

FACULDADE TRÊS PONTAS – FATEPS

DIREITO

MATEUS GUSTAVO BRÍSIDA

**APONTAMENTOS SOBRE OS PARCELAMENTOS FISCAIS: uma reflexão
sobre seus impactos**

**Três Pontas
2018**

MATEUS GUSTAVO BRÍSIDA

**APONTAMENTOS SOBRE OS PARCELAMENTOS FISCAIS: uma reflexão sobre
seus impactos**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Faculdade de Três Pontas – FATEPS, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel sob orientação do Prof. Me. Ricardo Morais Pereira.

**Três Pontas
2018**

MATEUS GUSTAVO BRÍSIDA

**APONTAMENTOS SOBRE OS PARCELAMENTOS FISCAIS: uma reflexão sobre
seus impactos**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Faculdade Três Pontas – FATEPS, como pré-requisito
para obtenção do grau de Bacharel em Direito pela Banca
examinadora composta pelos membros

Aprovado em / /

Prof. Me. Ricardo Morais Pereira

Prof. Me. Evandro Marcelo dos Santos

Prof. Esp. Júlia Domingues de Brito

OBS.:

Dedico este trabalho a todos aqueles que contribuíram para sua realização, em especial meus pais, minha querida esposa e meu amado filho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família, mais notadamente meus pais, minha esposa e filho, meus professores, em especial meu orientador e Mestre Ricardo Morais Pereira, por terem colaborado de maneira contínua na construção deste trabalho.

"Continue tentando sem desistir. Não é necessariamente no sucesso que se encontra o prazer, mas na luta para alcançar o objetivo."
Matthew Modine.

RESUMO

Este trabalho aborda os efeitos do parcelamento tributário especial em face do comportamento do contribuinte. Discute-se inicialmente a organização do Estado e sua responsabilidade em decorrência dos direitos e garantias individuais e coletivos dos contribuintes. Em seguida, trata-se da atividade financeira do estado para garantir o bem comum. Para tal feito o principal meio arrecadatório será abordado, demonstrando o complexo tributário, tendo como principal escopo as hipóteses de suspensão da exigibilidade, mais notadamente o parcelamento especial, o qual reiteradamente tem sido objeto do planejamento fiscal pela reiteração de programas neste sentido, dado suas benesses. Por conseguinte, é analisado os impactos de tal mecanismo no comportamento dos contribuintes, demonstrando seus efeitos em detrimento do orçamento estatal. A pesquisa tem como principal avaliação os inúmeros parcelamentos especiais reiterados ao longo do tempo e seus efeitos comportamentais e orçamentários. Como resposta, as pesquisas apontaram critérios mais rigorosos para a adesão ao programa, diminuindo o índice de renúncia fiscal e retomando os critérios próprios do instituto, qual seja, a excepcionalidade e arrecadação.

Palavras-chave: Direito Tributário. Parcelamento fiscal. Renúncia.

ABSTRACT

This paper deals with the effects of the special tax installment in the face of taxpayer behavior. The organization of the State and its responsibility as a result of the individual and collective rights and guarantees of taxpayers are discussed initially. Next, it is the financial activity of the state to guarantee the common good. For this purpose, the main collection medium will be approached, demonstrating the tax complex, having as main scope the hypotheses of suspension of the demandability, more especially the special installment, which has repeatedly been object of fiscal planning for the reiteration of programs in this sense, given their benefits. Consequently, the impact of such a mechanism on taxpayer behavior is analyzed, showing its effects to the detriment of the state budget. The research has as main evaluation the numerous special installments reiterated over time and their behavioral and budgetary effects. In response, the surveys pointed to more rigorous criteria for adherence to the program, reducing the rate of fiscal renunciation and retaking the institute's own criteria, that is, the exceptionality and collection.

Keywords: *Tax Law. Tax installment. Renounce.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 DA FUNÇÃO DO ESTADO	11
2.1 Da relação entre a sociedade e o direito.....	11
2.2 Distinção entre comunidade e sociedade	11
2.3. Breve exposição sobre o jusnaturalismo e positivismo.....	13
2.4. Da compreensão do Estado	14
2.5 Da legitimidade e da legalidade estatal	16
2.6 Do Constitucionalismo.....	16
3 NOÇÕES SOBRE A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO.....	19
4 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	22
4.1 Conceito	22
4.2 Da competência tributária	23
4.2.1 Da distribuição da competência tributária.....	24
4.3 Da obrigação tributária.....	26
4.4 Da exclusão do Crédito Tributário.....	28
4.5 Da constituição do Crédito Tributário.....	29
4.6 Dos efeitos da constituição do crédito tributário	30
4.7 Da extinção e da suspensão do crédito tributário	33
4.7.1 Da extinção do crédito tributário.....	33
4.7.2. Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário	34
5 DO PARCELAMENTO FISCAL	35
5.1 Conceito	35
5.2. Histórico do Parcelamento Especial	36
6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	41
6.1 Conceito	41
6.2 Planejamento fiscal em face do parcelamento fiscal.....	43
7 EFEITOS DO PARCELAMENTO FISCAL ESPECIAL.....	45
7.1 Do Risco Moral e da seleção adversa	46
7.1 Renúncia de Receitas diante do parcelamento fiscal.....	49
7.3 Comparativo dos parcelamentos com outros países.....	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

Desde os primórdios dos tempos, o homem passou a socializar-se com intuito da busca pela sobrevivência, de modo a constituir várias comunidades e sociedades. Tal coletividade, de modo racional, desenvolveu sistemas de normatizações para que a individualidade não sobrepusesse ao coletivo. De modo que tais normas oriundas do direito natural se positivaram instituindo vínculo jurídico aos componentes da sociedade.

Assim, houve a criação do Estado compreendendo a população, o território e o governo para o bem comum. Por conseguinte, destaca-se a criação do ente Estatal, vinculando-o ao modo em que é legitimado, sendo no seio democrático por meio da promulgação de uma Constituição, a qual estabelece sua organização, suas limitações, suas ideologias, suas formas de aplicabilidade e a maneira em que será estabelecida.

Assim, do pacto social retratado pelos componentes do Estado de Direito, nasce a obrigação do Estado na manutenção dos meios necessário para existência digna. Tais atribuições, mais notadamente de cunho social e econômico, estão expressas na Constituição Federal da República do Brasil (CRFB), prevendo o controle financeiro em face do orçamento estatal, com intuito de garantir os direitos e garantias fundamentais de seu povo.

O Estado mantém suas atividades pelas suas disposições financeiras, sobre qual repousa o equilíbrio entre a arrecadação e as despesas para a manutenção do Estado. Como instrumento de arrecadação a tributação é a principal, a qual se dirige aos contribuintes do Estado, que de maneira compulsória, angaria recursos para seus devidos fins.

Ocorre que, com a complexidade e alta carga tributável, alguns contribuintes se viram em condições de inadimplência, o que acarretou sérias complicações orçamentárias do Estado. O Estado por sua vez implementou o parcelamento das dívidas tributárias de maneira especial, pugnano pela excepcionalidade da ocasião. Entretanto, em cada vez mais tem-se a instituição deste mecanismo, impactando o comportamento do contribuinte.

Eis que as benesses produzidas por tal instituto provocam ao contribuinte um comportamento oportunista, omitindo o pagamento tributário em detrimento às movimentações empresariais mais rentáveis, haja vista as remissões e anistias previstas nos institutos especiais.

Inobstante, verifica-se as condições dos parcelamentos em comparação aos parcelamentos concedidos em outros países, apurando que os critérios utilizados pelo Brasil precisam de ser revistos, tendo em vista a alta reincidência e inadimplência tributária, tanto antes, quanto depois da adesão.

Assim, o objeto deste trabalho se mantém em apurar a responsabilidade do Estado em face do bem comum, tendo como principal viés demonstrar os efeitos praticados pelo instituto do parcelamento especial em face do comportamento do contribuinte e em decorrência disso, seus impactos no orçamento do Estado. Sendo tais situações, analisadas mediante revisões bibliográficas, publicações científicas, bem como estudos promovidos por instituições governamentais, a fim de promover um possível direcionamento e apontar novos estudos.

2 DA FUNÇÃO DO ESTADO

2.1 Da relação entre a sociedade e o direito

Desde os primórdios, os grupos sociais são caracterizados pela busca de condições elementares para sobrevivência. Tais necessidades integram a complexidade social desenvolvida por toda a história, envolvendo vários assuntos e dilemas relevantes, como exemplo o âmbito econômico, político, religioso, educacional, etc (DIAS, 2014). Estas necessidades, das básicas às mais complexas, surgem de acordo a contemporaneidade e aceitação ou cessão das prioridades individuais perante o bem coletivo.

Em seu magistério, Reinaldo Dias (2014) afirma que as imperfeições sociais são inerentes ao ser humano, derivando de suas paixões, seus instintos, seus interesses e outros fatores. O que deriva em lutas incessantes ao convívio social. E é nesse estado conflituoso que as diversas sociedades nutriram preocupações, instituindo várias formas de controle social de ordem costumeira, religiosa etc.

Ainda, Dias reitera (2014, p.8): “O Direito assim é anterior ao estado e se condensa nesta antiga expressão latina: *ubi jus, ibi societas* (onde há direito, há sociedade), e a recíproca também é verdadeira: *ubi societas, ibi jus* (onde há sociedade, há direito)”. Neste diapasão, o direito é instrumento garantidor da convivência de toda sociedade, contribuindo para a ordem social em face dos anseios mais básicos aos complexos da coletividade.

Contudo, o termo sociedade é muito amplo, podendo ser compreendido por simples interpretação de uma aglomeração de indivíduos, o que erroneamente se torna cada vez mais presente a critério do senso comum.

Para compreensão do Estado e sua relação com a sociedade deve-se entender as distinções entre essa e comunidade, revelando sua importância na evolução do raciocínio jurídico em detrimento das razões sociais envolvidas.

2.2 Distinção entre comunidade e sociedade

Dentre algumas questões jurídicas a serem debatidas, como já aventado anteriormente, as normas florescem da necessidade de regular os anseios de convívio, de modo a diminuir os atritos das relações e levar o bem comum aos participantes da coletividade. Neste raciocínio,

Toennies¹ (*apud* BONAVIDES, 2011) observou as distinções entre as formas de convivência, qual seja, entre a comunidade e a sociedade, sendo estas essencialmente opostas.

Depreende-se de sociedade a dedução de conduta racional da população em face da ordem jurídica e econômica, se abstraindo de eventuais laços individuais.

Acerca da comunidade, pressupõe existência de vínculos psíquicos entre os componentes do grupo. Dotada de natureza irracional, primitiva, e fortalecida pela solidariedade inconsciente, ensejada de afetos, simpatias, emoções, confiança, laços de dependência direta e mútua do individual e social. Assim, Toennies disserta:

Na comunidade a vontade se torna essencial, substancial, orgânica. Na sociedade, lei arbitrária. A comunidade surgiu primeiro, a sociedade apareceu depois. A comunidade é matéria e substância, a sociedade é a forma da ordem. Na sociedade, há solidariedade mecânica, na Comunidade, orgânica. A sociedade se governa pela razão, a Comunidade pela vida e pelos instintos. A comunidade é um organismo, a sociedade, uma organização (Berdeaeff) ou segundo Poch, citado por Agesta, na Comunidade (a Família, por exemplo) a gente *é*, na Sociedade (uma sociedade mercantil, por exemplo) a gente *está*. Diz Agesta que “simbólica ou alegoricamente a Comunidade é um organismo, a Sociedade um contrato” [...] (TOENNIES *apud* BONAVIDES 2011, p.69-70)

Dessa forma, entende-se que a comunidade antecede a sociedade, haja vista que é, claramente, a manifestação do consentimento individual ou pessoal em detrimento do coletivo, e que este se torna volátil pelas circunstâncias a qual está inserida. De outro lado, a sociedade se personifica pela racionalidade diante a coletividade, furtando-se de características ou manifestações exclusivamente individuais em face da ordem social.

Contudo, embora tal distinção seja imperiosa, reitera-se que a comunidade precede a sociedade. Tal constatação corrobora a elucidação de que a sociedade se racionaliza pelos fundamentos comunitários, reflexos da própria razão de ser. A racionalização trazida, portanto, remete a criação de normas para o bem do relacionamento interpessoal, sem as quais não haveria modo de prover as necessidades indispensáveis ao convívio social. Sendo necessária uma breve explanação sobre a norma natural e positivada.

