

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Thiago Batista da Costa

**AS LEIS DE PARCELAMENTO DE DÉBITOS PERANTE A FAZENDA NACIONAL
E AS IMPLICAÇÕES DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA**

PORTO ALEGRE/RS

2020

THIAGO BATISTA DA COSTA

**AS LEIS DE PARCELAMENTO DE DÉBITOS PERANTE A FAZENDA NACIONAL
E AS IMPLICAÇÕES DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE/RS

2020

CIP - Catalogação na Publicação

Costa, Thiago Batista da

As leis de parcelamento de débitos perante a Fazenda Nacional e as implicações do princípio da isonomia tributária / Thiago Batista da Costa. -- 2020.

136 f.

Orientador: Andrei Pitten Velloso.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2020.

1. Direito Tributário. 2. Leis de parcelamento. 3. Isonomia tributária. 4. Análise econômica do Direito. I. Velloso, Andrei Pitten, orient. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

THIAGO BATISTA DA COSTA

**AS LEIS DE PARCELAMENTO DE DÉBITOS PERANTE A FAZENDA NACIONAL
E AS IMPLICAÇÕES DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovada em 24 de setembro de 2020.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso – Orientador

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo Veloso da Silveira

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho jamais poderia ter sido realizado não fossem o apoio e a confiança de algumas pessoas por quem eu tenho profunda estima.

Serei sempre grato ao meu Professor Orientador, que, mesmo em meio a uma profusão de compromissos acadêmicos e profissionais, “arranjou” horas preciosas de seu tempo para se dedicar na orientação e discussão deste trabalho. Obrigado Dr. Andrei!

Grato também sou a minha família, em especial aos meus pais, por serem diretamente responsáveis pela formação de meu caráter e incentivo aos meus estudos.

Por fim e especialmente, sou grato a meu Deus, por ser absolutamente fiel às suas promessas e por ser meu verdadeiro amigo.

RESUMO

A presente dissertação tem como objeto a análise das leis de parcelamentos de débitos tributários chanceladas pela União, e procura descrever em que medida tais programas de benefícios são úteis às pretensões fiscais do ente, sem que sejam comprometidas as finalidades precípuas do sistema tributário, elas todas balizadas e ao mesmo tempo balizadoras do preceito constitucional da igualdade. Fazendo-se, de início, breve descrição da estrutura normativa dos parcelamentos e de suas espécies, destaca-se a seguir a experiência de países estrangeiros e a própria experiência brasileira, onde se demonstrará que, nas últimas duas décadas, mais de uma dezena de leis foram editadas promovendo parcelamentos especiais, paralelamente às regras gerais contidas na lei que prevê o parcelamento ordinário de débitos perante a União. Trazido esse esboço histórico, incluindo a relação dessas leis com crises econômicas vivenciadas no mesmo período, faz-se menção às contribuições que algumas teorias da análise econômica do Direito podem proporcionar ao Direito Tributário, com vistas ao aperfeiçoamento do sistema. Em seguida, passa-se a descrever o conteúdo da igualdade enquanto norma jurídica e sua projeção no Direito Tributário, que é o princípio da isonomia tributária. Identificados seus elementos e critérios de aferição, a isonomia é, enfim, levada a confronto com as leis de parcelamento, sendo essa investigação realizada sob os pontos de vista externo e interno à lei. Por fim, chega-se às conclusões da análise empreendida, o que se faz com o suporte de estudos econômicos e dados empíricos que, em tese, comprovariam a necessidade de mudanças no microssistema dos parcelamentos.

Palavras-chave: Direito Tributário; leis de parcelamento; isonomia tributária; análise econômica do Direito.

ABSTRACT

The purpose of this dissertation is to analyze acts of tax debt installments that are endorsed by Federal Government, and seeks to describe the extent to which such benefit programs are useful to tax claims of the entity, without jeopardizing the primary purposes of tax system, purposes at the same time marked by and markers of the constitutional precept of equality. At outset, a brief description of normative structure of the installments and their species is outlined, followed by the experience of foreign countries and Brazilian experience itself, where it will be demonstrated that, in last two decades, more than a dozen special installment laws were edited, all of this in spite of the rules of law which provides for regular installment of debts to the Union. With this historical foresight, including the relationship of these laws with economic crises experienced in the same period, it is mentioned the contributions that theories of economic analysis of Law can provide to Tax Law, with a view to improving the system. It then goes on to describe the content of equality as a legal norm and its projection in Tax Law, which is the principle of tax isonomy. Identified its elements and criteria of gauging, isonomy is, finally, brought to a confrontation with acts of installment, being this investigation realized from external and internal points of view to the act. Finally, it is come to conclusions of the analysis undertaken, which is supported by economic studies and empirical data that, in theory, would prove the need for changes in micro-system of installments.

Keywords: Tax law; installment acts; tax isonomy; economic analysis of Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Apelação cível
AI	Agravo de instrumento
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CDA	Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União
CF	Constituição Federal
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
EC	Emenda Constitucional
FGV	Fundação Getúlio Vargas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IES	Índice de Economia Subterrânea
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
ISS	Imposto Sobre Serviços
LC	Lei Complementar
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MF	Ministério da Fazenda
MP	Medida Provisória
NJP	Negócio Jurídico Processual
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PAES	Parcelamento Especial (Lei 10.684/2003)
PAEX	Parcelamento Excepcional (MP nº 303/2006)
Pert	Programa Especial de Regularização Tributária (MP nº 783/2017 e Lei nº 13.496/2017)
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PRR	Programa de Regularização Tributária Rural (Lei nº 13.606/2018)
PRT	Programa de Regularização Tributária (MP nº 766/2017)
Redom	Programa de Recuperação Previdenciária dos Empregadores Domésticos
Refis	Programa de Recuperação Fiscal (Lei nº 9.964/2000)

RFB	Receita Federal do Brasil
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
Simples	Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
SN	Simples Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
PRIMEIRA PARTE: DO PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS	19
1.1. NOÇÕES GERAIS	19
1.1.1. Considerações iniciais e características dos parcelamentos	19
1.1.2. Das espécies de parcelamento	21
1.1.2.1. Outras classificações.....	23
1.1.3. Distinção do parcelamento perante outros institutos	25
1.1.3.1. Da moratória.....	25
1.1.3.2. Do negócio jurídico processual	26
1.1.4. Da natureza jurídica dos parcelamentos	30
1.1.4.1. Os parcelamentos como espécie do gênero transação.....	34
1.1.4.2. A transação na Medida Provisória (MP) nº 899/2019	38
1.2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL	39
1.2.1. Nos Estados Unidos da América e na França	40
1.2.2. Na Itália	42
1.2.3. Na Espanha	42
1.2.4. Em Portugal	43
1.3. DOS PARCELAMENTOS DE TRIBUTOS PERANTE A UNIÃO.....	45
1.3.1. Dos parcelamentos ordinários	45
1.3.2. Dos parcelamentos especiais	48
1.3.2.1. Histórico	48
1.3.2.2. Os parcelamentos especiais e(m) crise.....	56
1.3.3. Das teorias econômicas e o aperfeiçoamento das leis de parcelamento	61

1.3.3.1. A evasão fiscal e o comportamento do contribuinte.....	62
1.3.3.2. As escolhas públicas e o propósito dos benefícios fiscais	72
SEGUNDA PARTE: DAS IMPLICAÇÕES DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.....	75
2.1. A ISONOMIA COMO NORMA JURÍDICA	75
2.1.1. O princípio constitucional da igualdade.....	75
2.1.1.1. A igualdade como vedação à arbitrariedade	77
2.1.1.2. A igualdade como postulado	80
2.1.1.3. A igualdade na aplicação fática do Direito	82
2.1.2. A igualdade no Direito Tributário.....	84
2.1.2.1. Elementos e critérios de aferição.....	85
2.2. AS LEIS DE PARCELAMENTOS À LUZ DA ISONOMIA	89
2.2.1. A isonomia perante as leis de parcelamentos.....	90
2.2.2. A isonomia nas leis de parcelamentos	94
2.2.2.1. Sobre o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL	99
2.2.2.2. Dos tributos não recolhidos e descontados de terceiros.....	103
2.2.3. Análise de dados e conclusões parciais	106
2.2.3.1. O impacto na arrecadação espontânea	106
2.2.3.2. O impacto na recuperação de créditos	111
CONCLUSÕES	117
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	121

INTRODUÇÃO

Em face do complexo sistema e da alta carga tributária a que se submete o contribuinte brasileiro, não são raras as situações de pessoas físicas e jurídicas que, buscando primordialmente honrar o pagamento de despesas ditas essenciais, sacrificam o pagamento – tempestivo, ao menos – de tributos e outras obrigações fiscais, tais como multas administrativas, a par da legislação tributária. Embora essa inadimplência redunde, quase sempre, numa cobrança por parte da administração (chegando à execução fiscal em considerável parte dos casos), nem sempre há nessa cobrança uma resposta positiva, sendo o mais das vezes frustrada a busca por valores e bens do devedor, e isso pelos mais diversos motivos – desde o tempo decorrido entre o surgimento da obrigação e o início da cobrança, até problemas decorrentes da movimentação da máquina judiciária.

O parcelamento surge, nesse ínterim, como um instrumento de incentivo à regularização da situação fiscal do contribuinte, e é desse tema que se pretende ocupar aqui, com maior foco no parcelamento especial de dívidas para com a União, realizado perante a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou Receita Federal do Brasil (RFB) e em tese somente aberto, conforme experimentado nos últimos anos, em cenários tempestuosos da economia nacional. Com efeito, os benefícios oferecidos pelos parcelamentos especiais para a quitação de dívidas podem auxiliar a União a, num curto prazo, obter considerável receita, ingresso esse muito útil em tempos de crise. Porém, concomitantemente, essa prática pode fragilizar a expectativa que tem o contribuinte adimplente de não ser tratado de forma semelhante àquele que atrasa seus compromissos.

Com efeito, por meio dos parcelamentos o Estado busca dar oportunidade ao contribuinte inadimplente para que se reabilite, saldando seu passivo tributário de forma facilitada e voltando a exercer sua atividade sem quaisquer amarras. Porém, em se veiculando parcelamentos especiais em indesejada frequência, com regras mais benéficas que as concedidas no parcelamento ordinário, é possível que, com isso, não apenas as empresas em apuros façam uso do instrumento, mas também

empresas saudáveis lancem mão do parcelamento como estratégia tributária, adiando o cumprimento de seus compromissos perante o Fisco sem maiores consequências negativas, na medida em que o custo (multas e juros) para manter esse capital em caixa – correspondente ao tributo não pago – pode ser menor que o custo para obter capital de giro no mercado.

Nesse contexto, constitui objetivo geral do estudo *analisar e descrever em que medida o parcelamento é útil e necessário às pretensões fiscais da União*, sem que seja comprometida a justa expectativa do contribuinte adimplente de se beneficiar, ainda que indiretamente, com sua boa-fé e pontualidade no pagamento. Mais do que isso: sem que sejam comprometidas as *finalidades* que regem o sistema tributário, finalidades essas que sustentam as *relações de igualdade* entre os contribuintes. É que o contribuinte irregular (devedor da União) não pode obter tratamento idêntico ao que cumpre tempestivamente com suas obrigações, sob pena de fragilizar-se, além da própria expectativa depositada no sistema tributário, o sistema de livre mercado – empresas devedoras competindo em iguais ou até melhores condições, injustamente, com as empresas pontuais em seus compromissos –, além do próprio sistema fiscal-tributário – à medida em que os contribuintes mais se sentirão livres para adiar o pagamento de tributos e multas.

Para alcançar o objetivo acima definido, traz-se na primeira parte deste trabalho um breve estudo acerca das modalidades de parcelamento de tributos no Brasil e sua natureza jurídica, assaz polêmica na doutrina pátria, mencionando ainda exemplos de programas de parcelamento encontrados em alguns sistemas jurídicos no estrangeiro – com menção, inclusive, a um caso paradigmático em Portugal, muito assemelhado ao modelo brasileiro de parcelamentos especiais, embora só tenha sido editado o diploma lusitano uma única vez – e no nosso próprio país. Não será objeto deste trabalho a análise de leis de parcelamento dos estados, municípios e do Distrito Federal, assim como estão excluídas do estudo eventuais leis e regulamentos de parcelamentos administrativos voltados a dívidas não-tributárias.

Ainda nessa parte inicial da dissertação, aponta-se a relação entre os parcelamentos especiais da União e as crises econômicas que os precederam, visto que as justificativas em geral lançadas para a abertura de tais programas eram a

necessidade urgente de incremento na arrecadação e a reabilitação de agentes econômicos que, em tese, poderiam com os parcelamentos especiais regularizar seus passivos tributários. Essas considerações, somadas a uma análise geral de duas teorias econômicas que possuem notável projeção no Direito Tributário – a *behavioral law and economics* e a *public choices' theory* – servem como bases de lançamento das conclusões que se pretende construir na parte final da dissertação.

Na segunda e última parte do trabalho é a vez de elucidarmos o conteúdo do princípio da isonomia tributária. Esse princípio, por constituir projeção, no domínio tributário, do princípio geral da igualdade (VELLOSO, 2010, p. 118), tem participação direta na idealização de subprincípios do sistema – como o da capacidade contributiva – e na conformação de normas constitucionais aplicáveis a alguns tributos, tais como os princípios da generalidade e universalidade dos impostos sobre a renda e das contribuições previdenciárias, a garantia ou princípio da livre concorrência e o critério da seletividade aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Prosseguindo, investiga-se aqui também aquele que é o objeto central do trabalho, que é o confronto das leis de parcelamento com a isonomia tributária. Nesse intuito, após se descrever os elementos que compõem a relação de igualdade, sem o que é impossível perscrutá-la, analisa-se as leis de parcelamento à luz da isonomia tributária sob um ponto de vista externo (a igualdade *perante* as leis de parcelamento) e outro interno (a igualdade *nas* leis de parcelamento). Nessa análise empreendida, não se busca descer às minúcias das disposições normativas contidas nas várias leis de parcelamento especial, mas foram destacados apenas alguns pontos que, em nossa avaliação, geram maior discussão acerca de sua adequação aos ditames da isonomia tributária e às finalidades constitucionais que devem ser perseguidas pelo legislador. Por fim, ainda nessa segunda e derradeira parte do trabalho, serão trazidos dados e evidências empíricas, tendo já por pressupostas as valiosas contribuições da análise econômica do Direito, de que a abertura sucessiva de programas especiais não só aparenta ser danosa à integridade de nosso sistema tributário, como de fato tais programas violam a isonomia tributária sob as mais diversas óticas.

A partir do que foi acima exposto, pretende-se ao fim deste trabalho ter obtido respostas para as seguintes perguntas: em que medida os programas de

parcelamento são úteis ou necessários para se recuperar créditos e incrementar a arrecadação da União? É isonômico o tratamento dado pelo Estado ao contribuinte que paga regularmente suas obrigações fiscais, comparado ao que se verifica com o contribuinte inadimplente? É vantajoso cumprir tempestivamente com as obrigações fiscais perante a União, tendo em vista a possibilidade de parcelar as dívidas em atraso? Por fim, é possível estabelecer parâmetros para a instituição de benefícios fiscais aos inadimplentes sem violação à igualdade tributária, caso o tratamento anti-isonômico se verifique?

Por todo o trabalho intenta-se fundar a investigação na mais prestigiosa doutrina, buscando, com o exame das leis e de dados colhidos das mais diversas fontes, através do método indutivo, alcançar-se conclusões razoáveis a respeito da adequação das leis de parcelamento ao princípio isonomia tributária – em sendo frágil essa relação, apontando possíveis soluções para o equacionamento do problema. O presente estudo também se serve de análise da jurisprudência dos tribunais a fim de alcançar seus objetivos.

Passa-se, assim, ao exame.

PRIMEIRA PARTE:

DO PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS

1.1. NOÇÕES GERAIS

1.1.1. Considerações iniciais e características dos parcelamentos

Em qualquer bom dicionário da língua portuguesa, o termo *parcelar* é indicado como sinônimo de *dividir em partes*. A parcela é parte de um todo, e esse todo, em se tratando de um parcelamento tributário, é a dívida do contribuinte para com o Fisco. O parcelamento tributário seria, portanto, um ajuste entabulado entre o contribuinte e a autoridade fazendária, nos estritos termos da lei, visando a quitação de dívida.

O parcelamento é, nos termos do art. 151, VI, do Código Tributário Nacional (CTN), apontado como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Isto é, feito o acordo para parcelamento da dívida, a administração tributária fica impedida de cobrá-la enquanto válido o ajuste. Observe-se, todavia, que essa hipótese de suspensão da exigibilidade foi acrescida ao CTN apenas em 2001, por meio da Lei Complementar (LC) nº 104. Até então, o entendimento corrente era de que a possibilidade de se efetuar parcelamento da dívida era extraída do dispositivo que prevê a *moratória* (art. 151, I, do CTN), sendo que o disposto no art. 155-A, § 2º, (também acrescido pela LC nº 104/2001) reforça essa impressão¹.

Ora, sendo a moratória entendida como a *prorrogação* do prazo para pagamento de determinada obrigação (MACHADO, 2007, p. 210), poder-se-ia dizer que o parcelamento se revela, por conseguinte, como uma espécie de moratória², já

¹ “Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória”.

² Também nesse sentido: Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 662-663) e Luciano Amaro (2014, p. 407). Porém, a doutrina não é absolutamente pacífica quanto a tal classificação. Roque Antonio

que com ele o pagamento da dívida é diferido e dividido em prestações mensais (PAULSEN, 2014, p. 218). E mais: poder-se-ia considerar o parcelamento como sendo uma moratória de *caráter individual*, visto que, para sua concessão, não se prescinde, em regra, do despacho da autoridade administrativa (AMARO, 2014, p. 406)³, sempre atendendo às condições que a lei especifica (arts. 153 e 155-A do CTN). Nada obstante, parece ser prudente examinar com maior cuidado esse assunto – qual a natureza jurídica dos parcelamentos tributários – em um momento posterior.

Além de ser causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o parcelamento, quando requerido, provoca a interrupção do prazo prescricional, nos termos do art. 174, IV, do CTN⁴, já que, na sistemática atual, o parcelamento se dá por iniciativa do devedor, em ato que inequivocamente⁵ se manifesta como um reconhecimento de débito perante o credor, a Fazenda Pública. Com a interrupção, a contagem do prazo para cobrança do crédito tributário é *reiniciada* (RODRIGUES, 2003, p. 336-337), e só volta a correr em eventual inadimplemento do acordo – pagas todas as prestações, evidentemente o crédito é extinto e não há se falar em posterior renovação da cobrança.

Por sua pertinência, e por se tratar de uma verdadeira síntese do instituto, transcreve-se abaixo as características dos parcelamentos segundo a análise de Érico Hack e Dalton Luiz Dallazem (2009, p. 13):

Carrazza, numa posição à qual francamente nos opomos, defende que o parcelamento subsumir-se-ia às normas sobre a transação (art. 171 do CTN), por possuir um caráter instrumental, e que com isso surgiria uma nova obrigação tributária – haveria também, pois, uma novação (1996, p. 439-440). Uma análise mais detida do tema será feita na seção 1.1.4.

³ Ademais, a moratória de caráter individual tem por traço diferenciador em relação à moratória geral o fato de não ser concedida de forma indistinta, nem diretamente pela lei, que tão-somente *autoriza* que a autoridade, caso a caso, avalie a oportunidade e conveniência da concessão.

⁴ Nesse sentido é a jurisprudência de nossos tribunais, inclusive o Superior Tribunal de Justiça, como se vê do seguinte precedente:

“A jurisprudência desta Corte já se pronunciou no sentido de que o pedido de parcelamento interrompe o prazo prescricional, por constituir reconhecimento inequívoco do débito, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN, ainda que o parcelamento não tenha sido efetivado”. (BRASIL, 2016a).

⁵ Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2011, p. 747-748) entende que, sendo a obrigação tributária *ex lege*, a confissão de dívida possui efeito relativo quando da adesão ao parcelamento, não podendo leis *extravagantes* criarem ou ampliarem garantias que, no entender do autor, já estão suficientemente declinadas na Constituição Federal (CF) e CTN em favor da Fazenda Pública.

“Pelo acima exposto, o que se chama de parcelamento tributário ocorre quando presente dois elementos: 1) um crédito tributário, que consiste na obrigação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) de pagar ao sujeito ativo determinada soma em dinheiro (esta soma já fixada e aceita); e 2) o pagamento do crédito em parcelas periódicas e sucessivas, visando à extinção do crédito.

“De tais requisitos, decorrem dois efeitos do parcelamento: 1) a suspensão da exigibilidade do crédito parcelado; e 2) a extinção do crédito parcelado no momento em que os pagamentos das parcelas realizados diminuam o valor do crédito até zero.”

Esse segundo efeito mencionado por Hack e Dallazem, qual seja, a extinção do crédito parcelado, é característica também de curial relevância para identificação da natureza jurídica dos parcelamentos, o que será tratado mais adiante.

No Brasil, conforme será visto no decorrer deste trabalho, os parcelamentos tributários ganharam especial relevo na experiência cotidiana de contribuintes e da Administração Tributária, de modo que, diante da multiplicidade de leis sobre o tema, abriu-se a possibilidade (ou necessidade?) de se estabelecer uma classificação dos parcelamentos conforme sua abrangência e características.

1.1.2. Das espécies de parcelamento

No que pertinente à União, identifica-se duas principais espécies ou tipos de parcelamento, sem prejuízo da existência de parcelamentos de teor semelhante nas legislações dos estados, municípios e do Distrito Federal. Os tipos apresentados a seguir são distinguidos pelos critérios *temporal* (se estão disponíveis a todo o tempo ou se apenas por breve período), *material* (se envolvem ou não redução do valor da dívida) e *extensional* (se se dirigem a qualquer débito perante a Fazenda Nacional ou tão-somente a determinadas dívidas).

O parcelamento *ordinário* tem previsão na Lei nº 10.522/2002, mais especificamente nos arts. 10 e seguintes. Diz-se ordinário porque, além de alcançar “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”, está à disposição do contribuinte sem limitação temporal, ou seja, a adesão a tal parcelamento não se restringe a específicos espaços de tempo.

Importante destacar que o parcelamento ordinário não se confunde com o *simplificado*. Esse último diz respeito ao *procedimento* utilizado nos casos de parcelamento ordinário de débitos iguais ou inferiores a um milhão de reais, o que pode ser efetuado inclusive por meio eletrônico, e formalizado com o pagamento da primeira parcela, nos termos do art. 30 da revogada Portaria Conjunta nº 15 (PGFN e RFB, 2009)⁶. Fora desses casos, porém, é exigida do contribuinte a apresentação de garantia real ou fidejussória, especialmente nos pedidos de parcelamento perante a PGFN onde a dívida consolidada seja superior a um milhão de reais (FAZENDA, 2009).

Ainda com relação ao parcelamento ordinário, merece menção especial o art. 10-A da Lei 10.522, acrescido pela Lei nº 13.043/2014. Trata-se de modalidade que não se sujeita a condição temporal – por isso seria ordinária –, mas que é deferida apenas a uma pequena classe de devedores: aqueles que estiverem em recuperação judicial ou a tiverem pleiteado. Estando nessa situação, o contribuinte terá condições de prazo mais vantajosas que as concedidas às empresas em geral, porém sem a aplicação de quaisquer descontos na dívida consolidada.

Já o parcelamento *especial*, diferentemente do ordinário, tem por traços característicos a *temporalidade* e a *isenção ou desconto* em juros, multa e encargos, reduzindo consideravelmente o valor total a pagar, de modo que costuma atrair um grande número de contribuintes. Geralmente surge, como se demonstrará adiante, em momentos de instabilidade econômica, incentivando os devedores à quitação de seus compromissos em condições inexistentes no parcelamento ordinário. Por isso,

⁶ Maria Claudia Tabora Masiero, em posição parcialmente divergente (2014, p. 22), indica serem o parcelamento simplificado e o parcelamento ordinário *stricto sensu* duas modalidades coexistentes de parcelamento em nosso sistema, as quais constituiriam, *a priori*, subespécies do parcelamento ordinário *lato sensu*.

dirigir-se-ia ao estoque da dívida cuja probabilidade de resgate é bastante reduzida, em geral dívidas vencidas há vários anos⁷. Outrossim, é possível que modalidades de parcelamento especial estejam voltadas não à totalidade da dívida do contribuinte, mas tão-somente a situações específicas, como dívidas perante a Previdência Social ou Simples Nacional (SN).

Como se vê, o parcelamento especial possui características que muito o diferenciam do parcelamento ordinário, podendo mesmo se dizer que sua natureza jurídica não se confunde com a natureza jurídica do parcelamento comum (suposta espécie de moratória). Sobre esse assunto se volta a tratar no item 1.1.3, *infra*.

1.1.2.1. Outras classificações

Christine Mendonça (2001, p. 90) confere aos parcelamentos uma classificação alternativa e digna de menção, baseada nos critérios de: a) possibilidade de parcelar a dívida antes do nascimento da obrigação tributária; b) previsibilidade ou não de encargos financeiros sobre o valor a ser parcelado; c) obrigatoriedade ou não da fixação do prazo do acordo. O primeiro dos tipos de parcelamento seria o prescrito antes do nascimento da obrigação tributária: é aquele concedido frequentemente aos contribuintes do imposto de renda, Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), que podem pagar em parcelas o valor devido antes da formalização de qualquer ato de lançamento por parte do Fisco⁸.

⁷ Independentemente, porém, da temporalidade e excepcionalidade dos parcelamentos especiais, caso o programa aberto preveja a possibilidade de inclusão de créditos já submetidos a parcelamento ordinário, é permitido ao contribuinte efetuar a migração para o acordo mais benéfico, evitando, assim, violação à isonomia – ao menos nesse particular. Sobre a isonomia perante as leis de parcelamentos, vide subseção 2.2.1, *infra*.

⁸ Haveria aqui uma aparente impropriedade na assunção da possibilidade de parcelar a dívida antes do nascimento da obrigação tributária, visto que é impossível se cogitar de dívida antes mesmo do nascimento da obrigação. No nosso entender, pois, o parcelamento deferido a contribuintes do IRPF, IPVA e IPTU é um benefício concedido *após* o surgimento da obrigação tributária, porém *antes* de o contribuinte ser constituído em mora.

Já os outros dois tipos descritos pela jurista capixaba se caracterizam por sua disponibilidade somente após a constituição em mora do contribuinte: ela distingue o parcelamento como espécie de moratória e o parcelamento *stricto sensu*, sendo o primeiro como tal identificado por não conter previsão de encargos sobre o valor a ser parcelado. Com efeito, para essa autora o parcelamento só poderia ser tratado como espécie de moratória caso o diferimento em prestações do pagamento do tributo não fosse acompanhado do acréscimo de juros (2001, p. 94). Entretanto, como as modalidades de parcelamento (ordinárias e especiais) previstas na legislação federal preveem em regra a correção das parcelas pelo índice do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic)⁹ ou pela Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)¹⁰, tais parcelamentos só poderiam ser, ainda segundo a autora, considerados como do tipo *stricto sensu*.

Embora seja válida a análise empreendida pela autora, não nos filiamos à sua classificação, e isso por dois motivos: em primeiro lugar, por equiparar *modos de pagamento* de tributos (IPVA e IPTU) ao parcelamento tributário, o que se nos afigura indevido; segundo, por inserir os parcelamentos *stricto sensu* num campo *sui generis*, como categoria autônoma, sem identificá-los a qualquer outro tipo de ato jurídico previsto no ordenamento.

Outra interessante classificação dos parcelamentos é encontrada na lição de Hack e Dallazem (2009, p. 27), que dividem aqueles em três tipos: a) parcelamento “com parcela de valor fixo e prazo certo de duração”; b) “com parcela variável e com prazo certo”, e; c) “com parcela variável e sem prazo certo”. Enquanto que o primeiro tipo é o mais comumente identificado nas leis até aqui vistas, o parcelamento com parcela variável e com prazo certo não teve experiência na legislação federal, citando

⁹ Índice previsto no art. 13 da Lei nº 9.065/1995 e que agrega correção monetária e juros de mora, conforme jurisprudência do STJ:

“A taxa de juros moratórios a que se refere o art. 406 do Código Civil de 2002, segundo precedente da Corte Especial (EREsp 727842/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 08/09/2008), é a Selic, *não sendo possível cumulá-la com correção monetária*, porquanto já embutida em sua formação” (grifo nosso). (BRASIL, 2013a).

¹⁰ A TJLP foi, até o fim de 2017, o índice padrão utilizado como indexador de financiamentos do Tesouro Nacional e remuneração de fundos estatais, como o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e Fundo da Marinha Mercante (FMM), sendo substituído pela Taxa de Longo Prazo (TLP) em razão da entrada em vigor da Lei nº 13.483/2017.

aqueles autores o exemplo da Lei nº 15.290/2006, do Estado do Paraná, que previu benefício com número de parcelas pré-definidas, mas com o valor de cada uma delas baseado em percentual do faturamento da empresa – *in casu*, o contribuinte deveria, com a última parcela, quitar todo o saldo devedor não abatido nas prestações anteriores. Já o parcelamento com parcela variável e sem prazo certo se viu, na legislação federal, na Lei nº 9.964/2000, o que será melhor detalhado em seção posterior deste trabalho.

1.1.3. Distinção do parcelamento perante outros institutos

1.1.3.1. Da moratória

A despeito das opiniões mencionadas alhures acerca da natureza jurídica dos parcelamentos, como sendo uma espécie de moratória individual¹¹, há elementos no regulamento da moratória no CTN que não podem ser desconsiderados, de forma que as modalidades de parcelamentos ordinários e especiais, tal como previstas nas suas leis de regência, não exatamente se inserem dentro daquele gênero – sobretudo os parcelamentos especiais, visto que, como já destacado no subitem 1.1.2, para esse tipo de acordo o legislador costuma acrescentar cláusulas excepcionais, tais como descontos em juros e multas, além do número mais alargado de prestações.

Com efeito, uma características marcantes da moratória é a possibilidade de *dispensa dos juros de mora* em caso de fiel cumprimento do acordo, benesse expressamente negada nos parcelamentos (art. 155-A, § 1º, do CTN). Bernardo Ribeiro de Moraes, já antes do advento da LC nº 104/2001, afirmava que “a moratória não se confunde com a concessão de parcelamento, pois a moratória não comporta encargos e o débito fiscal, no caso, ainda não se acha vencido” (2002, p. 412). Com

¹¹ Vide subitem 1.1.1 supra.

efeito, embora a moratória e o parcelamento tenham por efeito a suspensão da exigibilidade do crédito, diferentemente da moratória, há nos parcelamentos uma *relação jurídica continuada* que visa à extinção da dívida pela redução do seu valor a zero, sendo quitadas todas as parcelas (HACK e DALLAZEM, 2009, p. 26).

