

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: parcelamentos dos débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa da União

Douglas Duarte da Silva¹

Fernando José Amâncio Rodrigues²

RESUMO

O presente trabalho tem a finalidade de abordar sobre o parcelamento dos débitos no âmbito tributário e sua eficácia em suspender a exigibilidade do crédito tributário. Ao longo do trabalho buscou-se apresentar os elementos básicos da relação jurídica tributária para que, assim, fosse entendido o crédito tributário e sua exigibilidade pelo Fisco. Focou-se nas hipóteses suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, principalmente no que tange a concessão do parcelamento e seus efeitos jurídicos. Analisou-se a consequência dos parcelamentos dos débitos tributários na cobrança tributária. Demonstrou-se a possibilidade de renúncia fiscal e a estimativa de perda de arrecadação decorrente da concessão de benefícios de natureza tributária, em atenção os parcelamentos;

Palavras-chave: Crédito Tributário. Exigibilidade. Suspensão. Parcelamento. Renúncia Fiscal.

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional, criado com o intuito de harmonizar as relações da sociedade e atender aos princípios e regras fundamentais, é corolário de um complexo normativo formado pela Constituição Federal, leis complementares, ordinárias, delegadas e demais leis em vigor.

De fato, a Carta Magna brasileira, promulgada em 05 de outubro de 1988, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, estabeleceram as competências e limitações para tributar, abordando sobre a repartição de receitas tributárias, e proporcionando uma adequada noção de tributo (interpretação, vigência e aplicação).

Através de numerosos atos normativos, o Governo Federal do Brasil ao longo dos anos vem se aprofundando em métodos e estratégias objetivados sobretudo na

¹ Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ipatinga.

² Mestrado em Linguística Aplicada pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Brasil (2019). Procurador da Fazenda Nacional do Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Brasil.

arrecadação de seus tributos. A maior evidência disso foi a criação das diversas leis de parcelamento no âmbito Federal, ou seja, os chamados “Programas de Recuperação Fiscal – REFIS”, “Parcelamento Originário”, “Parcelamento Especial - PAES”, “Parcelamento Excepcional - PAEX”, “Programa de Regularização Tributária - PRT”, “Programa Especial de Regularização Tributária - PERT” dentre outros, os quais, possibilitaram ao contribuinte, o parcelamento de suas dívidas tributárias.

No entanto, o reflexo desse comportamento na arrecadação de tributos é latente. O Estado, ao instituir estes benefícios fiscais, renuncia ou dispensa parte desta arrecadação. Esta atitude, chamada de Renúncia Fiscal, será objeto de estudo.

Nesse sentido, a presente monografia objetiva analisar as hipóteses suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, principalmente em relação ao parcelamento, conceituando este instituto e demonstrando algumas das implicações encontradas pelo contribuinte.

Assim, para o estudo deste assunto o trabalho foi dividido em três capítulos (sem contar os destinados à introdução e conclusão) os quais estão compostos da seguinte maneira:

No capítulo II é ressaltada a importância das relações jurídicas na sociedade e apresentado os elementos que compõe a relação jurídico tributária. Faz-se uma análise da formação e constituição do crédito tributário, tratando, assim, da obrigação tributária e do fato gerador.

O capítulo III discorre sobre as hipóteses elencadas no CTN como suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. Faz uma breve análise de cada uma delas.

O capítulo IV aborda sobre o parcelamento como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, traça alguns dos principais tipos de parcelamento, de forma exemplificativa, e faz uma abordagem sobre a renunciabilidade fiscal.

Contudo, a presente pesquisa visa elucidar a seguinte questão: Em que medida a concessão sistemática de parcelamentos dos débitos tributários no âmbito da União podem causar renúncia fiscal?

2 RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

2.1 Da obrigação tributária

No Direito das Obrigações, objeto de estudo no âmbito do Direito Civil, o vocábulo “obrigação” pode ser empregado em várias interpretações distintas: a) no sentido do dever que incumbe ao polo passivo da relação jurídica, contraposto ao direito a que faz jus o credor; b) como o comportamento em relação à exigência em relação ao credor do devedor; c) enquanto sinônimo da própria relação jurídica que une credor e devedor.

Ressalte-se que essa noção, como objeto de estudo, da relação jurídica é de suma importância para o entendimento de qualquer norma, eis que nas palavras de Miguel Reale (2001, p. 214):

[...] as normas jurídicas projetam-se como feixes luminosos sobre a experiência social: e só enquanto as relações sociais passam sob a ação desse fecho normativo instaurado pelo legislador, essa realidade concreta é reconhecida como sendo relação jurídica.

De outro lado, segundo palavras do doutrinador Washington de Barros Monteiro (2015, p. 20):

Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e 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.

Assim, é justamente nesta última acepção que o referido termo tem sido utilizado na seara tributária, conforme afirma Dr. Alexandre Mazza (2015, p. 621):

Obrigação tributária é a relação jurídica entre o credor (Fisco) e o devedor (contribuinte ou responsável), instituída por lei e submetida aos princípios e normas do Direito Tributário, tendo como objeto prestações de dar, de fazer ou de não fazer.

No Direito Tributário, as prestações em geral subdividem-se em:

Obrigação de dar (dinheiro): obrigação de pagar tributo ou multa (Obrigação principal);

Obrigação de fazer: as obrigações de escriturar livros fiscais e de entregar declarações tributárias (Obrigação Acessória);

Obrigação de deixar de fazer: as obrigações de não rasurar a escrituração fiscal e de não receber mercadorias sem os documentos fiscais previstos na legislação, por exemplo (Obrigação Acessória).

Nesse sentido, como as obrigações têm por objeto um dever de dar, fazer ou deixar de fazer, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a tais prestações. Em direito tributário, isto equivale a dizer que, na obrigação tributária principal, o sujeito passivo será a pessoa obrigada a pagar o tributo ou prestação pecuniária; na obrigação acessória, o sujeito passivo é a pessoa obrigada às prestações (de fazer ou deixar de fazer) que constituem seu objeto, segundo os seguintes artigos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), *in verbis*:

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.
[...]

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - As pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - O pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - A isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (BRASIL, 1966).

Dessa forma, quando ocorre no mundo jurídico a situação descrita na hipótese de incidência tributária prevista em lei (dever de pagar tributos), tem-se a

ocorrência do fato gerador do tributo. A partir disso, nasce a obrigação tributária. “A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição [...] da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei”. (MACHADO, 2010).

Segundo os doutrinadores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2017, p. 381):

No Direito Tributário as prestações mais importantes são as de dar, vale dizer, o objetivo principal do Direito Tributário é regular as prestações de dar, porque esse ramo do Direito justamente regula as relações jurídicas que possibilitam ao Estado, legitimamente, obter recursos (dinheiro) dos particulares para o atingimento dos fins de interesse público descritos na Constituição do País.

Nesta mesma reflexão, segundo preleciona Kiyoshi Harada (2017, p. 381):

A obrigação tributária é espécie do gênero obrigação jurídica, não se assentando, no dizer de José Washington Coelho, em diferenciações quanto aos *essentialia* da obrigação civil, porque tanto uma, quanto a outra, alicerçam-se num tripé: causa, sujeitos e objeto. Entretanto, a obrigação tributária tem suas peculiaridades que lhe asseguram a autonomia. Tem como causa, invariavelmente, a lei e não a convergência de vontades, essencial na obrigação de natureza civil. A obrigação tributária é sempre *ex lege*.

É nesse sentido, que as competências tributárias arrojadas no pináculo hierárquico legal, qual seja, a Constituição Federal, outorgam ao legislador a prerrogativa para estabelecer normas gerais e abstratas instituidoras de tributos: elegendo um fato de possível ocorrência, a hipótese tributária, e prescrevendo a instauração de relação jurídica.