¹ Sociedade e Comunidade (*Gesellschaft und Gemeinschaft*)

2.3. Breve exposição sobre o jusnaturalismo e positivismo

Posterior a abordagem sobre a relação intrínseca entre a sociedade e o direito, e ainda expor sobre diferenças e relações entre a comunidade e a sociedade, faz-se necessário a explanação sobre o jusnaturalismo e o positivismo jurídico. A fim de que se possa compreender a relação entre coletivo e as normas que a compõe.

Por direito natural, conforme Kelsen (2005, p. 14), tem-se a seguinte concepção:

[...]algum tipo de ordenamento definitivo da conduta humana provém da ‘natureza’, ou seja, da natureza das coisas ou da natureza do homem, da razão humana ou da vontade de Deus. Essa Doutrina sustenta que há um ordenamento das relações humanas diferente do direito positivo, mais elevado e absolutamente válido e justo, pois emana da natureza, da razão humana ou da vontade de Deus[...]

Destarte, o jusnaturalismo coincide com critérios amparados pela otimização vida grupal. Critérios esses, oriundos da razão humana, dos dogmas religiosos, da universalidade no convívio, bem como da realidade em que lhe são inseridos (DIAS, 2014). Nesse sentido, o direito natural é composto pela universalidade das carências humanas, sendo elas fundamentais para ulterior compreensão do direito positivo, pois a concepção do direito natural é a gênese do processo de normatização da ordem social. Entretanto, de outro ponto de vista, deu o nascimento do positivismo jurídico, ensina Dias (2014, p. 107):

A origem do positivismo jurídico é do século XIX, e surge como uma oposição radical ao jusnaturalismo. É um sistema filosófico que admite unicamente o método experimental e repudia toda noção *a priori*, bem como todo conceito universal e absoluto. No seu início excluía os costumes jurídicos, a jurisprudência, os princípios gerais do Direito. Era considerado válido e justo, porque era o Direito que foi decidido pelo Poder Público. É o Direito posto e imposto por quem exerce o poder em uma determinada sociedade e por isso, válido em todo o seu âmbito. A negação de um caráter jurídico ao Direito Natural deu origem ao Direito Positivo, que recebe este nome para diferenciar-se daquele[...]

Dessa maneira, houve o aprimoramento das normas que outrora eram emanadas pelo Direito Natural, tornando-as mais exigíveis diante da unicidade normativa atribuída ao Ente Público. Assim o positivismo compreende-se na normatização oriunda do Poder Público exarada pelo Estado. Entendido como modo de “monopolizar” as normas em face da compreensão e manutenção de toda a sociedade.

Por fim, como brevemente exposto, da constituição normativa do direito natural ao positivismo depende-se que a sociedade faz-se integrar de um povo. Povo este, constituído

de várias sociedades, oriundas de várias comunidades, com uma perspectiva em comum. Sendo este um elemento de Estado, que, após, será explanado sobre suas características e constituição.

2.4. Da compreensão do Estado

Tomando o conceito de Jellinek (*apud* BONAVIDES, 2011, p. 79), compreende-se que Estado “é a corporação de um povo, assentada num determinado território e dotada de um poder originário de mando”. Sendo retratado como os três elementos constitutivos do Estado: O povo, o território e o governo. Assim, para compreensão desses elementos, passa-se a analisar cada um deles. Bonavides (2011, p. 92) disserta sobre o elemento subjetivo do Estado, o povo, sendo assim denotado:

É semelhante vínculo de cidadania que prende os indivíduos ao Estado e os constitui como povo. Aí está, no entender de Orlando e Gropalli o *quid novi* desse conceito. Fazem parte do povo tanto os que se acham no território como fora deste, no estrangeiro, mas presos a um determinado sistema de poder ou ordenamento normativo, pelo vínculo de cidadania.

Assim, compreende-se como povo os cidadãos pertencentes a determinada sociedade, os quais se submetem ao determinado ordenamento jurídico. Ainda, conforme o autor supra, determinada submissão é caracterizada pela cidadania, que em singela conceituação, significa a capacidade pública de um indivíduo para o exercício dos direitos políticos, de modo a participar, ativa ou passivamente, das mutabilidades provenientes do Poder Estatal.

Ainda sobre o elemento povo, pode-se averiguar que a CRFB de 1988 no art. 12 apresenta sistemas determinantes para o exercício da nacionalidade, que por sua vez traz consigo o vínculo de cidadania. Àquela, pode se determinar nas seguintes classificações: originária e adquirida. Quanto a originária, disserta MARTINS (2017, p. 1083):

Existem dois critérios principais para a aquisição para aquisição da nacionalidade originária: a) critério territorial (*jus solis*), critério segundo o qual não importa a nacionalidade dos pais, mas o local onde a pessoa nasceu; b) critério sanguíneo (*jus sanguinis*), segundo o qual não importa onde a pessoa nasceu, mas quem são seus ascendentes (filho de italiano, por exemplo, será igualmente italiano). Faz parte da soberania dos países escolher o critério de aquisição da nacionalidade originária. Podem, portanto, adotar o *jus solis* ou o *jus sanguinis* ou utilizar as duas hipóteses, com combinações [...]

No Brasil, a concepção da nacionalidade originária é compreendida pelo critério territorial e sanguíneo. Inobstante tais critérios, há no ordenamento jurídico brasileiro a

naturalização que, a grosso modo, é a manifestação da vontade posterior que faz surgir a naturalização, conforme art. 12, inciso II da CRFB. (MARTINS, 2017)

Pelo critério territorial, Bonavides (2011, p. 107-108) ensina que é a base territorial geográfica do Estado, compreendendo como “partes do território a terra firme, com as águas aí compreendidas, o mar territorial, o subsolo e a plataforma continental, bem como o espaço aéreo.” Neste contexto, Bonavides menciona que alguns autores compreendem que o território é o limite onde o Estado exercita seu poder, sua soberania.

Desse ensinamento, depreende-se do critério territorial limita o poder Estatal emanado por determinada sociedade em determinado espaço geográfico. Este poder Estatal é oriundo da governabilidade que o institui, sendo este o elemento essencial de constituição Estatal. Sobre ele, Afonso Arinos (*apud* BONAVIDES, p. 133) ensina que “é a faculdade de tomar decisões em nome da coletividade”. Assim, o Estado, materializado por várias sociedades, utiliza da imperatividade para que suas decisões atendam os anseios da coletividade que o compõe. Desse modo, explana Bonavides (2011, p. 135):

Atua o Estado por conseguinte na ambiência coletiva, quando necessário, com a máxima imperatividade e firmeza, formando aquele vasto círculo de segurança e ação no qual se movem outros círculos menores dele dependentes ou a ele acomodados, que são os grupos e indivíduos, cuja existência ganha ali certeza e personificação jurídica.

Dessarte, se observa a diferenciação entre o ente governante e os governados, independentemente do sistema ou forma de governo, atentando-se pela unicidade do poder, que, muito embora seja indivisível, se distribui em três funções que atuam harmonicamente em prol da governabilidade e exigibilidade do Estado, são elas: executiva, legislativa e judiciária. Assim, não há que se falar em divisão do poder, mas exclusivamente na organização dos entes que o compõe.

No mesmo sentido, mais notadamente em relação espacial geográfico, os entes se organizam de modo a propiciar e acompanhar as peculiaridades de cada região, se classificando em entes da federação, estes, de âmbito federal, estados-membros ou municipais, entretanto, estes satisfazem a necessidade do Estado em sua unicidade (BONAVIDES, 2011). Logo, por mais que os poderes sejam distribuídos em funções distintas, ou ainda, em regiões territoriais diversas, é tido como uno o poder que governa.

Posterior a compreensão dos elementos Estatais, é necessário ater-se na legítima posse do poder e suas limitações.

2.5 Da legitimidade e da legalidade estatal

Muito já se é claro que os elementos que compõe o Estado são inerentes ao próprio meio social, derivando da comunidade à sociedade pelo contrato social e do jus naturalismo ao jus positivismo. Entretanto, se torna importante a compreensão de como se legitima o poder Estatal.

Consonante Bonavides (2011, p. 140 -142) a legitimidade é determinada pelas crenças contemporâneas de um povo, que consentem e acatam. “É o critério que se busca menos para compreender e aplicar do que para aceitar ou negar a adequação do poder às situações da vida social que ele é chamado a disciplinar”.

Ainda, menciona que no regime democrático de Direito, a Constituição legitima, através da estrita legalidade, o poder do Estado, impondo a ele seus limites bem como os axiomas de todo o povo que o constituiu. Sendo reflexo dessa constituição, a organização do Estado, bem como a hierarquia de suas normas, assim diz Bonavides (2011, p. 141 -142):

A legalidade supõe por conseguinte o livre e desembaraçado mecanismo das instituições e dos atos da autoridade, movendo-se em consonância com os preceitos jurídicos vigentes ou respeitando rigorosamente a hierarquia das normas, que vão dos regulamentos, decretos e leis ordinárias até a lei máxima e superior, que é a Constituição.

Desta maneira, entende-se que a legitimidade faz-se mediante a estrita legalidade que está aderida, vinculada ao poder estatal, determinando seus limites quanto sua autoridade, bem como impulsionando os ideais do povo. Deste modo conclui Hauriou (*apud* BONAVIDES, 2011, p. 151): “o princípio da legitimidade não é em si outra coisa senão o princípio da transmissão do poder conforme a lei. ”

De tal forma, posterior à compreensão da legitimidade e legalidade, declina-se o olhar diante da constituição que permeia o meio democrático de direito, sobre suas evoluções no meio estatal, suas características e posterior fundamentos do direito financeiro e tributário que norteiam a capacidade orçamentária para o bem comum.

2.6 Do Constitucionalismo

O constitucionalismo surgiu com os movimentos sociais, políticos e jurídicos, de modo a propiciar a legitimação e limitação do poder Estatal (MARTINS, 2017). Dessa maneira, pode-se compreender o constitucionalismo como movimento social, pois resulta da soma de várias lutas sociais em busca da limitação ao poder Estatal e reconhecimento de direitos fundamentais;

como movimento político, visto que é oriundo de várias convenções acerca da forma de Estado e suas limitações; e é um movimento jurídico, capaz de modificar a realidade de um povo pela sua imposição ao Ente Estatal, readequando a realidade fática e jurídica do Estado (MARTINS, 2017). Assim é analisado o Constitucionalismo Brasileiro, notando-se a importância de seu surgimento, bem como suas conquistas sociais acrescentadas no seio jurídico nacional. Deste modo, salienta MARTINS (2017, p. 91-92):

Pode-se afirmar que as primeiras duas constituições brasileiras (a “Constituição Política do Império do Brasil”, de 1824 e a “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 1891) foram marcadas pelo Constitucionalismo Liberal, cujo objetivo principal era limitar o Poder de Estado através da Constituição, prevendo uma série de direitos individuais (liberdades públicas). Mais de um século depois da Constituição de 1824, temos como marco brasileiro do Constitucionalismo Social a “Constituição dos Estados Unidos do Brasil”, de 1934 que é a primeira Constituição Brasileira a prever expressamente o direito do trabalho, dentre outros direitos sociais.

Portanto, o constitucionalismo brasileiro é o instrumento que desencadeou a limitação do poder Estatal, ocorrendo nas Constituições de 1824 e 1891, prevendo uma série de direitos individuais. De igual modo, em Constituição posterior, foi expresso outros direitos sociais, mais notadamente os trabalhistas. Tais conquistas e evoluções dos direitos e garantias individuais ensejam cada vez mais o estudo científico acerca do Estado, mais notadamente pelo direito constitucional, ao apontar seus mecanismos de constituição e organização do bem social. Nas palavras de Dirley da Cunha Junior, o direito constitucional é:

O conhecimento científico e sistematizado da organização fundamental do Estado, através da investigação e estudo dos princípios e regras constitucionais atinentes a forma de Estado, à forma e ao sistema de governo, a modo de aquisição e exercício do poder, à composição e funcionamento de seus órgãos, aos limites de sua atuação e aos direitos e garantias fundamentais. (CUNHA JUNIOR, p. 43 *apud* MARTINS, 2017, p. 113)²

Assim, a abordagem dos elementos constitucionais tem sido pormenorizadamente analítica, classificados por categorias dos assuntos que a compõe. Exemplificado, o Professor José Afonso da Silva (201, p.46-47) classifica as normas que dividem a CRFB de 1988:

- (1) **elementos orgânicos** - que se contêm nas normas que regulam a estrutura do Estado e do poder, que se concentram, predominantemente, nos Títulos III (Da Organização do Estado), IV (Da Organização dos Poderes e do Sistema de Governo), Capítulos I e III do Título V (Das Forças Armadas e da Segurança Pública) e VI (Da Tributação e do Orçamento);

² Dirley da Cunha Junior. Curso de Direito Constitucional. P. 43.