Assim, a não ser que se adote a classificação dos parcelamentos tal como sugerida por Christine Mendonça (vide subseção 1.1.2.1, supra), é de rigor reconhecer que, à luz do CTN, a moratória que preveja prestações e vencimentos para pagamento da dívida (art. 153, III, “b”) *não se confunde* com um parcelamento, embora as disposições do CTN para aquela possam ser aplicadas subsidiariamente a esse último (art. 155-A, § 2º). Ainda que não seja determinante para essa conclusão, é importante salientar que a própria exposição de motivos da LC 104 já previa a “necessidade de se estabelecer, com maior precisão e clareza, o instituto do parcelamento de débitos fiscais, distinguindo-o, de forma definitiva, da moratória”¹².

Negada, pois, a natureza de moratória aos parcelamentos, cabe agora tentar identificar, dentre os traços característicos do instituto, os mais relevantes, e a que gênero do sistema de Direito poderiam os parcelamentos se subsumir.

1.1.3.2. Do negócio jurídico processual

Ainda que certas características dos parcelamentos os façam se afastar do gênero moratória, tratam esses dois institutos de um reajuste das condições para pagamento da dívida tributária, havendo entre eles uma robusta nota em comum, que é o *caráter negocial* – em sentido amplo, já que as condições do acordo são, em regra, pré-definidas pelo ente público. Nesse ínterim, é de se registrar que, com o advento do CPC de 2015, surgiu em nosso ordenamento um novo instituto jurídico, apelidado

¹² In Diário da Câmara dos Deputados, 14.10.1999, pp. 48326-48330.

pela doutrina de negócio jurídico processual (NJP). O art. 190 da lei adjetiva assim dispõe sobre o tema:

Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.

Segundo Fredie Didier, o *caput* do artigo acima transcrito é uma cláusula geral dos negócios processuais *atípicos*, os quais têm por objeto “situações jurídicas processuais – ônus, faculdades, deveres e poderes”, mas “também pode ter por objeto o ato processual – definição de sua forma ou da ordem de encadeamento dos atos” (2018, p. 443-444). Frise-se, porém, que não é próprio desse negócio jurídico tratar sobre o direito litigioso, objeto da autocomposição (arts. 165 a 175 do CPC): o objeto do negócio jurídico processual é alterar regras do próprio processo (DIDIER JR., 2018, p. 444), ampliando ou reduzindo prazos, ajustando sobre substituição de penhoras, dentre outras questões.

Pois bem. Objetivando disciplinar o tema no âmbito das execuções fiscais, foi editada pela PGFN a Portaria nº 742, de 21 de dezembro de 2018, de maneira a possibilitar o ajuste amigável entre contribuinte e Fazenda de certas questões envolvendo débitos inscritos em dívida ativa: garantias do crédito, constrição e alienação de bens, fixação de prazos na execução fiscal e, o que mais nos interessa para o presente momento, a negociação de um “plano de amortização do débito fiscal” (art. 1º, § 2º, II, da citada portaria).

Como se trata de um acordo exclusivamente processual, sem envolver o mérito da dívida¹³, não é possível, segundo o art. 1º, § 1º, da portaria, celebrar negócio que implique em redução do valor inscrito ou em “renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário”. Por outro lado, será possível entrar em acordo em outras questões de penhora de bens (oferecimento de garantias adicionais, por exemplo) e na fixação de prazo para pagamento (*in casu*, a portaria aduz que a vigência do negócio não poderá ser superior a cento e vinte meses). Veja-se o que dispõe o art. 3º da portaria:

Art. 3º. Sem prejuízo da previsão de outras obrigações decorrentes das peculiaridades do caso concreto, o NJP que objetive estabelecer plano de amortização do débito fiscal deverá prever, cumulativa ou alternativamente, as seguintes condições:

I - confissão irrevogável e irretroatável dos débitos inseridos no NJP, renovada a cada pagamento periódico;

II - oferecimento de depósito em dinheiro de parcela dos débitos inscritos;

III - oferecimento de outras garantias idôneas, desde que observada a ordem do art. 11 da Lei nº 6.830, de 22 de novembro de 1980, se não houver compromisso de gradual substituição por depósito em dinheiro, em prazo certo;

IV - quitação de parcela dos débitos inscritos em dívida ativa da União, ajuizados ou não;

V - constrição de parcela sobre faturamento mensal ou de recebíveis futuros;

VI - compromisso de garantir ou parcelar, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, débitos inscritos em dívida ativa após a celebração do NJP;

VII - rescisão em hipótese de superveniência de falência ou outro mecanismo de liquidação judicial ou extrajudicial;

VIII - apresentação de garantia fidejussória dos administradores da pessoa jurídica devedora, independentemente da apresentação de outras garantias

¹³ Por escapar ao tema da presente dissertação, deixar-se-á de analisar, aqui, se a disposição do inciso I do art. 3º da portaria, que fala sobre confissão de débitos, por não se tratar de questão processual, poderia ou não constar do NJP.

IX - prazo de vigência não superior a 120 (cento e vinte) meses, salvo autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos;

X - modificação da competência relativa para reunião dos processos no juízo prevento;

XI - condição resolutória a ulterior homologação judicial, quando for o caso, observado o disposto no art. 11.

(...)

§ 2º Para incluir débitos inscritos e não ajuizados no NJP, o requerente deverá concordar expressamente com o ajuizamento da execução fiscal correspondente.

§ 3º Não havendo concordância com o ajuizamento da execução fiscal, nos termos do parágrafo anterior, o requerente deverá efetuar o parcelamento dos débitos não ajuizados.

§ 4º Sem prejuízo da legislação aplicável aos débitos negociados, a celebração de NJP que objetive estabelecer plano de amortização do débito fiscal não suspende a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

§ 5º A concessão de certidão negativa de débito ou de certidão positiva com efeito de negativa fica condicionada ao cumprimento dos requisitos previstos nos artigos 205 e 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Como se vê, o negócio jurídico processual a dispor sobre plano de amortização de débito fiscal possui alguns pontos de contato com os parcelamentos tributários, mas com esses não se confunde. Em primeiro lugar, o parcelamento *não envolve, em regra, negociação* entre as partes: seus requisitos e procedimento são todos detalhados em lei e nos regulamentos administrativos, havendo nenhuma ou muito pouca margem de discricionariedade para a autoridade fazendária deferir ou não o parcelamento. Em segundo lugar, diferentemente do negócio jurídico processual, a adesão a programa de parcelamento implica na suspensão da exigibilidade dos créditos incluídos nesse acordo, e *pode ser deferida antes do ajuizamento* da execução fiscal – até mesmo antes da inscrição em dívida, hipótese em que o parcelamento será inteiramente administrado pela repartição competente da Receita

Federal do Brasil (RFB). Assim sendo, é mister concluir que o acordo de parcelamento seguirá sendo, na grande maioria dos casos, o instrumento de maior utilidade para o contribuinte que deseja regularizar sua situação perante o Fisco, ficando o negócio jurídico processual resguardado para situações complexas, que envolvam grandes instituições em dificuldades, mas com bens aptos a garantir as dívidas em aberto.

Feito esse destaque acerca do negócio jurídico processual – o qual, embora relevante e tendo semelhanças com o parcelamento, não é objeto deste trabalho –, passa-se a investigar, a partir da própria legislação, o conteúdo dos parcelamentos – o que esses podem ou não contemplar –, o que, sendo bem identificado, servirá de auxílio à configuração do instituto dentro do amplo espectro do sistema de Direito.

1.1.4. Da natureza jurídica dos parcelamentos

De início, um bom exemplo de texto legal para nos auxiliar na elucidação do problema está numa das leis de parcelamento especial mais recentes, a Lei nº 13.496/2017, que instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert). Em seu art. 1º, § 4º, são listados os deveres ou sujeições do contribuinte aderente ao programa, incluindo a já conhecida (porque prevista em quase todas as leis de parcelamento anteriores) e polêmica¹⁴ confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo (como contribuinte ou responsável), nos termos dos arts. 389 e 395 do Código de Processo Civil (CPC). Por sua vez, o art. 3º enuncia as modalidades de ingresso no Pert para débitos inscritos na dívida ativa da União, nos termos seguintes:

Art. 3º No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo que aderir ao Pert poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º desta Lei, inscritos em dívida ativa da União, da seguinte forma:

¹⁴ Sobre o tema, consultar: MASIERO, 2014, p. 87-122; e PAULSEN, 2014, p. 219.

I - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte parcelas mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor consolidado:

a) da primeira à décima segunda prestação - 0,4% (quatro décimos por cento);

b) da décima terceira à vigésima quarta prestação - 0,5% (cinco décimos por cento);

c) da vigésima quinta à trigésima sexta prestação - 0,6% (seis décimos por cento); e

d) da trigésima sétima prestação em diante - percentual correspondente ao saldo remanescente, em até oitenta e quatro prestações mensais e sucessivas; ou

II - pagamento em espécie de, no mínimo, 20% (vinte por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante:

a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de 90% (noventa por cento) dos juros de mora, 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 80% (oitenta por cento) dos juros de mora, 50% (cinquenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou

c) parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de 50% (cinquenta por cento) dos juros de mora, 25% (vinte e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios, e cada parcela será calculada com base no valor correspondente a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, e não poderá ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada.

Parágrafo único. Na hipótese de adesão a uma das modalidades previstas no inciso II do caput deste artigo, ficam assegurados aos devedores com dívida total, sem reduções, igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais):

I - a redução do pagamento à vista e em espécie para, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017;

II - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a liquidação do saldo remanescente, em espécie, pelo número de parcelas previstas para a modalidade; e

III - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de oferecimento de dação em pagamento de bens imóveis, desde que previamente aceita pela União, para quitação do saldo remanescente, observado o disposto no art. 4º da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016.

Como se vê, para as formas de pagamento descritas no inciso II há previsão de descontos de até noventa por cento dos juros de mora, setenta por cento das multas e *cem por cento* dos encargos legais: tratar-se-ia, *a priori*, de remissões (art. 156, IV, do CTN) incutidas dentro da lei do parcelamento.

Aqui cabe um esclarecimento quanto às multas. Diferentemente do que afirma Mário Jorge Philocreon de Castro Lima (2005, p. 70), entende-se que o desconto, ainda que integral, do valor correspondente às multas de mora e de ofício no crédito já constituído *não* configura uma anistia¹⁵, pois, independentemente de ela ser ou não um caso de exclusão do crédito tributário (art. 175, II, do CTN)¹⁶, a anistia incide na hipótese normativa, isto é, afasta o ilícito cometido e, por conseguinte, a penalidade

¹⁵ Nesse sentido: MACHADO, 2007, p. 257-258.

¹⁶ Oportuno ressaltar que a doutrina majoritária entende ter o legislador se equivocado ao incluir, ao lado da isenção, a anistia como hipótese de exclusão do crédito tributário. Para autores como Sacha Coêlho (2011, p. 759), a anistia seria simplesmente a remissão aplicável às multas, constituindo, de tal forma, verdadeira alternativa de *extinção* do crédito tributário. No mesmo sentido: SCHOUERI, 2018, p. 706.

cominada (CARVALHO, 1995, p. 339) – as leis de parcelamento especial que previam o desconto integral da multa, como a Lei nº 11.941/2009, o previam em situações de pagamento à vista do passivo tributário (vide art. 1º, § 3º, I), independentemente da natureza ou tempo da infração e mesmo do sujeito que a praticou. Por conseguinte, é absolutamente incompatível com a ideia de anistia a simples redução do valor da multa, prevista em várias das hipóteses de pagamento das leis de parcelamento, na medida em que, anistiado o contribuinte infrator, a consequência lógica seria a total exclusão (ou extinção) da multa¹⁷.

Assim, é de se entender que todas as hipóteses de desconto verificadas nas leis de parcelamento especial tratam-se de *remissões*, extinguindo o crédito tributário antes constituído – no caso, as rubricas referentes a juros, multas e encargos legais – desde que cumpridas as demais cláusulas do acordo.

Vê-se, portanto, que a lei que veicula o parcelamento especial é uma lei complexa: além de estabelecer um prazo dilatado para pagamento (em prestações) dos tributos, também fixa benefícios (descontos) e deveres adicionais ao contribuinte, o qual tem plena liberdade de: a) escolher submeter-se aos termos da lei especial; b) optar pelo parcelamento ordinário, onde as condições de ingresso são, em regra, mais simples, ou; c) permanecer em situação de inadimplência, sujeitando-se à cobrança executiva da dívida. Em caso de opção pelo parcelamento ordinário, é de se frisar, *nem assim* o contribuinte estará livre da submissão a certas condições: a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009, que regulava o parcelamento (ordinário) de débitos perante a Fazenda Nacional, dispensava alguns artigos para tratar, por exemplo, dos requisitos de cumprimento em caso de *reparcelamento* (art. 26), das hipóteses em que a concessão do parcelamento é vedada (art. 27) e da instrução necessária na hipótese de obrigatoriedade de oferecimento de garantia (arts. 33 e ss.).

Sendo o acesso ao parcelamento um *ato voluntário* do contribuinte, e considerando que as leis instituidoras e regulamentos do benefício também contêm

¹⁷ Um exemplo de anistia tributária era o art. 23, parágrafo único, III, da antiga Lei de Falências (Decreto-lei nº 7.661/1965), que vedava a cobrança em face da falida de penas pecuniárias por infração à lei penal ou administrativa, o que inclui as multas tributárias. Na prática, inscrições em dívida que contivessem multas deveriam ser excluídas ou, em caso de conter outras rubricas, alteradas de forma a excluir a multa.

em seu bojo condições a que se deve curvar o contribuinte, seria possível vislumbrar nos parcelamentos (sejam ordinários, sejam especiais) a constituição de espécie de *transação*, hipótese de extinção do crédito tributário prevista no art. 156, III, do CTN.

1.1.4.1. Os parcelamentos como espécie do gênero transação

Com efeito, somente a transação poderia conter em si mesma atos e condições que configuram um acordo de *concessões mútuas* entre o contribuinte e o Fisco – no caso, um acordo com indispensável previsão legal (art. 171 do CTN), visto que a pretensão do Fisco quanto ao crédito tributário não pode ser objeto de simples renúncia¹⁸. Nada obstante, haveria um elemento de conflito ao reconhecer-se uma lei de parcelamento como uma lei veiculadora de transação tributária: é o fato de que, nos termos do art. 360 do Código Civil, extinto o crédito tributário original pela transação, nasceria, em tese, uma nova obrigação ante o Fisco, com as condições impostas pela lei e as reduções também nela previstas – haveria uma verdadeira *novação*. Essa é a posição de Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 680) e também de Roque Antonio Carrazza (1996, p. 439-440).

O conflito aberto na espécie, ao se considerar haver uma novação, é que as garantias vinculadas à dívida originária seriam extintas na falta de estipulação em contrário (art. 364 do Código Civil), assim como ficaria o eventual fiador exonerado da responsabilidade se não consentisse com a novação (art. 366). Por óbvio, essas são consequências naturais à novação havida nos ajustes de direito privado, mas que não poderiam prevalecer quando se trata de ajuste feito entre contribuinte e Fisco¹⁹. Ainda

¹⁸ Nas palavras de SCHOUERI (2018, p. 679): “A transação, em matéria tributária, deve ser autorizada por lei. Esta deve especificar qual a matéria litigiosa à qual se aplicará a transação e suas condições. Não abre espaço à discricionariedade da Administração. A transação tributária é, antes, um convite, feito pelo próprio legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos para que se extinga sua obrigação”.

¹⁹ Levando em conta o princípio da indisponibilidade do interesse público, não poderiam garantias ou fianças do crédito público serem dispensadas sem autorização legal específica, não valendo para tanto as regras civilistas dos arts. 364 e 366. Na dicção de Bandeira de MELLO (2009, p. 73-74):

assim, na falta de previsão legal específica – nenhuma das leis de parcelamento trata especificamente do problema –, criou-se a oportunidade para contribuintes e fiadores questionarem na esfera judicial a subsistência de penhoras e fianças.

Pois bem. Quanto aos parcelamentos de débitos tributários, *a priori*, é plausível a tese de que, em se reconhecendo natureza transacional daqueles, a novação da dívida tributária seria mera consequência. É que, como já afirmado noutras linhas, a adesão a parcelamento tem o condão de promover a *suspensão da exigibilidade* da dívida – com a consequente suspensão da execução fiscal, estando essa já ajuizada. Ora, num acordo de parcelamento, pressupondo ser esse um tipo de transação, não seria possível, segundo alguns, admitir-se a suspensão da exigibilidade da dívida se ela não fosse substituída por uma nova, visto que a transação por si mesma seria causa de extinção do crédito tributário – apenas com a novação, pois, poder-se-ia falar de dívida com exigibilidade suspensa, visto que estabelecida sob novas regras, inclusive com as consequências previstas na lei civil (arts. 363 a 366).

A despeito da lógica apontada acima, a jurisprudência rechaça a ideia de que a adesão a parcelamento especial constitui novação²⁰. Isso porque a própria lei civil exige o inequívoco *animus novandi*, o que não se vê expresso em qualquer das leis de parcelamento (tanto do tipo ordinário quanto do especial) até hoje aprovadas – a Lei nº 11.941/2009, aliás, prevê exatamente o contrário (art. 8º).

“A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*”.

²⁰ Confira-se o trecho de ementa a seguir:

“(…) 2. O artigo 11, I, da Lei 11.941/2009 preceitua que os parcelamentos requeridos na forma e condições previstas nos artigos 1º, 2º e 3º da lei não dependem de apresentação de garantia ou de arrolamento de bens, exceto quando já houver penhora em Execução Fiscal ajuizada.

3. Ocorre que o legislador também se preocupou em afirmar categoricamente que ‘a inclusão de débitos nos parcelamentos de que trata esta Lei não implica novação de dívida’ (artigo 8º da Lei 11.941/2009), declarando explicitamente que não há o *animus novandi*, sendo que a segunda obrigação confirma a primeira. Assim, por expressa disposição legal, não há a extinção da anterior obrigação para a constituição de outra e, com isso, asseverou-se que não subsistem os principais efeitos da novação, quais sejam, extinção da dívida originária com todos os seus acessórios e garantias.

4. Portanto, não havendo novação, a migração dos débitos implica manutenção da garantia ou arrolamento de bens formalizados antes da adesão ao parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009, inclusive os decorrentes de débitos transferidos de outras modalidades de parcelamento (...). (BRASIL, 2015d).

Em suma, haveria aqui um impasse: por um lado, se a transação extingue o crédito tributário, como poderiam os parcelamentos, como espécies de transação, suspender a exigibilidade da dívida sem haver novação? Por outro lado, rechaçada a tese de que há novação de dívida nos parcelamentos, e sendo certo de que esses são causa de suspensão de exigibilidade da dívida tributária, como considerá-los espécie de transação, ainda que reúnam (quase) todas as características dessa?

A solução, aparentemente, passa por dois raciocínios. O primeiro diz respeito ao *conceito* de transação: ainda que o instituto tenha sua tradição originária do Direito Civil, ele não é um objeto exclusivo desse ramo jurídico, podendo se dizer que há um *conceito geral* de transação, anterior e superior ao Direito Civil, com “notas definitórias menos numerosas” (LARENZ, 1969, p. 509), mas de que pode também se servir o Direito Tributário – aliás, mesmo antes de se obter um conceito geral de transação, há conjecturada uma representação ideal do instituto, dotado de suas notas mais relevantes²¹. Assim, é perfeitamente possível que a transação no Direito Civil reúna certas notas características não vislumbradas no Direito Tributário, e vice-versa, mas sem deixar de atender às propriedades gerais do gênero, que seriam ao menos duas, a partir de tudo que já se tratou acima:

- a) a existência de um acordo de vontades, com concessões recíprocas;
- b) o fim de extinguir a obrigação entabulada entre as partes.

O segundo raciocínio a ser feito é que o fato de se considerar a transação causa de extinção do crédito tributário *não* significa que tal extinção se dará de imediato: haveria, seja no caso específico do parcelamento, seja em outros tipos de transação, uma *condição suspensiva* para tal extinção, e que é inerente ao acordo – o efetivo cumprimento das condições por parte do contribuinte aderente. Assim, será possível

²¹ Segundo Karl Larenz (1969, p. 514), “os institutos jurídicos (...), antes de serem regulamentados num *Código*, apresentam-se geralmente na *realidade jurídica* como formas de comportamento, acordos, etc. ‘típicos’ do comércio jurídico, e aos quais é inerente um ‘sentido’ determinado, se bem que se mostrem também susceptíveis de alguma variação. Logo que começam a ser diferenciados entre si e a receber um nome, tornam-se objecto de uma *representação global*, anterior à formação do conceito abstracto, mas ainda relativamente indeterminada e sem contornos precisos, como é próprio do pensamento representativo. Essa representação global encerra tanto o sentido jurídico e o fim social do instituto, como muitos dos seus traços particulares, intimamente associados entre si”.

se falar, nos parcelamentos, em uma transação sem novação, mas que tem o condão de suspender a exigibilidade da dívida até o efetivo cumprimento do acordo. Com a inadimplência, não somente não haverá extinção da dívida, como ainda será o contribuinte cobrado pelo saldo devedor com todos os seus consectários – no caso dos parcelamentos especiais, sem os descontos concedidos pela lei excepcional²².

Essa solução, pois, diverge da encontrada por HACK e DALLAZEM (2009, p. 22), que entendem ser o parcelamento uma categoria jurídica própria, distanciando-se da transação tanto por entenderem que no parcelamento não há um acordo entre as partes – conclusão com a qual não se comunga, pois o parcelamento, ainda que inteiramente regrado pela lei e regulamentos, não deixa de se traduzir num ajuste de concessões mútuas entre o Fisco e o contribuinte –, como também pelo fato de a transação ser modo de extinção do crédito tributário, e não de suspensão da sua exigibilidade – questão que, conforme argumentos expostos acima, entende-se também estar superada.

Um terceiro óbice mencionado por HACK e DALLAZEM à categorização dos parcelamentos como espécie de transação seria o fato de que essa última, na dicção do art. 171 do CTN, volta-se à “determinação de litígio”, o que nem sempre ocorreria nos parcelamentos, que também são concedidos antes do ajuizamento de execução fiscal. No entanto, é do entender deste autor que a expressão *litígio* ora utilizada não se refere tão-somente à contenda judicial, mas também faz referência ao processo administrativo fiscal, logo que constituído o crédito tributário desacompanhado do correspondente pagamento. Importante destacar que, já levada a cobrança fiscal à esfera judicial, independentemente de haver contestação por parte do contribuinte será possível celebrar transação, não sendo a existência de *controvérsia* ou *disputa* entre as partes um elemento inerente ao “litígio” aqui tratado.

²² Importa citar, em arremate, lição sempiterna de Pontes de Miranda (1971, p. 132), que proclama: “A transação não extingue dívidas, de modo que outra se ponha em seu lugar: seria novação e não transação. A dívida, a respeito da qual se transige, reconhecendo-se, é a dívida que existia, e nenhuma se põe junto a ela, ou a ela substitui”. A partir dessa leitura, parece reforçado o argumento acima exposto, de que a extinção da dívida tributária mediante a transação ficaria sujeita à condição suspensiva de efetivo cumprimento do acordo celebrado com a autoridade fiscal.

Dessa forma se conclui, com todas as ressalvas apontadas acima, que os parcelamentos assumem, ao menos em nosso ordenamento jurídico, a natureza de transação, nos moldes previstos no art. 171 do CTN²³.

1.1.4.2. A transação na Medida Provisória (MP) nº 899/2019

A par de toda a discussão envolvendo a natureza jurídica dos parcelamentos, é digno de registro que, em outubro de 2019, o Poder Executivo federal editou a MP nº 899, a qual teria a pretensão de ser uma *norma geral* das transações tributárias autorizadas pelo art. 171 do CTN.

Não é objeto desta dissertação fazer qualquer análise detalhada acerca das regras e institutos previstos na medida provisória, mesmo porque o seu texto poderá ser sensivelmente modificado durante o trâmite no Congresso Nacional. De qualquer forma, é curial ressaltar que várias características dos parcelamentos estão também aqui presentes, a exemplo das regras de que a transação “não implica novação” (art. 6º, § 3º) mas que “constitui confissão irretratável e irrevogável dos créditos por ela abrangidos” (§ 4º).

Por outro lado, seria possível identificar-se uma certa sobreposição entre a transação e o negócio jurídico processual, já antes retratado. Nada obstante, é de se reforçar o argumento que o NJP envolve *exclusivamente* negociações em matéria processual, enquanto que a transação diz respeito a ajustes de caráter material, geralmente sobre a própria dívida. Além do mais, as modalidades de transação

²³ Essa também é a conclusão de Castro Lima (2005, p. 98), conforme segue: “Os Programas de Recuperação Fiscal assumem assim, nitidamente, natureza de Transação Fiscal, porque: 1 – confinam e estabelecem solução que pretendem definitiva para extinção dos passivos tributários; 2 – exigem dos contribuintes compromissos não compulsórios para adesão a seus benefícios especiais, e; 3 – deferem a regularização fiscal necessária à normalidade operacional dos contribuintes”.

previstas na MP e no seu regulamento²⁴ indicam que esse acordo, quando não realizado mediante adesão do contribuinte às cláusulas pré-fixadas pela PGFN, se dará via proposta individual estritamente vinculada aos termos legais, enquanto que no NJP há uma margem de negociação sensivelmente mais aberta.

Assim, à primeira vista, vê-se reforçado o posicionamento de que as leis de parcelamentos constituem *leis específicas de transação*, dado o tratamento deveras semelhante que se dá à transação no ato normativo que poderá vir a ser a lei geral do tema, em sendo convertida a medida provisória. Mais do que isso, com a conversão da MP nº 899 em lei, aliada a um regulamento eficaz e claro por parte dos órgãos fazendários, será possível se cogitar da abolição, daqui em diante, dos parcelamentos especiais tal como se experimentou nas últimas décadas.

1.2. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

O parcelamento ou a moratória de dívida tributária não é fenômeno recente no mundo do Direito, havendo relatos de que já em Roma os pretores ou o próprio imperador concediam diferimento para o pagamento de tributos a produtores rurais prejudicados com baixas colheitas²⁵.

De fato, as vicissitudes da vida podem dificultar para qualquer pessoa efetuar o pagamento dos tributos em dia, e a experiência de outros países em sede tributária atesta que o parcelamento é uma das melhores maneiras de manter na legalidade contribuintes endividados. No entanto, uma pergunta deve ser feita neste momento: o parcelamento de dívidas tributárias em condições especiais, inclusive com desconto

²⁴ O primeiro dos regulamentos foi editado por meio da Portaria nº 11.956, de 27 de novembro de 2019 (PGFN, 2019). Ainda sobre o tema vide, infra, a subseção 2.2.3.2.

²⁵ O exemplo a seguir, trecho de um edito do imperador Adriano em 135 d.C., é colhido do livro de Charles Adams: “Como fui informado de que novamente nesse ano, do mesmo modo como no ano passado, a cheia do Nilo foi insuficiente e incompleta (...) eu entendi necessário conceder uma caridade aos fazendeiros (...) Que a boa fortuna apareça! Saibam que o dinheiro dos impostos devidos para este ano deve ser distribuído em cinco pagamentos anuais (...) Permite-se o modo de pagamento semianual para aqueles que desejarem assim fazer” (2001, p. 104).

de juros e multa, é um fenômeno exclusivamente brasileiro ou também é observado em outros sistemas?

Se se levar em consideração estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a administração inteligente das dívidas tributárias dos países (2014), talvez a experiência brasileira seja realmente uma exceção. Um quadro comparativo ali exposto com 26 países demonstrou que boa parte das nações pesquisadas concede aos seus contribuintes, como prazo máximo de parcelamento de dívidas tributárias, apenas 12 ou 24 meses. Países como a Suécia, por exemplo, em vez de concederem prazos alargados de pagamento (*in casu*, o prazo máximo é de três meses para empresas), preferem apostar em medidas preventivas contra a inadimplência, sensibilizando a Administração a adotar estratégias para diminuir o risco de o pagamento do tributo não ser realizado (OCDE, 2014, p. 36).

Nos próximos parágrafos serão trazidos alguns detalhes da experiência legislativa e administrativa de países europeus e dos Estados Unidos no tocante ao parcelamento de dívidas tributárias.

1.2.1. Nos Estados Unidos da América e na França

Na legislação tributária norte-americana, em caso de impossibilidade de pagamento tempestivo dos tributos federais, faculta-se ao contribuinte fazer uso de requerimento à administração fiscal, que nos Estados Unidos é corporificada pelo *Internal Revenue Service*, ou IRS. São dadas três opções ao devedor (USA, 2018):

- a) o *installment agreement*, por meio do qual o contribuinte pode diferir o pagamento de suas obrigações em curto (até cento e vinte dias) ou longo prazo (mais de cento e vinte dias), sem qualquer desconto em multas e juros, podendo haver cobrança de taxas adicionais conforme o plano solicitado;

- b) a *offer in compromise*, requerimento-proposta à disposição dos contribuintes que, não submetidos a processo de falência ou insolvência, estejam em precárias condições financeiras – as quais serão avaliadas pela administração tributária junto com a própria proposta de pagamento diferido. É a opção disponível no sistema tributário federal dos Estados Unidos onde se abre a possibilidade de *quitar o débito por menos que o total devido*;
- c) por fim, o *temporarily delay of the collection process*, que nada mais é senão uma moratória, pura e simples: em específicas situações, quando a administração tributária concluir que o contribuinte não pode pagar absolutamente nada de sua dívida, lhe é concedida uma postergação da cobrança até que a condição financeira do devedor se recupere. Nada obstante, as multas e juros continuam incidindo sobre a dívida.

Sobretudo nas hipóteses do *offer in compromise* e *temporarily delay of the collection process*, há certa margem de discricionariedade administrativa para aprovação do pedido, na medida em que caberá ao gestor, baseado numa avaliação pontual das condições financeiras do devedor, deferir ou não seu pedido de moratória. Já quanto aos *installment agreements*, em regra, esses são deferidos em hipóteses de dívida (principal) inferior a 10 mil dólares, e quando o contribuinte, além de não ser contumaz, comprova possuir dificuldades financeiras para adimplir à vista a obrigação tributária (GODOY, 2009, p. 121).

Mesmo na França, embora de tradição jurídica diversa, observa-se que as opções à disposição do contribuinte em apuros são bastante semelhantes às do contribuinte norte-americano (FRANCE, 2018):

- a) O *sursis* ou *délai de paiement* é a opção básica, que consiste numa simples moratória – suspensão da cobrança da dívida mediante justificativa a ser apresentada ao Fisco;
- b) Já o *remise gracieuse* é um benefício disponibilizado em condições excepcionais, consistente num acordo entre administração e contribuinte relativo à aplicação de descontos no total (*remise*) ou em parte (*modération*) do valor cobrado.