Portanto, a relação jurídico-tributária é eminentemente obrigacional, tendo, no polo ativo (credor) um ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município) ou outra pessoa jurídica de direito público que possua capacidade ativa e, no polo passivo, um particular obrigado ao cumprimento da obrigação prevista em lei. Essas duas pessoas, necessariamente presentes para que se forme o vínculo obrigacional, constituem os elementos subjetivos da obrigação tributária.

2.2 Do fato gerador

O instituto do fato gerador é um dos pontos centrais dos estudos e discussões do direito tributário. Diversos conflitos do contencioso tributário têm como entrave o tema sobre a ocorrência (incidência do tributo) ou não ocorrência (não incidência do tributo) do fato gerador.

Segundo o doutrinador Ricardo Alexandre (2015, p. 274):

A palavra “fato” se refere a algo concretamente verificado no mundo. Tanto é assim que as pessoas que prezam por um português escoreito, evitando as redundâncias, não dizem que “o fato é verdadeiro”, dizem simplesmente “é fato”, pois se é fato, é verdadeiro.

Nesse sentido, a aplicação da legislação tributária deve observar o tempo e o lugar de sua instituição, conforme as palavras do professor Luciano Amaro (2017, p. 293):

O fato gerador sói ser definido pela referência a uma ação ou situação (como a aquisição de renda, a importação de mercadorias, o fato de ser proprietário etc.), que se identifica como núcleo ou materialidade do fato gerador. Gravita, porém, em torno desse núcleo uma série de circunstâncias, igualmente necessárias para a identificação da obrigação tributária. Assim, à vista do fato aquisição de renda, quem é o credor da obrigação tributária gerada por esse fato? Diante, ainda, do mesmo fato, quem é a pessoa que deve ocupar o polo passivo da obrigação? E mais: como se quantifica a obrigação? A par das respostas a essas indagações, é preciso registrar que, sendo o fato gerador um acontecimento histórico, ele se põe no tempo e no espaço.

Assim, as fontes de direito tributário são a forma como surgem as espécies tributárias, sendo definidas pelo fato gerador da obrigação, conforme dispõem os seguintes artigos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional):

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - Tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - Sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - Da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - Dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (BRASIL, 1966).

De se notar que o Código Tributário Nacional, nos dispositivos acima, apenas reitera a ideia de que existem duas modalidades de obrigações em matéria tributária, principal e acessória, que as mesmas devem ter origem em instrumentos aptos a qualificá-las, e que os correspondentes fatos geradores seriam as circunstâncias concretas que ensejariam o nascimento da relação obrigacional entre o Fisco e o contribuinte.

2.2.1 Do fato gerador da obrigação principal e acessória

A concretização do fato gerador pode fazer nascer uma obrigação principal que é sempre de natureza pecuniária, ou seja, consiste em arrecadar numerário aos cofres públicos.

Dessa forma, ao descrever-se na lei uma situação tributável ter-se-á o que se chama de hipótese de incidência ou fato gerador abstrato. Ao incidir, tornar-se concreta essa hipótese, assim, temos o fato gerador concreto.

Segundo conceitua Kiyoshi Harada (2017, p. 382):

Costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendido em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos. Essa expressão fato gerador, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão hipótese de incidência ou hipótese tributária para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão fato imponible ou fato jurídico-tributário ou ainda

hipótese de incidência realizada para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço. Com a devida vênia, é bem difícil a um jurista confundir a descrição do fato gerador com sua concreção. Assim, se a primeira expressão gera confusão, a segunda, também, pode incidir em equívoco. O importante é ter sempre em mente a existência de duas realidades distintas: uma descrevendo a situação em que é devido o tributo e outra referente à concretização daquela situação descrita na lei, que gera a obrigação tributária. Da mesma forma, não é a descrição legislativa do delito que gera o crime, mas o fato de alguém praticar a conduta tipificada na lei penal. Como assinala Ruy Barbosa Nogueira, com clareza habitual, “não basta apenas a existência da norma de lei descritiva do fato, mas é preciso que além da norma in abstracto e prévia, o fato previsto ocorra com todos os elementos descritos na lei e possa ser demonstrada.

Nesse aspecto, sobre a obrigação tributária principal, define Alexandre Mazza (2015, p. 621):

A obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, tendo por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, e que se extingue juntamente com os créditos dela decorrentes (art. 113, § 1º, do CTN). Como o objeto da obrigação principal envolve sempre o dever de pagar, no Direito Tributário a multa é obrigação principal.

De outro lado, a obrigação acessória, conhecida como “dever tributário instrumental”, ao contrário, tem por objeto prestações positivas ou negativas, ou seja, obrigações de fazer ou não fazer, previstas na legislação tributária, instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização. (MAZZA, 2015).

Assim, tendo em vista que a expressão “legislação tributária”, nada impede que obrigação tributária acessória tenha previsão em atos administrativos, decretos, tratados internacionais e até normas complementares (atos normativos, decisões de órgãos do Fisco, convênios e práticas reiteradas da autoridade ou costumes).

Segundo os ensinamentos de Luciano Amaro (2017, p. 281)

A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc. Desse modo, a lei impõe obrigações acessórias ao indivíduo “X”, por uma ou mais de várias possíveis razões: a) ora se atende ao interesse do sujeito ativo, de controlar o recolhimento de tributos do indivíduo “X” (obrigação principal de “X”), mediante registros formais do fato

gerador desses tributos (emissão de notas, escrituração de livros etc. que traduzem obrigações acessórias de “X”); b) ora, aquilo a que se visa, com a obrigação acessória de “X”, é o controle do cumprimento da obrigação principal de “Y”, que mantém alguma relação jurídica com “X”; c) ora se quer apenas investigar a eventual existência de obrigação principal de “X” ou de “Y” (por exemplo, “X” pode ser isento de tributos e, não obstante, possuir obrigações formais para comprovação do preenchimento das condições a cujo cumprimento a lei subordina o direito à isenção).

Nesse sentido, a obrigação acessória, se descumprida, converte-se em principal para fins de cobrança da penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, do CTN), sendo que, por exemplo, se o contribuinte deixa de emitir nota fiscal, vindo a ser descoberto, o descumprimento dessa obrigação acessória (de fazer) transforma-se no dever de pagar uma multa.

2.3 Do crédito tributário

2.3.1 Definição do crédito tributário

De acordo com o Código Tributário Nacional, quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico entre credor e o devedor, cabendo ao primeiro a apuração do *quantum* da prestação devida, através do lançamento fiscal previsto no art. 142 do CTN.

Nesse sentido, conforme conceitua Kiyoshi Harada (2017, p. 394-395):

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento. A obrigação tributária principal, como já vimos, consiste no pagamento de tributo ou de pena pecuniária. O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. Do ponto de vista material, obrigação e crédito se confundem. As partes são as mesmas, o objeto é idêntico e o vínculo jurídico, idem. Surgida a obrigação, deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento, apurando o quantum e identificando o sujeito passivo, quando então, aquela obrigação passará a existir sob a denominação de crédito tributário. Disso resulta que pode existir obrigação tributária sem o crédito tributário, mas o contrário não poderá ocorrer. Entretanto, o CTN, em seu art. 140,2 estabelece a autonomia da obrigação tributária principal ao prescrever que as circunstâncias que modificam o crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Disto resulta, anulado o lançamento, a obrigação tributária principal subsiste.

Dessa forma, para que a obrigação se torne exigível necessário é sua liquidação e certeza a qual é dada num segundo momento, ou seja, a constituição do crédito tributário através da atividade do lançamento (própria obrigação tributária principal), vejamos o que dispõe o Código Tributário Nacional em seu art. 139:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

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. (BRASIL, 1966).