- (2) **elementos limitativos** - que se manifestam nas normas que consagram o elenco dos direitos e garantias fundamentais (Título I da Constituição - Dos Direitos e Garantias Fundamentais, excetuando-se os Direitos Sociais, que entram na categoria seguinte);
- (3) **elementos socioideológicos** - consubstanciados nas normas que revelam o caráter de compromisso das Constituições modernas entre o Estado individualista e o Estado social, intervencionista, como as do Capítulo II do Título II (Direitos Sociais) e as dos Títulos VII (Da Ordem Econômica e Financeira) e VIII (Da Ordem Social);
- (4) **elementos de estabilização constitucional** - consagrados nas normas destinadas a assegurar a solução de conflitos constitucionais, a defesa da Constituição, do Estado e das instituições democráticas, como os encontrados nos arts. 34 a 36 (Da Intervenção), 59, I, 60 (processo de emendas à Constituição), 102, I, "a" (ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade), 102 e 103 (jurisdição constitucional) e no Título V (Da Defesa do Estado e das Instituições Democráticas, especialmente o Capítulo I, pois os Capítulos II e III, conforme vimos, integram os elementos orgânicos);
- (5) **elementos formais de aplicabilidade** - são os que se acham consubstanciados nas normas que estabelecem regras de aplicação das normas constitucionais, assim, o preâmbulo, o dispositivo que contém as cláusulas de promulgação, as disposições constitucionais transitórias e o § 1º do art. 5º, que determina que *as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*.

Em suma, a CRFB de 1988 tratou de estabelecer o poder e a estrutura do Estado, os direitos e garantias fundamentais, o compromisso Estatal com direitos sociais, a segurança jurídico-constitucional da ordem democrática e o modo de aplicabilidade das normas constitucionais. Conclui-se, portanto, que o Estado Constitucional é o meio que confere organização e estrutura ao Estado, de maneira a conceber aos seus componentes direitos e garantias fundamentais.

Contudo, para a manutenção dos direitos e garantias individuais e coletivos, é notório que haja despesas a seres custeadas pelos membros do Estado em prol do bem comum. De igual modo, é necessário os meios financeiros e orçamentários para a concessão do bem social. Assim, de modo a propiciar uma noção sobre direito financeiro e orçamentário é exposto uma breve explanação sobre o tema.

3 NOÇÕES SOBRE A ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Ives Gandra da Silva Martins expõe que “o fator de maior densidade, na história do ser humano, sempre foi o econômico, de início, em nível apenas sobrevivencial, e, posteriormente, a gerar permanência e evolução cultural” (1998, p. 47).

Assim, para propiciar os elementos da constituição Estatal, tanto em suas atribuições estruturais, garantistas, sociais, econômicas e propriamente das exigibilidades das normas, são necessários recursos para que sustentem o sistema, de maneira que haja captação das finanças necessárias para prover a máquina Estatal. Sobre essa atividade financeira aduz Machado (2014, p. 23-24):

Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira. Para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com fim de lucrar, ora intervindo no setor privado na economia, na defesa da coletividade.

Completando as palavras anteriormente trazidas, o objetivo Estatal somente se promove diante do financiamento das receitas públicas. Sendo elas a arrecadação tributária que lhe é a principal receita. Mas também são percepções as entradas dos preços públicos, e ainda, desempenham também seu papel arrecadatário as multas, as participações nos lucros e dividendos de empresas estatais, os empréstimos, etc. (TORRES, 2011).

Desse modo, esse viés arrecadatário entende-se como o ato de levar até os cofres públicos recursos necessários para que haja a consecução dos objetivos Estatais. De maneira a possibilitar os pagamentos de vencimentos e salários dos servidores, serviços contratados, a obtenção de produtos empregados na prestação de serviço público, e a manutenção da ordem social e econômica (Id., 2011).

Quanto a natureza da receita, Ricardo Alexandre (2014) ensina que as receitas captadas pelo Estado se dividem em duas espécies: originárias e derivadas. A primeira tem origem de patrimônios públicos ou de empresas estatais. Esta depende de manifestação de vontade do particular, como exemplo dos aluguéis do patrimônio público ou lucros e dividendos de empresas públicas. A segunda tem como característica a incidência no patrimônio particular, havendo obrigação de contribuição do particular. Assim sendo os tributos e multas.

Não bastasse, as receitas captadas, mais notadamente os tributos, não tem somente om cunho arrecadatário, tal instituto também é utilizado para controle de mercado, ou mesmo para

a manutenção de entidades de interesse do Estado. Tais características são denominadas pela sua finalidade fiscal, extrafiscal e ainda parafiscal, respectivamente (ALEXANDRE, 2014).

Interpreta-se a arrecadação como meio de controle e manutenção do Estado, de modo a controlar o seio econômico e social, bem como levar aos cofres públicos o que lhe é necessário para sua preservação. Assim, compreendendo por necessário as despesas, o Estado deve gerir sua aplicabilidade para lograr seus objetivos. Portanto, nas palavras de Machado (2014, p.24): “Diz-se que 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*. (Destaque do autor)”. Desta maneira, corrobora Torres (2011, p.3):

A obtenção de receita e a realização dos gastos se faz de acordo com o planejamento consubstanciado no orçamento anual.
Todas essas ações do Estado, por conseguinte, na vertente da receita ou da despesa, direcionadas pelo orçamento, constituem a atividade financeira.

Em breves considerações, a atividade financeira estatal concerne na arrecadação, na gestão e na aplicabilidade para garantir da finalidade de Estado. E para que a gestão seja aplicada de acordo com seus fins, é aplicada em face do planejamento financeiro anual. E, portanto, ratifica-se que a atividade financeira esteja em manejar os recursos públicos, entretanto, para conceber a arrecadação, mais notadamente os tributos, carece de outro mecanismo de estudo, qual seja, o direito tributário, que explanará sobre as estruturas territoriais e jurídicas que estão inseridos, além das limitações ao poder do Estado, para que não haja arrecadação injusta e desmedida ao contribuinte.

Consoante Machado (2014) a tributação oriunda do Estado se manifesta em ato de soberania. Entretanto o cerne da relação jurídica tributária se coaduna com dever jurídico que é imposto. O qual se manifesta, como anteriormente abordado, pela solidariedade social e posteriormente de forma mais exigível. Eis que a solidariedade social atua em um momento pré-jurídico, fazendo-nos valer de um poder outorgado democraticamente ao Estado de modo a lhe propiciar o poder de tributar.

Em face do poder de tributar, se faz valer a responsabilidade do contribuinte, incidindo sobre esse o dever o pagamento, sob pena de sanções mediante a quantificação que lhe é imposta. Dessa maneira, compreende-se do rigor do poder de tributar, que se houvesse somente a manifestação da solidariedade não haveria a certeza da exigibilidade (Id. 2014).

Ainda pelo autor supra, entende por este feitio, que a finalidade do direito tributário tem o condão de a promover o bem comum e a eudaemonia entre os povos, e que, de outro lado, retrata a função de manter o equilíbrio entre os desníveis de poder, compreendendo como tal, o poder Estatal em face do cidadão. Que, em apertada síntese: os direitos tributários se aтем ao liame que conecta o Fisco aos contribuintes, realocando limites para que os desníveis de poder não surtem danos. Por tal razão, é imperiosa a explanação das normas jurídicas tributárias, como a seguir são aduzidas.

4 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Conceito

Ricardo Alexandre (2014) ensina que, diferentemente das relações privadas, o Direito Tributário é exercido em consonância da supremacia do interesse público sobre o privado, bem como da indisponibilidade do interesse público. Desta maneira, compreendido como ramo do direito público, o Direito Tributário visa o atendimento de toda a sociedade ante a singularidade de interesses, promovendo assim a manutenção e ordem do bem social.

Para elucidação deste complexo jurídico, Luciano Amaro (2014, p. 24), disserta que o direito tributário “*é a disciplina jurídica dos tributos*. Com isso se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária.” (Destaque do autor).

Destarte, compreende-se o Direito Tributário como o conjunto de normas que regem e limitam a atuação Estatal, de modo a conferir competências e capacidade tributária aos respectivos entes. Em que pese a conjuntura sistemática da tributação, é necessária a explanação conceitual do Tributo. Assim, o Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966) em seu art. 3º aduz:

Art. 3º 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.

Assim, entende-se o tributo pela obrigatoriedade de pagamento em dinheiro ou cujo valor nele se exprima, de modo que não seja constituído de sanção de ato ilícito, obedecendo a legalidade e ao ato administrativo plenamente vinculado a essa.

Passado a definição de tributo, torna-se importante a elucidação de suas espécies. Essas, possuem divergências doutrinárias em suas classificações, pois algumas são abordadas pela CRFB, outras no CTN, e ainda suas classificações próprias.

Entretanto, utilizando da abordagem do pelo Supremo Tribunal Federal, tem-se a teoria pentapartida, compreendendo como tributo: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (ALEXANDRE, 2014).

Diante desta teoria pode-se abordar a atual conjuntura dos institutos tributáveis retratados pela legislação, tal como a competência dos entes para a instituição de tal feito.

4.2 Da competência tributária

Após a interpretação do Supremo Tribunal Federal, pode-se compreender a relevância e abrangência da tributação constitucionalmente abordadas. Podendo-se declinar que a CRFB não cria os tributos, mas outorga competência para que os Entes Federados os instituíam. Assim denota Ricardo Alexandre (2014, p.184):

[...] a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Assim, é correto definir competência tributária como o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituíam tributos. (Destaque do autor)

Inobstante a outorga de poder, a competência tributária se caracteriza pela facultatividade de instituição tributária, haja vista que a própria norma constitucional, em seu art. 145³, denota que os Entes “poderão” instituir os tributos, culminando na interpretação de que tal instituto é optativo, não sendo tal norma coercitiva para tais fins. Desta maneira, a competência tributária, ainda que não exercida, não afasta a oportunidade de executá-la, conforme dispõe o art. 8º do CTN⁴, portanto incaducável.

Inobstante, em consideração à atividade financeira do Estado, bem como a manutenção do bem comum, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em seu art. 11, “*caput*”, descreve: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.” Sendo mencionado, ainda, em seu parágrafo único, que: “É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.”

Assim, pode-se compreender que o legislador instituiu sanção para que os Entes não criarem e arrecadarem os impostos constitucionalmente previstos pela respectiva competência. Contudo, a interpretação da legislação deve-se pautar pela razoabilidade, atendo-se a viabilidade econômica da instituição tributária. Deste modo, parafraseando Ricardo Alexandre (2014) pode-se apurar a seguinte situação hipotética: um município pequeno e pobre, em que

³ BRASIL, 1966. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **poderão** instituir os seguintes tributos: [...]

⁴ BRASIL, 1966. Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

sua arrecadação dependa, majoritariamente, das contribuições oriundas dos habitantes aposentados, e que não haja prestadores de serviços naquele local. Ora, não seria prudente a criação do imposto sobre serviços, vez que para a manutenção dos serviços de arrecadação seria dispendido mais recursos do que a própria arrecadação.

Desta maneira, pode-se conceber que a instituição tributária, muito embora seja requisito de responsabilidade da gestão fiscal, deve-se ater a razoabilidade e a viabilidade de tal feito, compreendendo tal atribuição em consonância do princípio da eficiência quanto aos atos da Administração Pública, conforme o art. 37, “*caput*” da CRFB.

Assim, primando pela gestão do erário público, a competência tributária é indelegável, sendo possível apenas, a delegação da capacidade ativa tributária, qual seja a arrecadação, fiscalização e a execução da lei, contudo, tal delegação só pode ser exercida por outra pessoa jurídica de direito privado, em exceção da arrecadação, pois esta pode ser atribuída à pessoa jurídica de direito privado, conforme disserta o art. 7º do CTN⁵.