Em ambos os países a administração fiscal possui amplos poderes de coação – Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy chega a dizer que os agentes fiscais norte-americanos “infernizam a vida do devedor relapso” (2009, p. 119). Não o fazem, contudo, sem o estrito respeito às leis e à boa-fé. Como bem lembra Godoy, tais agentes estão jungidos às chamadas *fair tax collection practices*, que são um modelo “justo e equilibrado” de comunicação e abordagem entre Fisco e contribuinte, cuja violação pode gerar o direito ao particular de reclamar indenização em juízo contra o Estado (2009, p. 122).

1.2.2. Na Itália

De acordo com a legislação italiana (Decreto nº 602, de 29 de setembro de 1973), o contribuinte, dentro do prazo de sessenta dias, a contar da notificação de débito, deve efetuar o pagamento da soma inscrita ou solicitar um parcelamento, que pode ser deferido até um máximo de 72 parcelas (art. 19), prorrogável uma única vez em caso de piora da situação do devedor.

Assim como se vê nas legislações norte-americana e francesa, há também aqui uma certa margem de discricionariedade conferida ao agente tributário para concessão da benesse, mais marcante quando a dívida é superior a 60 mil euros, hipótese em que o contribuinte deve demonstrar por meio de provas documentais a situação temporária de dificuldades financeiras.

1.2.3. Na Espanha

Conforme dispõe o art. 65 da *Ley General Tributaria* espanhola, poderá ser concedida moratória (*aplazamiento*) ou parcelamento (*fraccionamiento*) da dívida tributária antes ou durante a fase de cobrança executiva (nesse caso, porém, antes

da notificação para alienação de bens penhorados), sempre que, temporariamente, a situação econômico-financeira do contribuinte o impeça de pagar suas obrigações nos prazos estabelecidos.

Em regra, há um requisito prévio para concessão do parcelamento, que é a prestação de garantia (hipoteca, fiança pessoal, caução ou seguro bancário etc.), mas que poderá ser dispensada mediante declaração do obrigado de que não possui bens, devendo, porém, anexar “um plano de viabilidade que justifique a possibilidade de cumprir” o benefício solicitado (AYALA e BECERRIL, 2017, p. 227). As hipóteses de dispensa estão previstas genericamente no art. 82 da *Ley General*.

Com relação ao prazo de parcelamento, pode-se dizer que a autoridade fiscal espanhola é muito pouco indulgente: segundo instrução normativa da *Agencia Estatal de Administración Tributaria*, o prazo máximo de benefício é de apenas 36 meses, e somente será concedido nas hipóteses de garantia bancária (aval) ou certificado de seguro-caução. Quando o contribuinte está isento da prestação de garantia, ou na hipótese de a garantia incidir sobre bens móveis, o prazo de parcelamento não poderá superar 12 meses (ESPAÑA, 2017).

1.2.4. Em Portugal

Por fim, mas não menos importante, deve-se mencionar o exemplo da administração fiscal da República Portuguesa, que em 03 de novembro de 2016 fez publicar o Decreto-lei nº 67, que aprovou o “programa especial de redução do endividamento ao Estado”, o chamado *Peres* (PORTUGAL, 2016).

Já no preâmbulo da lei vê-se claramente os motivos que levaram o governo português a editá-la: as famílias e empresas, “confrontadas com os reflexos da crise econômica e financeira internacional”, acabaram por descumprir com suas “obrigações fiscais e contributivas”, motivando com isso a “implementação de uma medida legislativa extraordinária”.

Aderindo a tal programa, o contribuinte teria à sua escolha as opções do: a) pagamento à vista, com dispensa total dos juros e custas, além de outros descontos; b) pagamento parcelado, com antecipação de, no mínimo, 8% do valor da dívida, e o pagamento diferido do restante da dívida, com redução do valor de juros e custas em percentual inversamente proporcional à quantidade de prestações solicitadas. Assim, encontra-se na legislação portuguesa uma lei bastante recente e que, em vários aspectos, se assemelha aos programas brasileiros de parcelamento especial: opções de pagamento à vista ou parcelado, com desconto em multas e juros de mora em percentuais inversamente proporcionais ao período de duração do acordo.

De se destacar, porém, que, diferentemente de nossa experiência, já repetida por diversas normas desde 1999²⁶, não há registro de programa semelhante aprovado no sistema tributário português nas últimas décadas, tratando-se de fato de um regime *excepcional* – cujo prazo para adesão, inclusive, já expirou –, paralelo ao regime ordinário de parcelamento administrado pela autoridade tributária e aduaneira lusitana (art. 42 da Lei Geral Tributária), que pode ser deferido antes (como se vê dos arts. 29 e seguintes do Decreto-lei nº 492, de 30 de setembro de 1988, que trata da cobrança do imposto de renda sobre pessoas singulares e coletivas) ou depois de ajuizada a execução fiscal perante o tribunal administrativo-tributário (nesse caso, a disciplina do parcelamento se encontra nos arts. 196 e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário português), porém nunca em prazo superior a 60 meses.

²⁶ Considerando que a MP que deu origem à Lei nº 9.964/2000 foi editada inicialmente sob o nº 1.923, de 6 de outubro de 1999.

1.3. DOS PARCELAMENTOS DE TRIBUTOS PERANTE A UNIÃO

1.3.1. Dos parcelamentos ordinários

Na legislação brasileira, o primeiro ato normativo que se tem notícia dispendo acerca de parcelamento tributário é um Decreto Imperial de 18 de agosto de 1831. Nesse decreto, porém, se determina que a estipulação de “prazos razoáveis para o pagamento” dar-se-ia mediante conciliação em juízo entre o Procurador da Fazenda Nacional, conformado às instruções que lhe coubesse observar, e o devedor (BRASIL, 1832, p. 84-85). Não havia ali, pois, um simples acordo bilateral – um processo administrativo apto, por si só, a formalizar o parcelamento –, mas sim uma transação homologada e controlada judicialmente.

Essa regra, em linhas gerais, perdurou vigente por muitas décadas, sobrevivendo inclusive à transição entre a monarquia e o regime republicano, já que não se observou qualquer mudança significativa em nosso sistema tributário além de inovações esparsas nas Constituições de 1934 e 1946, ao menos até a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965.

Nesse interstício, porém, a administração tributária se consolidou, e essa consolidação deu ensejo a uma *mudança de foro* para processamento dos pedidos de parcelamento: conforme o art. 9º da Lei nº 3.519/1958, seria possível requerer junto à repartição arrecadadora local o parcelamento da dívida resultante de infração a regulamentos, até o máximo de seis prestações, caso o montante a pagar fosse superior a Cr\$ 100.000,00. Em caso de atraso no pagamento de duas parcelas sucessivas, nos termos do parágrafo único, todas as demais prestações vencer-se-iam automaticamente, autorizando-se então a cobrança executiva – momento em que passar-se-ia da esfera administrativa para a judicial.

De se destacar que, até o fim da Segunda Guerra Mundial, não era possível identificar-se, no Brasil, um estudo sistemático da matéria tributária – sequer havia obras nacionais específicas à disposição (BALTHAZAR, 2005, p. 149), sendo que as

primeiras edições de clássicos nacionais (de autores como Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão e Ruy Barbosa Nogueira) datam do fim dos anos 1940 e início da década de 1950²⁷. Por esse motivo, os movimentos em torno de uma codificação do Direito Tributário só se iniciaram propriamente após a Constituição de 1946, sendo o projeto capitaneado por Rubens Gomes de Sousa materializado em lei já durante o regime militar, através da Lei nº 5.172/1966.

Menos de dois anos após a sanção do CTN sobreveio o Decreto-lei nº 352, de 17 de junho de 1968, o qual dispunha que o parcelamento seria autorizado em “casos excepcionais” (art. 11), é dizer, de forma discricionária, já que não havia previsão de regulamento a tratar das situações em que o parcelamento poderia ser autorizado ou não. Vale destacar que, até a LC nº 104/2001, não havia no CTN menção ao parcelamento como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e as regras ali previstas acerca da instituição de moratória²⁸, tais como a exigência de reserva legal para estipulação das condições e prazo de duração do favor (art. 153), não foram observadas pelo autor do Decreto-lei.

Atualmente, como já lembrado no item 1.1.2 supra, o parcelamento ordinário de débitos para com a Fazenda Nacional é previsto na Lei nº 10.522/2002, em seus arts. 10 e seguintes. Esse diploma, que surgiu da conversão da MP nº 1.542/1996, prevê a possibilidade de parcelamento em até sessenta parcelas mensais – salvo hipóteses excepcionais, tais como empresas em recuperação judicial (art. 10-A) –, com correção pela Selic (art. 13) e rescisão nas hipóteses de atraso de três parcelas, consecutivas ou não, ou mesmo de uma única parcela, estando pagas todas as demais (art. 14-B). A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/2009 era, até bem pouco tempo, a responsável por regular o referido parcelamento, sendo recentemente substituída pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 895, de 15 de maio de 2019.

Além da hipótese geral, e como já mencionado alhures, por meio da Lei nº 13.043/2014 foi acrescentado à Lei nº 10.522 o art. 10-A, com o que se previu nova

²⁷ Apesar de Aliomar Baleeiro ter publicações anteriores a esse período, foi Rubens Gomes de Sousa quem primeiro dedicou um estudo dedicado ao Direito Tributário enquanto disciplina autônoma: sua *Introdução ao Direito Tributário* data do ano de 1948.

²⁸ Sobre a natureza jurídica dos parcelamentos e sua relação com a moratória, ver seção 1.1.4.

sistemática de parcelamento ordinário, destinada exclusivamente ao empresário ou sociedade empresária que “pleitear ou tiver deferido o processamento da recuperação judicial”. Diz-se que essa modalidade também é ordinária porque, além de não determinar prazo para adesão (a não ser a condição de estar em processo de recuperação), não traz em seu bojo qualquer benefício de isenção ou desconto, tão-somente fixando parcelas menores para os primeiros dois anos do acordo. Outra evidência de seu caráter *não especial* é o fato de tal modalidade de parcelamento ser regulada, tal qual a hipótese do art. 10, pela já citada Portaria Conjunta nº 895/2019 e posteriores alterações.

De todo modo, a acima referida modalidade de parcelamento vem suprir uma lacuna que estava já prestes a completar dez anos: o art. 68 da Lei nº 11.101/2005 previa a possibilidade de instituição, pela Fazenda Pública, de parcelamento de seus créditos em face de recuperanda, isso como forma de auxiliá-la na apresentação das certidões exigidas pelo art. 57. No entanto, como a edição das regras de parcelamento para empresas em recuperação tardou a acontecer, os tribunais passaram a deferir o processamento da recuperação judicial com *dispensa* das certidões negativas de tributos²⁹, o que, na prática, colocou o crédito tributário em situação prejudicial em face dos créditos quirografários, os quais, embora em grau inferior na hierarquia dos créditos falimentares (art. 83 da Lei 11.101), são contemplados, diferentemente dos créditos fiscais, no plano de recuperação judicial (art. 71 da mesma lei)³⁰.

²⁹ Em 2013, o STJ endossou esse entendimento afirmando que:

“(…) 2. O art. 57 da Lei n. 11.101/2005 e o art. 191-A do CTN devem ser interpretados à luz das novas diretrizes traçadas pelo legislador para as dívidas tributárias, com vistas, notadamente, à previsão legal de parcelamento do crédito tributário em benefício da empresa em recuperação, que é causa de suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, inciso VI, do CTN. 3. O parcelamento tributário é direito da empresa em recuperação judicial que conduz a situação de regularidade fiscal, de modo que eventual descumprimento do que dispõe o art. 57 da LRF só pode ser atribuído, ao menos imediatamente e por ora, à ausência de legislação específica que discipline o parcelamento em sede de recuperação judicial, não constituindo ônus do contribuinte, enquanto se fizer inerte o legislador, a apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação (…)”. (BRASIL, 2013b).

No entanto, agora já editadas as regras específicas para parcelamento tributário de empresas em recuperação, a discussão pendente de julgamento no STJ, e que é tema de recurso repetitivo (nº 987), trata da “possibilidade da prática de atos constrictivos em face de empresa em recuperação judicial, em sede de execução fiscal”, que teriam lugar sobretudo nas situações em que a recuperanda não promove o parcelamento de sua dívida tributária.

³⁰ O que na aparência seria um privilégio dos créditos tributários – não serem incluídos no plano de recuperação judicial –, na verdade revela-se uma desvantagem, pois na prática o Fisco não possui voz ativa nas decisões que selarão o destino da empresa recuperanda. Na Itália, por outro lado,

1.3.2. Dos parcelamentos especiais

1.3.2.1. Histórico

Os parcelamentos especiais no Brasil são fenômeno relativamente recente, surgindo somente após a Constituição de 1988 como instrumentos do Poder Executivo para remediar situações críticas nas finanças públicas, sendo editadas medidas provisórias (posteriormente convertidas em leis) que visavam garantir rápido ingresso de recursos mediante incentivos aos contribuintes para quitação de dívidas tributárias em atraso.

Dos que se tem notícia, o primeiro dos programas de parcelamento especial disponibilizados pela União foi o chamado *Refis* – Programa de Recuperação Fiscal, instituído pela Medida Provisória nº 1.923/1999 (que se converteu na Lei nº 9.964/2000) na esteira de uma forte desvalorização da moeda brasileira, no início do segundo mandato do presidente Fernando Henrique Cardoso³¹.

Esse parcelamento teve como principal característica a ausência de vinculação entre o valor das parcelas e o montante da dívida: os recolhimentos eram efetuados com base em percentual da receita bruta do contribuinte, com atualização da dívida não conforme a taxa Selic, mas com uso da TJLP (MASIERO, 2014, p. 79). Esse modo de cálculo das parcelas gerou uma situação anômala: em diversos casos, o valor pago mensalmente era tão ínfimo que sequer era suficiente para abatimento dos juros ou, na melhor das hipóteses, poderia promover a quitação da dívida após um século (!). Nessas situações, houve por bem a administração tributária excluir os contribuintes

ainda que o crédito público seja indisponível tal como no Brasil, é admitida a inclusão dos créditos fiscais na proposta de concordata. Como recorda Francisco Tesouro, de acordo com a legislação italiana o Fisco também se sujeita aos termos da concordata homologada, e “vota como os demais credores: a sua aprovação não é uma *conditio sine qua non* do acordo de credores; como todos os credores, poderá se sujeitar à vontade da maioria” (2017, p. 291).

³¹ Uma breve retrospectiva dessa crise, originada na Ásia/Rússia e com forte impacto no mercado de câmbio, pode ser vista em: EDITORA GLOBO, 2002.

do Refis, não tendo esses melhor sorte em boa parte das discussões judiciais travadas contra a exclusão, resolvidas majoritariamente em favor do Fisco³².

Embora se considere o Refis como o primeiro dos parcelamentos especiais, é de se salientar, todavia, que a Lei 9.964 precedeu a Lei 10.522, que regula em seus arts. 10 e seguintes o parcelamento ordinário. Em verdade, se não existisse, além das restrições temporais, a previsão de dispensa de juros de mora prevista no art. 2º, § 6º, e a autorização, no § 7º, de compensação de créditos ou de utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para quitação de rubricas tais como multas e juros de mora, não se poderia caracterizar o Refis, propriamente, como um programa especial de parcelamento, sobretudo quando comparado com a extensão dos benefícios vistos nos programas especiais que o sucederam.

Aliás, vale salientar que a Lei 9.964, em seu art. 12, previu um regime simples de parcelamento que se assemelha, em linhas gerais, às regras do parcelamento ordinário instituído posteriormente por meio da Lei 10.522, excetuando-se o fato da limitação temporal da adesão (art. 2º, § 1º) e dos débitos passíveis de acerto (art. 1º, *caput*). A redação do referido artigo era a seguinte:

Art. 12. Alternativamente ao ingresso no Refis, a pessoa jurídica poderá optar pelo parcelamento, em até sessenta parcelas mensais, iguais e sucessivas, dos débitos referidos no art. 1º, observadas todas as demais regras aplicáveis àquele Programa.

§ 1º O valor de cada parcela não poderá ser inferior a:

I – R\$ 300,00 (trezentos reais), no caso de pessoa jurídica optante pelo Simples;

³² “(...). Consoante a redação do art. 155-A, do CTN, ‘o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecida em lei específica’, no caso do Refis, a Lei n. 9.964/00, a qual não prevê que o pagamento das diferenças apuradas implica reinclusão no programa. Portanto, em face da especialidade da norma relativa ao parcelamento, do caráter de favor fiscal do qual se reveste o Refis e da necessária interpretação literal que lhe deve ser dada, não há espaço para que o Poder Judiciário, valendo-se dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade previstos no art. 2º da Lei n. 9.784/99, obrigue o administrador a reincluir a pessoa jurídica no programa, ainda que à vista de pagamento posterior das diferenças. Nesse sentido: AgRg no REsp 711.178/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 29/10/2008 (...)”. (BRASIL, 2011).

II – R\$ 1.000,00 (um mil reais), no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido;

III – R\$ 3.000,00 (três mil reais), nos demais casos.

(...)

Atualmente, os valores mínimos de prestação nos parcelamentos ordinários são previstos no art. 2º da Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 895/2019, estando fixados em: a) duzentos reais, quando o devedor for pessoa física; e b) quinhentos reais, quando o devedor for pessoa jurídica.

- Programa de Parcelamento Especial (PAES)

A experiência desastrosa com o parcelamento anterior fez o governo, ao aprovar a MP nº 107/2003, estipular regras mais claras para o valor das parcelas a que o contribuinte se obrigava. Esse novo parcelamento especial, materializado por fim na Lei nº 10.684/2003, estabeleceu o limite máximo de cento e oitenta prestações a pagar, cujo valor teria por base a dívida consolidada e ainda contaria com os limites mínimos fixados no § 3º do art. 1º, salvo no caso de a pessoa jurídica ser optante do Simples, hipótese em que o limite mínimo seria:

- a) um cento e oitenta avos do total do débito ou;
- b) três décimos por cento da receita bruta auferida no mês anterior ao do vencimento da parcela.

Em todo caso, as parcelas não poderiam ser inferiores aos seguintes valores:

- a) dois mil reais, no caso de pessoa jurídica;
- b) cem reais, no caso de microempresa;
- c) duzentos reais, no caso de empresa de pequeno porte;
- d) cinquenta reais, no caso de pessoa física.

A referida lei previu ainda que, ao tempo da consolidação da dívida, essa teria os valores correspondentes às multas (de mora e de ofício) reduzidas em 50% (cinquenta por cento), prevendo também um adicional de redução específico no caso de liquidação antecipada de débito (§§ 7º e 11 do art. 1º). Essas reduções não eram

previstas na lei do Refis, que tão-somente permitiu, para quitação de juros e multa, a compensação de créditos ou a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, conforme previsto no art. 2º, § 7º, da Lei nº 9.964/2000.

- Programa de Parcelamento Excepcional (PAEX)

Já em 2006, cerca de um ano após o escândalo do mensalão³³, foi editada a MP nº 303/2006, que previu novo parcelamento especial para débitos com vencimento até 28 de fevereiro de 2003. Essa MP, embora tenha repetido a Lei nº 10.684 no que respeita ao percentual de redução das multas (cinquenta por cento), estipulou que o pagamento seria feito em até cento e trinta parcelas, ante o máximo de cento e oitenta do PAES, além de ter sido facultada apenas às pessoas jurídicas (MASIERO, 2014, p. 101).

A MP também inovou ao estabelecer um regime alternativo: mediante o pagamento da dívida *à vista* ou em até seis prestações, as multas seriam reduzidas em oitenta por cento, e os juros, que até então eram tão-somente consolidados com o principal, multa e encargos, poderiam ser reduzidos em trinta por cento (art. 9º). No entanto, a referida MP não chegou a ser convertida em lei em tempo hábil, perdendo por isso sua eficácia em 27 de outubro de 2006. Não tendo sido editado decreto legislativo para regular as situações ocorridas nesse interstício, os contribuintes que optaram pelo parcelamento no período em questão foram mantidos, enquanto em adimplência, conforme as regras contidas na MP.

- Timemania e Simples Nacional

No mesmo ano de 2006 outras duas modalidades de parcelamento especial tiveram prazo de adesão aberto. Através da Lei nº 11.345/2006, entidades desportivas participantes da loteria federal apelidada de *Timemania*, além de algumas entidades

³³ “O escândalo do mensalão foi a crise de maior repercussão do primeiro mandato do governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva. O estopim da crise ocorreu em maio de 2005, quando um funcionário dos Correios, Maurício Marinho, foi flagrado recebendo propina de empresários. Apadrinhado do então deputado federal Roberto Jefferson (PTB), Marinho passou a ser alvo de investigações. E Jefferson foi acusado de fazer parte do esquema de corrupção dos Correios. Abandonado pelo governo e se sentindo acuado, Jefferson concedeu uma entrevista em junho de 2005 denunciando a compra de votos dos parlamentares no Congresso Nacional” (GALLI, 2007).

assistenciais na área de saúde, puderam parcelar seus débitos para com a União – em sua maioria débitos previdenciários – em até 240 (duzentas e quarenta) prestações e com desconto nas multas aplicadas. Já por meio da LC nº 123/2006, as micro e pequenas empresas que desejassem ingressar no Simples Nacional e que estivessem em débito com a União (débitos anteriores à lei e, portanto, desvinculados do Simples Nacional) poderiam regularizar sua situação mediante pagamento em até cento e vinte prestações – posteriormente, a LC nº 128/2008 estendeu o período de abrangência de débitos, diminuindo, porém, a quantidade máxima de parcelas para cem vezes.

- O Refis da crise

Em 2008, como reflexo de uma crise financeira iniciada nos Estados Unidos no ano anterior³⁴, o Presidente da República editou a MP nº 449/2008, após convertida na Lei 11.941/2009.

O texto da lei convertida foi profundamente modificado frente ao texto originalmente editado pelo Poder Executivo. Enquanto que o texto da MP 449 tinha, em linhas gerais, disposições semelhantes às da caducada MP 303, a Lei nº 11.941 tratou de instituir um novo e amplo programa de parcelamento especial, incluindo até o saldo remanescente de débitos consolidados nos parcelamentos anteriores, além das dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, todas podendo ser pagas em até cento e oitenta meses com descontos em multas, juros e também do *encargo legal*, que é uma rubrica de feição semelhante aos honorários advocatícios cuja cobrança foi instituída pelo Decreto-lei nº 1.025/1969.

A Lei nº 11.941/2009 também foi responsável pela reedição de uma polêmica regra antes vista na lei do Refis: nos termos do § 7º do art. 1º, as empresas poderiam “liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios” com a “utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido”. Ocorre que, para tal desiderato, uma série

³⁴ Dentre os vários motivos para surgimento dessa crise, talvez o principal tenha sido a concessão, por bancos norte-americanos, de empréstimos desenfreados e tendo como garantia bens já gravados com outras hipotecas e restrições (UOL, 2016).

de procedimentos tinham de ser efetivados pelo contribuinte e pela administração tributária, incluindo cálculos que não poderiam ser realizados em curto prazo. Assim, e pelo fato de, no ato de adesão ao parcelamento, ser dispensada a apresentação de garantia (art. 11, I), muitos contribuintes viram nessa opção a chance de *postergar indefinidamente* o pagamento de suas obrigações, em claro desvio de finalidade da lei³⁵.

Já em meados de 2013, diante de nova ameaça de desequilíbrio nas contas públicas³⁶, a União, necessitando de urgente acréscimo de receita, autorizou, por meio da Lei nº 12.865/2013, a reabertura de prazo para adesão ao parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941. Menos de um ano depois, fruto da conversão da MP nº 638/2014, foi editada a Lei nº 12.996/2014, ampliando o benefício especial para os débitos vencidos até 31 de dezembro de 2013, nessa oportunidade, porém, com ligeiras modificações na sistemática de pagamentos, exigindo-se a antecipação de 5 (cinco) a 20 (vinte) por cento do montante da dívida com os descontos aplicados, em graduação crescente conforme o valor total devido (art. 2º, § 2º).

Por fim, nos termos do art. 34 da Lei nº 13.043/2014, o prazo de adesão ao referido parcelamento foi ainda reaberto uma última vez, tendo se encerrado em definitivo no dia 1º de dezembro de 2014.

- Programa de Recuperação Previdenciária dos Empregadores Domésticos (Redom)

Em virtude da aprovação do *estatuto da empregada doméstica*, aprovado por meio da LC nº 150/2015, o legislador introduziu novo programa de parcelamento especial, esse destinado exclusivamente aos empregadores domésticos em dívida para com a Previdência Social.

Com a adesão ao programa, cujo prazo se estendeu até 30 de setembro de 2015, o empregador doméstico poderia optar pelo pagamento à vista da dívida com

³⁵ Confira-se a respeito a seção 2.2.2.1, *infra*.

³⁶ A crise econômica experimentada nos anos seguintes já era prenunciada em 2013, o que se extrai de entrevista dada pelo então ministro da Fazenda, Guido Mantega, reconhecendo que não havia mais “espaço fiscal para reduzir impostos” (EDITORA ABRIL, 2013).

dispensa total das multas e dos encargos legais e advocatícios, além da redução de 60% dos juros de mora. O empregador poderia ainda fazer opção pelo pagamento parcelado, sem descontos, em até cento e vinte meses.

- Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut)

Por meio da Lei nº 13.155/2015, foi instituído regime especial de parcelamento de tributos voltado às entidades desportivas profissionais de futebol. O Profut guarda algumas semelhanças com o Timemania, especialmente no tocante aos descontos e número máximo de prestações para as dívidas tributárias. No entanto, acrescentou algumas contrapartidas a serem assumidas pelos clubes, a exemplo da redução obrigatória do prejuízo anual a no máximo 5% da receita do ano anterior (a partir de 2019 – art. 4º, V) e a limitação dos gastos com futebol profissional a 80% da receita anual (inciso IX).

Embora os benefícios concedidos aos clubes por meio dessa lei tenham sido tão favoráveis quanto os vistos em outros parcelamentos especiais, observa-se que as contrapartidas requeridas são um tanto mais exigentes que as habitualmente vistas noutras leis, revelando assim uma preocupação do Estado com os historicamente poucos controles financeiros de algumas entidades de futebol. Dessa feita, para terem direito ao regime especial, os clubes teriam que se adequar a regras contábeis e de administração mais rígidas, ingressando (voluntariamente ou não) na era do *fair play* financeiro.

- Programa de Regularização Tributária (PRT) e Pert

Em continuidade, com o agravamento do déficit nas contas públicas federais, chegando a 154 bilhões de reais em 2016 (BONFANTI e GRANER, 2017), restou publicada no início de 2017 a MP nº 766, a qual instituiu o *Programa de Regularização Tributária*, trazendo benefícios especiais para pagamento de débitos vencidos até 30 de novembro de 2016. Diante da falta de consenso entre o Poder Executivo e o Congresso Nacional em relação aos descontos e condições aplicáveis ao PRT, esse perdeu vigência e cedeu lugar ao *Pert*, veiculado pela MP nº 783, de 31 de maio de 2017, atualmente convertido na Lei nº 13.496/2017.

O Pert reavivou, em essência, as condições e benefícios retratados na Lei nº 11.941 e reaberturas, inclusive a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL (fruto de emenda parlamentar, não constando do texto original da MP), mas sendo diferenciado por trazer diversas opções de desconto aplicado e número de parcelas, incluindo uma modalidade com parcelas de percentual progressivo mínimo sobre a dívida (art. 2º, II).

Por não serem as micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional beneficiadas com a Lei 13.496, em abril de 2018 promulgou o presidente da República a Lei Complementar nº 162, que instituiu um Pert específico para tais empresas³⁷. Através do chamado *Pert-SN*, é possível às micro e pequenas empresas pagarem suas dívidas perante o Simples Nacional com uma entrada de cinco por cento do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até cinco parcelas, e o valor restante em uma das três opções listadas pelo inciso I do art. 1º, com descontos de menor valor para as alternativas com maior prazo para quitação.

- Programa de Regularização Tributária Rural (PRR)

Na esteira da implementação do Pert, cujas regras beneficiaram sobretudo as empresas urbanas, os reclamos advindos de setores do agronegócio fizeram com que se editasse, também para o setor rural, um programa de parcelamento especial, com pagamento bastante facilitado de dívidas de produtores rurais perante a Previdência Social. Os parâmetros e condições para adesão estão previstos na Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que chegou a ter alguns de seus pontos vetados pelo Presidente da República – tais como o perdão total de multas de mora e de ofício, previstos nos arts. 2º e 3º –, porém o Congresso Nacional não ratificou o entendimento do Executivo e fez promulgar esses trechos.

Nada obstante, o referido programa, assim como o Pert, não ficaram a salvo de outras críticas. Em setembro de 2018 a Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco) ingressou, perante o Supremo Tribunal Federal (STF), com Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) impugnando a validade dos

³⁷ Mais recentemente, por meio da LC nº 168/2019, foi reaberta a opção pelo regime tributário favorecido pelo prazo de trinta dias, a contar da publicação da referida lei.

artigos 1º a 11 da Lei 13.496 (que aprovou o Pert) e artigos 1º a 13 e artigo 39 da Lei 13.606 (do PRR). A referida ADI, que recebeu o nº 6027 (UNAFISCO, 2018), questiona, dentre outras coisas, a inexistência de estudos de impacto financeiro-orçamentário na criação dos benefícios tributários veiculados pelos programas de parcelamento especial, o que ofenderia o disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regra que foi constitucionalizada por meio da EC nº 95/2016. A Unafisco, na mesma ADI, também defende que os citados Pert e PRR ofenderiam os princípios da livre concorrência, da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

Como a relação entre os parcelamentos e a isonomia tributária será objeto de estudo mais aprofundado na segunda parte deste trabalho, a seguir se trará breve reflexão acerca de como os parcelamentos especiais ganharam importância em nosso sistema tributário, estimulados sobretudo por cenários de crise e recessão econômica a partir do final dos anos 1990.

1.3.2.2. Os parcelamentos especiais e(m) crise

Como já predito, os parcelamentos especiais tiveram gênese, no Brasil, associados a momentos de profunda crise econômica e déficit nas contas públicas, com o que o Estado entendeu conveniente, como medida para rápido ingresso de receitas, promover condições facilitadas de pagamento para os que se encontravam com dívida fiscal.