Portanto, crédito tributário é o direito que o Fisco tem de exigir do devedor o cumprimento da obrigação tributária. Embora esta obrigação surja com a ocorrência do fato gerador, somente com o lançamento é que ocorre a constituição definitiva do crédito tributário.

2.3.2 Lançamento do crédito tributário

A constituição do crédito tributário se dá pelo lançamento. Assim, o Código Tributário Nacional o conceitua em seu art. 142, elencando as diversas fases e procedimentos a serem desempenhados pela autoridade administrativa ao procedê-lo, vejamos:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966).

É cediço que os conceitos sobre o lançamento tributário não se findam no referido artigo. Pelo contrário, o conceito ali elencado é motivo de grandes controvérsias.

De acordo com o professor Eduardo Sabbag (2017, p.1084-086):

O art. 142 do CTN avoca um estudo com cautela e uma análise minuciosa de seu teor. Nele é possível verificar as finalidades ou funções do lançamento:

1. Verificar a ocorrência do fato gerador: a ocorrência do fato imponible, como fato da vida real, descrito na norma, enseja o nascimento da obrigação tributária. Havendo a constituição do liame obrigacional, é possível se falar em quantificação e qualificação da obrigação tributária, por meio do lançamento;

2. Determinar a matéria tributável: visa reproduzir o espectro material de incidência, ou seja, ater -se ao elemento nuclear do tributo exigível. Com o lançamento, permite -se a aferição do na *debeatur* (o “se devido”). Exemplo: exige -se uma taxa, na espécie “taxa de serviço”, em razão da particularização do fato gerador na “prestação de um serviço público específico e divisível”; ou, ainda, exige -se um imposto, o IR, em razão de seu fato gerador, particularizado no “acréscimo patrimonial”. Cabe ao lançamento externar tal núcleo tributável de incidência;

3. Calcular o montante do tributo devido: permite -se a aferição do quantum *debeatur* (o “quanto devido”). Assim, o lançamento torna o crédito tributário, antes inexigível e ilíquido, em crédito exigível e líquido. A liquidez, como é cediço, é atributo daquilo que se define, com precisão, quanto à extensão e limites;

4. Identificar o sujeito passivo: o lançamento tem o condão de demarcar, concretamente, a sujeição passiva, definida, normativa e abstratamente, na lei tributária, no bojo da estrita legalidade (art. 97, III, CTN);

5. Propor, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível: é o veículo hábil à exigibilidade das sanções cobradas em virtude do descumprimento da obrigação tributária. Nessa medida, o lançamento particulariza, concretamente, a exigibilidade da multa, definida, normativa, restritiva e abstratamente, na lei tributária (art. 97, V, CTN, grifo nosso).

Com isso, pode-se conceituar o instituto da seguinte forma: é o ato administrativo unilateral (privativo do Fisco), plenamente vinculado (constatada a ocorrência o fato gerador a autoridade administrativa competente é obrigada a realizar o lançamento), declaratório da ocorrência do fato gerador (o lançamento retroage à data do fato gerador) e constitutivo do crédito tributário (somente com o lançamento a dívida ganha liquidez e surge o direito de exigir o devedor).

Assim, de acordo com Kyoshi Harada (2017, p. 395-396):

A atividade do lançamento, que é obrigatória e vinculada, tem-se por concluída com a notificação do resultado ao sujeito passivo, quando então opera-se a constituição definitiva do crédito tributário.⁵ Uma vez constituído o crédito tributário, este só pode ser modificado ou extinto, ou ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN, conforme preceitua o seu art. 141. De regra, o lançamento é definitivo. Isso, entretanto, não quer dizer sua inalterabilidade. O art. 145 do CTN prescreve que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em três hipóteses taxativas: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.⁶ Importante salientar que o erro de direito não pode ensejar revisão do lançamento conforme já dispunha a Súmula 227 do

antigo TFR. O mesmo se diga em relação à mudança de critério interpretativo que deve observar o disposto no art. 146 do CTN. Entretanto, apesar de o inciso IV, do art. 10, do Decreto-lei no 70.235/72 determinar que o auto de infração contenha a indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, o simples erro na capitulação legal, por si só, desde que aferível de plano em confronto com a situação fática narrada no auto, não acarreta sua nulidade. O auto de infração poderá ser objeto de rerratificação, devolvendo-se, se for o caso, o prazo de defesa ao contribuinte. O importante é a fundamentação jurídica da exigência tributária que possibilite o contraditório e ampla defesa. O erro na capitulação legal que não implica alteração das situações fático-jurídicas narradas no auto de infração não enseja a sua nulidade. A devolução de prazo para nova impugnação, nesse caso, implicará simples ratificação da defesa anteriormente apresentada. É que o contribuinte se defende dos fatos que lhe são imputados e não do fundamento legal apontado erroneamente, como resultado da má valoração jurídica da situação descrita. Aplica-se, no caso, o brocardo latino da *mihifactumdabotibi jus*. O Código Tributário Nacional adota três modalidades de lançamento: o lançamento direto, o lançamento misto e o lançamento por homologação.

Partindo dessa premissa, é possível exemplificar que o Código Tributário Nacional (artigos 147 a 150) reconhece três modalidades de lançamento:

Lançamento misto ou por declaração (o sujeito passivo ou o terceiro presta informações à autoridade administrativa sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação);

Lançamento direto ou de ofício (efetuado e revisto pela autoridade administrativa, sem participação do contribuinte);

Auto lançamento ou lançamento por homologação (a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa).

Portanto, conclui-se que o lançamento é um procedimento administrativo no qual um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à norma legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível.

3 DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, conseqüentemente torna-se líquida, certa e exigível a obrigação, determinando-se que o sujeito passivo

cumpra a obrigação, sob pena de o Fisco utilizar os meios executivos para recebimento judicial do importe tributário correspondente.

No entanto, existem hipóteses em que a possibilidade de promoção de atos de cobrança por parte do Fisco fica suspensa. Esses casos estão previstos no art. 151 do CTN, compondo um rol exaustivo, uma vez que o art. 141 do CTN afirma:

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.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. A suspensão não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua intacto desde sua constituição definitiva pelo lançamento, notificado ao sujeito passivo.

Nesse sentido, segundo Paulo de Barros Carvalho (2018):

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário. Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nasceria. Com a celebração do ato jurídico administrativo, constituidor da pretensão, afloram os elementos básicos que tornam possível a exigência: a) identificação do sujeito passivo; b) apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável, chegando-se ao quantum do tributo; e c) fixação dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos. Feito isso, começa o período de exigibilidade. A descrição concorda bem com os atributos que dissemos ter o ato jurídico administrativo do lançamento: presunção de legitimidade e exigibilidade. Com ele, inicia a Fazenda Pública as diligências de gestão tributária, para receber o que de direito lhe pertence. É o lançamento que constitui o crédito tributário e que lhe confere foros de exigibilidade, tornando-o susceptível de ser postulado, cobrado, exigido.

São estes os casos disciplinados pelo Código no Capítulo denominado “Suspensão do Crédito Tributário”, inaugurado pelo art. 151, cuja redação é a seguinte:

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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
 VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
 Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes (BRASIL, 1966).

O referido artigo prevê as hipóteses de suspensão da exigência do crédito tributário. Vale dizer que tais hipóteses são taxativas e divergem em relação ao conteúdo, todavia, possuem o mesmo objetivo, qual seja, suspender a exigência do crédito tributário por parte do sujeito ativo.

Apesar do período de exigibilidade ter seu início após o lançamento, as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário podem ocorrer antes do lançamento, depois do início e antes do seu término e até mesmo depois de constituído definitivamente o crédito tributário (após a notificação do lançamento ao sujeito passivo).