Por fim, a competência tributária é distribuída constitucionalmente entre os Entes da Federação, sendo de suma importância a análise de tais figuras para compreensão da capacidade arrecadatória tributária.

4.2.1 Da distribuição da competência tributária

As competências tributárias, como poder de instituir tributos, observadas as limitações constitucionais, é declinado pela CRFB, e como consabido é retratado pela doutrina como sendo competência privativa, cumulativa, comum, especial e residual.

Como ensina Ricardo Alexandre (2014) a competência privativa se delinea pela determinação constitucional ao descrever o ente determinado como detentor de tal instituto. Desta maneira, pode-se entender que os impostos são privativos, uma vez que a Constituição (BRASIL, 1988) os associou aos seus respectivos entes. Desse modo, tal instrumento em seu art. 153 dispõe sobre a competência privativa da União:

⁵ BRASIL, 1966. Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. [...]

Entretanto, conforme aduz Ricardo Alexandre (2014), o rol das competências para a instituição de impostos não é taxativo, sendo possível a instituição de impostos residuais ou mesmo de maneira extraordinária, conforme salienta o art. 154, incisos I e II CRFB⁶. Ainda, importante frisar a competência privativa da União em face dos empréstimos compulsórios (art. 148 da CRFB), bem como diante das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, “*caput*” da CRFB). Quanto a competência privativa frente aos Estados e ao Distrito Federal, a Carta Magna (BRASIL, 1988), em seu art. 155, denota:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- III - propriedade de veículos automotores [...]

Da mesma maneira, os Municípios detêm de tal competência, sendo descrito no art. 156 da CRFB:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]

Compreende-se ainda, pelo disposto no art. 149, §1º da CRFB, que é competência privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de contribuição previdenciária de seus servidores. Bem como, é definido pelo art. 149-A do mesmo diploma normativo, a

⁶ BRASIL, 1988. Art. 154. A União poderá instituir:

- I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
- II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal em face da instituição da Contribuição de Iluminação Pública.

Percebe-se que, dos artigos 153, 155 e 156 da CRFB (BRASIL, 1988), que o Distrito Federal exerce competência tributária cumulativa, podendo instituir tanto os impostos estaduais quanto os municipais. Sendo também, como os demais entes da Federação, competente para instituição de taxas e contribuição de melhoria, eis a competência comum. Esta, delimitada pelo art. 145 da CRFB, dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Assim, para instituição dos tributos em face da competência comum, Ricardo Alexandre (2014, p. 189) ensina que:

O ente que prestar o serviço público específico e divisível ou exercer o poder de polícia cobra a respectiva taxa; aquele responsável pela realização de obra pública da qual decorra valorização de imóvel pertencente a particular tem competência para instituir a contribuição de melhoria decorrente. (Destaque do autor)

Logo, respeitado a competência tributária, a instituição tributária deve consubstanciada pela limitação constitucional que a regulamenta, e posteriormente, havido a ocorrência do fato descrito na norma, origina a obrigação (de pagar, fazer ou não fazer), e ainda, a necessária constituição do crédito, que se dá pelo lançamento daquele. Assim, nota-se a complexidade de ocorrências e atos para a exigibilidade do tributo, sendo necessária a explanação de cada procedimento.

4.3 Da obrigação tributária

A obrigação tributária, tratada pelo art. 113 do CTN, trouxe duas classificações de obrigações: as principais e acessórias. Essas, mesmo não se confundido com o preceito civilista, para sua compreensão toma-se de sua definição, assim declina Washington de Barros Monteiro (*apud* ALEXANDRE, 2014, p. 255):

Obrigação é uma relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e o credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através do seu patrimônio.

Neste sentido, compreende-se obrigação tributária pela relação entre o credor e o devedor. No presente caso, o credor das obrigações é o ente estatal (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e o devedor, é o particular obrigado no cumprimento obrigacional. Neste sentido, Luciano Amaro (2014, p. 270) corrobora dizendo:

O devedor tem, portanto, o *dever* de prestar o objeto da obrigação; o credor tem o *direito* de exigir o objeto da obrigação. O credor é titular de uma pretensão, perante o devedor. Se o devedor não cumpre a obrigação, desobedecendo ao dever jurídico de efetuar a prestação em proveito do credor, este, para efetivar sua pretensão, dispõe de *ação* contra o devedor, a fim de constrangê-lo em juízo ao adimplemento do dever jurídico desobedecido. O descumprimento da obrigação, entre outras possíveis consequências, que pode dar lugar a prestação reparatória.

Deste modo, a obrigação tributária concerne no poder de consignar a obrigação do credor em face do cumprimento obrigacional de dar, fazer ou não fazer do devedor, sob pena deste arcar com eventuais imposições de penalidades pecuniárias. Assim reza o art. 113 do CTN:

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.

Pode-se perceber, como supramencionado, as duas modalidades obrigacionais como sendo a obrigação principal e a obrigação acessória. A primeira, oriunda da ocorrência de um fato gerador, ou seja, de um acontecimento da ocasião descrita na lei, que impõe o dever de dar prestação pecuniária em face de tributo ou penalidade. A segunda, remete-se ao cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer descrito na legislação tributária, com intuito de facilitar a arrecadação e a fiscalização tributária. Essa, quando descumprida ou inobservada, se torna obrigação principal pela imposição de eventual penalidade pecuniária.

Assim, pode-se delimitar a obrigação tributária como sendo a relação entre o fisco e o contribuinte, derivada do fato gerador em face da norma ora descrita, evidenciando tanto a obrigação principal quanto a acessória. Entretanto, não bastando a relação jurídica instituída,

há de se constituir o crédito Tributário, evidenciando os respectivos polos da relação (União, Estados, Distritos Federais e Municípios e contribuinte ou responsável), o fato originário do tributo em face da lei que o estabelece, e a apuração do montante pecuniário devido em face dos tributos ou penalidades.

4.4 Da exclusão do Crédito Tributário

Pelo magistério de Eduardo Sabbag (2014), pode-se afirmar que a exclusão do crédito tributário, por intermédio da isenção e anistia⁷, consigna a inviabilidade de sua constituição, mesmo que já se tenha ocorrido o fato gerador e a respectiva obrigação tributária.

Do mesmo modo, Ricardo Alexandre (2014) disserta que a exclusão do crédito tributário é o impedimento de sua constituição pelo lançamento, que por sua vez, não atribui ao sujeito passivo a obrigação para o pagamento.

Ademais, as circunstâncias que excluem o crédito tributário são distintas, uma vez que a isenção do tributo se justifica pelo plano socioeconômico em face da realidade social adstrita ao momento, e a anistia se coaduna na possibilidade de retirada da penalidade em face da demora para o cumprimento da obrigação tributária (SABBAG, 2014).

Assim, pode-se notar que por mais que tenha havido o fato gerador em detrimento da hipótese legal de incidência, com a conseqüente obrigação tributária, verifica-se que o instituto da exclusão do crédito tributário impede o lançamento e constituição do respectivo crédito. Sendo caso da isenção a desoneração do pagamento do tributo em face das condições e planos socioeconômicos do Ente Federado, e a anistia consistindo na absolvição de penalidade pecuniária imposta pela demora do adimplemento obrigacional tributário. Outrossim, a CRFB, em seu art. 150, §6º⁸, determina que tais hipóteses de exclusão do crédito tributário devem se ater a legislação específica, respeitando competência tributária de cada Ente federado em relação ao instituto.

⁷ BRASIL. 1966. Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

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

⁸ BRASIL, 1988. Art. 150. [...] §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Ao expor brevemente sobre a isenção, atenta-se que implica no impedimento para a etapa do lançamento do crédito tributário, entretanto não desonera a obrigação tributária, de modo a possibilitar a efetiva fiscalização dos fatos geradores pelo Fisco. Esse instituto pode se ater a critérios gerais ou especiais (individuais), retratando o critério espacial, econômicos em face da peculiaridade do caso concreto, ou mesmo em critérios subjetivos para sua concessão. Além disso, o CTN é claro, em seu art. 177⁹, ao dispor que não há possibilidade de isentar tributos contraprestacionais, nem mesmo àqueles instituídos após a concessão de tal mecanismo.

Ao delinear sobre a anistia, verifica-se que resulta no perdão da pena pecuniária, impedindo o lançamento e constituição de tais créditos. Ademais, pelo art. 180 do CTN¹⁰, é possível compreender que tal dispositivo só pode ser instituído posteriormente ao fato gerador que institui a obrigação tributária. Ainda, o aludido artigo mencionado, dispõe coibições ao ato legislativo, não podendo instituir a exclusão em decorrência de ato manifestamente criminoso, contraventor, ou ainda atos dolosos, oriundos de fraude ou simulação a proveito próprio ou em benefício de terceiros.

Logo, não havendo as hipóteses de exclusão do crédito tributário, o respectivo crédito é constituído pelo lançamento, de modo a propiciar o ato declaratório da dívida tributária. De modo que, é necessária a compreensão do lançamento para a posterior interpretação dos efeitos da constituição do crédito tributário.

4.5 Da constituição do Crédito Tributário

Ricardo Alexandre (2014) relata que havendo a ocorrência de fato pertencente a lei nasce a obrigação tributária. Deste modo é necessário definir com exatidão o montante do tributo ou penalidade, o devedor e o prazo de pagamento, de forma a garantir certeza da

⁹ BRASIL.1966. Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão

¹⁰ BRASIL, 1966. Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

existência e a liquidez do valor tributado. Tal procedimento denomina-se lançamento, este estabelecido no art. 142 do CTN (BRASIL,1966), *in verbis*:

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.

Assim, compreende-se como lançamento a formalidade que evidencia o conteúdo obrigacional, como declara o art. 139 do CTN: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Tal mecanismo é constituído por três modalidades: de ofício, por declaração e por homologação. Cada qual com sua peculiaridade quanto a participação no ato de lançamento. Ricardo Alexandre (2014, p. 363), em seu magistério, aduz:

[...] no lançamento **de ofício ou direto**, a participação do sujeito passivo é praticamente inexistente; no lançamento por **declaração ou misto**, há quase um equilíbrio entre a participação do sujeito passivo e a atividade do sujeito ativo; no lançamento **por homologação, ou “autolancamento”**, o sujeito passivo é responsável por **quase** todas as atividades que compõe o procedimento. (Grifos do autor)

Deste modo, muito embora as diversas modalidades de lançamento, o objetivo é o mesmo, constituir o crédito tributário, elencando a ele informações precisas quanto a sua existência e a sua exigibilidade. Desta forma entende Luciano Amaro (2014, p. 368):

[...] a prática do lançamento é necessária para que o sujeito ativo possa exercer atos de cobrança dos tributos, primeiro administrativamente e depois (se frustrada a cobrança administrativa) por meio de ação judicial, precedida esta de outra providência formal, que é a inscrição do tributo como dívida ativa.

Logo, a vislumbrar que o lançamento possibilita a cobrança da obrigação tributária, é notório a relevância dos estudos quanto aos efeitos da constituição do crédito tributário.

4.6 Dos efeitos da constituição do crédito tributário

Após o lançamento, o tributo se torna exigível, de modo a ser delimitado o crédito tributário perante a obrigação que o ensejou. Assim, reza o art. 53 da Lei 4.320 de 1964:

“Art. 53. O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.”.

Deste modo, Américo Luís Martins da Silva (2001, p. 54-56) diferencia a natureza da constituição do crédito tributário e a inscrição na dívida ativa. O lançamento tem caráter declaratório quanto débito individual vincendo, descrevendo sua definição, tornando-o certo e reconhecendo o direito preexistente. Ademais a inscrição da dívida ativa pressupõe dívida vencida e não paga, se caracterizando como ato constitutivo, tendo fim de resguardar o direito, como mais adiante será explanado.

Em resumo, o lançamento declara a exigibilidade do crédito tributário, constituindo meio hábil para arrecadação e fiscalização daquele. Além disto, determina: o prazo para o pagamento; o prazo para eventuais impugnações¹¹; bem como é marco para a prescrição¹² e decadência¹³, nos moldes dos arts. 145, 173 e 174 do CTN.

O art. 201 do CTN¹⁴ descreve que o não pagamento do crédito tributário no prazo descrito na lei ou por decisão proferida em processo regular, desde que não sujeito às causas de suspensão de exigibilidade, o conduz à inscrição da Dívida Ativa pelo Ente competente. Eis que, Américo Luís Martins da Silva (2001) ensina que a dívida ativa implica na existência de crédito tributário ou não tributário, o vencimento da obrigação tributária ou não tributária não cumprida e a inscrição da dívida ativa na repartição administrativa competente. Não existindo tais requisitos não há que se falar em dívida ativa.