O primeiro dos parcelamentos especiais teve razão de ser na crise cambial de 1999³⁸, embora a exposição de motivos para conversão da MP em lei não tenha se

³⁸ Segundo Paulo Nogueira Batista Júnior, “a significativa e persistente sobrevalorização da taxa de câmbio, combinada com um regime de bandas cambiais ajustáveis e uma abertura pouco criteriosa às importações e aos movimentos internacionais de capital, obrigou o Banco Central a manter taxas de juro internas permanentemente elevadas”. Com o advento de crises internacionais, tais como a do México em 1995 e da Rússia em 1998, essas taxas foram “aumentadas de forma extraordinária”, contribuindo também “para manter a economia crescendo

aprofundado no tema, preferindo destacar a necessidade de arrecadação do governo, a dívida das empresas, à época, na casa de “centena de bilhões de reais”, e a finalidade de promover o crescimento econômico. Não foram poucos os deputados e senadores que, elogiando a proposta, queixaram-se das dificuldades enfrentadas pelo empresariado (BRASIL, 2000a).

Em seguida vieram, respectivamente após as crises de 2002 e 2009³⁹, as leis 10.684 e 11.941, ambas com o idêntico objetivo de incrementar o fluxo de caixa do Tesouro Nacional e fazendo uso de métodos semelhantes: inúmeros meses para pagamento, taxas de juros menores ou até descontos nominais nos juros e multas para o pagamento parcelado de dívidas fiscais.

Através do Refis de 2000, estima-se que a União arrecadou cerca de 1,8 bilhão de reais por ano, até ser sucedido pelo parcelamento especial de 2003 (MUGNATTO, 2003). Já ao final de 2014, somente o parcelamento tratado pela Lei nº 12.865/2013 havia gerado mais de 27 bilhões de reais aos cofres públicos (FAZENDA, 2015), evidenciando sua aparente utilidade para os fins propostos.

O problema é que a abertura tão recorrente de programas especiais de parcelamento acabou por gerar uma expectativa, pode-se dizer, ilegítima por parte do contribuinte: postergar o cumprimento de suas obrigações fiscais até a sobrevinda de uma nova lei *excepcional*. O quadro a seguir bem ilustra, a partir do histórico de atos legislativos editados desde o fim do século XX, quão corriqueiros se mostram os programas de parcelamento especial:

pouco ou nada e as taxas de desemprego em nível elevado, o que prejudicou a arrecadação dos tributos mais diretamente relacionados ao comportamento da atividade econômica (...)" (2000, p. 22).

³⁹ Acerca de ambas as crises, conferir entrevista dada em 2009 por Armínio Fraga, presidente do Banco Central à época da crise de 2002 (AZIZ FILHO, 2009).

Tabela 1: histórico de parcelamentos especiais deferidos a pessoas físicas e jurídicas em geral, sem limitação quanto à atividade econômica, excepcionadas micro e pequenas empresas.

Programa	MP e data de publicação	Lei e data de publicação
Refis	1.923-1, de 04 de novembro de 1999 (original), e 2.004-6, de 10 de março de 2000 (reedição)	9.964, de 10 de abril de 2000
PAES	107, de 10 de fevereiro de 2003	10.684, de 30 maio de 2003
PAEX	303, de 29 de junho de 2006	Não convertida
Refis da crise	449, de 3 de dezembro de 2008	11.941, de 27 de maio de 2009
	615, de 17 de maio de 2013	12.865, de 9 de outubro de 2013
	638, de 17 de janeiro de 2014	12.996, de 18 de junho de 2014
	651, de 9 de julho de 2014	13.043, de 13 de novembro de 2014
PRT	766, de 4 de janeiro de 2017	Não convertida
Pert	783, de 31 de maio de 2017	13.496, de 24 de outubro de 2017

Há um detalhe a ser mencionado aqui: a lista acima apresentada não inclui parcelamentos especiais deferidos para setores econômicos específicos, como os concedidos a clubes de futebol (Timemania e Profut) ou ao agronegócio (PRR), nem aqueles abertos exclusivamente para empregadores domésticos (Redom) ou para as micro e pequenas empresas, cujas normas especiais só podem ser editadas por lei complementar, tal como a LC nº 162/2018, que instituiu um Pert específico para os optantes pelo Simples Nacional. Ainda assim, não é difícil se chegar à conclusão de que, num período inferior a duas décadas, promover-se, a cada dois ou três anos (ou até menos), a abertura de prazos de parcelamento especial para pessoas físicas e jurídicas em geral afigura-se completamente desarrazoado – e essa ausência de razoabilidade será oportunamente demonstrada na segunda parte desta dissertação.

É bem verdade que os parcelamentos especiais possuem, *a priori*, o intento de garantir à União receitas oriundas de créditos cuja recuperabilidade é baixa ou até duvidosa. São créditos em face de pessoas físicas e jurídicas com patrimônio, muitas das vezes, já dilapidado ao tempo da execução fiscal, e pelas mais variadas razões.

Assim, o parcelamento especial é, em dadas situações, a oportunidade para a pessoa ter seu nome *limpo*, livre de restrições associadas à dívida fiscal⁴⁰.

Por outro lado, o parcelamento especial não pode servir, como em alguns casos parece servir, como instrumento de planejamento fiscal-tributário, é dizer, ser utilizado por empresas para diferir o pagamento de tributos, fixando-se em posição mais vantajosa economicamente que seus concorrentes e sem sofrer maiores consequências por sua inadimplência, considerando os descontos usualmente dados naquele que deveria ser um serôdio programa de benefícios fiscais, mas que se viu aberto com indesejada frequência nos últimos anos.

Aliás, a leitura da exposição de motivos da MP nº 303/2006 ilustra bem os riscos dessa inadimplência (BRASIL, 2006a). Após experiências problemáticas com o Refis e o PAES, a mensagem dos ministros Guido Mantega e Nelson Machado ao presidente da República indica claramente que esse novo parcelamento não poderia trazer condições mais benéficas que aquelas veiculadas para os contribuintes que tentaram regularizar sua situação fiscal através do Refis e PAES. Porém, mais que isso, o que buscava o governo com essa nova medida provisória era não criar um incentivo à inadimplência, pois seria claro que a concessão reiterada de parcelamentos especiais em condições benéficas seria:

(...) uma injustiça para com os contribuintes que cumprem com suas obrigações e um prêmio aos que descumprem a lei, podendo estimular os contribuintes a atrasar o pagamento de tributos na esperança de obter melhores condições no faturado (sic)

Isto é, já no ano de 2006, muito antes de os parcelamentos especiais ganharem a dimensão vista atualmente, a equipe econômica do governo já tinha plena ciência dos riscos de se editar programas de regularização tributária sucessivos. Nada obstante, diante das novas crises econômicas vivenciadas no país nesses últimos anos, aparentemente o Estado decidiu por ignorar tais riscos, repetindo até com maior

⁴⁰ No entanto, como se verá na seção 1.2.4, a intenção de recuperar-se créditos *quase perdidos*, na prática, deixou de se concretizar em razão da reiteração de abertura de parcelamentos especiais.

frequência a abertura de prazos para adesão a programas de pagamento de tributos com descontos e condições facilitadas.

Daí a contrariedade manifestada pela Unafisco, como se antecipou noutras linhas, ao ajuizar a ADI nº 6027 em face das leis 13.496 e 13.606. Pois, mesmo com manifestações contrárias de órgãos técnicos como a RFB (um dos primeiros estudos sobre o tema, do auditor fiscal e professor da Universidade Federal de Pernambuco, Nelson Leitão Paes, data de 2012), novas leis de parcelamento continuaram sendo editadas, criando, segundo a autora da ADI, “uma cultura de inadimplemento dos contribuintes” (UNAFISCO, 2018, p. 7).

Nessa leitura, a ser aperfeiçoada no decorrer deste trabalho, do panorama instaurado com as leis de parcelamento especial, parece clara e flagrante a vulneração, além dos dispositivos citados na própria ADI, da segurança jurídica, princípio basilar a reger qualquer Estado democrático de Direito, mas também e principalmente a *isonomia tributária*, diante da despreocupação ou descaso com a situação dos contribuintes pontuais, prejudicados em face de concorrentes que, com a recorrência dos parcelamentos especiais, optam por diferir o pagamento de suas obrigações tributárias.

Antes, porém, de centrarmos nossa atenção no debate dos parcelamentos à luz do princípio da isonomia tributária, vê-se pertinente analisar e tecer comentários acerca da influência das leis tributárias, especialmente as benéficas, no comportamento dos contribuintes, no regime concorrencial da economia de mercado e na ação dos agentes estatais – aí incluídos os próprios legisladores, responsáveis pela redação das disposições às quais se submetem a Administração Tributária e os contribuintes.

1.3.3. Das teorias econômicas e o aperfeiçoamento das leis de parcelamento

O Estado, ao exercer seu constitucional papel de tributar, realiza, mesmo que displicentemente ou inconscientemente, uma das principais interferências ocorrentes na atividade econômica. Isso é indubitável⁴¹. E quando o Estado edita leis tributárias com benefícios excepcionais, reduzindo a dívida de parte dos agentes econômicos, certamente interfere de maneira ainda mais aguda.

Ronald Coase, em seu célebre artigo “A natureza da firma” (*The nature of the firm*), definiu o que seriam os *custos de transação*: custos totais associados a uma determinada operação econômica, excluído o preço mínimo possível do produto (2017, p. 38 ss.). Seriam eles os custos de negociar, redigir e garantir o cumprimento de um contrato, os quais não se confundem com os custos de produção *stricto sensu*, relacionados com os insumos, equipamentos e recursos humanos necessários à obtenção de um produto.

Para Paulo Caliendo da Silveira, a tributação pode ser considerada tanto um: a) custo de transação em sentido estrito, na medida em que compõe o rol de dispêndios associados à formalização de um negócio jurídico, e; b) custo de transação em sentido amplo, visto que, à luz do teorema de Coase, também constitui “um custo a ser verificado na utilização dos mecanismos de mercado” (2009, p. 22).

Deveras, não há dúvidas do elevado custo que a tributação significa para o contribuinte brasileiro. Dados da RFB (FAZENDA, 2018) indicam que, em 2017, a relação entre a arrecadação de tributos e o Produto Interno Bruto (PIB) foi de 32,43%. Ou seja, a cada três reais de riqueza produzidos pelas atividades econômicas no Brasil, um real foi revertido aos cofres da União, Estados e Municípios. No entanto, há um dado de muito mais difícil aferição, e que impacta mais decisivamente no “sucesso”

⁴¹ Charles Adams argumenta que os tributos estão presentes permanentemente em nosso cotidiano – seja para o bem, seja para o mal. Segundo ele, “tanto a prosperidade como o declínio de nações tiveram sempre um fator tributário, e isso nós veremos repetir vez ou outra no decorrer da história” (2001, p. xxi).

que os parcelamentos especiais têm na arrecadação de tributos da União: o quanto a evasão fiscal praticada por pessoas físicas e jurídicas representa no PIB nacional.

Em tese, praticar evasão fiscal é um risco para o contribuinte, visto que ele pode ser punido por tal atitude. No entanto, diversos fatores podem aumentar ou fazer diminuir esse risco, colocando o contribuinte perante uma situação de escolha racional (pagar, não pagar ou pagar com atraso) – mas que também poderá incluir fatores não racionais, como o senso de dever moral. É o que se procurará analisar a seguir, num exame aliado aos recursos descritivos e às proposições que outras ciências, em especial a ciência econômica, proporcionam ao Direito Tributário.

1.3.3.1. A evasão fiscal e o comportamento do contribuinte

Antes de mais nada, convém se fazer algumas considerações acerca do uso vernacular do termo *evasão*: é que não há homogeneidade na doutrina quanto à extensão de seu significado. Alfredo Augusto Becker, por exemplo, adotando lições de Albert Hensel, define a evasão como (1998, p. 136):

(...) aspiração (...) de se procurar determinado resultado econômico com a maior *economia*, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa).

Ora, essa definição de *evasão* corresponde, em linhas gerais, ao que hoje costuma-se adotar para o termo *elisão fiscal*, embora se admita que Becker não faz em seu raciocínio uma distinção entre atos conforme a lei ou em desacordo. Por sua vez, Paulo Caliendo define a evasão como uma “conduta de má-fé do contribuinte, por ação ou omissão, de descumprimento direto, total ou parcial, das obrigações ou deveres tributários” (SILVEIRA, 2010, p. 324-325), diferenciando-a, assim, da *elusão* (usualmente definida como um descumprimento indireto de obrigações tributárias) e da *elisão* fiscal (que corresponderia ao planejamento tributário dentro dos limites da legalidade).

Da parte deste autor, admite-se a existência de um tipo de evasão fiscal que não constituiria ato criminoso, mas um mero *descumprimento do dever geral de contribuir* para as receitas públicas, o que inclui a *elusão*, ilícita que é, mas não a *elisão*. Haveria, porém, também um significado mais estrito para o termo evasão, equivalente ao que se entende por *sonegação fiscal* – são sobretudo os atos previstos na Lei nº 8.137/1990. Doravante, toda vez que se mencionar o termo *evasão* neste trabalho, estar-se-á recorrendo ao seu sentido amplo⁴², reservando-se o termo *sonegação* para a evasão que constitui ato criminoso.

Não há dados absolutamente incontestáveis acerca de quanto a evasão fiscal impacta na maior carga tributária⁴³, embora esse impacto se nos mostre evidente – afinal, partindo do pressuposto que o Estado possui despesas de caráter inadiável, o eventual déficit no ingresso de recursos quase sempre será compensado com o aumento de tributos e alíquotas⁴⁴. Por um lado, existe todo um sistema onde bens e serviços (sem incluir atividades tipicamente criminosas, como o tráfico de drogas) circulam completamente ao largo do controle estatal, o que geralmente é denominado de *economia informal*. Por outro lado, existe, dentro mesmo da economia formalizada, uma parcela de bens e serviços cuja informação de movimentação é *sonegada* das autoridades fiscais, além da prática de operações negociais com o intuito de mascarar a ocorrência de fato gerador de tributo (o dito *planejamento tributário ilícito*), ambas as situações sujeitas, em regra, à autuação das autoridades fiscais, e cujos valores⁴⁵

⁴² Tal como usualmente se vê na língua inglesa, onde *tax evasion* é tida como violação da lei, enquanto que *tax avoidance* é definida como sendo ações do contribuinte dentro da legalidade a fim de evitar ou minorar os custos da tributação (WEBER, FOOKEN e HERRMANN, 2014, p. 5-6).

⁴³ Alex Raskolnikov nos recorda que a evasão fiscal é, em sua essência, um roubo – um roubo contra o governo ou, mais exatamente, em prejuízo dos contribuintes regulares (2013, p. 535). Para fazer frente a tais perdas entram em cena os chamados *custos de transferência* (despesas para evitar ou compensar perdas), que constituem gastos compartilhados pela sociedade – a bem da verdade, recursos desperdiçados, pois não são gastos realizados para criar ou incrementar benefícios, mas tão-somente para minorar perdas.

⁴⁴ Frise-se que, aqui, está a se falar tão-somente da compensação das perdas causadas pela evasão. Mas é inegável que mesmo ações estatais, sobretudo os benefícios fiscais, acabam por também gerar uma necessidade de compensação – no caso, compensação das renúncias fiscais autorizadas.

⁴⁵ Em 2018, foram realizados pela RFB procedimentos de fiscalização (auditorias externas e revisão de declarações) que resultaram no lançamento de créditos (principal e multas) que superaram R\$ 186 bilhões (FAZENDA, 2019).

se somam àquele montante de recursos movimentados pelos agentes econômicos sem qualquer autorização ou registro.

Nelson Leitão Paes, em relevante estudo já citado (2012, p. 354), menciona estimativas colhidas por pesquisadores e instituições financeiras acerca do impacto da informalidade no PIB brasileiro, chegando em 2003 a elevados 42,3%, de acordo com artigo publicado por Friedrich Schneider (2006, p. 25)⁴⁶. Por sua vez, o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial e o Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV), ao divulgar no ano de 2018 o chamado Índice de Economia Subterrânea (IES), calcularam que cerca de R\$ 1.173 bilhões, ou 16,8% do PIB, foram movimentados na economia informal entre julho de 2017 e junho de 2018, o que leva em conta, além da sonegação fiscal praticada pelos agentes econômicos sem contabilidade formal, o descumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias (G1, 2018).

Já no que respeita especificamente à sonegação fiscal praticada por agentes regulares da economia, envolvendo práticas como omissão de faturamento e rendas, estudos tais como o do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação apontam que, todo ano, centenas de bilhões de reais deixam de ingressar nos cofres públicos, ainda que nos últimos anos tenha se verificado uma tendência de diminuição do montante sonegado em face do faturamento total das empresas (IBPT, 2019).

Sejam quais forem os reais valores movimentados pela economia informal e escoados por meio da sonegação fiscal propriamente dita, é fora de dúvidas que um tal comportamento evasivo prejudica os sistemas econômico (privado) e tributário (público), “traduzindo-se em concorrência desleal, falta de equidade fiscal, reduzindo a eficiência econômica e a justiça fiscal” (SILVEIRA, 2009, p. 345). Nessas situações, certamente a atitude passiva do Estado tributário não contribuirá para a redução das

⁴⁶ Schneider levantou, no citado estudo, dados de diversos outros países, tendo identificado os percentuais brasileiros (que foram calculados em 39,8% do PIB entre 1999/2000 e 40,9% entre 2001/2002) como o patamar médio entre todos os países da América Latina. Por sua vez, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) estimava, em outubro de 2019, que cerca de 41,4% da força de trabalho ocupada no Brasil encontra-se em condição de informalidade, o que significa dizer que, de fato, quase metade da circulação de bens e serviços no país passa ao largo dos registros e controles fazendários (NITAHARA, 2019).

distorções, mas antes incentivará outros agentes a seguirem o mesmo caminho da evasão.

Infelizmente, e conforme se verá mais adiante, os parcelamentos especiais não vem alcançando os resultados que deles se esperava, tendo sido um instrumento para sonegadores fiscais obterem, ainda que por breves períodos, a suspensão da exigibilidade de suas dívidas, enquanto que o real objetivo dos acordos, que seria o ingresso de receitas extraordinárias e a reabilitação de contribuintes em dificuldades financeiras, não vem sendo atingido em sua melhor forma.

O que talvez os legisladores não tenham compreendido até o momento é que as regras introduzidas no sistema jurídico não podem descurar dos possíveis padrões de comportamento adotados pelos destinatários das regras, visto que as ações dos agentes econômicos são dirigidas, além de pelo *incentivo* e pela *dissuasão*, pelos interesses e valores pessoais. Aqui surge um questionamento relevante: é possível aferir com algum grau de objetividade o padrão de comportamento dos contribuintes, em especial aqueles que descumprem total ou parcialmente com o dever de pagar tributos? Como fazer com que as regras tributárias, *in casu*, benefícios veiculados pelas leis de parcelamento, atinjam seu verdadeiro propósito?

Klaus Tipke, em trabalho publicado originalmente em 1999, promoveu feliz enumeração (não exaustiva) das *atitudes mentais* do contribuinte diante da obrigação tributária, partindo do *homo economicus* – aquele que busca, acima de tudo, a vantagem financeira em toda operação que realiza – ao “sensível à justiça”, que, não obstante cumprindo com suas obrigações, se revolta com favorecimentos fiscais concedidos a outros (2012, p. 103 ss.). Tais padrões de comportamento, tão distintos entre si, indicam que não é possível supor, como a análise econômica clássica assentaria, que todos os agentes (contribuintes) perseguem a eficiência econômica em suas transações: questões morais ou mesmo preferências particulares podem levar agentes diversos a realizar diferentes escolhas diante de um mesmo dever de pagar tributo⁴⁷.

⁴⁷ Um dos pioneiros nessa análise psicológica foi o alemão Günther Schmölders, que publicou em 1960 um estudo vital para análise da evasão fiscal, baseado na percepção que os cidadãos

É nessa senda que exsurge a *behavioral law and economics*, como escola de pensamento dentro da análise econômica do Direito que busca realizar suposições mais realistas acerca do comportamento humano, não somente baseadas na escolha racional e na busca da eficiência⁴⁸. Deveras, reconhece-se na análise comportamental que a racionalidade humana é limitada, ou seja, nem sempre o indivíduo realizará uma escolha ponderada, escrupulosa, baseada no custo e benefício – em determinadas situações, haverá apenas uma escolha razoável e explicável, sem necessariamente estar fundada em razões de máxima utilidade⁴⁹. O objetivo da *behavioral approach* é, assim, avançar e recuar entre coleta de dados e formulação de teorias para obter prognósticos com pretensão geral⁵⁰.

- A matriz de riscos

De uma evidência, entretanto, não se pode escapar: os indivíduos racionais sempre irão responder a incentivos, inclusive aqueles formulados pela lei (RASKOLNIKOV, 2013, p. 543), sendo exemplo disso o parcelamento especial de tributos. Todavia, as respostas a um tal incentivo, como era de se esperar, não serão necessariamente homogêneas – no caso dos parcelamentos especiais, disponibilizado a um universo de contribuintes inadimplentes, poder-se-ia antecipar ao menos três comportamentos ou atitudes:

a) aderir ao parcelamento e cumprir fielmente com os pagamentos;

tinham quanto ao dever de pagar impostos. Realizando pesquisa com contribuintes alemães, concluiu, dentre outros aspectos, que eles em geral não possuem uma percepção negativa da imposição tributária (2006, p. 186-192), o que pode ter relação com o significado mesmo do termo usado para designar, na língua germânica, os impostos: enquanto *steuer* dá a noção de “suporte” às despesas estatais, o termo comum nas línguas latinas (*impôt* em francês, *impuesto* em espanhol, *imposta* em italiano) gera o sentimento de uma verdadeira imposição, uma obrigação de pagar (2006, p. 159), sentimento esse evidentemente contrário à colaboração com o Estado.

⁴⁸ “The project of behavioral law and economics, as we see it, is to take the core insights and successes of economics and build upon them by making more realistic assumptions about human behavior. We wish to retain the power of the economist’s approach to social science while offering a better description of the behavior of the agents in society and the economy” (JOLLS, SUNSTEIN e THALER, 1998, p. 1487).

⁴⁹ Como bem pontua Cesar Santolim, “os indivíduos, no mundo real, padecem de uma racionalidade e de um poder de escolha limitados”, daí a proposição da *behavioral law and economics* de que “os modelos de análise econômica devam incluir variáveis psicológicas” (SANTOLIM, 2015, p. 409-410).

⁵⁰ “The goal of the behavioral approach is to go back and forth between data and theory to generate predictions that will generalize” (JOLLS, SUNSTEIN e THALER, 1998, p. 1494).

- b) aderir ao parcelamento e logo em seguida descumprir o acordo;
- c) desconsiderar o benefício e permanecer inadimplente.

Essas possíveis ações, e mesmo outras relacionadas com o pagamento de tributos independentemente de parcelamentos, podem ser avaliadas pelo particular dentro da chamada *matriz de risco*, que é uma ferramenta que permite a qualquer pessoa “mensurar, avaliar e ordenar os eventos de riscos” que podem afetar o alcance dos seus objetivos (PLANEJAMENTO, 2017, p. 4) – *in casu*, pagar o menor valor possível de tributos sem sofrer sanções.

Ora, a partir do momento que os parcelamentos especiais deixam de ser um evento extemporâneo para se tornarem cada vez mais recorrentes, o risco de se ver punido no caso de descumprimento do acordo é sensivelmente diminuído, dada a probabilidade de surgir uma nova lei especial por meio da qual aquela dívida poderá ser novamente submetida a parcelamento. Nessa situação, as balizas de comportamento estipuladas pelo legislador deveriam ser, em tese, mais rigorosas, para evitar desvios e abusos de direito – sobretudo para evitar que o total de contribuintes inadimplentes e a percepção de impunidade cresçam, alimentados pela aparente regularidade com que os parcelamentos especiais surgem.

Assim, se o contribuinte lança mão da matriz de riscos para avaliar o impacto às suas finanças e a probabilidade de sofrer punição em razão da evasão fiscal, de igual forma as autoridades públicas, especialmente legislador e Fisco, devem levar em conta tais fatores para incluir na legislação elementos dissuasórios – isto é, regras que dificultem ou tornem menos vantajoso para o contribuinte estar inadimplente perante suas obrigações tributárias.

- A árvore de decisão

Em auxílio a essa atividade de pesquisa a ser empreendida pelo legislador e pelo Fisco, faça-se menção à ampla utilização, na análise econômica do Direito, de *árvores de decisão*, definidas por Cristiano Carvalho como sendo “a esquematização gráfica de um problema de tomada de decisão”. Elas apresentam as decisões possíveis que resultam em atos e os resultados com as respectivas probabilidades de ocorrência, daí se extraindo uma forma metódica de resolução de problema, sem

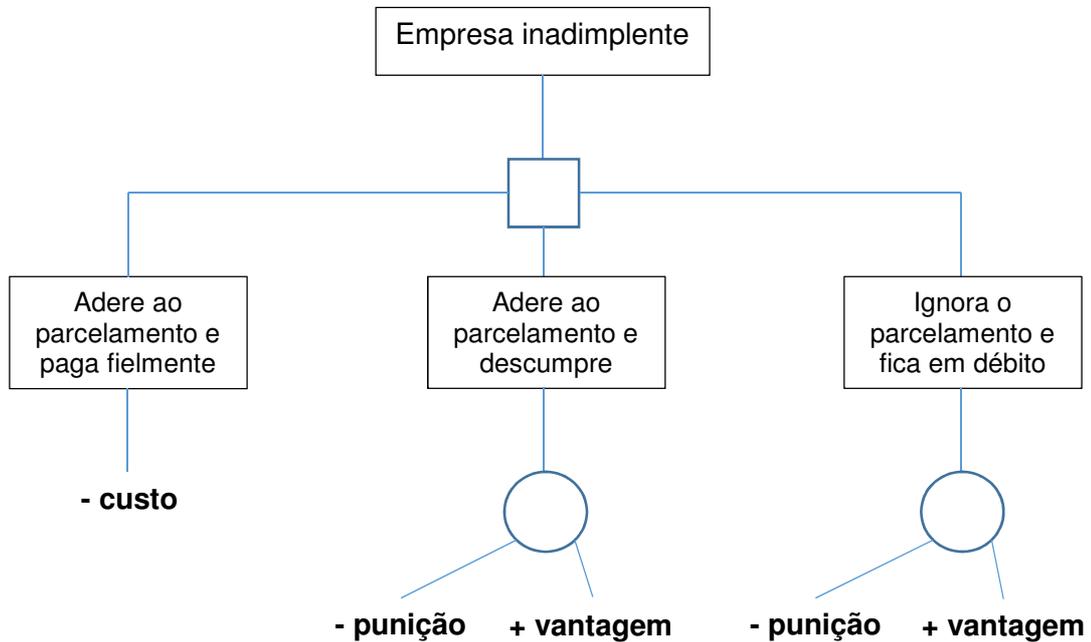
deixar de ser, “como todo processo decisório, subjetivo e intuitivo” (CARVALHO, 2018, p. 103). Note-se que o uso desses recursos na economia comportamental não é algo exatamente novo, sendo creditado a John von Neumann e Oskar Morgenstern os primeiros estudos na área, denominada de *teoria dos jogos*. Segundo os autores (2007, p. 32):

Para problemas econômicos e sociais os jogos cumprem – ou devem cumprir – a mesma função que vários modelos geométrico-matemáticos têm realizado com sucesso nas ciências físicas. Tais modelos são construções teóricas com uma definição precisa, exaustiva e não tão complicada; e eles devem ser similares à realidade nos aspectos essenciais da investigação em questão.

A utilidade da esquematização do problema na tomada de decisão no processo legislativo é, à primeira vista, inegável, na medida em que o legislador pode visualizar, no caso dos parcelamentos especiais, o comportamento dos contribuintes baseado nas leis passadas e, com algum grau de segurança, promover alterações para evitar, nas leis futuras, os comportamentos tidos por indesejados.

Voltando ao exemplo dos três comportamentos do contribuinte diante de um parcelamento especial, trazido logo acima, poder-se-ia esquematizá-lo da seguinte maneira numa árvore de decisão:

Figura 1: a árvore de decisão da empresa inadimplente para com o Fisco.



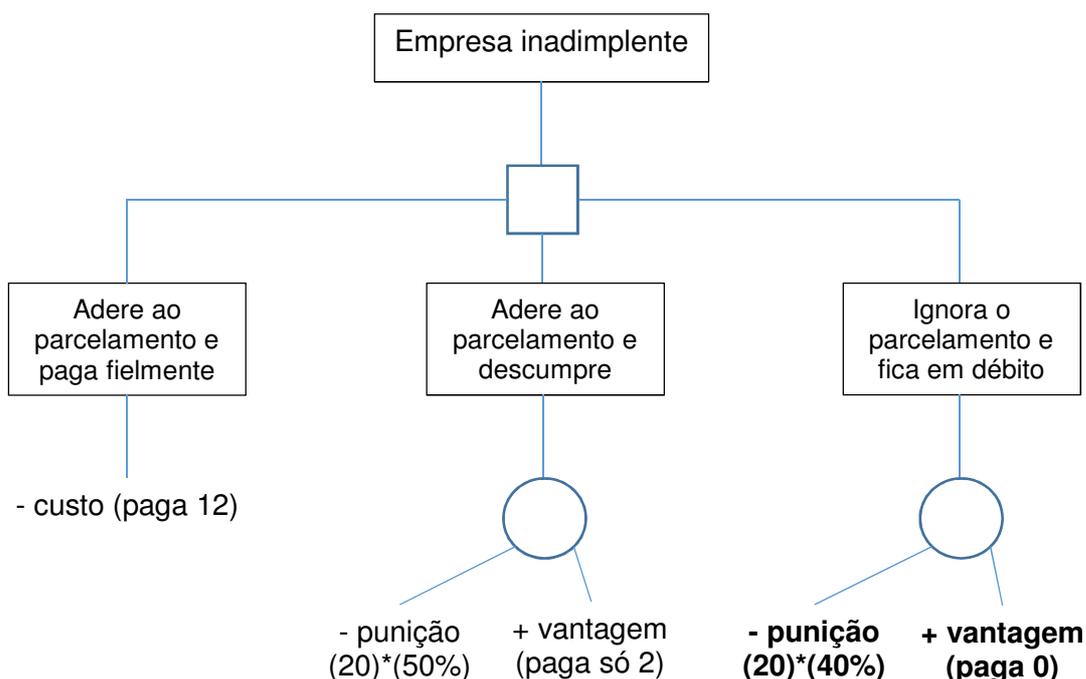
No esquema acima, tem-se a empresa inadimplente que, diante da possível adesão a parcelamento de dívidas, deve tomar uma das três atitudes possíveis e já descritas anteriormente (o símbolo representado pelo quadrado \square indica o chamado *nó de decisão*). Em havendo adesão e pagamento fiel do acordo, o custo é evidente – o pagamento do tributo, com ou sem descontos, a depender da modalidade de parcelamento –, mas com um benefício implícito e certo: o de obter certidão negativa de débitos (ou com efeitos de negativa) e não sofrer persecução fiscal do Estado.