Ademais, o lançamento tem sido admitido mesmo depois de existente uma das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, haja visto que caso o Fisco não o faça, poderá perder o direito de efetuar-lo, configurando-se, então, a decadência.

Nesse sentido, há previsão legal que autoriza a administração tributária efetuar o lançamento mesmo em caso de suspensão da exigibilidade do crédito:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (BRASIL, 1996).

Ademais, é clara a jurisprudência do STJ, vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. LANÇAMENTO. NÃO-IMPEDIMENTO. 1. A liminar concedida em mandado de segurança possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, IV, do CTN, porém não impede o Fisco de proceder ao lançamento do crédito respectivo. Precedentes: Resp. 736.040/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma,

DJ de 11.6.2007; Resp. 260.040/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 14.12.2006. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1058581/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 27/05/2009). (BRASIL, 2009).

Em resumo, a administração judicial só pode iniciar ou proceder com a cobrança do crédito após o término de alguma das causas de suspensão da exigibilidade, pois, conforme já relatado a obrigação não é afetada e uma vez findada a causa de suspensão ela torna a ser imediatamente exigível. Passemos a análise de cada um dos meios utilizados para suspender a cobrança do crédito tributário.

3.1 Moratória

Para Kiyoshi Harada, (2017, p. 399) “a moratória outra coisa não é senão a dilação do prazo de pagamento de tributo com base na lei”.

Assim, de acordo com o CTN, pode ser concedido em caráter geral e em situações excepcionais, por exemplo, para minimizar as situações decorrentes de calamidade pública, hipótese em que sua aplicabilidade fica restrita à região atingida, como também pode ser instituída em caráter individual, hipótese em que sua concessão depende de despacho da autoridade administrativa competente, como nos casos de parcelamentos de débitos. Outrossim, poderá ser concedida pela própria pessoa jurídica competente para a instituição do tributo, ou pela União quanto aos tributos de competência das entidades regionais e locais, desde que incluídos na moratória seus próprios tributos.

Um exemplo real e atual de moratória ocorreu, em 2019, envolvendo o Fisco do Estado do Acre:

Governo prorroga pagamento de ICMS a comerciantes que tiveram lojas atingidas por incêndio no AC

O governo do Acre prorrogou o prazo para pagamento de débitos fiscais relacionados ao ICMS aos comerciantes que tiveram as lojas atingidas pelo incêndio no calçadão da Rua Benjamin Constant, no Centro de Rio Branco.

O decreto que prorroga os pagamentos foi publicado na edição desta terça-feira (2) do Diário Oficial do Estado (DOE).

O incêndio de grandes proporções atingiu oito lojas no último dia 7 de março. Segundo o Corpo de Bombeiros, das lojas afetadas duas tiveram mais estragos e as demais foram atingidas com menor gravidade. A Associação Comercial do Acre (Acisa) estima um prejuízo em torno dos R\$ 5 milhões. Veja como ficou o centro comercial.

Conforme o decreto, fica prorrogado para o último dia útil dos meses de junho e julho de 2019 os pagamentos de débitos fiscais vencidos ou que estão por vencer, relacionados ao ICMS, de março e abril de 2019, respectivamente. Para a determinação, segundo o documento, o governo considerou que a interrupção das atividades dos lojistas, em decorrência do incêndio, causou dificuldades para o cumprimento do recolhimento do ICMS.

Ainda de acordo com o decreto, a prorrogação não se aplica a operações e prestações em que os documentos não tenham sido apresentados nos postos fiscais durante a entrada da mercadoria no estado (BRASIL, 2019, grifo nosso).

3.2 Depósito do montante integral

O depósito é um ato voluntário do sujeito passivo para suspender a exigibilidade do crédito tributário e, por isso mesmo, não depende de autorização do juiz, nem de qualquer outra autoridade.

Trata-se de depósito voluntário para aparelhar a ação anulatória de lançamento tributário, com o fim de impedir o ajuizamento da execução fiscal. O depósito é sempre de natureza facultativa e deve ser realizado de forma integral e em dinheiro, conforme a Súmula n. 112 do STJ: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

Portanto, o depósito do montante integral assegura ao sujeito passivo o direito de contestar e discutir o crédito tributário, sem sofrer os atos executórios, quando por outra forma não esteja suspensa a exigibilidade do crédito tributário e, ao mesmo tempo, garante o recebimento desse crédito pela Fazenda Pública, caso saia vitoriosa da discussão.

3.3 Reclamações e recursos administrativos

A reclamação e o recurso administrativos corporificam a possibilidade de suspensão do crédito tributário pela via não judicial da litigiosidade.

Assim, enquanto perdurar a discussão administrativa, quer em grau de impugnação, quer em grau de recurso, o crédito tributário manter-se-á suspenso, permitindo ao contribuinte a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa. De igual modo, a situação obstará a cobrança judicial do tributo, por meio da ação de execução fiscal.

3.4 Medida liminar em mandado de segurança

De acordo com o art. 151, IV, do CTN, a decisão judicial concessiva de liminar em sede de mandado de segurança também suspende o crédito tributário.

Entretanto, há jurisprudência pacificada no STJ que entendeu que a concessão de liminar ou tutela antecipada suspende a cobrança, mas não impede o Fisco de realizar o lançamento visando prevenir a decadência.

3.5 Liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial

Além da liminar em mandado de segurança, suspendem a exigibilidade do crédito tributário as liminares concedidas em ações cautelares (art. 804 do CPC), bem como as decisões em antecipação de tutela nas demais ações tributárias (art. 273 do CPC) e nos recursos cíveis (art. 800 do CPC).

3.6 Parcelamento

Incluído pela Lei Complementar nº 104/2001 no rol do art. 151 do CTN, o parcelamento constituiu uma nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Anteriormente, o instituto era tratado como uma espécie de transação, ou seja, modalidade de extinção do crédito.

Entretanto, atualmente, o próprio CTN declara que se aplicam subsidiariamente ao parcelamento as regras relativas à moratória (art. 155-A, § 2º, do CTN).

Nesse sentido, de acordo com o doutrinador Kiyoshi Harada (2017, p. 400):

O parcelamento de créditos tributários é uma espécie de moratória consistente na consolidação da dívida tributária, abrangendo o principal, juros, multas e outros acréscimos, seguida de divisão do montante encontrado em várias parcelas a serem pagas de maneira periódica, em geral mensalmente.

De outro lado, o professor Eduardo Sabbag (2017) certamente conceitua:

O parcelamento é 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 à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se “pagamento” o fosse.³

³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

Já Leandro Paulsen (2017, p. 259) afirma que “o parcelamento é espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo”.

Portanto, ressalte-se que o parcelamento consiste numa medida de política fiscal com a qual o Estado procura recuperar créditos e criar condições para que os contribuintes inadimplentes tenham a possibilidade de se regularizarem.

Segundo o art. 155-A do Código, o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

A lei específica referida pelo dispositivo corresponde à lei do membro da Federação competente para a instituição do respectivo tributo. Nesse sentido, cada ente político possui autonomia para edição de suas leis instituidoras de parcelamento, devendo respeitar as normas gerais constantes do Código Tributário Nacional.

4 DO PARCELAMENTO DOS DÉBITOS NO ÂMBITO DA UNIÃO

4.1 Histórico dos parcelamentos

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o parcelamento pode ser dividido em 2 grupos: o parcelamento convencional e os parcelamentos especiais.

O parcelamento convencional, disciplinado nos artigos. 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, 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 sem delimitar períodos de vencimento.

De acordo com a Lei nº 10.522/02, art. 10. “Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei”. (BRASIL, 2002).