¹¹ BRASIL, 1966. Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo; [...]

¹² BRASIL, 1966. Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

¹³ BRASIL, 1966. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

¹⁴ BRASIL, 1966. Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Silvio Aparecido Crepaldi (2012, p. 44 - 45) denota que a “expressão “dívida ativa” denuncia a existência de um registro ou cadastro específico que constam todos os créditos não honrados pelos devedores.”. Tais registros, pelas informações envolvidas e a necessidade e precisão de seu manuseio, devem se ater em recursos informatizados para viabilizar as atividades desses dados.

O Art. 204 do CTN aduz que a dívida ativa devidamente inscrita presunção de veracidade e liquidez, implicando em prova pré-constituída. Todavia, pelo parágrafo único deste dispositivo, é compreendido que a presunção relativa admite prova em contrário, a cargo do sujeito ativo ou ao terceiro a quem aproveite.

Crepal di (idem), reitera:

Da inscrição lavra-se o competente termo. Expede-se também, com os mesmos elementos do termo, certidão que instruirá a ação judicial de execução fiscal do crédito em questão. Essa certidão pode ser substituída, por omissões ou erros, até a decisão de primeira instância, devolvido o prazo de defesa acerca da parte modificada.

Portanto, nota-se que a da inscrição da dívida ativa torna exequível o crédito tributário não adimplido. Tal inadimplência, conforme outrora aduzido, estará contido na certidão da dívida ativa, a qual instrui os autos da Execução fiscal, conforme art.6º da Lei 6830 de 1980¹⁵. Todavia, como outrora aduzido, a inscrição e conseqüentemente a certidão da dívida ativa goza de presunção relativa, podendo ser elidida prova em contrário por meio de Embargos à execução, conforme art. 16 da Lei mencionada¹⁶.

Em resumo, o lançamento constitui o crédito tributário, e esse por sua vez, quando não adimplido e inscrito em dívida ativa torna o crédito exequível perante o fisco, de maneira que havendo Execução Fiscal, o sujeito passivo ou terceiro interessado, caso queira embargue a execução. Por fim, resta esclarecer as causas extintivas e suspensivas do crédito tributário.

¹⁵ BRASIL, 1980. Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

¹⁶ BRASIL, 1980. Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias [...]

4.7 Da extinção e da suspensão do crédito tributário

4.7.1 Da extinção do crédito tributário

Como já exposto em tópico anterior, a constituição do crédito tributário se faz mediante o lançamento, de modo a propiciar a exigibilidade da obrigação tributária. Assim, do mesmo modo, acaso haja o inadimplemento do crédito tributário, este é lavrado e inscrito em dívida ativa, tornando o respectivo crédito exequível perante o Fisco. Entretanto, como formas de extinção e suspensão da exigibilidade do crédito, o legislador evidenciou ocasiões, as quais serão delineadas.

Inicialmente, ao abordar as hipóteses da extinção do crédito tributário, ainda que brevemente, faz-se valer das lições de Ricardo Alexandre (2014) ao discorrer sobre o embate doutrinário acerca da taxatividade das espécies extintivas do crédito tributário dispostas no art. 156 do CTN¹⁷. A priori, deve-se compreender do CTN, em seu art. 141¹⁸, que em perspectiva gramatical, retrata que a “Lei” trará previsão para as causas de extinção do crédito tributário. A lei mencionada pelo dispositivo se trata da Lei tributária, mais notadamente o CTN. Assim, pode-se compreender que o rol é taxativo. Entretanto, em face do conteúdo obrigacional, o direito tributário em muitas das vezes toma conceitos e institutos civilistas em suas relações, deste modo, em ocasiões específicas, mais notadamente no caso da novação e no caso da confusão, há precedentes jurisprudenciais que adotam tal conteúdo obrigacional em face da extinção obrigacional. Contudo, há que se registrar que lei local pode estipular novas formas de extinção do crédito tributário.

¹⁷ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. [...]

¹⁸ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

4.7.2. Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Ao analisar a suspensão da exigibilidade, compreende-se que tal instituto se manifesta após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, onde o sujeito passivo adquire o dever de adimplir o conteúdo obrigacional. Ademais, no caso de não ocorrer tal adimplemento, a exigibilidade permite que a administração tributária tome as devidas providências coativas a fim de que o crédito seja satisfeito. Todavia, o CTN descreve situações em que a exigibilidade seja suspensa, das quais, como nas hipóteses de extinção, pode-se constatar a taxatividade do art. 151 do CTN, conforme sua redação:

Art. 151. 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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Conforme depreende-se desse artigo, os efeitos da suspensão não atingem as obrigações tributárias acessórias, de modo a propiciar a devida fiscalização do conteúdo obrigacional pelo Fisco. Outrossim, dentre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, destaca-se o parcelamento fiscal, o qual carece de maiores informações que posteriormente serão aduzidas.

5 DO PARCELAMENTO FISCAL

5.1 Conceito

Eduardo Sabbag (2014, p. 889) ensina que:

[...] o parcelamento é o procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não sua extinção. Extinção seria se “pagamento” fosse.

Deste modo, entende-se o parcelamento como o adimplemento parcelado da obrigação tributária, permitindo a suspensão da exigibilidade, pois sendo as parcelas vincendas, não haveria que dizer inadimplemento obrigacional. Ademais, Ricardo Alexandre (2014) evidencia a importância de tal mecanismo em face da política fiscal, tendo em vista a possibilidade de captação de recursos, até então inadimplentes, pelo Fisco, de modo a propiciar a regularização dos contribuintes, que após voltarem a regularidade usufruam dos benefícios daí decorrentes.

O parcelamento encontra previsão específica no art. 155-A do CTN, *in verbis*:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

Deste dispositivo, pode-se compreender que o parcelamento somente pode ser concedido pela legislação específica, conforme a competência tributária de cada Ente. Ademais, observada a ressalva em disposição de lei em contrário, não haverá a exclusão da incidência de juros e multas. Ademais, o parcelamento tributário pode ser dividido em dois grupos: o parcelamento convencional e o parcelamento especial.

Em âmbito federal, o parcelamento convencional está disposto nos arts. 10 a 14-F da Lei nº 10.522 de 2002, eis que “está sempre disponível ao contribuinte e tem por finalidade atender às situações de normalidade institucional. Assim, tal parcelamento se prolonga no tempo para adesão e permite o parcelamento de débitos vencidos[...]” (BRASIL, 2017).

Quanto ao parcelamento especial, ratifica-se sua excepcionalidade em detrimento da política fiscal do ente federado, havendo além da função dúplice do parcelamento convencional (arrecadatória e regulatória), a singularidade da ocasião que o ensejou. A Secretaria da Receita Federal (2017) aduz que:

Os parcelamentos especiais são aqueles que trazem regras excepcionais àquelas previstas para o parcelamento convencional, ou seja, seu propósito seria tratar de situações que fogem à normalidade institucional. Costuma ser fixado limite de prazo para adesão e restrição quanto aos débitos que podem ser objeto de parcelamento, conforme seus períodos de vencimento e/ou outro requisito que limite a inclusão do débito no parcelamento.

Deste modo, assevera a Unafisco (2017) que o objetivo principal dos parcelamentos fiscais é a arrecadação, diminuindo o estoque das dívidas tributárias, incentivando os contribuintes ao adimplemento. Além do mais, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2010, p. 10), reiteram que tal mecanismo insurge

Num reconhecimento implícito das dificuldades enfrentadas pelas empresas em arcar com todas as obrigações, principais e acessórias, geradas tanto pelo peso da carga tributária, quanto pela complexidade da legislação, é que o Governo Federal, vem, nos últimos tempos, editando programas de parcelamento de débitos, conjugados, algumas vezes, com anistias (desoneração de juros e de multas).

Em resumo, deste trecho pode-se definir que a causa originária dos parcelamentos fiscais (alguns com desonerações de juros e multas) se compõe pela grande dificuldade das empresas em arcar com suas obrigações tributárias, tanto pela carga em relação à obrigação principal, quanto pelo complexo das obrigações acessórias.

No Brasil, em âmbito Federal, pode-se perceber a grande recorrência ao parcelamento fiscal em face da política de gestão fiscal em detrimento das dificuldades empresariais e em face da arrecadação, o que reflete nos impactos da principal receita para concessão das atividades Estatais do bem comum, tal histórico é posteriormente abordado.

5.2. Histórico do Parcelamento Especial ¹⁹

Em detrimento dos parcelamentos especiais da União, percebe-se que muito embora a excepcionalidade das razões atribuídas à tal mecanismo, nos últimos 18 (dezoito) anos foram

¹⁹ O Presente tópico tem por objeto o “Estudo sobre os impactos do parcelamentos especiais”, produzidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. 19 dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>> Acesso em 27 set. 2018.

instituídos quase 40 (quarenta) programas de parcelamentos especiais, todos eles com consideráveis deduções de multa, juros e encargos legais enquanto da inscrição em dívida ativa da União, bem como prazos amplamente longos, com possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Decorrente da Lei nº 9.964 de 2.000, houve a instituição do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), o qual se reservou a pessoas jurídicas, com adesão de 129.000 (cento e vinte e nove mil) contribuintes, havendo o parcelamento deliberado através do percentual de 0,3% a 1,5%, com prazo ilimitado para pagamento e probabilidade de amortização de multas e juros em face dos créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

No ano de 2003, decorrente da Lei 10.684, houve instituição do Parcelamento Especial (Paes) destinados a pessoas físicas e jurídicas, obtendo de adesão 92.000 (noventa e duas mil) pessoas físicas e 282.000 (duzentas e oitenta e duas mil) pessoas jurídicas, aonde foi estabelecido o parcelamento das dívidas em 180 meses com a redução de 50% das multas.

Já no ano de 2006, mediante a Medida provisória nº 303, fora instituído o Parcelamento Excepcional (Paex), o qual foi disponibilizado somente às pessoas jurídicas, havendo adesão de 244.722 (duzentos e quarenta e quatro mil setecentos e vinte e dois) contribuintes, sucedendo aos aderentes 3 (três) modalidades de parcelamento: em 6 (seis), 120 (cento e vinte) e 130 (cento e trinta) parcelas, com redução de 50 a 80% das multas e de 30% dos juros de mora.

Em 2008, o programa denominado “Refis da Crise” foi instituído pela Medida provisória nº 449 de 2009 (posteriormente convertida na Lei 11.941/2009), alcançando 886.353 (oitocentos e oitenta e seis mil e trezentos e cinquenta e três) contribuintes, 771.716 (setecentos e setenta e um mil e setecentos e dezesseis) pessoas jurídicas e 168.592 (cento e sessenta e oito mil e quinhentos e noventa e duas) pessoas físicas, havendo sido criadas 14 modalidades entre pagamentos à vista e parcelamento de dívidas, com redução de 60 a 100% das multas e de 45 a 25 dos juros de mora, com a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, para pagamento dos acréscimos (saldos após reduções).

No ano de 2013, houve quatro reaberturas do parcelamento denominado Refis da Crise.

A primeira reabertura do prazo para adesão ao Refis da Crise, decorrente da Lei nº. 12.865/2013, concedeu aos contribuintes, até 31 de dezembro de 2013, inserissem no parcelamento especial os débitos vencidos até a data de 30 de novembro de 2008.

Do mesmo modo, a segunda reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise, instituída pela Lei nº 12.973/2014, alterou a Lei nº 12.865/2013, reabrindo prazo para a adesão do instituto até o dia 31 de julho de 2014. Assim devido à proximidade das duas reaberturas, os programas

aderiram 102.176 (cento e dois mil e cento e setenta e seis) contribuintes, destas 71.435 (setenta e uma) pessoas jurídicas e 30.741 (trinta mil e setecentos e quarenta e uma) pessoas físicas.

A terceira abertura para o prazo de adesão, instituída pela Lei nº 12.996/2014, possibilitou a inclusão de débito vencidos até dezembro de 2013 e exigiu o pagamento inicial de 5, 10, 15 ou 20% do valor da dívida, a depender do montante a ser parcelado, sendo possível ser pagos em 5 parcelas nos primeiros 5 (cinco) meses do parcelamento.