Em caso de opção pela inércia (manter-se em débito com a Fazenda) ou pela adesão e posterior descumprimento do acordo, abre-se a possibilidade (representada pela forma circular \circ , que indica o *nó de probabilidade*) de duas consequências, a princípio excludentes entre si: a punição representada pela cobrança executiva da dívida, ou a vantagem de se ver livre de qualquer custo, pelos mais variados motivos: ineficiência da cobrança, inexistência de bens ou esvaziamento patrimonial, etc.

Sendo o contribuinte alguém movido exclusivamente pela busca de vantagem econômica (o *homo economicus* de Klaus Tipke, já previamente citado), não há dúvidas de que, abertas as possibilidades de tomada de posição, irá ele optar pela alternativa que se revele mais vantajosa em termos financeiros. É de se observar que,

em caso de adesão e descumprimento do acordo, ou na hipótese de permanência em situação de inadimplência, a punição estatal não é certa e inescapável: há razoável chance de o devedor escapar da execução forçada e, se os custos de cálculo dessa chance não forem proibitivos, será possível avaliar economicamente todo o quadro de hipóteses e efetuar racionalmente a melhor escolha. Como no exemplo seguinte:

Figura 2: situação hipotética em que manter-se em débito mostra-se mais vantajoso.



Na situação hipotética acima, o custo de aderir ao parcelamento e pagá-lo integralmente (12), ou de aderir (pagando apenas 2, a título de entrada) e depois descumprir o acordo, é idêntico. Isso porque, considerando que a dívida, em caso de inadimplência, é reajustada para 20, mas sendo de 50% as chances de se ver efetivamente cobrado em tal valor, seria economicamente indiferente cumprir ou não o acordo – a escolha efetiva dependerá de outros fatores avaliados pelo contribuinte, incluindo questões morais. No entanto, se se debruçar o contribuinte tão-somente na avaliação econômica da escolha, ele fatalmente optará, na situação em tela, pela não adesão ao parcelamento e permanência em débito, pois nesse caso, ainda que o custo da punição seja igualmente elevado para 20, as chances de ser executado são

um pouco menores (40%). Nessa hipótese, o custo da punição é, de fato, 8 (20 * 40%), inferior, portanto, ao custo da adesão ao parcelamento e pagamento tempestivo.

De todo modo, como já afirmado e repetido, a avaliação do agente *não se resume* a uma questão racional de custo e benefício, além do que nem sempre será possível realizar, de fato, esse tipo de análise – às vezes por falta de tempo, noutras vezes por limitações financeiras ou mesmo por puro desinteresse. Ainda assim, a escolha poderá ser razoável e justificável, uma escolha *tipicamente humana*, e que merecerá o devido estudo em cada área de conhecimento, conforme o enfoque da análise – econômica, psíquica, política, jurídica etc.

Ainda que não seja difícil de prever os riscos de se repetir em curto espaço de tempo a abertura de parcelamentos especiais com descontos de juros e multa, é de nosso entender que a *behavioral law and economics* pode constituir um muito útil instrumento para corrigir distorções em leis futuras. À evidência, não se pode proibir o legislador de reeditar regras com benefícios aos contribuintes por ocasião de uma nova crise econômica; contudo, é possível encontrar novas soluções para futuros parcelamentos especiais, dissuadindo agentes de praticar atos prejudiciais – evasão fiscal, especialmente⁵¹ – aos demais contribuintes, inclusive, no caso de empresas, atos que afetam a livre concorrência⁵².

Paralelamente à análise comportamental que ora se debate, existe uma outra teoria econômica que pode introduzir sensíveis e mui relevantes contribuições ao aperfeiçoamento das leis tributárias. Passa-se, pois, ao seu exame.

⁵¹ Se há queixas acerca da alta carga tributária no Brasil, elas se devem em boa parte a esse cenário de informalidade e sonegação fiscal, que cria um notório cenário de desvantagem competitiva para os contribuintes regulares (SANTIAGO, 2010, p. 361). Trata-se, assim, de uma reclamação assentada em bases frágeis, visto que os mesmos agentes que lançam críticas à carga tributária brasileira são em boa parte aqueles que, se não praticam diretamente atos de sonegação, contribuem para a sobrevivência da economia informal, por exemplo, adquirindo produtos falsificados ou importados por vias ilícitas (contrabando e descaminho).

⁵² De se registrar importante precedente fixado pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, que negou a contribuinte tutela antecipada consistente na determinação à Receita Federal de não lançar tributo discutido em juízo, pois que tal benesse não seria estendida às demais empresas da mesma atividade econômica e, assim, a litigante obteria uma vantagem atentatória à livre concorrência (BRASIL, 2017c).

1.3.3.2. As escolhas públicas e o propósito dos benefícios fiscais

Por fim, vale destacar outra importante escola ou teoria inserida na análise econômica do Direito que se mostra capaz de contribuir para o aperfeiçoamento da legislação tributária, sobretudo quanto aos parcelamentos especiais. É a teoria das escolhas públicas (*public choices' theory*), preconizada por James Buchanan.

Buchanan, já partindo do pressuposto de que os interesses individuais diferem por razões diversas da ignorância, foca sua atenção no desenvolvimento de hipóteses acerca dos resultados das escolhas coletivas, isto é, as decisões tomadas por sujeitos racionais em processos políticos (BUCHANAN e TULLOCK, 1999, p. 4). Uma de suas preocupações mais basilares é a análise da ação individual como participante de um grupo de decisão que atua sob a regra do voto majoritário. É que, sendo ineficiente a opção pela tomada de decisões unânimes no âmbito político-governamental ou político-legislativo⁵³, surge por outro lado o risco, quando da decisão majoritária, que grupos de interesse se aproveitem das brechas de negociação para obter, por meio de condutas oportunistas, benefícios estritamente particulares.

Infelizmente, grassam exemplos, na legislação brasileira, de benefícios fiscais que atentariam, *a priori*, contra a isonomia tributária e, por reflexo, a justiça fiscal⁵⁴. Tais distorções, conforme serão melhor explicitados na segunda parte deste trabalho, não são incomuns nos textos legais, inclusive nos programas de parcelamento especial, carecendo o ordenamento jurídico brasileiro, até o momento, de

⁵³ Ineficiente porque o comportamento de um indivíduo num grupo de escolha poderá variar conforme o peso de seu voto para a tomada de decisão, o que geralmente amplia o custo da tomada de decisões unânimes, sobretudo em grandes grupos, como uma casa legislativa. Conforme James Buchanan, "*a structure of fiscal rules, which does limit the flexibility of adjusting either taxes or the mix of public goods, can be derived from basic efficiency considerations, given the absence of Wicksellian unanimity in making political decisions. (...) majority voting rules, as qualified in actual structures, provide means of reaching collective decisions without explicit agreement among all persons and groups. In this political context, fiscal rules that serve to limit (sometimes severely) the alternatives available may tend to generate more efficient outcomes over the whole sequence of choice situations*" (1999, p. 155-156).

⁵⁴ Afinal, como bem afirma Andrei Pitten Velloso, "O princípio da isonomia tributária é o elemento-chave da justiça tributária, que há de permear todo o sistema impositivo" (2012, p. 40).

instrumentos ou mesmo regras de estrutura que melhor condicionem os benefícios concedidos pelos legisladores, muitas vezes de forma indiscriminada.

Pode-se apontar, brevemente, como exemplo dessas distorções, o fato de que, segundo a Nota Técnica nº 721/2017, editada pela Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União da PGFN (2017), apenas uma pequena parte das empresas ativas (menos de 15%) e das pessoas físicas “com perfil relevante para fins de tributação” (apenas 6,2%) possuíam débito inscrito na Dívida Ativa da União (DAU). Assim, benefícios extremamente vantajosos para a pequena parcela de inadimplentes poderia desestimular os demais contribuintes a manter suas obrigações em dia. Na prática, é justamente a minoria inadimplente que, muitas das vezes, possui voz ativa dentre parlamentares, obtendo acordos ou promessas de favores que ultrapassam os limites da razoabilidade⁵⁵. A situação se torna ainda mais preocupante quando os próprios congressistas são os potenciais beneficiários⁵⁶.

Um dos caminhos sugeridos por Buchanan e por Geoffrey Brennan para solução do problema é a constitucionalização de regras tributárias, colocando-as num nível de ajuste mais previsível para os indivíduos, e menos sujeitas a modificações arbitrárias patrocinadas por coalisões políticas dominantes. Segundo os autores (2000, p. 222):

As regras tributárias devem ser consideradas, analisadas e discutidas como uma série de arranjos quase permanentes dentro dos quais pessoas podem antecipar a realização de ajustes comportamentais apropriados, incluindo aqueles que requerem um largo horizonte de planejamento.

No Brasil, como bem se sabe, a Constituição Federal é pródiga em regras de natureza tributária, mas poucas dessas regras são voltadas à limitação do poder de tributar ou à delimitação dos contornos dos próprios tributos e de sua cobrança. O que se vê, aliás, são várias das limitações constitucionais sendo mitigadas pelo próprio

⁵⁵ Veja-se, a título de exemplo, o pleito do setor ruralista para que sejam perdoadas dívidas perante o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural), as quais, segundo a RFB, alcançam R\$ 17 bilhões (ZAIA, 2018).

⁵⁶ Segundo dados obtidos pelo jornal O Estado de São Paulo, deputados e senadores que iniciaram a legislatura de 2019 deviam, em 2018, mais de R\$ 660 milhões à União (ESTADÃO CONTEÚDO, 2018).

legislador constituinte, ainda que haja movimentos isolados, tal como na mais recente reforma da Previdência⁵⁷, no sentido de se conferir maior certeza às relações entre Estado e particulares.

Em suma, as contribuições da *public choices' theory* podem se mostrar de grande valia para, sem gerar um “engessamento” da ação legislativa, sugerir opções mais seguras e estáveis para os grupos de decisão a fim de que, ao tempo em que são criadas regras tributárias das mais ótimas possíveis⁵⁸, sejam reduzidos os riscos da inserção dentre essas regras de favores desarrazoados e anti-isonômicos.

Para o presente momento, todavia, faz-se relevante o exame dos programas de parcelamento não só em razão do comportamento do contribuinte ou com base em dados econômicos, mas também em face do sistema de Direito, pois só assim será possível reunir argumentos robustos para modificações eficazes da lei, visando seu real aperfeiçoamento, sem espaço para retrocessos. Passa-se, então, à discussão cerne deste trabalho, que é a investigação do conteúdo da isonomia tributária e o confronto das leis de parcelamento com esse princípio. Após, retorna-se ao tema da análise econômica, dessa vez trazendo à discussão relevantes dados que podem corroborar as conclusões jurídicas porventura lançadas.

⁵⁷ A nova redação dada ao § 11 do art. 195 da CF, embora limite a sessenta meses o parcelamento de dívidas de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários – sendo, pois, aparentemente *prejudicial* ao contribuinte –, confere, de fato, maior *segurança* ao particular, já previamente ciente de que não poderá fazer uso de parcelamentos especiais para quitar essa dívida. Vide subseção 2.2.3.2, *infra*.

⁵⁸ Vide *infra*, na subseção 2.2.3.2, alguns exemplos de regras e atos normativos propostos ou já em vigor que foram editados no intuito de contribuir para a isonomia e razoabilidade do sistema.

SEGUNDA PARTE:

DAS IMPLICAÇÕES DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

2.1. A ISONOMIA COMO NORMA JURÍDICA

O intérprete e aplicador do direito positivo, ao exercer seu ofício, analisando a expressão textual das leis, colhe normas jurídicas como conteúdo real daquelas disposições, constituindo o contexto de normas, com relações particulares entre si, o que Norberto Bobbio conceitua como ordenamento jurídico (1995, p. 19). Assim, o que se encontra nos textos legais – exemplo do art. 5º, *caput*, da CF, que garante, dentre outros, a inviolabilidade do direito à igualdade – nada mais é que um dispositivo, objeto da interpretação; as normas, por conseguinte, são o seu resultado.

2.1.1. O princípio constitucional da igualdade

A igualdade, embora seja apenas um dos três valores prescritos como lema da Revolução Francesa, é possivelmente aquele que possui mais peso nas discussões que a política e o Direito travam desde então acerca do que é justo, e constantemente renova suas forças em novos debates. Conforme observa Norberto Bobbio (2002, p. 43):

A igualdade entendida como equalização dos diferentes é um ideal permanente e perene dos homens vivendo em sociedade. Toda superação dessa ou daquela discriminação é interpretada como uma etapa do progresso da civilização. Jamais como em nossa época foram postas em discussão as três fontes principais de desigualdade entre os homens: a raça (ou, de modo mais geral, a participação num grupo étnico ou nacional), o sexo e a classe social.

Tal importância assumida pelo valor¹ *igualdade* não é recente. Há mais de dois mil anos já afirmara Aristóteles que o justo é um tipo de *proporção*, de onde se busca, dentre dois extremos, o *meio-termo*. A proporção, por sua vez, seria uma *igualdade de relações*, responsável pela forma da dita *justiça distributiva*, ficando a proporção *aritmética* reservada para aplicação, como medida de igualdade *absoluta*, na *justiça corretiva* (2016, p. 116-118). As considerações do estagirita sobre a justiça distributiva, que prescreve a distribuição de bens conforme o *mérito* das pessoas, levaram Ulpiano a, alguns séculos depois, cunhar a famosa frase: “*Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*” (Justiça é a vontade constante e perpétua de dar a cada um o que é seu) (VASCONCELLOS, 2017, p. 63), a qual foi retomada por São Tomás de Aquino em versão humanista e cristã, já no século XIII².

Vê-se, assim, que a igualdade, por possuir relação íntima com a justiça, está pressuposta em qualquer estudo minimamente útil que se faça em torno do Direito. Não é por acaso, pois, que a Constituição brasileira de 1988 dispôs sobre a igualdade no *caput* de seu mais destacado artigo, o 5º. É nele que se lê que “todos serão iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, preceito esse reforçado por vários outros dispositivos da própria Carta.

Deveras, a importância da igualdade para o Direito se revela na sua posição nuclear dentro do sistema, servindo não apenas de fundamento para outras normas jurídicas, mas também buscando nelas os fundamentos necessários para seu próprio funcionamento. Como bem afirma Humberto Ávila (2015, p. 149), a igualdade é, antes de tudo, “uma norma que está *por trás de todas as outras*”, visto que lhes assegura a indispensável “uniformidade de aplicação”; ao mesmo tempo, é “uma norma que está *ao lado de todas as outras*”, já que elementos essenciais à igualdade, notadamente

¹ De se recordar que, segundo Norberto Bobbio, a igualdade não é um valor em si mesma, mas o é “somente na medida em que seja uma condição necessária, ainda que não suficiente, daquela harmonia do todo, (...) daquele equilíbrio interno de um sistema que mereça o nome de justo”. Com efeito, o fato de serem duas coisas iguais entre si não passa de um fato: não é justo nem injusto, não havendo valor a ele inerente (2002, p. 16).

² O frade italiano, analisando os conceitos aristotélico e de Ulpiano, redefine a justiça como “o hábito segundo o qual alguém, com constante e perpétua vontade, dá a cada um o seu direito” (AQUINO, 1990, p. 476).

as medidas de comparação e suas finalidades³, se servem das demais normas para preencher seu próprio conteúdo.

A despeito de tamanha relevância, fato é que a concretização da igualdade, mesmo nos dias atuais, não é levada a efeito em sua inteireza, nem por parte do Legislativo, e nem mesmo pelo Judiciário, a quem caberia corrigir eventuais desvios de curso dos legisladores. No entanto, não se pode negar que a efetivação da garantia da igualdade em muito evoluiu com o passar do tempo. Na seção a seguir tratar-se-á um pouco dessa evolução, dando ênfase a uma questão que permeou as decisões sobre o princípio da igualdade durante bastante tempo (e vez por outra ainda as conduz): sua redução a uma simples vedação a normas arbitrárias.

2.1.1.1. A igualdade como vedação à arbitrariedade

Deve-se a Gerhard Leibholz, juiz do Tribunal Constitucional da Alemanha (à época, Ocidental) por duas décadas, a difusão da tese “que reconduz o princípio da igualdade a uma proibição de arbitrariedade” (VELLOSO, 2010, p. 35). Em sua obra “A Igualdade perante a Lei” (*Die Gleichheit vor dem Gesetz*), defendeu que concretizar a igualdade dependia da promoção do tratamento não arbitrário dos sujeitos, sendo a arbitrariedade, segundo o mesmo autor alemão, um conceito correlato e contrário ao de justiça⁴.

Nessa linha de raciocínio, caberia ao legislador, com plena liberdade, conformar os espaços normativos onde atuariam as ideias de igualdade e justiça, cabendo ao Judiciário tão-somente intervir em casos extremos, onde houvesse uma arbitrariedade detectada, e sobretudo nas situações de tratamento díspar, visto que a jurisprudência

³ Vide, a esse respeito, a seção 2.1.2.1, infra.

⁴ Em tradução livre: “para o conceito de arbitrariedade como um conceito material de valor, o que é decisivo no final é sempre a óbvia, objetivamente dedutível, incompatibilidade substantiva com as exigências da justiça” (*Entscheidend ist für den Willkürbegriff als eines materialen Wertbegriffes letzten Endes immer die offensichtliche, objektiv erschließbare, inhaltliche Unvereinbarkeit mit den Anforderungen der Gerechtigkeit*) (LEIBHOLZ, 1927, p. 36).

alemã, nos primórdios da aplicação da fórmula de Leibholz⁵, não impunha se tratasse os essencialmente desiguais de forma desigual (VELLOSO, 2010, p. 36).

Já num segundo momento de evolução na jurisprudência do tribunal alemão, passou-se a exigir do legislador o atendimento à concepção clássica da igualdade (tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, esses na medida de suas desigualdades), chamada também de concepção *essencial* (VELLOSO, 2010, p. 37), sendo censurada toda regra que, contrariando essa concepção, denotasse flagrante arbitrariedade.

No entanto, como já apontava Kelsen em 1960, quando publicada a primeira edição de seu “O Problema da Justiça”, essa concepção clássica da igualdade – que trata, em linhas gerais, da igualdade *perante* a lei – não chega a ser “sequer uma exigência da justiça, mas uma exigência da lógica”. De fato:

(...) ela é apenas a consequência lógica do caráter geral de toda norma que prescreva que determinados indivíduos, em determinadas circunstâncias, devem ser tratados de determinada maneira, ou formulada de um modo mais genérico, que prescreva que sob um determinado pressuposto se deve verificar uma determinada consequência, especialmente, um determinado tratamento. (KELSEN, 1998, p. 56).

À tal concepção clássica ou “essencial” falta a referência ao critério segundo o qual os sujeitos serão comparados – critério que, como se verá mais adiante⁶, deve estar associado a um fim amparado pelo ordenamento constitucional, de maneira que a identidade ou a disparidade entre dois sujeitos seja, de fato, essencial para o que a norma busca atingir.

Além da deficiência acima mencionada, Andrei Pitten Velloso aponta outro equívoco na teoria da interdição da arbitrariedade: há nela uma *confusão* entre “a

⁵ “Viola-se o princípio da igualdade quando, para a diferenciação legislativa ou para o tratamento paritário, não há um fundamento razoável (*vernünftiger*), resultante da natureza da coisa (*Natur der Sache*) ou que seja, ao menos, objetivo e de caráter evidente (*sachlich einleuchtender*), em suma, quando a determinação deva se qualificar como arbitrária (*willkürlich*).” (VELLOSO, 2010, p. 35-36).

⁶ Vide item 2.1.2.1, *infra*.

concretização do conteúdo do princípio da igualdade e a determinação do âmbito de controle da atividade estatal à luz desse princípio” (2010, p. 46). Com efeito, dizer que determinada norma é arbitrária ou não decorre apenas do poder-dever que possuem os órgãos de controle de evitar a efetivação de uma extrema injustiça, mas não nos informa das exigências do princípio da igualdade, cujo conteúdo vai muito além desse controle de arbitrariedade.

Dessa confusão resulta, segundo Pitten Velloso, uma “intensa imprecisão na dogmática da igualdade”. E complementa:

(...) a consequência de tamanha vagueza dogmática é a supressão da força normativa do princípio, pois a falta de uma teoria clara e coerente costuma conduzir à adoção de posturas restritivas por parte dos órgãos de controle da constitucionalidade. (2010, p. 46).

Assim sendo, tem-se que a teoria da interdição da arbitrariedade não se mostra suficiente para explicar o princípio da igualdade, embora seja um de seus essenciais componentes. E, semelhantemente a essa tese, outras teorias, a exemplo da *neue Formel*, também procuraram explicar o conteúdo desse princípio, porém esbarrando em questões que, a rigor, mostravam a insuficiência daquelas para explicar a crucial importância da igualdade para o ordenamento.

Vale salientar que, embora aqui se faça especial referência às jurisprudência e doutrina alemãs, onde se desenvolveu a teoria da arbitrariedade (e suas variantes) por influência da jurisprudência suíça e norte-americana, não se olvida que, também no Brasil, a limitação da igualdade a uma interdição de arbitrariedades teve notável acolhida. Exemplo claro da adoção dessa teoria pelo nosso STF está no fato de que, até os dias de hoje, a Corte costuma chancelar produções legislativas com base em exame de razoabilidade dos critérios, isto é, um exame negativo da igualdade, que se baseia, em última análise, na inexistência de discriminação arbitrária⁸.

⁷ Segundo leciona Pitten Velloso (2010, p. 60), a “nova fórmula” foi um avanço da jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, em princípios da década de 1980, no sentido de superar as limitações da já então malfadada teoria da interdição da arbitrariedade, incorporando a ela considerações relacionadas aos juízos de proporcionalidade.

⁸ A título de exemplo, vide trecho de decisão que confirmou a constitucionalidade de alíquotas diferenciadas da Cofins em razão da atividade econômica exercida: “(...) 5. A mera existência de

Admitida, portanto, a insuficiência da teoria da interdição da arbitrariedade para o alcance dos reais contornos da igualdade, passa-se, a seguir, à busca da determinação, dentro dos estritos limites deste trabalho, de qual seria o conteúdo desse preceito.

2.1.1.2. A igualdade como postulado

Mais do que uma interdição à arbitrariedade ou um apelo à proporcionalidade das disposições normativas, a igualdade exige o reconhecimento de propriedades relevantes e o estabelecimento de critérios de diferenciação legítimos, os quais irão fundamentar os juízos de igualdade. Sem essa distinção de relevância, não será possível tomar decisões pautadas em juízos estritamente jurídico-constitucionais de igualdade, havendo risco de se tomar por diferentes objetos que, em essência, não se diferem, ou de se reputar iguais sujeitos semelhantes que se diferem num aspecto sensível e determinante, justamente aquele que deveria ser levado em conta no juízo de (des)igualdade levado a cabo pelo legislador ou juiz sobre uma dada norma.

Assim, nas palavras de Pitten Velloso (2010, p. 84):

(...) a isonomia jurídica é igualdade (equivalência) em determinadas propriedades relevantes (...). Sem critérios para formular juízos de igualdade (ou seja, juízos de relevância jurídica de determinadas características perante o princípio analisado) entre fatos, pessoas ou situações, seria impossível falar

alguma instituição financeira (ou de pessoa jurídica a ela legalmente equiparável) com faturamento ou receita relativamente inferior à de instituição congênere ou de eventual época adversa por que passa o setor financeiro, por si só, não macula a validade do dispositivo questionado. Isso porque sua feição genérica e abstrata revela-se compatível com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. De mais a mais, não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, excluir determinada pessoa jurídica, por razões meramente individuais, do âmbito de aplicação da alíquota majorada da Cofins prevista no dispositivo impugnado, sob pena de se conceder privilégio odioso. (...) 7. Tomando por base a função fiscal da Cofins, *é proporcional e razoável* entender que os contribuintes que exercem atividade econômica reveladora de grande capacidade contributiva contribuam com maior grau para o custeio da seguridade social. (...)." (BRASIL, 2019d) (grifo nosso).

de isonomia jurídica, haja vista que sempre se configurarão desigualdades e igualdades.

Além das exigências acima postas, é de se recordar que a igualdade se põe como preceito nuclear do sistema jurídico-constitucional e, por isso, sua concretização é indispensável⁹. Aqui se incluem não somente as regras de interdição ao tratamento prejudicial (diferenciação arbitrária e desfavorecimento), que são normas *negativas* (que estabelecem proibições), mas há também um elemento *positivo* subjacente à igualdade, que é sua realização como um *mandado de justiça*: como princípio que é, a igualdade exige “que se estabeleçam tratamentos jurídicos justos”, o que quer dizer, em outras palavras, que sejam efetuados juízos de igualdade “com base em critérios de justiça e, com base neles, se estabeleçam tratamentos jurídicos” (VELLOSO, 2010, p. 104).

Importa, ademais, recordar-se que a igualdade, mesmo valiosa, não se realiza sem a referência a comparações entre fatos e objetos e relações com outras normas, e às vezes sequer *independentemente* de outras normas. Pela inevitabilidade desses elos é que se diz que a igualdade funciona como preceito *estruturante* da afirmação dos direitos fundamentais (ÁVILA, 2015, p. 150). Deveras, de pouco serve prever a Constituição a livre iniciativa como valor social (art. 1º, IV) se essa garantia não é deferida a todos os cidadãos de maneira uniforme e isonômica; sem a igualdade, o direito de propriedade pode ser objeto das mais diversas ingerências normativas e fáticas, seja com seu apequenamento, seja com seu abuso.

Por isso é que, antes de examinarmos a igualdade enquanto princípio do Direito Tributário, cabe fazer menção a uma substancial tese haurida da doutrina nacional a respeito da natureza das normas jurídicas. Além de princípio jurídico e de projetar alicerce em regras que a ela são diretamente subordinadas, a igualdade também pode ser considerada uma *metanorma* ou, segundo a já difundida teoria de Humberto Ávila, um *postulado normativo* (2015, p. 140), situando-se analiticamente acima das normas

⁹ Como bem assevera Luís Roberto Barroso, “as normas constitucionais têm sempre eficácia jurídica, são imperativas e sua inobservância espontânea enseja aplicação coativa” (2006, p. 86). Assim, não somente a igualdade insculpida no *caput* do art. 5º da Constituição, mas todas as demais normas constitucionais que, além de seu *status* especial, necessariamente se servem, direta ou indiretamente, da igualdade, não podem ter sua aplicação ignorada, seja pelo legislador, seja pela Administração Pública, e menos ainda pelo juiz.

que estrutura e prescrevendo ao ente estatal o dever de aplicação dessas normas de modo isonômico.

Importa asseverar que, dentro da teoria normativa de Ávila, os postulados não se situam em posição *axiológica* superior às demais normas, mas apenas “num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam”. Assim sendo, não é possível se falar, propriamente, de uma *violação a postulado*, porquanto “a violação deles consiste na não interpretação [da norma] de acordo com sua estruturação” (ÁVILA, 2016, p. 177). Também por isso, os postulados normativos não podem ser confundidos com os *sobreprincípios*, uma das naturezas normativas que Pitten Velloso identifica na igualdade: no entender do autor, como sobreprincípio, a igualdade “compreende a totalidade das regras e dos princípios que a especificam, sem que nem estes e nem aquele percam a sua autonomia normativa”. E prossegue:

Não obstante o sobreprincípio seja equiparável a um conceito superior, ostenta conteúdo mais expressivo que o resultante da soma das suas projeções parciais e atua não só como diretriz interpretativa, mas também como norma diretamente aplicável (...). (2010, p. 87-88).

Seja como postulado normativo, seja como sobreprincípio, não há dúvidas de que a igualdade assume papel de destaque no esclarecimento do conteúdo de outras normas e também na solução de conflitos. Suas outras dimensões, de princípio e de regra jurídica, são semelhantemente indispensáveis para a concreção dos direitos fundamentais.

2.1.1.3. A igualdade na aplicação fática do Direito

Como visto, a concretização da igualdade vai muito além de um respeito formal às identidades e disparidades essenciais entre indivíduos, cabendo ao legislador a criação de leis que, observando tais semelhanças e diferenças, tornem efetivos os direitos e valores consagrados pela Constituição.

Mais do que isso: a igualdade só será concretizada de maneira satisfatória quando a lei for, de fato, aplicada isonomicamente, isto é, quando a lei prever garantias de sua praticabilidade e aplicabilidade. É o que afirma Paul Kirchhof, que, tratando da igualdade na tributação, consigna o seguinte:

A igualdade no resultado fático da tributação exige que o legislador leve em cuidadosa consideração, tanto nos dispositivos que fundamentam os tributos quanto nas regras de sua aplicação, o princípio da igualdade na imposição tributária. O fundamento da imposição deve ser fundamentalmente incontornável. Se, de acordo com as circunstâncias fáticas, as possibilidades de controle forem limitadas, por princípio, deve o legislador escolher aquela forma que ultrapasse tais dificuldades fáticas e estabeleça uma igualdade material no resultado da tributação. (2016, p. 49-50).

Assim, já não é mais suficiente a busca pela efetivação da igualdade por meio da lei. A mesma lei deve conter formas de controle eficientes de sua aplicação, de maneira a evitar burlas que terão por resultado a quebra da isonomia¹⁰. Ressalte-se que, segundo Kirchhof, apenas em caso de deficiências da legislação que ocasionem diferenças na sua praticabilidade e aplicabilidade poder-se-á falar em violação da igualdade. Se essas diferenças ocorrem em virtude da não-observância da norma ou da má-fé do sujeito, obviamente não se poderá atribuir ao legislador tal falha (2016, p. 49).

De todo modo, a construção doutrinária ora apresentada revela o alto grau de responsabilidade detido pelo legislador, com reflexos claros na realidade social e no comportamento dos indivíduos, visto que a lei, mais do que propor ideias e soluções, também deverá conter em si certa previsibilidade de seus resultados, exigindo-se o respeito à isonomia tanto no plano normativo como no fático, inclusive no que toca às questões de tributação.

Dito isso, passa-se agora a explorar o conteúdo da igualdade em sua projeção interna ao Direito Tributário, que é o *princípio da isonomia tributária*.

¹⁰ Nas palavras de Andrei Pitten Velloso: “A igualdade nas leis, porém, não basta: é mister garanti-la por mecanismos que levem à projeção dos seus comandos na realidade, mediante a identificação e a punição das condutas que deles se desviam.” (2010, p. 226).

2.1.2. A igualdade no Direito Tributário

A igualdade ou isonomia tributária, como não poderia deixar de ser, é princípio que deflui diretamente do princípio geral da igualdade, mas com esse não se pode confundir. Embora possa constituir, num exame superficial, mera redundância ou superfluidade, a menção da isonomia dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar tem crucial relevância. Como já afirmou certa vez José Souto Maior Borges (1994, p. 14):

(...) considerando a importância que o problema tributário tem para o Estado Brasileiro, o dramático desafio para a arquitetura constitucional, de distribuir poder de tributar entre três esferas autônomas de governo – União, Estados e Municípios –, provocou a necessidade de que houvesse uma disciplina autônoma quer da legalidade tributária, quer da isonomia tributária.