No mesmo sentido, a Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Portaria PGFN nº 448, de 13 maio de 2019) dispõe sobre o parcelamento de que tratam os artigos 10 a 13 e 14 a 14-F da Lei n. 10.522 (BRASIL, 2002):

Art. 2º Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inscritos em dívida ativa da União e administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), poderão, a exclusivo critério da autoridade fazendária, ser parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais e sucessivas, nos termos da Lei n. 10.522, de 19 julho de 2002, observadas as disposições constantes desta portaria.

Atualmente, de acordo com os atos normativos atuais do governo federal, o parcelamento com ou sem garantia poderá ser solicitado em até 60 (sessenta) parcelas, desde que o valor mínimo da prestação não seja inferior a: R\$ 100,00 (cem reais), quando o contribuinte for pessoa física ou quando se tratar de débito relativo a obra de construção civil, sob responsabilidade de pessoa física; R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando o contribuinte for pessoa jurídica; e R\$ 10 (dez) reais para parcelamento de débitos de pessoa jurídica em recuperação judicial. No momento da adesão, o próprio Sistema de Parcelamento (SISPAR) faz o cálculo do valor das parcelas e informa a quantidade de parcelas disponíveis para escolha.

De acordo com as regras, o pedido de parcelamento poderá ser feito pelo contribuinte devedor principal ou pelo corresponsável incluído na inscrição em dívida ativa da União.

Importante destacar que o parcelamento será rescindido, automaticamente, caso o contribuinte acumule mais de 3 (três) parcelas em atraso, seguidas ou alternadas; deixe de pagar até 2 (duas) parcelas, estando quitadas todas as demais do parcelamento. No caso de rescisão, os pagamentos realizados serão abatidos (amortizados) no valor das inscrições que estavam parceladas.

Já em relação aos parcelamentos especiais, é possível dizer que trazem regras excepcionais àquelas previstas para o parcelamento convencional, ou seja, seu propósito seria tratar de situações que fogem da normalidade. Costuma ser fixado limite de prazo para adesão e restrição quanto aos débitos que podem ser objeto do parcelamento, conforme seus períodos de vencimento e/ou outro requisito que limite a inclusão de determinado débito no parcelamento.

Em que pese pressupor de excepcionalidade para sua instituição, ao longo dos últimos 18 anos foram criados quase 40 programas de parcelamentos especiais,

listados a seguir, todos eles com expressivas reduções nos valores das multas e dos juros e dos encargos legais cobrados quando da inscrição do débito em Dívida Ativa da União, prazos para pagamento extremamente longos e possibilidade de quitação da dívida com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

4.1.1 Programa de Recuperação Fiscal (Refis)

Instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000 - destinado somente a pessoas jurídicas; o valor da parcela é calculado pela aplicação de um percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%), com prazo ilimitado para pagamento e possibilidade de amortizar multas e juros com créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL. De acordo com a referida Lei (BRASIL, 2000):

Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

Neste programa, houve a adesão de 129 mil contribuintes, segundo dados da Receita Federal.

4.1.2 Parcelamento Especial (Paes)

Instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 destinado a pessoas físicas e jurídicas, estabeleceu o prazo de 180 meses para pagamentos das dívidas e redução de 50% das multas. O art. 1º da referida lei previa que “os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas”.

De acordo com a Receita Federal, neste programa houve a adesão de 374 mil contribuintes, sendo 282 mil pessoas jurídicas e 92 mil pessoas físicas.⁴

4.1.3 Parcelamento Excepcional (Paex)

Instituído pela antiga Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006 - destinado somente a pessoas jurídicas, estabeleceu 3 (três) modalidades de parcelamento: em 6, 120 e 130 parcelas, com redução de 50% a 80% das multas e de 30% dos juros de mora:

Art. 1º Os débitos de pessoas jurídicas junto à Secretaria da Receita Federal - SRF, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN e ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser, excepcionalmente, parcelados em até cento e trinta prestações mensais e sucessivas, na forma e condições previstas nesta Medida Provisória (BRASIL, 2019).

No Paex houve a adesão de 244.722 contribuintes, conforme estudos da Receita Federal.⁵

4.1.4 Programa “Refis da Crise”

Instituído pela antiga Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009 – nesse programa foram criadas 14 modalidades entre pagamento 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 base de cálculo negativa da CSLL para pagamento desses acréscimos (saldos após as reduções). Este programa teve a adesão de 886.353 contribuintes, sendo 717.761 pessoas jurídicas e 168.592 pessoas físicas.⁶

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 27 out. 2018.

⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 27 out. 2018.

⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 27 out. 2018.

Art. 1º As dívidas de pequeno valor com a Fazenda Nacional, inscritas ou não em Dívida Ativa da União, poderão ser pagas ou parceladas, atendidas as condições e os limites previstos neste artigo.

§ 1º Considera-se de pequeno valor a dívida vencida até 31 de dezembro de 2005, consolidada por sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, cujo valor não seja superior ao limite estabelecido no caput do art. 20 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, considerados isoladamente.⁷

Já os programas criados a partir de 2013: quatro reaberturas do parcelamento denominado Refis da Crise:

4.1.5 Primeira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise

A Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, permitiu que os contribuintes pudessem, até 31 de dezembro de 2013, incluir no parcelamento especial os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008 segundo o art. 1º “a União autorizada a conceder subvenção extraordinária aos produtores fornecedores independentes de cana-de-açúcar afetados por condições climáticas adversas referente à safra 2011/2012 na Região Nordeste.”(BRASIL, 2013)

4.1.6 Segunda reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (BRASIL, 2014), alterou o art. 17 da Lei nº 12.865, de 2013, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 31 de julho de 2014. Obs.: devido à similaridade e à proximidade entre essas 2 (duas) reaberturas, os programas foram unificados.

Segundo a Receita Federal, no total 102.176 contribuintes aderiram ao Programa, sendo 71.435 pessoas jurídicas e 30.741 pessoas físicas.⁸

4.1.7 Terceira reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise

⁷ BRASIL. Medida provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências.** Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm. Acesso em: 22 jul. 2019.

⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais.** 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 27 out. 2018.

A Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, trouxe nova reabertura dos parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009. Essa reabertura possibilitou a inclusão de débitos vencidos até dezembro de 2013 e exigiu pagamento inicial de percentual de 5%, 10%, 15% ou 20% do valor da dívida, dependendo do montante a ser parcelado, que poderiam ser pagos em 5 parcelas nos primeiros 5 (cinco) meses do parcelamento.

4.1.8 Quarta reabertura do prazo de adesão ao Refis da Crise

A Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, (BRASIL, 2014) alterou o art. 2º da Lei nº 12.996, de 2014, reabrindo o prazo para adesão ao parcelamento especial até o dia 1º de dezembro de 2014.

4.1.9 Programa de Regularização Tributária (PRT)

Instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017 (BRASIL, 2017), nesse programa, débitos vencidos até 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; ou ii) 24% em espécie, em 24 parcelas, e o restante com créditos; ou iii) 120 parcelas escalonadas.

Este programa teve a adesão de 100.499 contribuintes, sendo 69.697 pessoas jurídicas e 30.802 pessoas físicas, segundo a Receita Federal.⁹

4.1.10 Programa Especial de Regularização Tributária (PERT)

Instituído pela Medida Provisória nº 783, convertida na Lei nº 13.496 (BRASIL, 2017), o PERT teve o prazo para adesão reaberto por três vezes.