A quarta reabertura do prazo para adesão ao Refis da Crise, instituída pela Lei 13.043/2014, alterou a Lei 12.996/2014, reabrindo o prazo de adesão à data de 1º de dezembro de 2014. Do mesmo modo, pelas similitudes da terceira e a quarta reabertura, pode-se averiguar que foram verificados 326.948 (trezentos e vinte e seis mil novecentos e quarenta e oito) contribuintes, sendo 222.960 (duzentas e vinte e duas mil e novecentas e sessenta) pessoas jurídicas e 103.988 (cento e três mil novecentas e oitenta e oito) pessoas físicas.

Em 2017, mediante a Medida provisória nº 766, foi instituído o Programa de Regularização Tributária (PRT), aderindo 100.499 (cem mil e quatrocentos e noventa e nove) contribuintes, sendo 69.697 (sessenta e nove mil) pessoas jurídicas e 30.802 (trinta mil e oitocentas e duas) pessoas físicas, sendo estipulado que os débitos vencidos até dia 30 de novembro de 2016 poderiam ser liquidados da seguinte forma: I - 20% à vista e o restante com utilização de créditos de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSSL, ou ainda outros créditos, ou então parcelados em 96 parcelas; II - 24% em espécie, em 24 parcelas, e o resto com créditos; III - 120 parcelas escalonadas.

Também em 2017, por intermédio da Medida Provisória nº 783, convertida na Lei 13.496/2017, foi instituído o Programa de Regularização Tributária (PERT), e teve o prazo de adesão reaberto por 3 vezes, o qual culminou em 740.311 (setecentos e quarenta mil e trezentos e onze) contribuintes, sendo cerca de 443.000 (quatrocentas e quarenta e três mil) pessoas jurídicas e 297.000 (duzentas e noventa e sete mil) pessoas físicas, regulamentando que as dívidas vencidas até 30 de abril de 2017, poderiam ser adimplidas da seguinte forma: I - pagamento em espécie sendo no mínimo 20% do montante da dívida, sem deduções, em 5 parcelas vincendas em 2017, e em quitação dos demais débitos com a utilização de créditos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos tributários devidos; II - parcelamento em 120 prestações, sem deduções, calculadas com aplicação escalonada de percentuais em face do valor da dívida; III - pagamento em espécie de no mínimo 20% da dívida, sem deduções, em 5 prestações vincendas em 2017, e o restante nas seguintes condições: liquidação em janeiro de 2018, em única parcela, com deduções de 90% de juros e de 70% das multas; parcelamento em até 145 parcelas, com deduções de 80% dos juros e de 50% das

multas; ou parcelamentos em até 175 parcelas, com deduções de 50% dos juros e de 25% das multas, com prestações a 1% da receita bruta do mês anterior, não inferior a 1/175 da dívida consolidada. O contribuinte que quisesse parcelar o montante da dívida superior a 15 milhões obteve benesse da redução do valor em pagamento em espécie mais a opção na utilização dos devidos créditos tributários.

A Lei Complementar nº 155 de 2016 instituiu o Parcelamento Especial para débitos do Simples Nacional, ao qual aderiram 137.568 (cento e trinta e sete mil e quinhentos e sessenta e oito) contribuintes. Tal parcelamento permitiu o pagamento dos débitos até maio de 2016, como Simples Nacional, em até 120 parcelas.

Inobstante todos estes institutos, foram criados outros parcelamentos especiais setoriais, aos quais são adiante delineados.

O parcelamento do PIS e da Cofins das Instituições Financeiras foi instituído pela Lei 12.865/2013, reaberto pela Lei 12.973/2014, sendo apurado 41 aderentes ao programa, que permitiu o parcelamento em até 60 meses do PIS e a Cofins devidas por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidos em até a data de 31 de dezembro de 2013, com diminuição de 80% das multas e 40% dos juros moratórios.

Já em 2013, foi instituído pela Lei nº 12.865 e reaberto pela Lei nº 12.973/2014, o Parcelamento de débitos do IRPJ e da CSLL decorrentes da tributação sobre bases universais (TBU), abrangendo 33 contribuintes, permitiu o parcelamento em até 180 prestações da dívida oriunda do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2013, com redução de 80% das multas e de 50%.

No ano de 2015, a Lei 13.155, foi instituído o Programa de modernização da gestão e de responsabilidade fiscal do futebol brasileiro, onde foram aderidos 111 contribuintes, aonde fora concedido às entidades desportivas profissionais do futebol a possibilidade de parcelamento, em até 240 prestações, dos débitos oriundos do fato gerador até a publicação da lei. As deduções concedidas foram de 70% das multas e 40% dos juros.

Em 2017, através da Medida Provisória 793, foi criado o Programa de Regularização Rural (PRR), que ofereceu aos produtores rurais pessoas físicas, ou àqueles que compraram essa produção, possibilidade para renegociarem as dívidas oriundas da contribuição oriunda do art. 25 da Lei 8.212/1991, denominada de contribuição Funrural, vencida até 30 de abril de 2017, mediante pagamento, até dezembro de 2017, de 4% da dívida, sem diminuição, e o restante com reduções de 25% das multas e 100% dos juros e restante em 176 parcelas.

Também em 2017, através da Medida Provisória nº 778, foi instituído o programa de regularização de débitos previdenciários dos Estados e Municípios (PREM), aderindo cerca de 2.300 (dois mil e trezentos) municípios e estados brasileiros, possibilitando o parcelamento de débitos previdenciários de responsabilidade dos Estados, Distrito Federal e Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas e, 200 parcelas, com entrada, e sem redução de 2,4% da dívida e o restante com diminuição de 40% das multas e 80% dos juros.

Além desse programas, destinados a determinadas atividades ou setores, vários outros foram instituídos nos últimos 10 anos, concedendo vários benefícios aos aderentes, entre eles, alguns parcelamentos chegam a reduzir até mesmo cumulativamente o importe máximo de 100% das multas, alguns, 80% dos juros moratórios e, outros, de 100% dos encargos legais, sendo permitido, em alguns casos, o parcelamento em até 240 prestações, e demais benesses.

Por fim, visto que obrigações tributárias, tanto em sua carga quanto em suas características acessórias, pode-se perceber a dificuldade empresarial em cumpri-las, em primeiro momento. Assim, aderem aos programas de parcelamento, usufruindo de vários benefícios concedidos pela Lei que instituiu o programa, ora pela peculiaridade do mecanismo tributário em face do parcelamento fiscal. Deste modo, faz-se necessário a abordagem do planejamento fiscal em detrimento do instrumento do parcelamento fiscal.

6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

6.1 Conceito

Pela complexidade e alta carga das obrigações tributárias principais e acessórias, a insegurança do empresariado brasileiro tem buscado de forma a amenizar o desembolso com a alta carga tributária maneiras para evitar incidência ou mesmo evitar a ocorrência do fato gerador. Dessa maneira, Crepaldi (2012, p.4):

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos, tornando-se algo latente nas administrações empresariais. Sua finalidade baseia-se em evitar a incidência tributária, com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.

Dessa maneira, cada vez mais o planejamento tributário está no cotidiano brasileiro, de modo a contribuir para a boa gestão empresarial, poupando recursos para investimentos no próprio empreendimento. Diante desta conduta tomada, é imprescindível analisar quais são as condutas lícitas a serem tomadas, ou seja, a maneira correta a ser conduzida. Assim é imperioso conhecer além da elisão, a evasão e a elusão fiscal. Crepaldi (2012, p. 95-96):

Elisão fiscal é um proceder legalmente autorizado, que ajuda a lei tributaria a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente. Diferente de evasão fiscal, pois são utilizados meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável. É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma carga fiscal menor, mesmo quando esse comportamento prejudica o Tesouro. Consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se de ação perfeitamente lícita, de planejamento tributário ou economia fiscal. Configura-se em um planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas previas (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado.

Portanto, compreende-se por elisão fiscal, o comportamento lícito do contribuinte a fim de não se envolver na ocorrência do fato gerador na norma abstrata. Viabilizando assim o controle orçamentário empresarial. Além deste, o CTN, art. 116, parágrafo único, trata da

elusão tributária, ao retratar de dissimulação da ocorrência de um fato gerador para pagar menos tributos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Assim, Alexandre (2014, p. 269) relata “[...] casos em que o comportamento do contribuinte não é a rigor, ilícito, mas adota um formato ardiloso, atípico do que está sendo praticado, tendo por consequência a isenção, não incidência ou incidência menos onerosa [...]”. Desta maneira entende-se como elusão a simulação de ato, com intenção de obter vantagens. Entretanto, como consabido pela inteligência do artigo supra, a autoridade administrativa poderá desconsiderar tais atos. De outro ponto de vista encontra-se a evasão:

Na evasão fiscal, a contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Aí é diferente e cabe à Receita utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito. Evasão ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. É uma fraude dificilmente perdoável, porque ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à lei. Os juristas a consideram repreensível. É o uso meios ilícitos para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. Entre os métodos usados para evadir tributos estão a omissão de informações, as falsas declarações e a produção de documentos que contenham informações falsas ou distorcidas, como a contratação de notas fiscais, faturas, duplicatas, etc. (CREPALDI, 2012, p.95-96)

Corroborando Alexandre (2014, p.270): “[...] é uma conduta **ilícita** em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a **evitar o conhecimento** do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal (destaque do autor)”. Assim a evasão constitui crime de sonegação fiscal, conforme reza a lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.

Desta maneira, compreende-se do planejamento fiscal como a estratégia lícita a ser utilizada pela empresa de modo a garantir melhores aproveitamentos de seus recursos, diminuindo gastos desnecessários e oportunizando a competitividade de mercado pela economia e giro de capital.

:

6.2 Planejamento fiscal em face do parcelamento fiscal

Como já exposto, a obrigação tributária é constituída pelo lançamento, em suas respectivas legalidades. Este instrumento, entre outras características, institui prazo para pagamento e exigibilidade do mesmo. Não adimplido, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa, razão pela qual, depois de ter sido lavrado o respectivo termo, ou seja, a certidão da dívida ativa, torna-se exequível. Desta maneira, ao vislumbrar a inscrição da dívida ativa, faz-se necessário a abordagem das certidões que norteiam a adimplência para com o fisco, sendo elas a certidão negativa, certidão positiva e a certidão positiva com efeito de negativa. Deste modo, Crepaldi (2012, p. 47), disserta que a certidão negativa

É o documento que comprova a quitação de tributos. A lei pode exigir, para a prática de certos atos, que seja realizada a prova da quitação de determinados tributos ou de todos os tributos de certo contribuinte por meio de certidão negativa (205 do CTN). Esta será fornecida no prazo de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição fiscal.

Deste modo, a certidão negativa torna evidente a adimplência do contribuinte como fisco. Do mesmo modo, interpreta-se que a certidão positiva é a evidência da inadimplência do contribuinte para com o Fisco. Ademais, a figura da certidão positiva com efeito de negativa é aquela em que o contribuinte está inadimplente, entretanto há vezes em que se ateste a adimplência, como adiante será exposto.

O art. 1º da Lei 7.711 de 1988 dispõe sobre algumas ocasiões em que é exigida a comprovação da quitação dos débitos tributários federais. São elas: a transferência do domicílio para o exterior; habitação e licitação promovida por órgão da Administração Federal direta, indireta ou fundacional ou por entidade controlada direta ou indiretamente pela união; registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quanto praticado por microempresa, na forma da legislação; registro de contrato ou outros documentos em cartórios de registro de títulos e documentos (para as operações acima de um determinado valor); registro em cartório de registro de imóveis (para as operações acima de um determinado valor); operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com a Fazenda Nacional, Estaduais ou Municipais (acima de um determinado valor).

Tais certidões podem ser, no âmbito federal, fornecidas tanto pela Receita Federal, como pela Procuradoria Geral da União, entretanto, para a prova da quitação dos tributos federais, obrigatoriamente, será ela fornecida pela Procuradoria Geral da União.

Quanto a certidão positiva com efeitos de negativa, observar-se, pelo teor do art. 206 do CTN (BRASIL, 1966), que seus efeitos remetem aos daquela outrora delineada, mais notadamente à certidão negativa, *in verbis*: “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa”.