É possível se ter como pressuposto que, desde tempos quase imemoriais, independentemente da orientação política que se adote, não é possível dispensar a existência de um Estado minimamente organizado apto a promover, proclamar e assegurar os direitos fundamentais e sociais. Nesse sentido, a tributação é instrumento da sociedade para estruturação do Estado (PAULSEN, 2014, p. 19), o qual também é legitimado a angariar recursos diversos dos tributos, especialmente em razão do poder de polícia (através da cobrança de multas).

Sendo certo e inafastável o dever constitucional de pagar de tributos, dever esse a todos imposto segundo sua capacidade contributiva, é de se esperar que não haja tratamento desigual entre pessoas em semelhante situação. De igual forma, todas as pessoas estão sujeitas às mesmas leis restritivas de direitos e às consequentes penalidades administrativas em caso de descumprimento, sendo anormal a situação em que semelhantes sejam tratados diferentemente diante de uma mesma violação de regra – de igual modo, não se pode conceber tratamento igualitário a contribuintes que se comportam de maneira díspar diante da imposição tributária.

Conforme aponta Andrei Pitten Velloso, a igualdade tributária compreende “as exigências das interdições de discriminação e da igualdade segundo critérios de

justiça” (2010, p. 132). Essa segunda exigência, por sua vez, contém os espectros horizontal e vertical, sendo que a igualdade tributária vertical expressa o mandado de trato díspar, a qual impõe “tratos diferenciados entre os destinatários normativos sujeitos à tributação (...), a serem estabelecidos à luz da intensidade da presença de características fáticas juridicamente relevantes” (idem, p. 133).

Para que a lei estabeleça de maneira legítima o trato diferenciado de sujeitos, é preciso observar-se determinados parâmetros e limites. Como a isonomia tributária fixa “uma estrutura relacional que está por trás e ao lado dos direitos fundamentais dos contribuintes” (ÁVILA, 2015, p. 150), é importante conhecer e examinar quais os elementos e critérios necessários para instrumentalizar a igualdade, a fim de que os direitos fundamentais sejam efetivamente realizados por meio dela. É o que se verá a seguir.

2.1.2.1. Elementos e critérios de aferição

Pode-se considerar como elementos essenciais para estabelecer uma relação de igualdade a identificação: a) dos sujeitos da relação; b) do critério ou medida de comparação entre os sujeitos; c) elemento indicativo da medida de comparação, e; d) finalidade da diferenciação (ÁVILA, 2015, p. 45). Tratar-se-á de cada um desses elementos de modo mais detido, mas sem entrar em muitos pormenores, dados os limites e o objeto do presente trabalho.

No que se refere aos sujeitos da relação de igualdade, não há dúvidas de que eles constituem elemento central do exame. Contudo, há de se fazer um apontamento concernente à extensão do sentido do termo *sujeito*: ele deve ser o mais amplo possível. Com efeito, aqui não se fala apenas dos sujeitos enquanto pessoas, mas de qualquer *entidade* ou *objeto* que possa ser comparado e relacionado a pessoas. Outro aspecto, agora concernente à isonomia na obrigação tributária, é que nem sempre os sujeitos objeto de comparação estarão inclusos no pólo passivo da relação tributária: em dadas situações o exame da igualdade se fará entre sujeitos *fora* da obrigação tributária, ou entre um sujeito incluído e outro excluído do pólo passivo da obrigação.

Identificados os sujeitos, é necessário fixar a medida de comparação que entre eles será usada para examinar-se a relação de igualdade. Tal fixação é indispensável porque, como a própria experiência nos indica, dois sujeitos podem ser exatamente iguais segundo determinado aspecto, mas completamente diferentes em outro. Um casal de gêmeos bivitelinos é igual no que respeita à filiação e data de nascimento; são, porém, diferentes no tocante ao sexo e compleição física. Assim, para fins de avaliar-se uma relação de igualdade, é preciso indicar em que medida os sujeitos serão comparados. Mas mais do que isso: para escolher-se a medida de comparação, é preciso antes determinar-se para que finalidade os sujeitos serão comparados.

A finalidade da diferenciação é, pois, um elemento cuja determinação precede logicamente a indicação da medida de comparação (ÁVILA, 2015, p. 48). Ora, no Direito Tributário (mas não apenas nele), as finalidades a serem perseguidas pelo legislador e que podem servir de parâmetro para a medida de comparação fixada são justamente aquelas encontradas no sistema normativo constitucional (MELLO, 2007, p. 42)¹¹, sendo já tradicional e bem conhecida a distinção feita entre a finalidade fiscal – que visa precipuamente a arrecadação de recursos para o Estado, e para a qual o critério da capacidade contributiva assume vital importância – e as extrafiscais – que têm por objeto a promoção de algum bem diverso da mera arrecadação, que possa ser atendida mediante o manejo de tributos, a exemplo da proteção do meio-ambiente ou o incentivo ao desenvolvimento regional.

Quanto às finalidades extrafiscais, poder-se-ia dizer que sua promoção serviria como exceção ou restrição às considerações de igualdade, visto que a tributação, aqui, se baseia numa finalidade estranha à distribuição isonômica da carga tributária – a diferenciação entre os contribuintes é baseada em elementos exteriores a eles (ÁVILA, 2015, p. 67). Deveras, na tributação extrafiscal os contribuintes se vêem separados em duas classes: de um lado, os contribuintes que já realizam a conduta incentivada (ou não realizam a conduta desestimulada) e, assim, não serão afetados

¹¹ Pitten Velloso leciona que “o princípio constitucional da igualdade há de ser concretizado a partir do próprio ordenamento jurídico, ou mais exatamente, da noção de justiça que permeia os sistemas jurídicos contemporâneos, plasmada essencialmente nos valores constitucionais e, sobretudo, nos direitos fundamentais” (2010, p. 107).

(ao menos diretamente) pela norma tributária indutora. Do outro lado ficam aqueles contribuintes que serão afetados (seja porque não praticam a conduta incentivada ou porque realizam a conduta desestimulada) pela norma e sofrerão seus efeitos, assumindo os custos adicionais da tributação extrafiscal ou obrigando-se a modificar seu comportamento (FOLLONI, 2014, p. 211).

No que diz respeito apenas aos contribuintes afetados, assim como ocorre nos tributos com finalidade fiscal, não só é possível como deve ser aferida a capacidade contributiva de cada um. Isso porque um contribuinte de grande porte tem maiores condições de internalizar os custos da tributação extrafiscal – reduzindo a margem de lucro ou aumentando o preço de seus produtos sem maiores consequências, se for o caso – do que um contribuinte com menor poder financeiro, o qual, se atingido pelo tributo com o mesmo rigor que o grande contribuinte, não terá alternativa outra senão assumir a mudança de comportamento, com todos os custos que o envolvem. Em suma: sob o ponto de vista dos destinatários diretos da tributação extrafiscal, deve-se levar em conta a capacidade contributiva e, por consequência, preservar a isonomia de forma ótima¹².

No entanto, quando confrontados os contribuintes destinatários da tributação extrafiscal com os não-destinatários, observa-se uma aparente desigualdade: uns se submeterão ao tributo (ou serão forçados a mudar de comportamento), enquanto os segundos permanecem alheios àquela imposição. Nessa situação, onde se sobreleva determinada finalidade de matiz constitucional, deve ela ser devidamente justificada, e sua realização deve atender a um juízo de proporcionalidade – deve ser adequada, necessária e estritamente proporcional (FOLLONI, 2014, p. 217), sob pena de restar injustificada a restrição à isonomia. Em sendo proporcional a norma que institui um dado tributo extrafiscal, a igualdade, ainda que restringida enquanto princípio, será preservada por meio da sua consideração nos fins privilegiados em tal situação, visto

¹² Portanto, quando o legislador persegue uma finalidade extrafiscal a capacidade contributiva não pode ser olvidada como critério ou característica, ainda que ali não seja a mais relevante. Por outro lado, na finalidade fiscal a capacidade contributiva será o critério preponderante a ser observado, mas não o único, pois não há tributo que, mesmo servindo a fins soberanamente arrecadatários, deixe de influenciar na economia e nas escolhas dos contribuintes, conforme já abordado na subseção 1.3.3 desta dissertação.

que o postulado da igualdade é perenemente presente como *metanorma* de aplicação de outras normas do sistema jurídico¹³.

Por último, considerados os sujeitos, a finalidade da diferenciação e a medida da comparação, é essencial apontar-se, internamente a essa medida, que elementos serão determinantes para a comparação. Veja-se, por exemplo, que em se desejando promover uma norma que beneficie pequenas e médias empresas (sendo, portanto, o *tamanho* delas a medida de comparação para enquadramento ou não na norma), é preciso indicar de que forma serão elas identificadas: pelo faturamento? Pelo número de funcionários? Pela atividade desenvolvida? São todos esses, em tese, elementos que podem servir para aferição do porte de uma empresa. No entanto, nem sempre a escolha de um ou outro elemento será a mais adequada para a satisfação do fim perseguido pela lei. É que, ainda que o uso de determinado elemento seja útil ou apropriado para fins de distinguir um sujeito de outro à luz de determinada medida de comparação, não se pode descurar da vinculação que possui essa medida com o alcance da finalidade constitucional almejada pelo legislador. Dessa forma, não basta que o elemento escolhido *pareça* adequado aos fins pretendidos: é necessário que, dentre todas as opções, seja aquele elemento o que melhor distingue os sujeitos com o menor prejuízo possível – se há um elemento indicativo de medida de comparação desprezado, mas, por outro lado, mais adequado à promoção do fim almejado pela norma tributária, tal desconsideração constituirá uma medida arbitrária, ou no mínimo desarrazoada, do legislador¹⁴.

Assim, além da necessária pertinência entre o elemento escolhido e a própria medida de comparação (identificar se, por exemplo, a empresa tem sede própria ou alugada provavelmente não será um bom critério para determinar-se seu porte), é preciso que esse elemento escolhido seja compatível com a finalidade que justifica sua utilização e, em última análise, com a própria Constituição, pois, do contrário, a

¹³ Sobre o assunto, vide item 2.1.1.2, supra.

¹⁴ Nas palavras de Humberto Ávila, deve haver entre a medida de comparação e a finalidade que lhe serve de justificação “uma relação de pertinência”. E, além disso, “entre a medida de comparação e o seu elemento indicativo deve haver uma relação fundada e conjugada”, isto é, além da clara correlação entre um e outro, que os diferentes elementos que indicam a medida de comparação sejam entre si conjugados a fim de que, havendo um elemento de contribui mais significativamente para a existência da medida de comparação, deve ser ele o escolhido (2015, p. 56).

efetividade da igualdade restará abalada pela escolha equivocada – ou, pior, arbitrária – dos elementos de comparação entre os sujeitos.

Analisados, dessa forma, os dados componentes da relação de igualdade, convém agora adentrarmos no tema central deste trabalho, que é o confronto das leis de parcelamento, cujos aspectos gerais foram tratados nas linhas primeiras do trabalho, com o princípio isonomia tributária, recém especificado.

2.2. AS LEIS DE PARCELAMENTOS À LUZ DA ISONOMIA

A isonomia pode ser vislumbrada, segundo classificação de Humberto Ávila, em quatro diferentes “dimensões” (2015, p. 77 ss.), que por sua vez constituem um repositório ou suporte para as questões que a própria isonomia suscita, a exemplo da neutralidade tributária e da exigência de tratar “igualmente” ou “como igual”, temas esses que, direta ou indiretamente, estão envolvidos na análise empreendida no presente trabalho.

Nada obstante, inclusive para fins didáticos, debruçar-se-á aqui na investigação dos parcelamentos tendo como parâmetro a primeira das dimensões, talvez a mais antiga e trivial (ÁVILA, 2015, p. 78), que é a aplicação da igualdade em relação à posição a partir da qual ela mesma é examinada: se *diante* da lei ou *dentro* da lei¹⁵. De forma alguma se toma as demais dimensões aqui não analisadas como menos relevantes; contudo, os exames da igualdade *perante* a lei e *na* lei se complementam, relacionando-se a primeira com a igualdade *formal* e a segunda com a igualdade *material* – ambas devidamente resguardadas no *caput* do art. 5º da Constituição:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

¹⁵ As outras dimensões dizem respeito ao universo de sujeitos comparados (igualdade geral *versus* igualdade particular), ao tempo (igualdade inicial e superveniente) e à congruência da igualdade (igualdade pontual *versus* igualdade sistemática).

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)

Como se vê, a parte inicial do dispositivo garante a igualdade *formal*, que é a aplicação *uniforme* da lei: em termos tributários, não é tolerado que uma mesma lei seja aplicada de uma determinada forma para um contribuinte, e de maneira diversa para outro contribuinte. Contudo, é sabido que o princípio da igualdade não se esgota nessa exigência, daí a justificativa para o art. 5º supracitado prever, por uma segunda vez, a igualdade: dessa vez, trata-se da igualdade *material* ou *na lei*, por meio da qual, mais do que garantir a uniformidade da aplicação da lei, exige-se que seu conteúdo mesmo seja igual para todos, ou que eventuais desigualdades possuam justificativa razoável e finalidade legítima, sem arbitrariedades¹⁶.

Importa reiterar que a classificação acima descrita e observada nas seções seguintes deste trabalho tem, sobretudo, fins didáticos. Deveras, mesmo possuindo a igualdade *perante* a lei e a igualdade *na lei*, cada qual, seus próprios direcionamentos, isso não significa que a dicotomia entre ambos é rígida – muito pelo contrário, ela deve ser flexível em nome da praticabilidade das leis (VELLOSO, 2010, p. 229), sendo assim possível haver, examinada uma só regra, violação à isonomia segundo ambos aqueles pontos de vista.

Feitas tais considerações, passa-se, pois, ao exame detalhado das questões principais que permeiam a isonomia em face das leis de parcelamento.

2.2.1. A isonomia perante as leis de parcelamentos

A dita igualdade *perante a lei* possui, como bem aponta Norberto Bobbio, um significado histórico, tendo se voltado contra o “Estado das ordens ou estamentos” (2002, p. 27), onde determinadas classes de cidadãos possuem direitos e privilégios

¹⁶ Sobre os elementos da igualdade e suas exigências, vide item 2.1.2 supra.

que outros não possuem – algo bastante comum nas sociedades pré-modernas, e que de certa forma se estendeu até a abolição da escravatura, o que somente ocorreu no Brasil nos fins do século XIX. Em suma, essa dimensão ou sentido da igualdade exige que a lei se aplique a todos, sem que alguns possuam mais direitos que outros ou, pior, que a certos cidadãos sejam negados direitos que todos os demais possuem.

Na esfera tributária, contudo, quando se voltam os olhos ao microsistema de parcelamentos especiais, pode-se vislumbrar que os benefícios ali concedidos em algumas leis, afetam, mesmo que indiretamente, a isonomia entre os contribuintes perante o dever constitucional de pagar tributos. Com efeito, observou-se que, com a sucessão de parcelamentos especiais abertos nas últimas duas décadas, criou-se a expectativa em determinada parcela de contribuintes de se poder postergar, sem maiores prejuízos, o pagamento de seus tributos, colocando-os em situação vantajosa ante seus concorrentes.

É interessante notar que, desde a Lei nº 10.684/2003, praticamente todas as leis de parcelamentos especiais autorizaram o reparcelamento de dívidas incluídas em programas anteriores. No art. 2º da citada lei encontra-se o seguinte:

Art. 2º Os débitos incluídos no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, ou no parcelamento a ele alternativo, poderão, a critério da pessoa jurídica, ser parcelados nas condições previstas no art. 1º, nos termos a serem estabelecidos pelo Comitê Gestor do mencionado Programa.

Não é muito diferente a disposição da Lei nº 11.941/2009:

Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002,

mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos (...)

E, por último, a Lei nº 13.496/2017, que também autoriza o parcelamento de dívidas objeto de acordos anteriores, mesmo que rescindidos:

Art. 1º (...)

§ 2º O Pert abrange os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento seja efetuado no prazo estabelecido no § 3º deste artigo.

Vistos nesses termos, pode-se concluir que uma dívida incluída no Refis, no já distante ano 2000, poderia ser reparcelada conforme as disposições das leis 10.684, 11.941 e 13.496, estando talvez pendente de quitação até os dias de hoje¹⁷. O que se tem, pois, na prática, é uma *eternização* da dívida sem que o contribuinte devedor sofra maiores sanções em razão da inadimplência, afinal, a cada adesão a um novo programa de parcelamento a exigibilidade da dívida é suspensa e, não possuindo outras pendências, é possível obter-se inclusive a certidão de que trata o art. 206 do CTN, com o que a empresa poderá tomar empréstimos em bancos oficiais e celebrar contratos com o poder público.

Note-se que, ainda que haja, com a rescisão de um parcelamento, o retorno da dívida à situação de exigibilidade plena, há de se reconhecer que a cobrança não volta à carga de forma automática, dependendo em grande medida tanto da agilidade dos sistemas administrativos como também da máquina judiciária. Em situações várias, antes mesmo que um bem do devedor pudesse ser penhorado, via-se a abertura de um novo programa de parcelamento, ganhando o contribuinte um novo prazo para pagamento da dívida e “livrando-se” da constrição de seu patrimônio.

¹⁷ De se recordar que, a cada adesão a um parcelamento, o curso do prazo prescricional resta interrompido por força do art. 174, par. único, IV, do CTN.

Tal incongruência não ocorre, *a priori*, no parcelamento ordinário. A teor do art. 14-A, § 2º, da Lei nº 10.522/2002, é exigido um pedágio no caso de reparcelamento, dobrado em caso de se tratar de débito já antes reparcelado¹⁸. Assim, há um evidente desestímulo ao contribuinte de, após descumprir o acordo inicial, buscar parcelar novamente a dívida – com prazo, obviamente, alongado –, visto que nesse caso exigir-se-á um valor de entrada que, em regra, não é cobrado quando o débito é parcelado pela primeira vez. Todavia, em se abrindo, nesse interstício, um novo programa de parcelamento especial, é extremamente provável que essa opção se afigure muito mais interessante.

Em suma, a frequência com que se viu abertos programas de parcelamento especial nas últimas décadas, antes de trazerem vantagens arrecadatórias, passaram pouco a pouco a produzir o efeito inverso: o incremento no ingresso de recursos ficou, com o suceder das leis, cada vez mais restrito a um curto período de meses após a abertura do prazo de adesão¹⁹. Paralelo a isso, a impressão de que *vale a pena dar calote no Fisco* passou a se cristalizar mais e mais. Com efeito, um estudo publicado pela Universidade de São Paulo em Ribeirão Preto demonstrou isso objetivamente: analisando as demonstrações financeiras de mais de uma centena de empresas entre 2008 e 2015, constatou-se que era mais custoso pagar os tributos em dia do que arcar com eventuais responsabilidades num momento posterior (JASPER, 2017).

De tudo quanto exposto acima, pode-se concluir que há uma diferenciação odiosa no tratamento de contribuintes: embora seja o pagamento de tributos um dever a todos imposto²⁰, há, no sistema tributário brasileiro, certa classe de contribuintes a quem, em regime de concorrência com outros contribuintes, é permitido *esquivar-se* daquele dever, com o uso a seu favor das regras veiculadas por reiteradas leis de parcelamento especial.

¹⁸ “§ 2º A formalização do pedido de reparcelamento previsto neste artigo fica condicionada ao recolhimento da primeira parcela em valor correspondente a:
I – 10% (dez por cento) do total dos débitos consolidados; ou
II – 20% (vinte por cento) do total dos débitos consolidados, caso haja débito com histórico de reparcelamento anterior.”

¹⁹ Um aprofundamento desse tema é trazido no item 2.2.3, *infra*.

²⁰ José Casalta Nabais ressalta que “o imposto não pode ser encarado como um mero poder para o estado, nem um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal” (2009, p. 679).

Ora, não é por acaso que um programa de parcelamento especial é (ou deveria ser) excepcional: o uso constante desse instrumento torna-o banalizado, e compromete expectativas legítimas dos contribuintes que se mantêm adimplentes, os quais se sentem evidentemente prejudicados em face dos concorrentes que se valem da *elisão fiscal*²¹ para manter suas atividades. Ao fim e ao cabo, os contribuintes que, mesmo inadimplentes, não sofrem maiores consequências se assemelham à antiga *nobreza feudal*, os quais, em regra, não eram obrigados a pagar impostos à coroa.

Embora se reconheça como grave a distorção ora debatida, ela não é a única vislumbrada em razão das leis de parcelamento. Em verdade, aqui se trata de uma desigualdade vista não *no seio* da lei, mas externamente a ela, causando uma *desuniformidade* de tratamento de contribuintes. Na seção seguinte serão tratadas supostas desigualdades internas às leis de parcelamento.

2.2.2. A isonomia nas leis de parcelamentos

Conforme já se apontou na subseção 1.1.2 deste trabalho, uma das características que, em tese, definem os parcelamentos especiais é a sua *temporalidade*, além do fato de esses geralmente preverem descontos e até mesmo isenções nos juros, multas e no encargo legal, criando condições bastante benéficas àqueles que aderem a tais programas.

Seguindo a lógica das justificativas apresentadas pelo Poder Executivo para a edição das medidas provisórias veiculadoras dos programas de parcelamento²², pode-se apontar como finalidades perseguidas:

- a) o incremento da arrecadação de tributos;
- b) a promoção da regularização tributária de empresas e, como consequência;

²¹ Trata-se, a rigor, de uma verdadeira *evasão fiscal*, porém *chancelada* pela lei. Sobre o assunto, vide item 1.2.3.1, supra.

²² Vide seção 1.3.2.2, supra.

c) a *reanimação* da economia em crise.

À luz desses fins – os quais possuem, sem maiores questionamentos, base constitucional – o legislador, na generalidade das leis de parcelamento especiais até aqui editadas, elegeu como medida de comparação entre os contribuintes a *existência ou não de dívida vencida*, oportunizando aos endividados a adesão ao programa especial. Veja-se, a propósito, a redação do art. 1º da lei que instituiu o Refis (Lei nº 9.964/2000):

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.

Nesse caso, o elemento de identificação da medida de comparação “existência de dívida vencida” é a data de vencimento especificada na lei. Embora o legislador pudesse eleger como parâmetro a data de *constituição definitiva* do crédito, ou mesmo de *inscrição em dívida ativa* – o que excluiria do parcelamento especial as dívidas administradas pela RFB –, optou-se por considerar como dívida passível de acordo todo tributo não pago na data de seu vencimento, desde que essa data fosse, no caso do Refis original, 29 de fevereiro de 2000 – a lei, por sua vez, foi publicada em 11 de abril de 2000.

Detenhamo-nos, pois, na escolha, pelo legislador da Lei 9.964, da medida de comparação e seu elemento indicativo. Tomando por referencial as lições de Humberto Ávila acerca dos requisitos necessários para se avaliar a legitimidade dessa escolha (2015, p. 64-65), concluímos que:

a) a medida de comparação e seu elemento indicativo efetivamente existem no mundo dos fatos, sendo desnecessário maior debate em torno dessa evidência;

- b) a data de vencimento especificada na lei, embora não seja a única possível, é um elemento razoavelmente adequado para se tomar como indicador da medida de comparação “existência de dívida vencida”;
- c) são compatíveis com a Constituição, no sentido de que não existe, explícita ou implicitamente, vedação constitucional ao seu uso.

Não obstante o preenchimento dos requisitos supra, entende-se ser frágil o atendimento, pela norma em debate, de dois outros importantes requisitos listados por Ávila: não se vislumbra uma *relação fundada e conjugada de pertinência* entre a medida de comparação e elemento indicativo, considerando a possibilidade de uso de outros parâmetros temporais que, a nosso sentir, promoveriam a existência da medida de comparação, conforme as finalidades constitucionais perseguidas, em maior grau. Semelhantemente, a escolha mesmo da medida de comparação *não parece ser a mais adequada* a promover tais finalidades sem violação à igualdade.

Com efeito, é de se recordar, antes de mais nada, que o parcelamento especial promove condições de pagamento extremamente benéficas ao contribuinte. Enquanto a Lei 9.964 permitia o pagamento de valores calculados em função de percentual da receita bruta do contribuinte (art. 2º, § 4º, II), na Lei nº 11.941/2009 foi autorizado o parcelamento em até cento e oitenta prestações, com redução de até cem por cento das multas de mora e de ofício e quarenta e cinco por cento dos juros de mora em caso de opção pelo pagamento à vista, além de outros benefícios (art. 1º, § 3º). No caso dessa lei, publicada em maio de 2009, era autorizada a inclusão de dívidas com data de vencimento até 30 de novembro de 2008.

Assim sendo, o que se via era que dívidas recém contraídas, sequer inscritas em dívida ativa, em vez de serem encaminhadas à cobrança regular, poderiam ser pagas com benefícios que, em termos práticos, *anulavam* os custos que deveriam ser somados em razão do atraso no pagamento. Para tais situações, em vez de existir um estímulo ao adimplemento e um consequente efeito positivo na arrecadação, haveria na verdade um incentivo à inadimplência e uma verdadeira renúncia fiscal, consistente na aplicação de descontos na multa e juros de dívidas *cuja recuperabilidade não era improvável*, dado terem sido contraídas em data recente.

Sendo a intenção declarada do legislador a de promover estímulo à economia mediante a reabilitação de contribuintes com passivo tributário, a eventual renúncia de receita deveria se concentrar nas *dívidas mais antigas*, já em cobrança, para as quais a expectativa de recuperação é menor por parte do Fisco e, por parte do contribuinte que busca manter sua atividade econômica, é menor a expectativa de quitá-las.

Por outro lado, se se promove renúncia de multa e juros para dívidas recentes, e essa renúncia é repetida em sucessivas leis ao longo das últimas duas décadas, a expectativa de atrair contribuintes de boa-fé em busca de sua recuperação econômica é substituída pelo encorajamento à prática de ações elisivas²³, de um *planejamento tributário nocivo* aos cofres públicos, como os números mesmo demonstram²⁴.

Portanto, é do nosso entender que o legislador dos parcelamentos especiais, na escolha da medida de comparação e seu elemento indicativo, *falhou* ao considerar datas recentes de vencimento da obrigação²⁵ como suficientes para determinação de quem poderia ingressar no programa de benefícios. Para atender às finalidades da lei da forma *mais ótima possível*, seria mais adequado e razoável estipular-se que somente dívidas já submetidas à inscrição de que trata a Lei nº 6.830/1980 pudessem ser incluídas no acordo, excluindo-se todos os demais débitos que ainda estivessem em cobrança administrativa na RFB ou em outros órgãos de origem, por se tratarem, em geral, de dívidas recentes. Mesmo entre os créditos inscritos em dívida ativa, entende-se que seria mais adequado somente permitir-se a inclusão no acordo daqueles cuja data de inscrição fosse, ao menos, superior a um ano, visto que em curto prazo são realizados pela PGFN suas mais efetivas medidas de cobrança da dívida, tais como o protesto (art. 1º, par. único, da Lei nº 9.492/1997) e a inclusão do devedor em cadastros de inadimplentes.

²³ Isto é, no caso, uma *evasão fiscal com autorização legislativa*. Sobre o tema, vide seção 1.3.3.1, *supra*.

²⁴ Vide item 2.2.3, *infra*.

²⁵ Não foi apenas a Lei nº 9.964 a permitir a inclusão de dívidas com data de vencimento próxima à da edição da lei. A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, autorizou o parcelamento de débitos vencidos até 28 de fevereiro do mesmo ano. A Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, indicou dívidas até 30 de novembro de 2008. E, por último, a Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017, previu a inclusão de débitos vencidos até 30 de abril de 2017.

Veja-se que a escolha do critério da data do vencimento para inclusão da dívida em um acordo de parcelamento especial se mostra ainda mais prejudicial à isonomia quando nos recordamos da existência do parcelamento ordinário (Lei nº 10.522/2002), para cuja adesão não há qualquer desconto em juros ou multa, e cujo prazo máximo é de sessenta prestações mensais. Nessas condições, vê-se que um contribuinte que, por um lapso ou mesmo por *falta de sorte*, somente teve a opção de acertar suas dívidas pela adesão a parcelamento ordinário se vê prejudicado em face de outro contribuinte que, com dívidas de mesma natureza e período semelhante, pôde ingressar num programa de parcelamento especial e, com isso, obter vantajosos descontos nos juros e multas aplicados.

Aliás, não basta que as finalidades perseguidas com as leis de parcelamentos especiais sejam alcançadas a contento: sendo muitas vezes inevitável a colisão com outras finalidades e direitos de matiz constitucional, é preciso que aquelas leis afetem o mínimo possível os direitos que, de certa forma, estão sendo desatendidos. Assim, o objetivo de *aquecer a economia* por meio da reabilitação tributária de contribuintes (o que se denomina doravante de P¹) não pode prejudicar a livre concorrência (isto é, P²); se afetá-la, que o seja de forma que o atendimento de P¹ tenha um peso maior que o prejuízo a P² – outrossim, se houver mais de uma maneira de se atender a P¹, só será válida aquela que menos comprometer a efetividade de P². Por tudo isso é que não se pode reconhecer como justas as regras dos parcelamentos especiais que permitem a inclusão em acordo de dívidas com data de vencimento próxima da edição da lei, visto que a benevolência do Fisco com contribuintes nessa situação estimula a inadimplência e, pior, coloca o infrator em vantagem econômica perante o contribuinte adimplente²⁶.

²⁶ Por essa razão, Mário Jorge Philocreon de Castro Lima, analisando as leis do Refis e PAES, e com o fim de preservar a isonomia, indica que seria possível franquear aos contribuintes adimplentes o acesso ao Judiciário para o fim de obter *compensação* do Estado pelos benefícios concedidos aos concorrentes em situação fiscal irregular. Não obstante, o próprio autor reconhece que essa compensação poderia eventualmente trazer mais desigualdades, daí porque somente admite a possibilidade de se requerer a adesão extemporânea ao programa (2005, p. 359-360). Dessa forma, estaria resolvida a questão da desigualdade para o contribuinte que contraísse dívida após o fim do prazo de adesão ao parcelamento especial, permanecendo em aberto o problema do tratamento injustamente desigual para o contribuinte com os pagamentos em dia e, portanto, sem benefícios de parcelamento especial à sua disposição.

Vários outros dispositivos poderiam aqui ser, também, colocados em debate, alguns, porém, não comuns a todas as leis de parcelamentos especiais, e que talvez nem possuam tamanha relevância quanto a questão ora trazida à lume. Dessarte, foram selecionadas a seguir duas outras regras das mais polêmicas encontradas nessas leis, a fim de se analisar a submissão daquelas aos ditames da isonomia tributária.