Nesse programa, segundo a Receita Federal, **aderiram de 740.311 contribuintes**, sendo cerca de 443 mil pessoas jurídicas e 297 mil pessoas físicas,

⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 27 out. 2018.

dívidas vencidas até 30/4/2017, poderiam ser liquidadas por uma das seguintes formas:

pagamento em espécie de no mínimo 20% do valor da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal (PF) e base de cálculo negativa da CSLL (BCN) ou de outros créditos próprios relativos a tributos; ou *ii*) parcelamento em 120 prestações, sem reduções, calculadas com aplicação de percentuais escalonados sobre o valor da dívida; ou *iii*) pagamento em espécie de no mínimo 20% da dívida, sem reduções, em 5 parcelas vencíveis em 2017, e o restante em uma das seguintes condições:

- quitação em janeiro de 2018, em parcela única, com reduções de 90% de juros e de 70% das multas;
- parcelamento em até 145 parcelas, com reduções de 80% dos juros e de 50% das multas; ou
- parcelamento em até 175 parcelas, com reduções de 50% dos juros e de 25% das multas, com parcelas correspondentes a 1% da receita bruta do mês anterior, não inferior a 1/175 da dívida consolidada.
- o contribuinte que quisesse parcelar dívida total inferior a R\$ 15 milhões teve benefícios adicionais como a redução do valor do pagamento em espécie e a possibilidade de utilização de créditos relativos a tributos.¹⁰

¹⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 27 out. 2018.

Tabela 1: Outros parcelamentos especiais concedidos nos últimos 10 anos

ATO NORMATIVO	NOME DO PARCELAMENTO	VENCIMENTO DOS DÉBITOS	BENEFÍCIOS	QUANTIDADE DE PARCELAS
Lei nº 11.345/2006	Parcelamento Timemania e Santas Casas	Débitos administrados pela RFB, PGFN e INSS, com vencimento até 15 de agosto de 2007	Redução de 50% nas multas que incidem sobre os débitos parcelados	Até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais e sucessivas
LC nº 123/2006	Parcelamento para Ingresso no Simples Nacional - 2007	Débitos com o INSS, ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal, de responsabilidade da ME ou EPP e de seu titular ou sócio, com vencimento até 30 de junho de 2008	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas
LC nº 123/2006	Parcelamento do Simples Nacional	Parcelamento de débitos apurados no Simples Nacional	Sem reduções	Até 60 (sessenta) parcelas mensais
LC nº 128/2008	Parcelamento para Ingresso no Simples Nacional - 2009	Débitos com o INSS, ou com as Fazendas Públicas federal, estadual ou municipal, de responsabilidade da ME ou EPP e de seu titular ou sócio, com vencimento até 30 de junho de 2008	Sem reduções	Até 100 (cem) parcelas mensais e sucessivas
MP nº 457/2009 Lei nº 11.960/2009 Lei nº 12.058/2009	Parcelamento de Contribuições Previdenciárias para Órgãos do Poder Público	Débitos municipais e de suas autarquias e fundações relativos às Contribuições Sociais, com vencimento até 31 de janeiro de 2009	Redução de 100% nas multas de mora e de ofício e de 50% dos juros de mora	Até 240 (duzentas e quarenta) prestações mensais e consecutivas
MP nº 470/2009	Parcelamento da MP 470	Débitos de aproveitamento indevido de IPI	Redução de 100% das multas de mora e de ofício, de 90% das multas isoladas, de 90% dos juros de mora e de 100% do valor do encargo legal	Até 12 (doze) prestações mensais
Lei nº 12.202/2010	Parcelamento Especial de Instituições de Ensino Superior	Débitos de quaisquer tributos administrados pela RFB	Sem reduções	Até 120 (cento e vinte) prestações mensais
MP nº 574/2012	Parcelamento de Pasep	Débitos junto à Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativos ao PASEP, vencidos até 31 de dezembro de 2011	Redução de 60% das multas, de 25% dos juros e de 100% dos encargos legais	Até 180 (cento e oitenta) meses
MP nº 589/2012 Lei nº 12.810/2013	Parcelamento de Pasep	Débitos junto à Fazenda Nacional de responsabilidade dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas autarquias e fundações públicas, relativos ao PASEP, vencidos até 28 de fevereiro de 2013	Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 (duzentas e quarenta) parcelas
MP nº 589/2012 Lei nº 12.810/2013	Parcelamento de Contribuições Previdenciárias para Órgãos do Poder Público	Débitos estaduais e municipais e de suas autarquias e fundações relativos às Contribuições Sociais, com vencimento até 28 de fevereiro de 2013	Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 (duzentas e quarenta) parcelas
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014	Parcelamento de PIS e COFINS das Instituições Financeiras	Débitos de PIS e COFINS devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras, vencidas até 31 de dezembro de 2013	Redução de 80% das multas de mora e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 60 (sessenta) parcelas mensais
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014	Parcelamento de IRPJ e CSLL (TBU)	Débitos de IRPJ e CSLL, decorrentes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vencidos até 31 de dezembro de 2013	Redução de 80% das multas de mora e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 180 (cento e oitenta) prestações
Lei nº 13.043/2014	Parcelamento de Recuperação Judicial	Parcelamento para o empresário ou a sociedade empresária que tiver deferido o processamento da recuperação judicial	Sem reduções	Até 84 (oitenta e quatro) prestações mensais e consecutivas
Lei nº 13.043/2014 Lei nº 13.097/2015	Parcelamento de Ganho de Capital	Débitos com a Fazenda Nacional relativos ao IRPJ e à CSLL decorrentes do ganho de capital ocorrido até 31 de dezembro de 2008	Redução de 80% da multa isolada e das multas de mora e ofício, de 40% dos juros de mora	Até 60 (sessenta) prestações
LC 150/2015	Pagamento e Parcelamento de Contrib. Previdenciária dos Empregadores domésticos	Débitos previdenciários com vencimentos até 30/04/2013	Redução no pagamento a vista de 100% das multas e encargos e de 60% nos juros de mora	Até 120 meses
Lei 13.155/2015	Parcelamento dos Clubes de Futebol - Profut	Débitos vencidos até julho de 2015	Redução de 70% das multas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 meses, com parcelas reduzidas nos 60 primeiros meses

Brasil (2017).

4.2 Renúncia fiscal

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (BRASIL, 2000) mais conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, expressamente dispõe acerca do conceito legal de renúncia fiscal:

Art. 14. [...]

§ 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.

Nesse sentido, é possível afirmar que o Governo Federal, ao conceder os parcelamentos da dívida tributária, acaba abrindo mão de parte da receita total com os diversos benefícios oferecidos.

Um exemplo disso, foi o que ocorreu em 2009 em relação ao parcelamento batizado com “Refis da Crise”. Naquele momento, os contribuintes pagavam uma parcela mínima no valor de R\$100,00 (cem reais) por um tempo consideravelmente longo apenas para adquirir a tão visada CPEN-Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

O gráfico abaixo, divulgado pela Receita Federal, demonstra a renúncia fiscal decorrentes dos últimos programas especiais de regularização fiscal:

Tabela 2: Renúncia fiscal dos maiores programas de pagamento à vista e parcelamentos especiais concedidos a partir de 2008

Programa	R\$ milhões			
	Pag. à vista (*)	Parc. Previd. (**)	Parc. não Previd. (***)	Total
Refis Crise I - MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09	3.080,54	12.993,02	44.824,46	60.898,02
Refis Crise II - Lei nº 12.865/13 e Lei nº 12.973/14	151,15	637,50	2.199,29	2.987,93
Refis Crise III - MP nº 12.996/14 e Lei nº 11.941/09	604,58	2.549,98	8.797,16	11.951,72
PIS/Cofins Inst. Financeiras - Lei nº 12.865/13	8.030,13	-	24,12	8.054,25
Tributação Bases Universais - Lei nº 12.865/13	5.691,64	-	11.248,42	16.940,05
PERT - Programa Especial de Regularização Tributária (****)	-	7.700,65	30.802,60	38.503,25
PREM - Progr. Regularização dos Estados e Municípios (****)	-	12.661,42	-	12.661,42
PRR - Programa de Regularização Rural (****)	-	7.603,30	-	7.603,30
Simplex Nacional Especial - PLP Dezembro/17 (****)	-	-	16.400,00	16.400,00
Totais:	17.558,03	44.145,86	114.296,04	175.999,94

Observações: Fonte: Sistemas de cobrança RFB e PGFN

(*) Renúncia efetivamente incorrida por conta do pagamento à vista no respectivo prazo do Programa

(**) Renúncia no momento da consolidação do parcelamento especial

(***) Parcelamento especial ainda não consolidado - estimativa com base optantes

(****) Parcelamento em discussão legislativa - renúncia projetada

Fonte: Brasil (2017).