Deste modo, pode-se compreender que o parcelamento tributário propicia, ao contribuinte, a possibilidade de regularizar suas dívidas, assim como continuar gozar dos benefícios próprios da certidão negativa de débitos. Taís benefícios tem trazido várias consequências ao mundo jurídico, ao passo que, à luz dos vários parcelamentos fiscais especiais, tem-se cooperado para adesão reiterada dos contribuintes, esvaindo por si a excepcionalidade do instituto.

7 EFEITOS DO PARCELAMENTO FISCAL ESPECIAL

O parcelamento fiscal, como outrora denotado, tem natureza de política fiscal, uma vez que visa a arrecadação para o custeio das despesas Estatais, garantido os direitos e garantias fundamentais, os quais o Estado se propôs a cumprir. Todavia, como consabido, os tributos causam impactos diretos ao cenário social e econômico do país, haja vista suas características fiscais, extrafiscais e parafiscais.

Dessa forma, pode-se vislumbrar que os efeitos dos parcelamentos fiscais tem impactado tanto o cenário econômico quanto social. Em primeiro momento, frisa-se seu impacto econômico, pois gera expectativa aos contribuintes pela reincidência de parcelamentos especiais, fazendo com que estes se mantenham reiterem suas condutas omissivas para com o Fisco. Lado outro, tal instrumento peca por sua reiteração em curtos períodos, causando desequilíbrio financeiro para o Estado, dado sua baixa arrecadação em detrimento aos compromissos firmados nas leis orçamentárias, infringindo a eficiência da máquina pública e onerando os demais contribuintes que além de adimplentes, sofrem os impactos causados pelo “desmoroamento fiscal” causados pelo parcelamento fiscal especial.

Ives Gandra da Silva Martins (2006²⁰), citado por, Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2018) menciona que a política tributária dota-se de mecanismos capazes de gerar desenvolvimento e trazer bem comum aos contribuintes, sem que lesione a capacidade contributiva para manutenção dos serviços públicos. Ademais, Hugo de Brito Machado (2006²¹) citado pelos autores supra mencionados (2018), ensina que a viabilidade do bem comum deriva da observância ao princípio da eficiência, este, corolário dos demais princípios consagrados pelo ordenamento jurídico. Em resumo, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 73²²) reproduzido por Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2018, p. 9), ensina que “sem igualdade impossível a eficiência, que exige a igual distribuição de bens”.

Desta forma, é inequívoco que a política fiscal instituída através do parcelamento fiscal deve se ater ao princípio da eficiência e ao princípio da capacidade contributiva, dentre outros

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: RT, 2006.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte**. In: SCHOIUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

norteadores. Desta maneira, a seguir são delineados os aspectos relacionados às condutas do risco moral e da seleção adversa, bem como as discussões sobre possível renúncia fiscal.

7.1 Do Risco Moral e da seleção adversa

Como já aventado, a característica extrafiscal compõe a instituição tributária, como intuito de viabilizar a prática de mercado, influenciando em toda conjuntura econômica estatal. Ocorre que, entre as várias medidas extrafiscais, o parcelamento se torna um mecanismo capaz de provocar determinadas atitudes no mercado. Muzzi Filho, Gonçalves e Quadros (2018, p. 10) ensinam que:

a Reiteração de programas de parcelamento induz à prática da “inadimplência contumaz”, por meio da qual contribuintes inadimplentes contumazes se utilizam das vantagens oferecidas pelos “REFIS” para obter vantagem concorrencial (reduzindo, por exemplo, seus preços), provocando, então, concorrência desleal em relação àqueles que cumprem suas obrigações tributárias. Nesse cenário, a decisão de deixar de recolher os tributos devidos (isto é, de violar a lei), ante a proliferação de parcelamentos especiais, acaba por se inserir em mera análise de custo de oportunidade, que[...] é altamente favorável à inadimplência.

Assim, compreende-se que alguns contribuintes, ante ao custo-benefício dentre o investimento empresarial e o parcelamento especial, acabam sendo mais adeptos ao parcelamento especial, quer seja pelas vantajosas condições para arcar com suas dívidas tributárias, ora por ser mais barato e viável manter capital de giro e em contrapartida poder gozar dos benefícios da certidão positiva com efeitos de negativas, mantendo assim melhores condições de mercado.

Ocorre que, com a prática reiterada dos parcelamentos fiscais, vários contribuintes inadimplentes contumazes aguardam a possibilidade para aderirem aos programas de parcelamento, ou mesmo transferirem seus débitos parcelados para programas mais vantajosos (ex.: REFIS para PAES), conforme como caso citado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, sobre a Relatoria do Ministro Humberto Martins:

CPC. TRANSFERÊNCIA DOS DÉBITOS INSCRITOS NO REFIS PARA O PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA MP N. 38/2002. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DO ART. 1º DA PORTARIA CONJUNTA SRF/PGFN N. 900/2002. 1. Inexiste violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso. 2. Discute-se nos autos a possibilidade de transferência dos débitos inscritos no REFIS para o parcelamento de que trata a Medida Provisória n. 38/2002. 3. A Lei n. 9.964/2000, que instituiu o REFIS, embora expressamente disponha que a opção pelo programa de parcelamento exclui qualquer outra forma de parcelamento de débitos relativos aos tributos federais com vencimento até 29.2.2000.

não impede a transferência dos débitos para novo programa de parcelamento mais vantajoso. 4. A proibição do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.964/2000 impede que o beneficiário do REFIS obtenha novo parcelamento da dívida consolidada nas mesmas condições estabelecidas no REFIS. Entendimento em sentido contrário implicaria incidência retroativa da lei menos favorável ao contribuinte. 5. O parcelamento instituído pela MP n. 38/2002 concedeu aos seus optantes vantagens não concedidas àqueles optantes do REFIS, tais como, exclusão de multas e juros moratórios até 31 de janeiro de 1999. Desse modo, não se tratando de adesão a um novo parcelamento nas mesmas condições estabelecidas pelo REFIS, a vedação contida no art. 1º da Portaria Conjunta SRF/PGFN n. 900/2002 é ilegal, porquanto extrapola os limites de regulamentação, pois cria vedação não prevista na MP n. 38/2002 e na Lei n. 9.964/2000. Recurso especial improvido. (BRASÍLIA, 2015). (Destaque nosso)

Em face das condições estabelecidas pelo parcelamento fiscal especial, há de se evidenciar, ainda, a alta rolagem de parcelas em alguns programas, as quais produziram parcelas ínfimas, capazes de gerar maiores custos e encargos do que a adimplência do tributo devido, causando um efeito inverso ao pretendido pelo instituto. Desta forma, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça se posicionou, através do Relator Mauro Campbell:

EMENTA Processual Civil. Tributário. REFIS. Parcelamento. Pessoa jurídica optante pelo Simples. Recolhimento com base em 0,3% da receita bruta. Possibilidade de exclusão do programa de parcelamento se restar demonstrada a sua ineficácia como forma de quitação do débito. Art. 2º, § 4º, II e art. 5º, II, da Lei n. 9.964/2000. 1. É possível a exclusão do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, com fulcro no art. 5º, II da Lei n. 9.964/2000 (inadimplência), se restar demonstrada a ineficácia do parcelamento como forma de quitação do débito, considerando-se o valor do débito e o valor das prestações efetivamente pagas. Situação em que a impossibilidade de adimplência há que ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão do dito programa de parcelamento. Precedente específico para o REFIS: REsp n. 1.238.519-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.8.2013. Precedentes em casos análogos firmados no âmbito do Programa de Parcelamento Especial - PAES: REsp n. 1.187.845-ES, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell, DJe 28.10.2010; EDcl no AREsp n. 277.519-DF, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 21.3.2013; REsp n. 1.321.865-PE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 26.6.2012; REsp n. 1.237.666-PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.3.2011; REsp n. 1.307.628-GO, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.9.2012. 2. A tese da possibilidade de exclusão por parcela irrisória firmada nos precedentes relativos ao Programa de Parcelamento Especial - PAES, instituído pela Lei n. 10.684/2003, “tese da parcela ínfima”, é perfeitamente aplicável ao Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, posto que compatíveis os fundamentos decisórios. 3. Caso em que o valor do débito originalmente parcelado era de aproximadamente R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e após dez anos de parcelamento aumentou para valor superior a R\$ 390.000,00 (trezentos e noventa mil reais), já que o valor irrisório da parcela, que variava entre R\$ 30,00 (trinta e cinco reais) e R\$ 57,00 (cinquenta e sete reais), sequer era sufi ciente para quitar os encargos mensais do débito (TJLP) que chegavam a aproximadamente R\$ 1.000,00 (mil REVISTA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 180 reais), de modo que o valor devido, acaso seja mantido o parcelamento, tenderá a aumentar com o tempo, não havendo previsão para a sua quitação, contrariando a teleologia dos programas de parcelamento. 4. Recurso especial não provido. (BRASIL, 2014). (Destaque nosso)

Não bastasse os prejuízos no das parcelas ínfimas, retoma-se a ocasião do Refis da Crise de 2009, que permitiu aos aderentes o pagamento de prestações no valor de R\$100,00 (cem reais) por longo período, tendo direito de usufruir da certidão positiva com efeitos de negativa até a ocorrência da etapa de consolidação dos débitos, julho de 2011. Ainda, não bastasse os altos descontos e parcelas minimamente expressivas, na etapa de consolidação dos débitos, metade das opções foram canceladas por irregularidades de pagamentos. Demonstrando a falsa percepção de regularidade fiscal diante da inexpressividade das prestações frente ao montante a ser arrecadado. (BRASIL, SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2017, p. 7)

Ora, se a função primordial do parcelamento especial é arrecadar os tributos inadimplentes para que o estado cumpra seu papel constitucionalmente previsto, a ocasião das parcelas ínfimas ou inexpressivas não só traria prejuízos aos detentores dos direitos e garantias individuais e aos contribuintes adimplentes, mas também reforçaria evasões fiscais.

Assim, considerando os reiterados programas de parcelamentos especiais fornecendo anistias, remissões e parcelas elásticas, tem-se fonte de capital de baixo custo incentivando a inadimplência. Deste modo, a conduta omissa do contribuinte pode-se manifestar de duas formas, a saber pela teoria do risco moral e pela seleção adversa. Quanto ao primeira, pode-se ponderar que:

O tema não é estranho à doutrina, sendo reconhecido que o comportamento do contribuinte varia de acordo com as políticas tributárias adotadas pelo Estado, gerando inclusive, o chamado “risco moral”, examinado também por Robert Pindyck e Daniel Rubinfeld. Esse risco, *moral hazard*, refere-se à possibilidade de alteração no comportamento individual do contratante, após a celebração do contrato (PINDYCK; RUBINFELD, 2002, p. 613). O exemplo clássico do risco moral é a mudança de comportamento do proprietário após a contratação do seguro do automóvel, deixando de ser tão cuidadoso como era antes da contratação do seguro. (MUZZI FILHO; GONÇALVES; QUADROS ,2018, p. 10)

Assim, percebe-se que o risco moral é inserido no contexto em que o contribuinte adere ao programa de parcelamento tributário especial, sendo imprudente e desatento aos compromissos firmados na adesão do parcelamento, uma vez que, vários parcelamentos são utilizados como forma de suspensão da exigibilidade para obter a certidão positiva com certidão negativa, não mais importando o teor do parcelamento, gerando assim mais inadimplência e reincidência ou transferências de programas,

Quanto a seleção adversa, pode-se observar que as várias reincidências dos parcelamentos gera expectativas ao contribuinte, antes mesmo da contratação, de modo a tomar a conduta que mais oportuniza-o naquele momento, sendo a inadimplência tributária uma

questão de tempo, até que surja a oportunidade que até então se torna esperada, de modo a utilizar os fundos do pagamento dos créditos tributários para outros fins. Deste modo, observa-se a diferença entre o risco moral e a seleção adversa:

Além do risco moral, reconhece-se, ainda, teoricamente, o feito da seleção adversa, sendo ambos os fenômenos relacionados com informações assimétricas dos agentes econômicos, gerando a chamada “falha de mercado”. No risco moral, como visto, o agente muda seu comportamento após a contratação, ao passo que, na seleção adversa, o desvio ocorre antes mesmo da ação (contratação), adotando o agente um comportamento oportunista. Ambos os comportamentos, claro, implicam, sob o ângulo econômico, perda de eficiência, eis que uma das partes assumirá comportamentos que prejudicam o equilíbrio do mercado [...] No caso sob análise, não há de se negar a probabilidade da reiteração de parcelamentos, em vez de contribuir para a regularização de contribuintes inadimplentes, resultar em seleção adversa, incentivando os contribuintes adimplentes a não mais recolherem os tributos devidos, em uma espécie de “contaminação” provocada pelos contribuintes reiteradamente inadimplentes. A política tributária (ou, mais especificamente, a política arrecadatória) induz um comportamento indesejado dos contribuintes, sempre a expectativa de novos parcelamentos especiais, com a possibilidade de rolagens intermináveis de dívidas tributárias (já que, constantemente, permite-se transitar de um parcelamento para outro). (idem)

Desta maneira, pode-se observar que os vários parcelamentos tributários geram nos contribuintes os fenômenos conhecidos como o risco moral e seleção adversa, contribuindo com a reiterada prática de inadimplência tributária, ensejando até mesmo a contaminação daqueles contribuintes que estão adimplentes com suas obrigações, dado as vantagens obtidas pelos devedores contumazes. Tal efeitos não só geram a denominada falha do mercado, mas também impacta a capacidade contributiva e a arrecadação, de modo a impactar os direitos e garantias fundamentais. Eis que em fevereiro de 2017, os estudos apontados pela Unafisco relataram que:

Em decorrência da perda da arrecadação corrente, devido à instituição de programas de parcelamentos especiais, estima-se que os Municípios perdem R\$ 13,45 bilhões de arrecadação e que a perda dos Estados pode chegar a R\$ 18,22 bilhões, entre repasses federais e tributos próprios.