2.2.2.1. Sobre o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 336.134 (BRASIL, 2003b), o STF reputou constitucional a compensação do aumento de alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), elevada a 3% conforme o art. 8º da Lei nº 9.718/1998, com a CSLL devida em cada período de apuração²⁷. Na prática, a Suprema Corte permitiu que as empresas que apurassem lucro (e, assim, contribuintes da CSLL no dado período) não tivessem a alíquota da Cofins majorada.

Os votos vencidos dos ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso, com cujas razões concordamos, denunciaram haver flagrante violação à isonomia, porquanto as empresas lucrativas permaneceriam, na prática, a pagar a Cofins conforme a alíquota

²⁷ Eis a redação original do artigo, cujos parágrafos foram posteriormente revogados pela MP nº 2.158-35, de 2001:

“Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

§ 1º A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo

§ 2º A compensação referida no § 1º:

I - somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta;

II - no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, poderá ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos arts. 28 a 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º Da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de COFINS ou CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subsequentes.

§ 4º A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real.”

anterior, de 2%, diferentemente das empresas que não auferissem lucro no período de apuração. Assim, o art. 8º da Lei nº 9.718 acabou por conferir tratamento benéfico a quem menos precisava de ajuda, as empresas lucrativas. Nas palavras de Humberto Ávila (2015, p. 79):

(...) a medida de comparação (lucratividade) seria discriminatória, pois além de submeter contribuintes em situação equivalente (obrigação de pagar a contribuição com base na alíquota majorada) a regras diferentes (as empresas lucrativas com direito à dedução de um por cento da contribuição a pagar e as não-lucrativas sem esse direito), ainda beneficiava as empresas em melhores condições para financiar a Seguridade Social (empresas lucrativas) em prejuízo daquelas que tinham piores condições de fazê-lo (empresas não-lucrativas), o que não só afrontaria a exigência de razoabilidade como, também, a medida de comparação eleita pela própria Constituição (equidade no custeio).

O motivo de rememorarmos o supracitado julgamento se deve ao fato de que diversas leis de parcelamento especial, inclusive a mais recentemente lançada pela União (Lei nº 13.496/2017), numa tentativa de reerguer empresas endividadas e com prejuízos financeiros, permitiram a adesão de tais contribuintes aos programas de refinanciamento e regularização das dívidas tributárias com aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Aqui, portanto, diferentemente da regra da Lei 9.718 antes debatida, haveria uma diferenciação *em favor das empresas não-lucrativas*: enquanto essas poderiam utilizar créditos de prejuízo fiscal para abater a dívida consolidada, as demais empresas, para aderir ao parcelamento, teriam que despender recursos próprios com o pagamento das prestações.

A aparente razoabilidade dessa medida, defendida em oportunidades diversas por parlamentares²⁸, não resiste, porém, a um exame mais acurado de seus efeitos. Como já afirmado alhures²⁹, a apuração do prejuízo fiscal, para fins de aproveitamento

²⁸ O argumento em geral utilizado para permitir-se tal aproveitamento de créditos é o de promover-se uma “maior adesão” ao parcelamento. É o que se vê, por exemplo, das justificativas apresentadas pelo deputado Paes Landim na proposta de emenda nº 232 à MP nº 783/2017 (LANDIM, 2017). No mesmo sentido, o deputado cearense Danilo Forte, na época da discussão da proposta, defendeu que essa medida serviria para “reinsere no mercado” empresas debilitadas financeiramente (SIQUEIRA e TRIBOLI, 2017).

²⁹ Vide item 1.3.2.1, sobre a Lei nº 11.941/2009.

de créditos, demanda um complexo e custoso trabalho contábil, que não pode ser feito em curto período de tempo, especialmente em razão das inúmeras atribuições que possuem os técnicos da RFB. Assim, por não ter a Lei nº 11.941/2009 determinado um prazo para a consolidação do débito com utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, a Fazenda Nacional acabou sendo derrotada em casos em que o contribuinte, tendo bens penhorados antes do parcelamento, questionava a mora na realização dos cálculos pertinentes para fins de aferir a quitação da dívida³⁰. A omissão legislativa na fixação desse prazo foi suprida nas leis posteriores, como se vê, por exemplo, do art. 2º, § 9º, da Lei 13.496, que dispôs à Receita Federal o prazo de *cinco anos* para análise dos referidos créditos.

É de se destacar que, no texto original da MP nº 783/2017, que deu ensejo à Lei 13.496, não estava previsto o aproveitamento dos créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL quanto a débitos inscritos em dívida ativa, administrados pela PGFN. O argumento para exclusão do benefício nessas hipóteses era o fato de que os créditos inscritos na DAU são valores já consolidados, geralmente em cobrança judicial, aos quais são acrescidos encargos cumulativos não previstos para dívidas recém contraídas, não inscritas, ainda em cobrança administrativa. Contudo, os parlamentares acabaram por estender também para aqueles casos, na lei de conversão (art. 3º, par. único, II), o benefício que se encontrava previsto na MP apenas para débitos administrados pela RFB (art. 2º, I).

O que ocorre efetivamente é que, com a adesão da empresa ao parcelamento, a cobrança da dívida relacionada é suspensa, ainda que essa cobrança já esteja em fase judicial. Quando a dívida a ser paga é administrada pela RFB e o contribuinte solicita o aproveitamento de créditos decorrentes de prejuízo fiscal, não há maiores

³⁰ TRIBUTÁRIO. AGRAVO. QUITAÇÃO. CONSOLIDAÇÃO DO DÉBITO. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO. PRAZO DERRADEIRO. INÉRCIA DA EXEQUENTE. LEVANTAMENTO.

“1. No caso concreto há excesso de morosidade da exequente para operacionalizar o procedimento necessário à verificação da quitação do débito em execução. Embora se trate de crédito público, não se pode permitir a eternização das providências necessárias à consolidação do débito, penalizando o contribuinte, que, até prova em contrário, utilizou-se das medidas legais ao seu alcance para quitar o débito.

“2. Considerando o longo período de tempo (aproximadamente dois anos) sem manifestação da exequente sobre a consolidação do débito, cujo pagamento ocorreu ainda no ano de 2013, correto o juízo a quo ao fixar o prazo derradeiro de 30 (trinta) dias para que agravante informe ao juízo se existem valores remanescentes em execução nos autos. (BRASIL, 2016b).

apuros, visto que todo o procedimento é realizado no âmbito de um mesmo órgão. No entanto, se a dívida já se encontra inscrita na DAU (e, portanto, sob a tutela da PGFN), o pedido de parcelamento com aproveitamento de créditos será fatalmente analisado pela RFB, ao menos para fins de apuração do crédito de fato existente. Em se tratando de dívida ativa já em cobrança judicial, o processo executivo restará paralisado enquanto pendente aquela análise – que pode demorar, como já visto antes, até cinco anos –, redundando num risco severo de perda de oportunidade, já que cobranças forçadas cronologicamente mais distantes da data de constituição da dívida têm menor chance de sucesso do que aquelas realizadas num curto prazo do nascimento da obrigação³¹.

Dadas essas informações, é de questionar, afinal: onde residiria a violação à isonomia na instituição do benefício de aproveitamento de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL?

O grande entrave, aqui, à consideração desse benefício como sendo uma regra *razoável e não arbitrária* é justamente o tempo necessário para se apurar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte: a possibilidade de a Receita Federal não ratificar as contas do aderente ao programa é alta, mas enquanto essa análise não é realizada a exigibilidade da dívida é suspensa, sem qualquer medida executiva sendo praticada e, mais do que isso, sem qualquer pagamento sendo realizado em relação àquela dívida. Tem-se, assim, uma diferenciação inadequada entre contribuintes que se submetem a parcelamentos: os que buscam pagar a dívida integral e aqueles que, havendo suposto direito ao aproveitamento de créditos de prejuízo fiscal, buscam quitar a dívida apenas com o pagamento de um pequeno percentual do montante. Não confirmados os créditos que alega deter, esse contribuinte terá passado, na melhor das hipóteses para o Fisco, alguns anos com a cobrança da dívida em suspenso.

³¹ Como evidência, basta lembrar que o índice de recuperação de créditos encaminhados a protesto, ato que geralmente ocorre poucas semanas após a inscrição do crédito em DAU, alcança percentuais superiores aos da recuperação de créditos da União submetidos a execução fiscal – em 2016, conforme dados do “PGFN em Números”, aquele índice alcançou quase 10% do que protestado, enquanto que a recuperação total, o que inclui a arrecadação com parcelamentos especiais, não chegou a 8% do estoque da dívida (FAZENDA, 2017).

Não fora o bastante, a hipótese acima descrita acentua ainda mais o problema de desigualdade já apontado na seção 2.2.1 supra, acerca da isonomia *perante* as leis de parcelamento: comparado com o contribuinte regular em suas obrigações, o devedor que faz uso do benefício do aproveitamento de créditos não apenas tem em seu favor um prazo alongado para pagamento da dívida, como ainda passa boa parte do prazo sem amortizar um só centavo daquela, à espera dos cálculos sob o encargo da RFB. O prejuízo à concorrência e, conseqüentemente, à isonomia é evidente, na medida em que a veiculação do benefício sob debate, em vez de exaltar, desconstrói as finalidades que deveriam ser perseguidas pelo legislador: promover a recuperação da economia mediante a reabilitação de atores do setor produtivo, incentivando-os a quitar, ainda que em condições facilitadas, seus passivos tributários.

2.2.2.2. Dos tributos não recolhidos e descontados de terceiros

Uma outra curiosidade, ainda no que se refere às permissões e vedações das leis de parcelamentos, é a possibilidade de um contribuinte parcelar dívidas tributárias que não são propriamente suas: é o caso dos tributos descontados de terceiros, porém não recolhidos, como a contribuição previdenciária e o imposto de renda devidos pelos empregados (art. 30, I, “a” da Lei nº 8.212/1991 e art. 7º da Lei nº 7.713/1988).

Assim como ocorreu na MP nº 783/2017 com seu art. 3º, parágrafo único³², o art. 11 também teve sua redação modificada durante a tramitação no Congresso, de forma que se afastou do Pert a vedação contida no art. 14, I, da Lei nº 10.522/2002:

Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a:

I – tributos passíveis de retenção na fonte, de desconto de terceiros ou de sub-rogação;

³² Vide item 2.2.2.1, supra.

Dessa forma, acabou o legislador por criar uma situação que, muito mais que anti-isonômica e desarrazoada, nos parece verdadeiramente arbitrária: a permissão para que um aderente ao Pert possa parcelar débitos que, em última análise, não são seus, e cuja ausência de recolhimento constitui crime contra a ordem tributária (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990³³). Mais do que isso: a permissão que é concedida num programa de parcelamento especial, *inusual*, é expressamente negada na lei que trata dos parcelamentos ordinários.

Nessa situação, vislumbra-se violação à isonomia no tratamento idêntico de contribuintes que não poderiam, sob nenhuma hipótese, ser tratados igualmente: quem retém tributos de terceiro e não o recolhe ao Fisco comete *crime*, e por isso não poderia ser contemplado com qualquer benefício que envolva renúncia de receita – desconto de juros e multa. Trata-se, pois, de uma desigualdade impositiva³⁴, a qual, porém, não foi aplicada pelo legislador. Ademais, além do tratamento igualitário entre contribuintes com dívidas próprias e outros com dívidas por responsabilidade (art. 128 do CTN), há um tratamento desigual entre os que parcelam suas dívidas sob as regras da Lei nº 10.522/2002 e aqueles que aderem a parcelamentos especiais, porquanto somente esses últimos podem incluir dívidas oriundas de retenções de terceiros não recolhidas.

Importa fazer menção, por derradeiro, que alguns tribunais possuem antigos precedentes, baseados na redação do art. 14, I, da MP nº 1.542/1996 – a qual, aliás, deu origem à Lei 10.522, mais de cinco anos depois – distinguindo os contribuintes que, por um lado, *descontam, mas não recolhem* o tributo, daqueles que *sequer efetuam o desconto*: para esses últimos, não havendo crime praticado, não se poderia

³³ Art. 2º (...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (...)

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

³⁴ Para atender determinadas finalidades constitucionais, será necessário impor regras que tratem desigualmente pessoas que, numa medida de comparação harmônica àquelas finalidades, são diferentes. No nosso entender, a Constituição não somente *admite*, mas *exige* o tratamento diferenciado entre contribuintes que praticam ou não praticam crimes tributários, pois faltará aos primeiros, no mínimo, a consideração ao princípio da boa-fé. Permitir que classes de contribuintes tão distintas entre si participem dos mesmos benefícios de uma lei de parcelamento de dívidas é contrariar uma imposição constitucional de trato díspar.

negar o acesso ao parcelamento³⁵. Com efeito, tanto a redação da MP (reeditada por diversas vezes) como da lei (até 2009) somente vedavam o parcelamento em caso de dívidas com tributos descontados ou retidos, sem recolhimento ao Tesouro. Após a Lei nº 11.941/2009, que alterou a redação do inciso I do art. 14 Lei 10.522, a vedação tornou-se mais gravosa. Eis a questão que daí exsurge: seria essa vedação mais gravosa uma norma violadora da isonomia? Trata-se, aqui, de uma análise restrita à lei dos parcelamentos ordinários, sem relação com as normas mais brandas das leis de parcelamentos especiais.

No entender deste autor, sendo o parcelamento de dívidas uma *concessão* ou *cortesia* do Fisco ao contribuinte inadimplente, apenas haveria um desfavorecimento indevido ou uma arbitrariedade caso a vedação colocasse em planos diametralmente opostos contribuintes em situação equivalente, *in casu*, no que respeita à natureza de suas dívidas – que é a medida de comparação utilizada para a regra em comento. Ora, ainda que não tenha praticado crime, aquele que se omite, quando é obrigado, de descontar tributo devido por terceiro, está incurso, para fins do art. 128 do CTN, na mesma responsabilidade daquele que descontou mas não recolheu o tributo. Assim, afigura-se razoável a equiparação de ambos para fins de vedação ao parcelamento, situados que estão em posição diferente daquele contribuinte que deixou de recolher apenas tributos próprios.

Tem-se aqui por concluída a análise da isonomia em confronto com as leis de parcelamento, ao menos em seus aspectos mais dogmáticos. Na seção a seguir realizar-se-á um exame final das leis de parcelamento, notadamente as instituidoras de regimes especiais, em seus aspectos mais *pragmáticos*: os dados e números que confirmam ou não as considerações até aqui realizadas quanto ao atendimento das exigências do princípio da isonomia tributária.

³⁵ Eis um precedente emanado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região: “TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÍVIDA REFERENTE A IMPOSTO DE RENDA NÃO RECOLHIDO. POSSIBILIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.542/97. 1. A IMPOSSIBILIDADE DO PARCELAMENTO DA DÍVIDA OCORRE, APENAS, NO CASO DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE OU DESCONTADO DE TERCEIROS E NÃO RECOLHIDO AO TESOURO NACIONAL. 2. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. PERMISSÃO DE PARCELAMENTO. 3. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.” (BRASIL, 2004).

2.2.3. Análise de dados e conclusões parciais

Nesta seção serão tratados os parcelamentos especiais sob duas vertentes, ambas relacionadas à influência ou impactos financeiros que trazem ao sistema: num primeiro momento, o impacto desses parcelamentos em relação à arrecadação de tributos de forma espontânea – haveria uma influência negativa da abertura desses programas sobre o comportamento do contribuinte que, em regra, paga em dia seus tributos?

Num segundo momento, a influência de tais parcelamentos se dá sobre a arrecadação realizada coercitivamente, ou seja, na recuperação de créditos inscritos na DAU, porquanto não foram pagos espontaneamente. Será analisado aqui se os parcelamentos produzem um incremento na arrecadação dos créditos inscritos, ou se, em vez disso, comprometem os resultados da execução forçada da dívida, serviço a cargo da PGFN.

2.2.3.1. O impacto na arrecadação espontânea

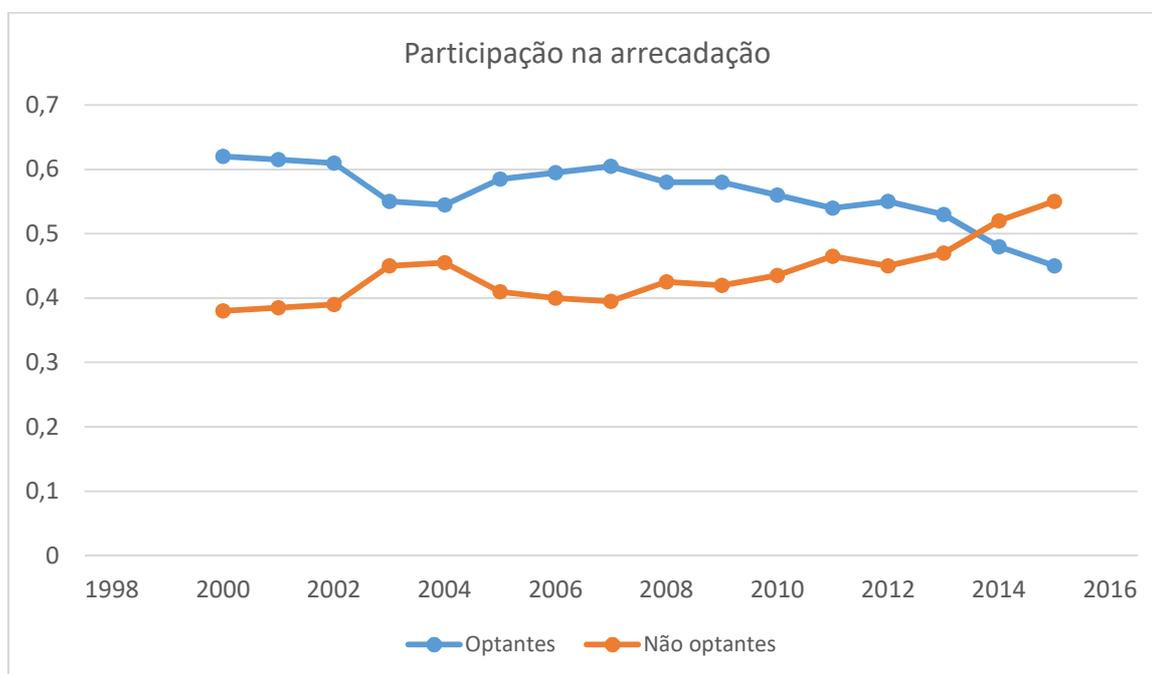
Na mensagem encaminhada ao Congresso Nacional em 6 de outubro de 1999, alusiva à publicação da MP 1.923/1999, o Poder Executivo, fazendo referência à “acumulação de débitos fiscais”, especialmente por pessoas jurídicas, defendeu a instituição do Refis como forma de “não apenas aumentar a arrecadação federal, mas, principalmente, criar condições para o crescimento das empresas” e, por tabela, fazer crescer a economia nacional (BRASIL, 1999, p. 16605-16607). Nada obstante, essa não parece ter sido a tônica dos programas de parcelamento especial instituídos desde então.

Em artigo publicado após as reedições, em 2014, do parcelamento especial de que trata a Lei nº 11.941/2009, auditores da RFB investigaram os impactos dos reiterados parcelamentos especiais na arrecadação espontânea de tributos (FABER

e SILVA, 2016). Nesse trabalho, os autores analisaram quase cinco mil empresas que arrecadaram algum valor entre os anos de 2000 a 2015 (período em que ao menos quatro grandes programas de parcelamento especial tiveram lugar) e que já tinham passado pela sistemática de acompanhamento diferenciado da RFB. Desse total de empresas, cerca de 54% (cinquenta e quatro por cento) havia optado, em algum momento, por um ou mais parcelamentos.

O que os auditores observaram foi que, a partir de 2007, quando já em curso o Paex (instituído pela MP nº 303/2006 e que sucedeu o Refis de 1999/2000 e o Paes de 2003), “houve uma contínua diminuição na participação das empresas optantes por parcelamentos em relação ao total espontaneamente arrecadado” (FABER e SILVA, 2016, p. 164). É dizer, as empresas que optavam por parcelamentos estavam progressivamente participando em *menor* expressão da arrecadação ordinária, não oriunda de medidas executivas.

Figura 3: reprodução da “Figura 2 - Participação proporcional na arrecadação entre optantes e não optantes de parcelamento especial” (FABER e SILVA, 2016, p. 165).

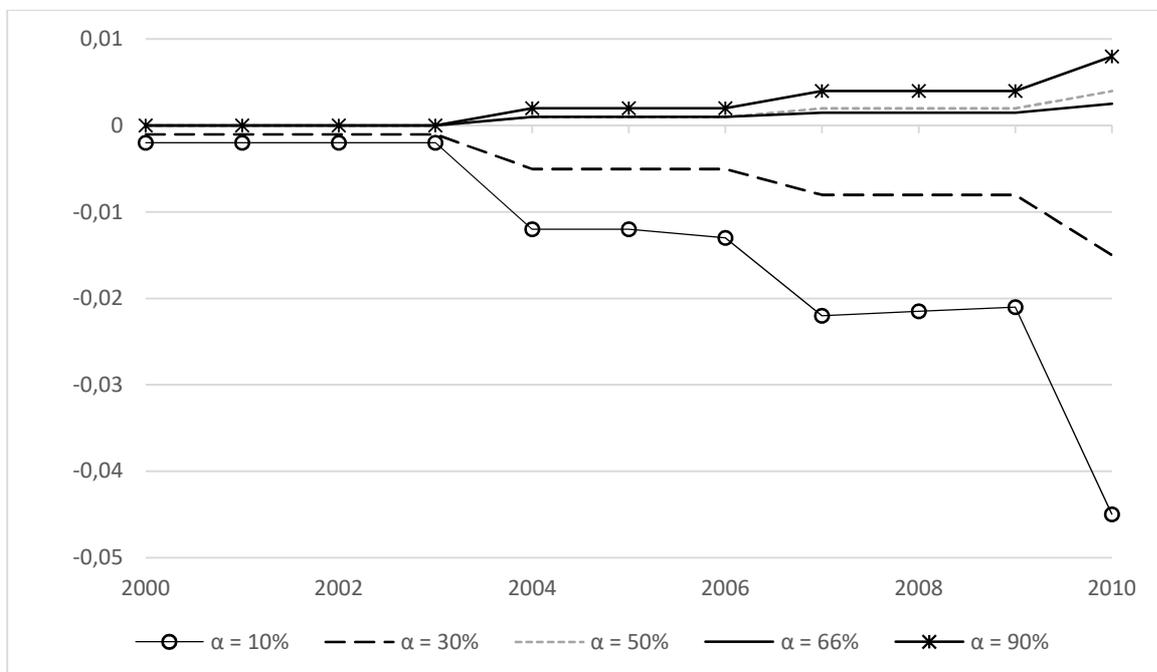


Uma das conclusões a que chegaram os autores é que a expectativa por um novo parcelamento especial impactaria negativamente na arrecadação espontânea de tributos – pela modelagem utilizada no trabalho, verificou-se que empresas que optaram pelo parcelamento da Lei nº 11.941/2009 recolheram tributos, tanto antes

como depois da adesão, em menor proporção que as empresas não optantes do parcelamento, mesmo tendo a receita bruta variado de semelhante modo, no decorrer dos anos, para ambos os grupos (FABER e SILVA, 2016, p. 184-185). Em outras palavras: tendo os parcelamentos especiais sido cada vez mais recorrentes, o comportamento de alguns agentes econômicos foi modificado, de modo que se passou a considerar mais conveniente postergar-se o pagamento de tributos até a sobrevivência de um novo programa de benefícios fiscais. O prejuízo anual estimado pelos autores do artigo, decorrente de tal quadro, chegaria a *R\$ 18,6 bilhões*.

Esse artigo escrito por Frederico Faber e João Paulo Silva corrobora um outro, publicado em 2012 por Nelson Leitão Paes e já mencionado páginas acima. Lançando mão de equações matemáticas e análise estatística, Paes não apenas demonstrou o “enfraquecimento na disposição de pagar tributos” por parte das firmas – inclusive as não envolvidas nos parcelamentos –, mas principalmente o fato de que tal inclinação à inadimplência se acentuou com os últimos parcelamentos, e atingiu tão-somente os grupos que já tinham baixa propensão a pagar tributos (2012, p. 355-356).

Figura 4: reprodução da “Fig. 3. Elasticidade Desconto na Multa de Mora” (PAES, 2012, p. 357).



Como se vê na representação gráfica acima, os contribuintes com média ou alta propensão ao pagamento tempestivo de tributos não tiveram seu comportamento

significativamente alterado com a sucessão de parcelamentos especiais, entre 2000 e 2010, que promoveram descontos na multa de mora – segundo cálculo do próprio Nelson Paes, o percentual “ótimo” de pagamentos de tributos, no Brasil, é de 66%, ou seja, em média, “as firmas escolhem pagar apenas 2/3 dos tributos devidos” (2012, p. 354). Já os contribuintes com baixa propensão ao pagamento espontâneo e que eram, justamente, o público principal almejado pelos parcelamentos especiais, segundo os cálculos efetuados pelo auditor da RFB, reduziram ainda mais suas expectativas de pagamento com a sobrevinda do Paex em 2006 e do Refis da crise em 2009.

Embora aqui já nos pareçam clarividentes as distorções causadas pelos parcelamentos especiais no comportamento dos contribuintes, há mais dados da Receita Federal que reforçam essa conclusão. Um estudo publicado em 2014 e republicado no fim de 2017 sobre o impacto dos parcelamentos (FAZENDA, 2017) mostra que, além da renúncia fiscal envolvida nos programas especiais envolver a casa dos bilhões de reais, apenas uma pequena fração dos débitos incluídos nesses parcelamentos são efetivamente liquidados – pelo contrário, cerca de 90% dos optantes do Refis, Paes e Paex haviam sido excluídos desses programas, em razão, sobretudo, de inadimplência.

De tudo isso, se observa que o objetivo inicialmente lançado em 1999, que era o de “aquecer” a economia, recolocando empresas inadimplentes em situação de regularidade, não se confirmou. Por outro lado, empresas que costumavam estar em dia com suas obrigações tributárias passaram a *diferir* o pagamento irregularmente, verificando nisso uma vantagem econômica para elas que, em verdade, nada mais é que uma ação geradora de distorções no equilíbrio concorrencial³⁶.

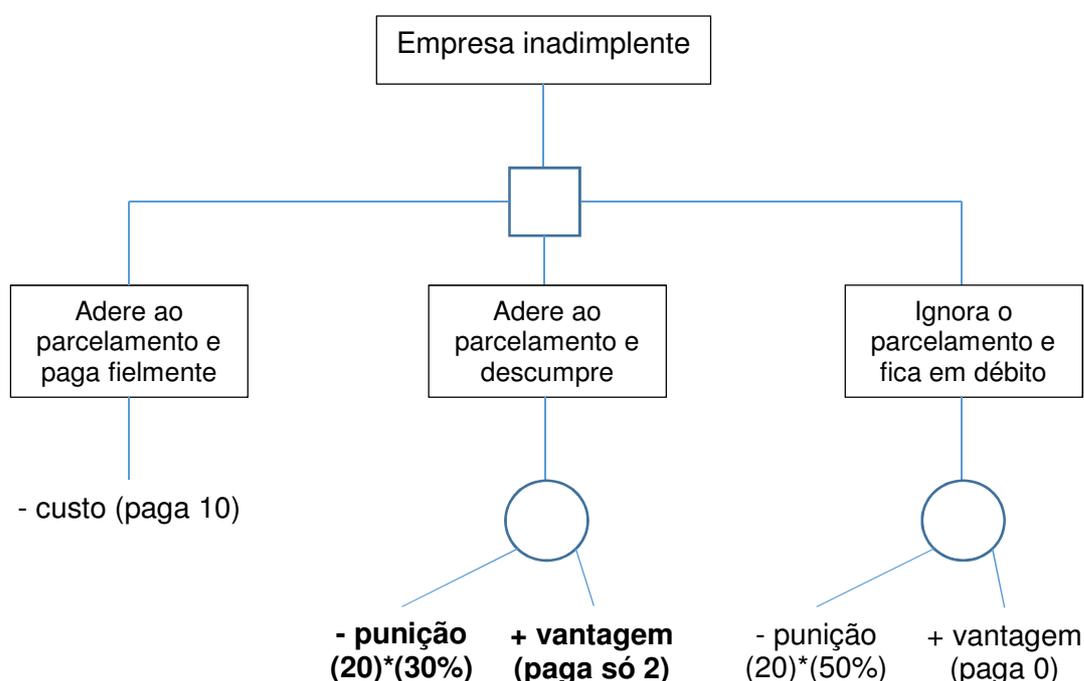
Ainda que se considere a possibilidade de se promover a execução forçada dos contribuintes em débito, não se pode descurar do fato de que a adesão daqueles a programas de parcelamento provoca, mesmo que temporariamente, uma espécie de

³⁶ Frederico Faber e João Paulo Martins da Silva reconhecem eles mesmos, nessas situações, um cenário de concorrência imperfeita. Afirmam os autores: “combinadas a melhoria financeira permitida por esses programas com a diminuição dos riscos devido à prática reiterada do Estado de lançamento de programas de parcelamento com descontos de multas e juros e com a aceitação social da evasão fiscal, é de se esperar que um agente racional se sinta influenciado a usar a evasão ou mesmo a sonegação como auxílio à sua busca pela geração de lucros” (2016, p. 185).

moratória – enquanto não excluídos os agentes do benefício, nenhuma medida executiva poderá ser usada contra eles –, e o decurso do tempo, quase sempre, age em desfavor do credor³⁷.

Se se retoma a análise feita com apoio das árvores de decisão (vide seção 1.3.3.1 supra), ter-se-ia configurado, por aproximação, o seguinte quadro:

Figura 5: situação hipotética em que aderir ao parcelamento e descumpri-lo mostra-se mais vantajoso.



Na situação hipotética acima – mas que pode de certo modo assemelhar-se à realidade, considerando os dados antes apresentados –, a adesão e posterior descumprimento do acordo de parcelamento é a opção mais vantajosa para o devedor e contribuinte, visto que a possível mora da Administração em rescindir o acordo e retomar a cobrança da dívida reduzirá as chances de êxito na execução fiscal – e, por

³⁷ Como bem recorda Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva (2016), “A distância temporal entre lançamento [do crédito tributário] e execução [fiscal] favorece o desfazimento do patrimônio do devedor, reduzindo substancialmente as chances de sucesso da execução”. É a “injustiça institucionalizada” de que falava Ruy Barbosa de Oliveira, aqui aplicada à execução da dívida tributária.

reflexo, aumenta as chances de o contribuinte se ver livre da dívida, gerando-lhe um custo de transação³⁸ mais favorável perante a concorrência.

De todo modo, por essas questões se desenvolverem na segunda etapa do tratamento do crédito tributário, que é sua inscrição em dívida ativa (evidentemente, quando não pago espontaneamente), serão elas melhor examinadas na seção seguinte.