Os dados de renúncia estão em estudo da Receita sobre impactos dos parcelamentos extraordinários do governo federal. No estudo, o órgão seleciona os maiores programas de pagamento à vista e parcelamentos especiais concedidos desde 2008. Os números de renúncia dos programas oferecidos em 2017 foram estimados com base no número de optantes.

De acordo com a tabela, o aumento do ritmo de renúncias de contribuições previdenciárias aconteceu num período em que o déficit no setor entrou em foco e o governo federal intensificou a defesa de uma reforma das aposentadorias como medida importante para o reequilíbrio fiscal.

Nesse sentido, afirma a Receita Federal que:

No Refis da Crise do ano de 2009 os optantes ficaram pagando uma parcela mínima de R\$ 100,00 por um longo período e tiveram, nesse período, direito à Certidão Positiva com efeitos de Negativa perante a Fazenda Nacional até a ocorrência da etapa de consolidação dos débitos, que ocorreu em julho de 2011. Nessa etapa, metade das opções foram canceladas por irregularidade desses pagamentos mínimos, evidenciando que o parcelamento, além de ineficaz, ainda trouxe como consequência concorrência desleal e efeitos contrários aos interesses públicos, uma vez que grandes devedores conseguiram nesse período atestar uma falsa regularidade fiscal, com o pagamento de valores inexpressivos. Após a consolidação das dívidas de acordo com as regras oferecidas pelas reaberturas do Refis da Crise (Leis nº12.996, de 2014, e 13.043, de 2014), constatou-se que o comportamento dos contribuintes foi semelhante ao verificado no Refis da Crise original, ou seja, mais da metade das opções foram canceladas ou por falta de pagamento do saldo devedor (Rejeitados na Consolidação), ou por falta de comparecimento do contribuinte (na internet) para prestar as informações necessárias à consolidação, como por exemplo, quais os débitos pretendia parcelar (Omissos). Vale registrar que para não ter o parcelamento cancelado, o contribuinte tinha que estar regular com o pagamento das prestações vencidas até o mês anterior ao da prestação das informações para consolidação.¹¹

Ora, segundo os dados, é possível perceber que nos últimos dez anos a renúncia com parcelamentos extraordinários chega a R\$ 176 bilhões, sendo R\$ 17,6 bilhões em pagamentos à vista, R\$ 44,15 bilhões em parcelamentos de débitos previdenciários e R\$ 114,3 bilhões em tributos não previdenciários.

O que explica o avanço maior da renúncia das contribuições previdenciárias é que dos três grandes parcelamentos oferecidos em 2017, dois deles são exclusivos para contribuições previdenciárias: o Prem, destinado específico

¹¹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais**. 2017. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 27 out. 2018

para contribuições previdenciárias de Estados e municípios, e o PRR, que dá condições especiais para o recolhimento do Funrural, a contribuição previdenciária dos produtores agrícolas. Com esses dois programas o governo deve abrir mão de R\$ 20,26 bilhões em contribuições previdenciárias.

Os demais R\$ 7,7 bilhões de renúncia em parcelamentos de débitos previdenciários vêm do PERT, o chamado novo REFIS, amplo programa de regularização que contempla diversos tributos, direcionado para empresas em geral e para pessoas físicas. A Receita calcula que o programa também deve resultar em renúncia de R\$ 30,8 bilhões em débitos não previdenciários. O PERT teve prazo de adesão reaberto três vezes no decorrer do ano passado.¹²

Um estudo publicado em 24 de julho de 2014 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE¹³ (*Working Smarter in TaxDebt Management*) demonstrou as condições de parcelamentos oferecidas em 26 países (quadro abaixo). Para a maioria, o período máximo de parcelamento é de 12 ou de 24 meses. Apenas em casos especiais esse prazo é alongado, e nesses casos é exigida garantia. Não são conhecidos, em outras administrações tributárias, parcelamentos em prazos tão alongados quanto os parcelamentos concedidos no Brasil, que variam de 60 meses (parcelamento convencional) a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), além de parcelamentos sem prazo definido, como o Refis de 2000, que pode durar várias décadas ou até séculos, ou ainda do parcelamento para órgãos públicos, concedido em 240 meses.

¹² NOVOS refis elevam renúncia previdenciária. In: FORÇA Sindical. São Paulo, 19 jan. 2018. Disponível em: <<http://www.fsindical.org.br/imprensa/novos-refis-elevam-renuncia-previdenciaria>>. Acesso em: 23 jul. 2019.

¹³ OECD. **Comparison of payment arrangements**. in Working Smarter in Tax Debt Management. OECD Publishing, Paris, 2014. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/working-smarter-in-tax-debt-management/comparison-of-payment-arrangements_9789264223257-14-en#page5>. Acesso em: 23 jul.2019.

Tabela 3: Comparação das modalidades de parcelamento entre diversos países

País	Prazo	Critério/Condição
Áustria	12 meses	Somente em situações justificadas e considerando o histórico de regularidade do contribuinte.
Austrália	em regra, 12 meses. Prazo maior somente em casos excepcionais.	Pode ser solicitado o pagamento de uma importância maior de entrada e o contribuinte ser obrigados a fazer pagamentos por débito direto em contas-correntes.
Armênia	De 2 a 6 meses	
Azerbaijão	De 1 a 9 meses	Com apresentação de garantia
Bélgica	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bulgária	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Estônia	Variável	Mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Finlândia	24 meses	Somente em caso de dificuldades temporárias. Ampliação de prazo somente com apresentação de garantia.
França	6 meses. 24 a 26 somente em casos específicos	Não concedido a devedor contumaz. Com apresentação de garantia.
Itália	72 meses a 10 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias.
Cazaquistão	n/c	Mediante análise situação econômica e apresentação de garantia
Coréia	12 meses	Apresentação de garantia, salvo exceção se comprovar capacidade de pagamento.
Holanda	3 anos	Somente em casos excepcionais, devido a causas involuntárias e para pequenas dívidas. Exige-se garantia.
Nova Zelândia	n/c	Permite parcelamento apenas de parte da dívida.
Polônia	n/c	Apresentação de garantia
Portugal	24 meses ou mais	Mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Romênia	De 5 a 7 anos	Somente em razões de dificuldades e mediante análise da capacidade de pagamento e apresentação de garantia.
Federação Russa	12 meses	Somente no interesse da Administração Tributária e apresentação de garantia.
Cingapura	n/c	Condição de débito direto na conta do contribuinte
Eslovenia	24 meses	Somente no interesse da administração e mediante comprovação de ausência de liquidez.
Eslováquia	n/c	Somente no interesse da Administração Tributária e mediante análise da capacidade de pagamento e com apresentação de garantia.
Bósnia e Herzegovina	De 12 a 60 meses	Mediante apresentação de garantia
Espanha	De 6 a 24 meses	Mediante apresentação de garantia, exceto para dívidas pequena monta
Suíça	Variável	Somente se comprovadas dificuldades excepcionais
Suécia	De 1 a 2 meses (PF) 3 meses (PJ)	Somente por razões excepcionais fora do controle do contribuinte. Exige-se garantia, exceto para dívidas pequena monta.
Reino Unido	n/c	Somente em casos especiais e mediante análise da capacidade de pagamento.
Estados Unidos	n/c	Débito direto online

Fonte: OCDE - disponível em <http://www.oecd.org/ctp/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>

Fonte: Brasil (2017).

