertida na Lei nº 13.496/2017. Programa Especial de Regularização Tributária (PERT). O prazo de adesão foi reaberto por 3 vezes. 1ª modalidade: Pagamento de 20% do valor integral da dívida em 5 parcelas e o restante utilizando créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos próprios relativos a tributos. 2ª modalidade: Parcelamento do valor integral da dívida em 120 prestações, calculadas aplicando percentuais escalonados sobre o valor da dívida. 3ª modalidade: Pagamento de no mínimo 20% do valor integral da dívida, e o restante em condições que possibilitam reduções de até 90% dos juros e 70% das multas, além de parcelamentos em até 175 prestações.

Lei Nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. Programa de Regularização Tributária Rural (PRR). Pagamento de, no mínimo, 2,5% do valor da dívida consolidada em até duas parcelas iguais. O restante em até 160 prestações mensais. Redução de 100% do valor das multas, ofícios, encargos legais, honorários advocatícios e juros de mora.

Somente nesses programas citados, a adesão foi de aproximadamente 3 milhões de contribuintes, o que revela o interesse e a viabilidade de aderi-los.

Em estudo realizado pela Receita Federal do Brasil, estima-se que a renúncia fiscal dos maiores programas de parcelamento especial desde 2008 até hoje é de aproximadamente 176 bilhões de reais⁸.

Verifica que se tornou um hábito do governo editar esses programas, sendo que a cada novo que surge, os descontos são melhores ainda. O Programa de Regularização Tributária Rural – PRR, que foi o último editado, destarte que o seu ano

⁸ Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>.

de edição ocorrerá eleição presidencial, prevê reduções de 100% no valor das multas e de juros moratórios. Dá a impressão de que todo o trabalho desempenhado pelo Fisco para promover a legalidade e combater a inadimplência e a sonegação fiscal estão sendo descartados, ignorados pelo Governo Federal.

As multas e os juros são instrumentos de punição, não só no Direito Tributário, mas também no Direito Civil, como por exemplo nos contratos. Dificilmente particulares colocariam cláusulas penais e depois as ignorariam ou abririam mão de juros moratórios para incentivar que a outra parte que descumpriu o contrato pague a dívida. Pelo contrário, tentaria ao máximo invadir o patrimônio do devedor, por meio do judiciário, e localizar tantos bens fossem necessários para satisfação do seu crédito, com todos os acréscimos contratuais e legais previstos.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho traçou o histórico dos Programas Especiais de Regularização Tributária, trazendo todo o conteúdo principiológico que rege o sistema tributário, no qual se destaca o da livre concorrência, sendo nestes princípios permitido a criação dos programas, que nada mais são do que desdobramentos de uma modalidade de pagamento de débitos tributários, sendo apresentado as normas que instituem e regulamentam tal modalidade.

Proveniente de um sistema tributário burocrático e com uma das maiores cargas tributárias do mundo, o contribuinte brasileiro enxerga com bons olhos estes programas oferecidos pelo Governo de tempos em tempos, principalmente em anos eleitorais, pelo fato de existir um alto índice de adesão por parte dos contribuintes, que aproveitam os massivos descontos e longos prazos para pagamento dos débitos com o Fisco, conforme comprovado por meio de um estudo realizado pela Receita Federal do Brasil.

Encerrando, foi evidenciado que com o passar dos anos, o governo abre cada vez mais mão de valores destes créditos tributários, fornecendo descontos de multas e juros, que são instrumentos utilizados para desestimular a inadimplência, e por conta disso acaba o Governo por deixar de lado todo o trabalho realizado pelo Fisco, privilegiando a quem possui débitos com o governo, e não àqueles que mantem

as suas obrigações em dia e exercem suas atividades observando as obrigações tributárias.

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 474/2018**. Institui regras limitadoras para a instituição de parcelamento de créditos tributários e regulamenta o § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

BRASIL. Constituição (1998) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Congresso Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.964**, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em 06/04/2018. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.865**, de 09 de outubro de 2013. Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com

equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis no 11.941, de 27 de maio de 2009, e no 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nº 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1o de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nº 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1o de dezembro de 1965; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12865.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.996**, de 18 de junho de 2014. Altera as Leis nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO, 12.873, de 24 de outubro de 2013, e 10.233, de 5 de junho de 2001; e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12996.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.043**, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nº 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, das Leis nº 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L13043.htm>. Acesso em 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.496**, de 24 de outubro de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/L13496.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.606**, de 09 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; altera as Leis nº 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13606.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 155**, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis nº 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp155.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Medida Provisória nº 303**, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303impresao.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Medida Provisória nº 449**, de 03 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449impresao.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Medida Provisória nº 766**, de 04 de janeiro de 2018. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv766impresao.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. **Medida Provisória nº 783**, de 31 de maio de 2018. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/mpv/mpv783impresao.htm>. Acesso em: 23 mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em 06/04/2018>. Acesso em 23 mai. 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo. Malheiros Editores. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed., São Paulo. Editora Saraiva. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed., São Paulo. Malheiros. 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10 ed. rev., atual. e ampl., São Paulo. Atlas. 2018.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed., São Paulo. Saraiva. 2013.