Assim, torna-se notório a hipótese de renúncia fiscal adotada pelos programas de parcelamentos tributários especiais, seja pelos descontos concedidos, quanto pela ineficácia das condições e pelo uso imoderado do instituto que pugna pela excepcionalidade. Assim, de modo a vislumbrar as renúncias tributárias, é apresentado o seguinte estudo.

7.1 Renúncia de Receitas diante do parcelamento fiscal especial

Inicialmente, para conceituar o instituto da renúncia de receitas, faz-se valer das disposições do art. 14 da Lei de Responsabilidade fiscal (BRASIL, 2000), *in verbis*:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. [...]

Desta norma, pode-se entender que a renúncia abarca a anistia, remissão, subsídios, isenção individual, alteração de alíquotas ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam.

A renúncia deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício de sua vigência, bem como nos dois exercícios posteriores, determinando a não influência nas metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, e ainda, definindo a compensação, no respectivo período de vigor, mediante aumento de receitas provenientes da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Deste modo, ao analisar a realidade do parcelamento especial, verifica-se a renúncia expressa em seus dispositivos, pois estabelecem remissões, anistias e ainda, extrapolam em muitas das vezes, o prazo para a concessão do crédito para os cofres públicos, visto a possibilidade de transferência e inadimplência do instituto, acarretando no desequilíbrio orçamentários e conseqüentemente na elevação da carga tributária àqueles contribuintes que estão adimplentes.

Ademais, os parcelamentos especiais reiterados tem fomentado o déficit da arrecadação aos exercícios financeiro-orçamentário posteriores, uma vez que a inadimplência e a conseqüente exclusão ou transferência do crédito tributário para parcelamento diverso, prolonga no tempo a captação de receitas, que por sua vez deixam de ser repassadas as despesas essenciais, as quais se coadunam os direitos fundamentais individuais e coletivos.

A inadimplência que atinge a quitação dos débitos tributários, historicamente tem se apurado relativamente alta, como demonstra a Secretaria da Receita Federal (BRASIL, 2017, p. 6):

Em relação aos programas instituídos em 2017, ainda não há medição quanto ao comportamento dos optantes. Historicamente, após a adesão, pode-se informar que cerca de 50% dos optantes tornam-se inadimplentes, seja de obrigações correntes, seja das parcelas do respectivo programa de parcelamento, incidindo em hipótese de exclusão do programa.

Desta maneira, pode-se afirmar que o prejuízo trazido supera os valores anistiados e remidos, uma vez que grande parte dos optantes se tornam inadimplentes em suas respectivas obrigações. De modo a onerar a máquina estatal a fim de receber tais verbas, bem como ao contribuinte que está adimplente com suas obrigações, pois este irá arcar com a compensação da renúncia causada.

7.3 Comparativo dos parcelamentos com outros países²³

Um estudo produzido pela OCDE²⁴ (*working Smarter in Tax Debt Magagement*) apresentou circunstâncias em que 26 países oferecem parcelamentos tributários. Para a maioria, as prestações são definidas entre 12 ou de 24 meses. Apenas em casos excepcionais são permitidos prazos mais elásticos, entretanto, mediante garantia. Este trabalho demonstrou que desconhece parcelamentos com prazos tão extensos como na esfera federal brasileira, que divergem entre 60 meses (parcelamento convencional) a 180 meses (mais usual em parcelamentos especiais), além de parcelamentos para órgãos públicos, concedidos em 240 meses, e ainda aqueles sem prazos para quitação, como no Refis de 2000.

O estudo ainda demonstrou, além do prazo de parcelamento, os critérios e/ou condições adotadas para concessão do parcelamento, são eles: situações em que justifique o parcelamento; histórico de regularidade do contribuinte; solicitação do pagamento de maior importância de entrada e serem os contribuintes obrigados a pagarem por débito direito em conta; apresentar garantia; avaliação da capacidade financeira do contribuinte; não cedido a devedor contumaz; causas involuntárias/excepcionais. Tais condições/critérios são levados em consideração dado

²³ O Presente tópico tem por objeto o “Estudo sobre os impactos do parcelamentos especiais”, produzidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. 19 dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>> Acesso em 27 set. 2018.

²⁴ Organização para a Cooperação e desenvolvimento Econômico.

ao volume da dívida, ou mesmo das ocasiões. Sendo eles adotados em conjunto ou separadamente.

Assim, pode-se observar que, no Brasil, mesmo no parcelamento convencional, pode o contribuinte parcelar seu débito em 60 prestações, sem se ater a qualquer pretexto que justifique a adesão ao parcelamento, nem mesmo apresentar garantia. De modo a adesão ao parcelamento se torna cada vez mais comum pelo nível de facilidade para sua concessão.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo pode desenvolver um panorama do surgimento do Estado em detrimento de seus elementos e composição. Logo após, é percebido que a função do Estado na promoção do bem comum é parte inerente a ele próprio, pois este foi o pacto social ratificado pela legitimidade promovida pelo positivismo jurídico. Ainda, tal abordagem permitiu vislumbrar que a constitucionalização trouxe a legitimidade elencando entre vários outros preceitos, a ordem econômica e social, de modo a conceber a ordem financeiras para o provimento do bem comum.

Nesta análise, pode-se observar que a atividade financeira importa de arrecadação de recursos para conceber os objetivos do Estado. Tal arrecadação, analisada sobre a ótica do instrumento de mais alta captação, os tributos, demonstraram a alta complexidade de seus institutos, os quais, são analisados periodicamente pelos agentes econômicos em detrimento de um planejamento fiscal que ampare menos ônus e mais captação de resultados.

Em face da baixa arrecadação, o Estado, visando a excepcionalidade instituiu o parcelamento tributário especial, com intuito de viabilizar a captação de recursos inadimplentes e regularizar a condição dos contribuintes. Entretanto, reiterada vezes promoveu tal mecanismo, tendo ele impactado no comportamento daqueles.

Tal tema se torna relevante pois, conseguinte as disposições orçamentárias clareiam a importância do equilíbrio financeiro em detrimento do bem comum, permitindo assim uma análise das razões do instituto do parcelamento especial e seus impactos no seio social.

Como resultado das pesquisas pode-se observar que, inicialmente, o parcelamento fiscal especial veio com boas intenções, dado sua excepcionalidade em face do alto índice de inadimplência, contudo após ter sido reiterado várias vezes provocou vários impactos no comportamento do contribuinte.

Observa-se que o instituto do parcelamento especial ofereceu em várias de suas ocasiões anistias, remissões, prestações a perder de vista e parcelas ínfimas. De modo a provocar o efeito de inadimplência e expectativa. Uma vez que aqueles que aderissem ao programa continuariam a ter as mesmas benesses daqueles que estariam adimplentes, sendo que, mesmo tendo aderido ao parcelamento, logo após ter logrado êxito ao benefício auferido pelo instituto abriu mão de quitar o programa, de maneira que, em média 50% dos aderentes são excluídos dos parcelamentos por inadimplência. E outro efeito surge a partir da reincidência do programa, efetivando a inadimplência temporal em face do novo parcelamento que não mais pugna pela excepcionalidade, mas pela periodicidade.

Não bastasse, pôde-se ater que as anistias e remissões configuram renúncia fiscal, promovendo a compensação em ônus aos demais contribuintes, bem como o conseqüente e flagrante desvio da isonomia em detrimento da capacidade contributiva.

Em face do estudo comparativo do instituto brasileiro e de outros países, pôde-se observar que os critérios para adesão desses permitem a maior solvibilidade dos créditos tributários inadimplentes ante aos métodos e critérios utilizados pelo Brasil na captação dos recursos oriundos das dívidas tributárias.

Deste modo, muito embora tenha restado a ineficácia do parcelamento especial brasileiro, tem-se que seu objetivo comporta lisura quanto a arrecadação e manutenção do Estado. Entretanto, denota-se que seus critérios e descontos são vulneráveis, devendo este, como outros países, se ater a maior rigor para adesão como: comprovação da excepcionalidade do pleito; garantia da dívida; não reincidência e bom histórico contributivo; prioridade para as formas mais fáceis para captação o recurso, como débito direto em conta; parcelas mais curtas de no máximo 24 prestações, respeitando o estabelecido pelo exercício financeiro.

Além do mais, deve-se manter as multas e os juros, consignando como punição pedagógica ao inadimplente, causando efeito diverso ao comportamento atual do contribuinte.

Por fim, verificado os efeitos do parcelamento especial, são necessárias novas pesquisas de modo a calcular os prejuízos na repartição de receitas tributárias, verificando o teor financeiro e os respectivos impactos nos direitos e garantias fundamentais.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 8ª edição. São Paulo: Editora Método, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BRASIL Lei nº 5.172, de 25 de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm > acesso em 30/06/2018.
- BRASIL, Secretaria da Receita Federal. **Estudo sobre impactos do parcelamentos especiais**. 2017. 19 dez. 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>> Acesso em 27 set. 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: 136821 SP 2013/0036797-7, Relator: Ministro Humberto Martins. **Diário de Justiça Eletrônico**, 26 jun 2015.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial: 1447131 RS 2014/007816-1, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. **Diário de Justiça Eletrônico**, 26 mai 2014)
- BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm> Acesso em: 20 ago. 2018.
- BRASIL: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em 25 ago. 2018.
- 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em 25 ago. 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DIAS, Reinaldo. **Sociologia do Direito: A abordagem do fenômeno jurídico como fato social**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.
- GONÇALVES, Antonieta Caetano. **Comportamento de risco moral e seleção adversa oriundos dos programas de refinanciamentos de débitos tributários federais reiterados**. VIII Congresso Anual da AMDE. Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <http://www.congresso.amde.org.br/index.php/CONGRESSO/VIII_AMDE/paper/view/128/92> Acesso em: 22 set. 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MARTINS, Flávio. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª edição. São Paulo: Editora revista dos tribunais, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da Imposição Tributária**. 2ª Edição. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. **Aspectos relacionados ao parcelamento da Lei 11.941/2009 e da Lei interpretativa 12.249/2010**. São Paulo, 30 jun. 2010. Disponível em:
<<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00478>> Acesso em: 20 set. 2018.

MUZZI FILHO, Carlos Victor; GONÇALVES, Antonieta Caetano; QUADROS, Aparecida Dutra de. **O princípio da (in)eficiência no controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais (“REFIS”)**. Disponível em:
<<https://www.fdsu.edu.br/adm/artigos/c6a929bc49feb0b933ea7971e441a8eb>>.pdf Acesso em 25 set. 2018.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Constitucional Descomplicado**. 14ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Américo Luís Martins da. **A execução da dívida ativa da Fazenda Pública**. São Paulo: Editora revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

UNAFISCO NACIONAL. **Nota Técnica Unafisco nº 03/2017: Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios**. São Paulo, 2017. Disponível em:
<http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tcnica_Unafisco_no_03_2017.pdf> Acesso em 19 de setembro de 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Direito Constitucional Positivo**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.