Mesmo no parcelamento convencional, a regra no Brasil já é mais benéfica que na maioria dos países analisados pelo estudo da OCDE. Ressalte-se que nesse tipo de parcelamento, no Brasil o contribuinte pode parcelar o seu débito em 60 parcelas, sem qualquer justificativa quanto a eventual dificuldade financeira ou

análise de capacidade de pagamento, podendo ainda reparcelar as dívidas incluídas em parcelamentos anteriores inadimplidos. Além de todas essas facilidades, a norma brasileira também não exige apresentação de garantia para o crédito tributário parcelado na via administrativa.

Contudo, infere-se que a intensificação de parcelamentos especiais é uma questão política. Os parcelamentos oferecidos refletem a composição da base empresarial do governo que costuma pressionar por corte de carga tributária e renegociação de débitos. De forma geral, o excesso de parcelamentos afeta a geração de receitas e vai na contramão do discurso de ajuste fiscal.

Destaca-se que os impactos negativos provocados por essas renúncias são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, reduzindo os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança e até a previdência social.

5 CONCLUSÃO

Discorridas todas as considerações deste trabalho, podemos concluir que o Sistema Tributário Nacional, corolário de um complexo de normas brasileiras, delimita sobre o crédito tributário, tratando, assim, de sua constituição, seu lançamento, da obrigação tributária e do fato gerador.

Além disso, foi possível analisar que após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, conseqüentemente torna-se líquida, certa e exigível a obrigação. No entanto, existem hipóteses em que a possibilidade de promoção de atos de cobrança por parte do Fisco fica suspensa.

Dentre hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, elencadas no Código Tributário Nacional, pôde-se destacar o parcelamento.

Outrossim, para uma adequada noção de parcelamento, foram expostas as diversas leis de parcelamento no âmbito Federal, os quais, possibilitaram ao contribuinte, o parcelamento de suas dívidas tributárias.

No entanto, o reflexo desse comportamento na arrecadação de tributos é latente, uma vez que o Governo Federal, ao conceder os parcelamentos da dívida tributária, acaba abrindo mão de parte da receita total com os diversos benefícios oferecidos.

Em suma, diante dos tópicos abordados e dos quadros analisados, foi possível perceber que o Estado, ao instituir estes benefícios fiscais, renuncia ou dispensa parte desta arrecadação. Esta atitude, chamada de Renúncia Fiscal, será objeto de estudo.

Portanto, os impactos negativos provocados por essas renúncias são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, uma vez que, se o Fisco possui arrecadação incompatível, estará reduzindo os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9. ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2015. *E-book*.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*. Disponível em: <<https://fadipa.phlnet.com.br/cgi-bin/wxis.exe?lslsScript=phl84.xis&cipar=phl84.cip&lang=por>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 2005.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 23 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013. Autoriza o pagamento de subvenção econômica aos produtores da safra 2011/2012 de cana-de-açúcar e de etanol que especifica e o financiamento da renovação e implantação de canaviais com equalização da taxa de juros; dispõe sobre os arranjos de pagamento e as instituições de pagamento integrantes do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB); autoriza a União a emitir, sob a forma de colocação direta, em favor da Conta de Desenvolvimento Energético (CDE), títulos da dívida pública mobiliária federal; estabelece novas condições para as operações de crédito rural oriundas de, ou contratadas com, recursos do Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste (FNE); altera os prazos previstos nas Leis nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e nº 12.249, de 11 de junho de 2010; autoriza a União a contratar o Banco do Brasil S.A. ou suas subsidiárias para atuar na gestão de recursos, obras e serviços de engenharia relacionados ao desenvolvimento de projetos, modernização, ampliação, construção ou reforma da rede integrada e especializada para atendimento da mulher em situação de violência; disciplina o documento digital no Sistema Financeiro Nacional; disciplina a transferência, no caso de falecimento, do direito de utilização privada de área pública por equipamentos urbanos do tipo quiosque, trailer, feira e banca de venda de jornais e de revistas; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na cadeia de produção e comercialização da soja e de seus subprodutos; altera as Leis nºs 12.666, de 14 de junho de 2012, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 11.508, de 20 de julho de 2007, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 9.069, de 29 de junho de 1995, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.587, de 3 de janeiro de 2012, 10.826, de 22 de dezembro de 2003, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 4.870, de 1º de dezembro de 1965 e 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e 4.870, de 1º de dezembro de 1965; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nºs 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de

13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei nº 911, de 1º de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, das Leis nºs 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13043.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017.** Institui o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; e altera a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Medida provisória nº 303, de 29 de junho de 2006.** Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Medida provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Medida provisória nº 766, de 04 de janeiro de 2017.** Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Medida provisória nº 783, de 31 de maio de 2017.** Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. **Medida provisória nº 804, de 29 de setembro de 2017.** Altera a Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, que institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e revoga a Medida Provisória nº 798, de 30 de agosto de 2017. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv804.htm>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria nº 448, de 13 de maio de 2019.** Dispõe sobre o parcelamento de que tratam os artigos 10 a 13 e 14 a 14-F da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, para os débitos inscritos em dívida ativa da União e administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, n. 93, p. 17, 16 mai. 2019. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n%C2%BA-448-de-13-de-maio-de-2019-101786059>. Acesso em: 22 jul. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais.** 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1058581/RS**. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. LANÇAMENTO. NÃO-IMPEDIMENTO. Agravante: Incomex S/A Calçados. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 27 maio 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801078444&dt_publicacao=27/05/2009>. Acesso em: 20 jul. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 112**. O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 1994. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula112.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book*. Disponível em: <<https://fadipa.phlnet.com.br/cgi-bin/wxis.exe?IscScript=phi84.xis&cipar=phi84.cip&lang=por>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017. *E-book*.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil, vol. 4: direito das obrigações, 1a parte: das modalidades das obrigações, da transmissão das obrigações**, Carlos Alberto Dabus Maluf. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. *E-book*. Disponível em: <<https://fadipa.phlnet.com.br/cgi-bin/wxis.exe?IscScript=phi84.xis&cipar=phi84.cip&lang=por>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

NOVOS refis elevam renúncia previdenciária. In: FORÇA SINDICAL. São Paulo, 19 jan. 2018. Disponível em: <<http://www.fsindical.org.br/imprensa/novos-refis-elevam-renuncia-previdenciaria>>. Acesso em: 23 jul. 2019.

OECD. **Comparison of payment arrangements**. In: Working Smarter in Tax Debt Management. OECD Publishing, Paris. 2014. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/working-smarter-in-tax-debt-management/comparison-of-payment-arrangements_9789264223257-14-en#page5>. Acesso em 23 jul.2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. Saraiva, 2001. *E-book*. Disponível em: <http://aprender.ead.unb.br/pluginfile.php/40071/mod_resource/content/1/Livro%20Miguel%20Reale>. Acesso em: 20 jul. 2019.

RODRIGUES, Iryá. Governo prorroga pagamento de ICMS a comerciantes que tiveram lojas atingidas por incêndio no AC. In: **G1**. [São Paulo], 03 abr. 2019. Disponível em: <https://g1.globo.com/ac/acre/noticia/2019/04/03/governo-prorroga-pagamento-de-icms-a-comerciantes-que-tiveram-lojas-atingidas-por-incendio-no-ac.ghtml>. Acesso em: 22 jul. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.