2.2.3.2. O impacto na recuperação de créditos

Como já anteriormente citado, o grande papel da concessão de parcelamentos a devedores tributários é permitir que esse, em condições facilitadas, retorne à situação de adimplência. Talvez mais do que isso, serviria o parcelamento como um *voto de confiança* no contribuinte, especialmente aquele já inscrito em dívida ativa, evitando a constrição de bens que, em tese, traria prejuízos maiores ao devedor. De todo modo, sob a ótica do Fisco, o interesse na concessão de parcelamentos estaria na expectativa de uma maior arrecadação de tributos, sobretudo em cenários de crise econômica e crescimento do estoque da dívida.

Apesar disso, e a despeito da importância dos parcelamentos no percentual de valores recuperados, não se observou uma curva de crescimento na recuperação da dívida ativa desde a edição dos primeiros parcelamentos especiais³⁹. Destaque-se que, quando do exame das contas prestadas pelo Poder Executivo federal no ano de 2013, o Tribunal de Contas da União (TCU) expediu recomendação à PGFN e à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para que realizassem:

(...) estudo pormenorizado do índice de recuperabilidade do crédito inscrito e, imprescindivelmente, de critérios de classificação de créditos que espelhem

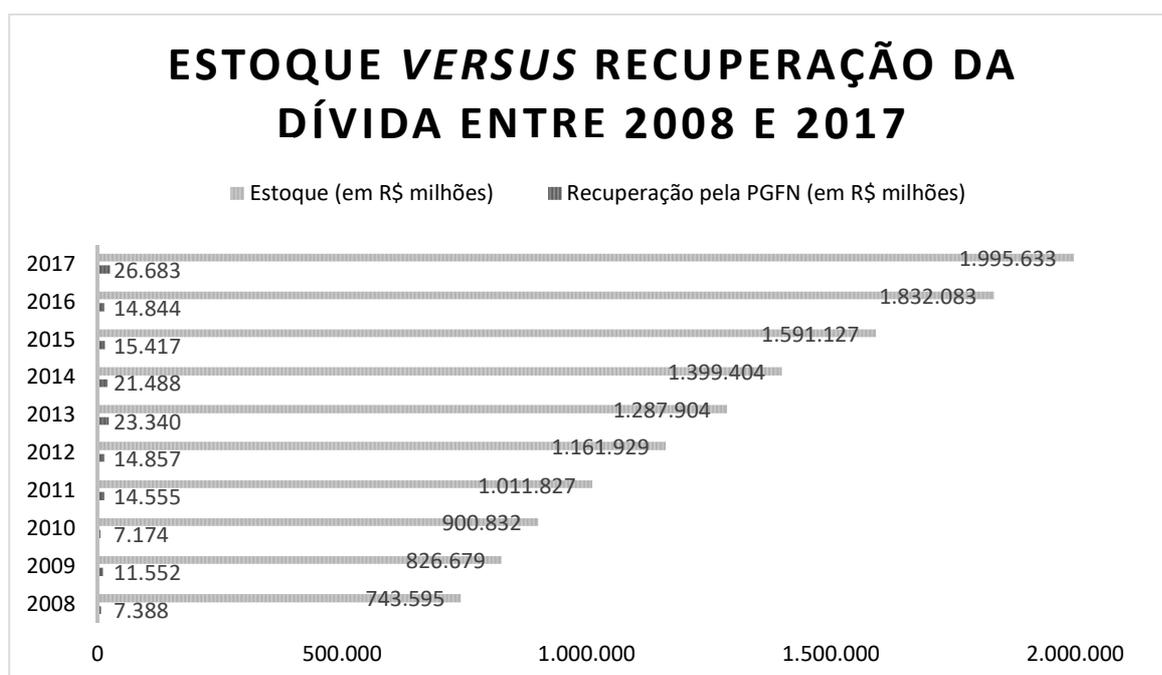
³⁸ Sobre os custos de transação, vide subseção 1.3.3, na primeira parte deste trabalho.

³⁹ Vide subseção 1.3.2. Vale observar que, segundo dados extraídos dos sistemas de gestão da PGFN, desde meados de 2009, quando entrou em vigor a Lei nº 11.941, mais de 50% dos valores arrecadados na recuperação da dívida ativa têm origem em parcelamentos especiais.

sua real possibilidade de recuperação, levando em consideração o perfil da dívida inscrita e do devedor titular (...). (BRASIL, 2014c).

Tal recomendação teve origem na verificação de inconsistências na avaliação do patrimônio líquido da União, visto que, diante do saldo da dívida ativa na época existente (1,4 trilhão de reais), não haveria dados seguros para indicar o quanto desse montante poderia ser considerado recuperável. Em verdade, a realidade observada e mais marcante era e continua sendo o grande abismo que separa o estoque da dívida ativa e o montante recuperado, a cada ano, pela PGFN. O gráfico a seguir ilustra bem essa distância:

Figura 6: dados do estoque da dívida ativa administrado pela PGFN, consolidados até o mês de novembro de 2018.



Fonte: sistemas de gestão da PGFN.

Segundo os dados consolidados, no ano de 2017, o melhor em arrecadação na história da PGFN (mais de R\$ 26 bilhões), a recuperação da dívida correspondeu a apenas 1,33% do total em cobrança. Nesse quesito, o melhor ano da PGFN foi o de 2013, quando a recuperação da dívida chegou a 1,81% do estoque. De todo modo, os números indicam que, se a atuação na cobrança é eficiente, o tratamento do que

é dívida recuperável ou não ainda mereceria maiores cuidados, daí a preocupação externada pelo órgão de controle externo se justificar.

Por conta dessa recomendação do TCU, e considerando os mais modernos estudos de entidades internacionais acerca da classificação de créditos (privados e públicos)⁴⁰, a PGFN iniciou trabalhos que culminaram na edição, pelo então Ministério da Fazenda, da Portaria nº 293, de 12 de junho de 2017, que estabeleceu critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa (FAZENDA, 2017). Com esse instrumento normativo, os devedores puderam então ser classificados por nota (*rating*), conforme o grau de recuperabilidade de sua dívida (art. 10):

Tabela 2: *rating* da dívida ativa da União.

Classe	Descrição
A	Créditos com alta perspectiva de recuperação;
B	Créditos com média perspectiva de recuperação;
C	Créditos com baixa perspectiva de recuperação;
D	Créditos considerados irrecuperáveis.

Para classificação dos devedores conforme sua situação econômica, a PGFN realiza uma análise eletrônica de informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais prestadas pelo próprio devedor ou por terceiros à Administração Pública⁴¹. A tendência, com a consolidação dessas informações, é que seja diferenciado o tratamento conferido na recuperação de cada tipo de crédito, sempre, porém, com respeito aos princípios constitucionais⁴² e evitando violações sobretudo à isonomia e

⁴⁰ Um dos principais textos sobre o tema é o IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) nº 23, que, ao tratar da receita de transações não cambiais (impostos e transferências) do setor público, assevera a possibilidade de uso de modelos estatísticos para mensuração confiável dos ativos oriundos de transações tributárias (IPSAS, 2006). Essa normativa internacional, aliás, deu origem à Norma Brasileira de Contabilidade do Setor Público (NBC-TSP) nº 01, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (DOU 28.10.2016). Outro importante ato normativo que inspirou os estudos da PGFN na classificação dos créditos fiscais foi a Resolução CMN nº 2.682, de 1999, que analisa aspectos de risco de crédito das instituições financeiras.

⁴¹ Exemplos das fontes de informação utilizadas pela PGFN para tal aferição estão listados no art. 21 da Portaria nº 11.956/2019 (PGFN, 2019), que regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União, à luz da MP nº 899/2019.

⁴² É facultado ao devedor, por exemplo, tendo ciência de seu próprio *rating*, apresentar à PGFN pedido de revisão da análise, caso discorde das conclusões do órgão, conforme art. 22 da Portaria 11.956 (PGFN, 2019).

à impessoalidade – seria questionável a legalidade de uma ação fiscal sobre devedores cujo rigor variasse conforme o grau de recuperabilidade do crédito, em especial nas situações em que empresas concorrentes num mesmo mercado figurem com *ratings* distintos.

Recentemente, a PGFN publicou um relevante estudo por meio da Nota SEI nº 58/2018/PGDAU-CDA-COAGED (2018), analisando os efeitos dos parcelamentos especiais sobre a recuperação de créditos inscritos na DAU. Nesse estudo, focado especialmente nos benefícios lançados nos últimos anos, restou demonstrado que os parcelamentos tiveram pouco impacto na arrecadação, e que os aderentes a tais programas são em sua maioria (83%) devedores de *ratings* A e B, com alta ou média capacidade de pagamento – ou seja, créditos com boas chances de recuperação acabaram sofrendo significativos descontos, ao tempo em que os devedores de créditos fiscais de difícil recuperação pouco se movimentaram no sentido de quitar suas dívidas.

Por isso, buscando evitar ou minorar os efeitos de tais distorções, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso, em março de 2019, projeto de lei que visa estabelecer “mecanismos de combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa”. Referido projeto, que recebeu o nº 1646/2019 (BRASIL, 2019c), ao definir critérios para classificação do devedor contumaz, busca impedir que esses tenham acesso aos benefícios fiscais – sobretudo parcelamentos especiais – concedidos a contribuintes em geral, sujeitando aqueles, ainda, ao cancelamento do cadastro fiscal. Por outro lado, o art. 5º do projeto prevê autorização de descontos de “até cinquenta por cento sobre o valor total consolidado da dívida, para pagamento à vista ou em até sessenta parcelas mensais”, no caso de créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação – isto é, créditos de *rating* C ou D, conforme classificação empreendida pela PGFN.

De igual forma, a MP nº 899/2019, ao tratar da transação em matéria tributária, estabeleceu diferenciação entre créditos com maior ou menor perspectiva de arrecadação, autorizando a aplicação de descontos apenas para os créditos de *rating* C e D. Por outro lado, e ao menos para o presente momento, débitos de FGTS, do

Simples Nacional, ou de multas qualificadas e criminais não são passíveis de regularização por meio da transação.

Ainda no sentido de *moralizar* as condições para os acordos entre Fisco e contribuinte, a recente proposta de reforma da Previdência Social, a qual restou materializada na EC nº 103/2019, modificou o § 11 do art. 195 da Constituição, vedando o parcelamento de dívidas com contribuições sociais em prazo superior a sessenta meses. Vale registrar que o texto original da proposta era ainda mais rígido no tocante às possibilidades de quitação da dívida previdenciária (grifei):

São vedados a moratória e o parcelamento em prazo superior a sessenta meses e, na forma de lei complementar, a remissão e a anistia das contribuições sociais de que tratam a alínea “a” do inciso I e o inciso II do caput ou das contribuições que a substituam, e a *utilização* de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para quitação dessas contribuições ou a *compensação* das referidas contribuições com tributos de natureza diversa, admitida a compensação se houver o repasse dos valores compensados ao Regime Geral de Previdência Social.

Ainda que a vedação à utilização de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (cuja crítica já foi lançada na subseção 2.2.2.1) tenha sido suprimida pelo Congresso durante o trâmite da proposta, os números trazidos acima já revelam o prejuízo real que o excesso de parcelamentos especiais vem causando, não apenas à percepção geral de conformidade dos contribuintes com a lei, mas também aos cofres públicos.

Por seu turno, há de se reconhecer que o trabalho de classificação dos créditos e tomada de ações prioritárias é ainda incipiente, assim como recentes e limitados são ainda os estudos acerca do impacto dos parcelamentos na economia – muito em razão da reduzida base de informações disponível. De todo modo, são notáveis os comportamentos perniciosos por parte do contribuinte que a edição reiterada de parcelamentos especiais produziu, optando aquele por atrasar o pagamento de suas obrigações tributárias à espera de um novo programa com generosos descontos e condições. Assim, entende-se de grande valia o uso das ferramentas oferecidas pela análise econômica do Direito para promover mudanças normativas que impliquem numa maior eficiência não apenas na arrecadação espontânea de tributos, mas também na recuperação dos créditos já inscritos em dívida ativa.

CONCLUSÕES

É notória a importância e crucial a existência das regras de parcelamento para que os devedores da União possam honrar com seus compromissos de forma a não desequilibrar suas próprias finanças. Ao mesmo tempo, os recursos advindos dos pagamentos parcelados constituem relevante fração da receita da União, sem o que diversas atividades estatais, dentre serviços essenciais e políticas públicas, restariam inviabilizadas.

Na primeira parte deste trabalho, inicialmente foram trazidas informações de cunho geral acerca dos parcelamentos, suas espécies e sua natureza jurídica. Também se demonstrou, ao descrever a experiência internacional e o histórico de leis de parcelamentos no ordenamento brasileiro, que seria necessário repensar a forma como os parcelamentos são disponibilizados ao contribuinte: haveria de se reavaliar a necessidade de criação de leis de parcelamentos especiais a cada crise econômica que surgisse, leis essas criadas a par do parcelamento ordinário, regra geral sobre o tema.

Ainda na primeira parte foi tratada a aproximação do Direito Tributário com a análise econômica do Direito. Sustentou-se a relevância, para o aperfeiçoamento dos sistemas jurídicos, das lições colhidas de teorias econômicas tais como a análise econômico-comportamental do Direito e a teoria das escolhas públicas. Em razão dessas contribuições, oriundas de outras ciências, considera-se que o legislador, seja para modificar regras tributárias vigentes, seja na edição de leis inéditas, deverá levar em conta a repercussão das normas no comportamento dos contribuintes, de maneira a evitar desvios de conduta que acabem por esvaziar as finalidades para as quais a lei foi editada. Reputou-se importante também, para coibir a atuação de grupos de pressão em prol da edição de leis que lhes sejam estritamente favoráveis, que o legislador fixe previamente, e preferencialmente em sede constitucional, normas que garantam a isonomia entre os contribuintes nas proposições que tenham impacto tanto na esfera tributária como na área concorrencial.

Já na segunda parte desta dissertação, além de se analisar o conteúdo da igualdade e de seu reflexo no Direito Tributário (o princípio da isonomia tributária), investigou-se se tais parcelamentos especiais, por trazerem descontos e condições facilitadas de pagamento, seriam eficazes para a arrecadação pensada a longo prazo, porque estimulariam os contribuintes a adiar o pagamento das dívidas para com a União justamente à espera de um novo prazo para quitação com uso de tais benesses. Foram identificadas violações à isonomia tributária sob dois grandes enfoques: no primeiro, analisadas as leis de parcelamento sob um ponto de vista externo, viu-se que a sucessão de programas ao longo das últimas décadas acabou por instituir uma *cultura* de inadimplência, onde contribuintes simplesmente atrasam o cumprimento de suas obrigações tributárias à espera da abertura de um novo prazo de parcelamento especial, enquanto que, por outro lado, os contribuintes adimplentes nada ganham – ao contrário, se vêem prejudicados na disputa de mercado pelo desequilíbrio de condições patrocinado pelo próprio Estado.

Diante disso, é possível asseverar como *proposição jurídica fundamental* deste trabalho o seguinte: as leis de parcelamentos especiais instituídas no Brasil ao longo das últimas décadas promoveram uma *violação ao princípio da isonomia tributária*, na medida em que conferiram benefícios injustificados, ou assentados em parâmetros equivocados, para uma parcela de contribuintes, em detrimento da outra porção de contribuintes para a qual tais leis não se dirigiram.

Em nossas conclusões parciais, foi trazido à lume dados que comprovariam as distorções geradas pela sucessão de parcelamentos especiais: além de uma constatada curva decrescente na arrecadação espontânea estimulada pela reiteração dos programas de benefícios, se vislumbrou ainda prejuízos à recuperação de créditos, porquanto boa parte dos aderentes a tais parcelamentos especiais se encontra na faixa de contribuintes com maiores possibilidades de pagamento da dívida, havendo com tais benefícios um mínimo impacto na reabilitação de empresas em situação financeira mais vulnerável.

O segundo grande enfoque de nossa análise das violações à isonomia esteve concentrado no conteúdo mesmo das leis de parcelamento, onde se verificam regras que, a rigor, não cumpriram a contento com o papel para eles outorgado pelo

legislador. Em vez de contribuir para o incremento na arrecadação de recursos, para a regularização tributária de empresas em dívida e para a recuperação da economia, as leis de parcelamento especial acabaram por introduzir benefícios desarrazoados e excessivos, como a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal para abatimento, com desconto, de consectários legais de dívidas vencidas.

Como se constatou, os benefícios oferecidos para a quitação de dívidas podem auxiliar a União a, num curto prazo, obter considerável receita, ingresso esse muito útil em tempos de crise. Porém, ao mesmo tempo, fragilizam a expectativa que tem o contribuinte adimplente de não ser tratado de forma semelhante àquele que atrasa seus compromissos, numa clara violação à isonomia tributária – seja por violação do dever de busca, pelo legislador, de um fim legítimo para a norma, seja pela equivocada escolha de elementos e medidas de comparação não condizentes com as finalidades constitucional-tributárias. Com a fragilização moral das expectativas dos contribuintes, a consequência inevitável foi que, com a edição reiterada de leis de parcelamentos especiais, os ganhos de arrecadação inicialmente observados se esvaíram.

Nada obstante, diante das cada vez mais frequentes críticas a esses danosos programas de parcelamento, viu-se no ano de 2019 movimentos por parte do Poder Executivo federal no sentido de recrudescer o controle sobre os inadimplentes contumazes. O Projeto de Lei nº 1646/2019, a MP nº 899/2019 e a modificação do § 11 do art. 195 da CF pela EC nº 103 são notórias manifestações estatais no sentido de não mais permitir (ou ao menos dificultar) ações de contribuintes que constituem verdadeiro *planejamento tributário* violador da isonomia, porquanto fazem uso nocivo de benesses legais para se manter como agentes na ordem econômica em situação de indevida vantagem perante seus concorrentes, os quais realizam os pagamentos de tributos em dia e, obviamente, possuem uma margem contábil mais restrita que os inadimplentes e sonegadores na fixação de preços de seus produtos e serviços.

Seriam essas novas regras um fator para harmonização do sistema? É possível se entender isso. Ainda que não seja capaz de deter ou corrigir todos os problemas relacionados à isonomia tributária perante e nas leis de parcelamento, a limitação dos termos dos acordos, dos contribuintes habilitados e dos créditos e débitos passíveis de ajuste já serviria como um ponto de partida para a minimização dos prejuízos, morais e financeiros, causados pelo amplo espectro de atuação que os

parcelamentos especiais alcançaram nos últimos tempos. A MP nº 899 e sobretudo o Projeto de Lei nº 1646/2019 buscam extinguir, de uma vez por todas, esse círculo vicioso, apenas permitindo acordos mais benéficos aos contribuintes em situações especiais, onde a Fazenda realmente possua poucas chances de, pelos meios ordinários, recuperar a dívida.

Tomando a frase que se tornou popular na dicção do Ministro do STF Marco Aurélio Mello, *a quadra se mostra alvissareira*. A sucessão de leis de parcelamento especial chegou a uma proporção tal que, atualmente, não é mais possível pensar em vantagens na edição de uma nova lei de semelhante teor, ainda que sobrevenham novas crises econômicas de magnitude comparável às vistas na presente década e na anterior. Assim sendo, é possível se cogitar para o futuro não só a extensão, às dívidas decorrentes dos demais tributos, dos novos limites dados para parcelamentos de contribuições sociais, mas ainda a estipulação de regras adicionais, como o agravamento das contrapartidas impostas a contribuintes que já tenham descumprido acordos anteriores e o controle mais rigoroso de contribuintes em crescente acúmulo de dívidas fiscais. Na eventualidade de (indesejada) abertura de algum novo programa de parcelamento especial, esse também deverá limitar seu espectro para dívidas mais antigas, evitando assim as distorções por nós apontadas neste trabalho quanto à renúncia de receita de juros e multas de mora para dívidas recém contraídas, sequer inscritas na DAU.

Dessa maneira, mesmo havendo diferenças de tratamento entre contribuintes regulares e inadimplentes e, no tocante a estes últimos, entre os devedores eventuais e os contumazes, será possível reconhecer razoabilidade nos critérios adotados para tal desigualação, atendendo-se ainda, ao final, as exigências inafastáveis do sistema constitucional tributário, incluindo, em última análise, os deveres decorrentes da cidadania, da qual decorre o dever constitucional de pagar tributos. É o que do futuro se espera a partir das proposições que venham a ser idealizadas pelo legislador, amadurecidas as ideias após duas décadas de experiências pouco positivas, talvez mesmo negativas, com as leis de parcelamentos especiais, tal como se relatou neste trabalho, que aqui se encerra.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Charles. **For good and evil - the impact of taxes on the course of civilization**. 2ª. ed. Lanham: Madison, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AQUINO, Tomás de. **Suma de Teología**. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, v. III, 1990.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2016.

AYALA, José Luís Pérez de; BECERRIL, Miguel Pérez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 5ª. ed. Madrid: Dykinson, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito Tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BATISTA JÚNIOR, Paulo Nogueira. Fiscalização tributária no Brasil: uma perspectiva matroeconômica. **Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo**, 2000. Disponível em:
<<http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/batistajrfiscalizatributos.pdf>>. Acesso em: 21 mai 2018.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: UnB, 1995.

_____. **Igualdade e Liberdade**. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002.

BONFANTI, Cristiane; GRANER, Fábio. Governo central registra déficit primário de R\$ 154 bilhões em 2016. **Valor Econômico**, 30 jan 2017. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2017/01/30/governo-central-registra-deficit-primario-de-r-154-bilhoes-em-2016.ghtml>>. Acesso em: 23 ago 2017.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 64, 1994.

BRASIL. **Manual dos collectores**. Rio de Janeiro: Tppographia Nacional, 1832.

Disponível em:

<http://objdigital.bn.br/acervo_digital/div_obrasgerais/drg1334809/drg1334809.pdf>.

Acesso em: 14 mai 2018.

_____. Lei nº 3.519, de 30 de dezembro de 1958. **Planalto**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L3519.htm>. Acesso em: 30

out 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Decreto-lei nº 352, de 17 de junho de 1968. **Planalto**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0352.htm>. Acesso em: 30 out

2019.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

Acesso em: 30 out 2019.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm>. Acesso em: 01 dez 2019.

_____. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Mensagem nº 1.459, do Poder Executivo. **Diário da Câmara dos Deputados**, Brasília, 14 out 1999. 48326-48330. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD14OUT1999.pdf#page=18>>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Discussão da Medida Provisória nº 2.004-6. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, 30 mar 2000. 4732-4760. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14140?sequencia=152>>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Lei nº 10.684, de 28 de maio de 2003. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 336.134. Relator: Min. Ilmar Galvão. **Diário da Justiça**, Brasília, 16 mai 2003.

_____. Tribunal Regional Federal (5ª Região). Apelação em Mandado de Segurança nº 66295/SE. Relator: Élio Wanderley de Siqueira Filho. **Diário da Justiça**, Brasília, 10 fev 2004.

_____. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 303. **Diário da Câmara dos Deputados**, Brasília, 07 jul 2006. 37261-37268.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11345.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Mpv/303.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1.227.055/PR. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, 10 mar 2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de declaração no recurso especial nº 1.025.298. Relator: Ministro Massami Uyeda. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, 01 fev 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1.187.404/MT. Relator: Ministro Luis Felipe Salomão. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, 21 ago. 2013.

_____. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12996.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.338/2014. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. **Portal TCU**, 2014. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2013/docs/Relat%C3%B3rio.pdf>. Acesso em: 15 fev 2019.

_____. Lei Complementar nº 150, de 1º de junho de 2015. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp150.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13155.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 1.524.129/RS. Relator: Ministro Herman Benjamin. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, 16 nov 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo interno no recurso especial nº 1.489.548/SC. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, 07 dez. 2016.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Agravo de instrumento nº 5019702-33.2016.4.04.0000. Relatora: Cláudia Maria Dadico, Porto Alegre, 21 jun 2016. Disponível em: <<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=%201>>. Acesso em: 11 nov 2019.

_____. Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Agravo interno em pedido de efeito suspensivo à apelação nº 5061901-36.2017.4.04.0000/PR. Relator: Sebastião Ogê Muniz, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/561298569/pedido-de-efeito-suspensivo-a-apelacao-turma-es-50619013620174040000-5061901-3620174040000/inteiro-teor-561298612?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Lei Complementar nº 162, de 6 de abril de 2018. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp162.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/l13606.htm>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm>. Acesso em: 18 nov 2019.

_____. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. **Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm>. Acesso em: 18 nov 2019.

_____. Projeto de Lei nº 1646/2019. **Câmara dos Deputados**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>>. Acesso em: 25 mar 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 656.089/MG. Relator: Min. Dias Toffoli. **Diário da Justiça**, Brasília, 11 dez 2019.

BRENNAN, Geoffrey; BUCHANAN, James M. **The power to tax**. Indianapolis: Liberty Fund, 2000.

BUCHANAN, James. M. **The demand and supply of public goods**. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

BUCHANAN, James M.; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: logical foundations of constitutional democracy**. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas no prazo legal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 728, p. 433-450, junho 1996.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

COASE, Ronald Henry. **A firma, o mercado e o Direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 11ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Salvador: Jus Podivm, v. 1, 2018.

EDITORA ABRIL. Mantega admite que desonerações chegaram ao fim. **Veja**, 18 jul 2013. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/mantega-admite-que-desoneracoes-chegaram-ao-fim>>. Acesso em: 30 out 2019.

EDITORA GLOBO. 1999: O ano da desvalorização do real. **Época**, Rio de Janeiro, n. 226, 13 set 2002. Disponível em:

<<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,EDG51479-6009,00-O+ANO+DA+DESVALORIZACAO+DO+REAL.html>>. Acesso em: 23 ago 2017.

ESPAÑA. Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. **Gestión Tributaria Territorial**. Disponível em: <<https://boletinjuridico.gtt.es/wp-content/uploads/2017/01/Instruccion-1-AEAT-2017-de-18-Enero.pdf>>. Acesso em: 13 mar 2019.

_____. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **Boletín Oficial del Estado**. Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>. Acesso em: 30 out 2019.

ESTADÃO CONTEÚDO. Novo Congresso deve R\$ 660 milhões à União. **Istoé**, 26 nov 2018. Disponível em: <<https://istoe.com.br/novo-congresso-deve-r-660-milhoes-a-uniao>>. Acesso em: 30 out 2019.

FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 3, n. 1-2, p. 161-187, 2016.

FAZENDA, Ministério da. Portaria nº 520, de 03 de novembro de 2009. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=28451>>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Análise da arrecadação das receitas federais. **Receita Federal do Brasil**, 2015. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2015/janeiro2015/analise-mensal-jan-2015>>. Acesso em: 17 set 2015.

_____. Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais. **Receita Federal do Brasil**, 2017. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>>. Acesso em: 09 fev 2019.

_____. PGFN em Números. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 2017. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf>>. Acesso em: 26 jun 2019.

_____. Portaria nº 293, de 12 de junho de 2017. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>>. Acesso em: 15 fev 2019.

_____. Carga tributária no Brasil 2017. **Receita Federal do Brasil**, 2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Plano anual da fiscalização. **Receita Federal do Brasil**, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>. Acesso em: 06 jan 2020.

AZIZ FILHO. Crise financeira de 2002 foi mais perigosa para o Brasil do que a atual, diz Armínio Fraga. **Agência Brasil**, 20 jan 2009. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2009-01-20/crise-financiera-de-2002-foi-mais-perigosa-para-brasil-do-que-atual-diz-arminio-fraga>>. Acesso em: 30 out 2019.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista de Direito GV**, São Paulo, n. 10, p. 201-220, jan-jun 2014.

FRANCE. Déclarer ses revenus ou payer ses impôts en retard, combien cela coûte-t-il ? **Le portail de l'Économie, des Finances, de l'Action et des Comptes publics**.

Disponível em: <<https://www.economie.gouv.fr/particuliers/sanctions-retard-paiement-impot>>. Acesso em: 21 mai 2018.

G1. Economia informal cresce pelo 4º ano seguido no país e corresponde a 16,9% do PIB, aponta estudo. **G1**, 04 dez 2018. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/12/04/economia-informal-cresce-pelo-4o-ano-seguido-no-pais-e-corresponde-a-169-do-pib-aponta-estudo.ghtml>>. Acesso em: 17 mar 2019.

GALLI, Ana Paula. Entenda o escândalo do mensalão. **Época**, 22 ago 2007. Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EDG78680-6009,00-ENTENDA+O+ESCANDALOBRO+DO+MENSALAO.html>>. Acesso em: 27 nov 2019.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no Direito Tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. **Parcelamento do crédito tributário**. Curitiba: Juruá, 2009.

IBPT. Sonegação fiscal das empresas. **Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**, 13 fev 2019. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2747/SONEGACAO-FISCAL-DAS-EMPRESAS>>. Acesso em: 30 out 2019.

IPSAS. IPSAS 23 - Revenue from non-exchange transactions. **International Federation of Accountants**, 2006. Disponível em: <<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-23-revenue-from-non-3.pdf>>. Acesso em: 16 fev 2019.

ITALIA. Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 602. **Documentazione Economica e Finanziaria**. Disponível em: <<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/decodeurn?urn=urn:doctrib:DPR:1973-09-29;602>>. Acesso em: 30 out 2019.

JASPER, Fernando. Dar o calote no Fisco vale a pena, e o novo Refis é mais uma prova disso. **Gazeta do Povo**, 23 ago 2017. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/politica/republica/dar-o-calote-no-fisco-vale-a-pena-e-onovo-refis-e-mais-uma-prova-disso-e2fr0gbkf1xbv5bjn39nnajrb>>. Acesso em: 28 ago 2017.

JOLLS, Christine; SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Robert. A behavioral approach to law and economics. **Stanford Law Review**, Stanford, v. 50, mai 1998.

KELSEN, Hans. **O Problema da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LANDIM, Paes. Proposta de Emenda nº 232 à Medida Provisória nº 783 de 2017. **Câmara dos Deputados**, 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1580467>. Acesso em: 23 jun 2019.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969.

LEIBHOLZ, Gerhard. Die Gleichheit vor dem Gesetz. Ein Nachwort Zur Auslegung Des Art. 109 Abs. 1 RV. **Archiv des öffentlichen Rechts**, v. 51, n. 1, p. 1-36, 1927. Disponível em: <www.jstor.org/stable/44303385>. Acesso em: 28 jun 2019.

LIMA, Mário Jorge Philocreon de Castro. **O confronto dos programas de recuperação fiscal com a isonomia tributária**. Tese de doutorado. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1989.

MASIERO, Maria Cláudia Taborda. **O parcelamento de inscrições em dívida ativa da União administrado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 26^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDONÇA, Christine. O regime jurídico do programa de recuperação fiscal - Refis. In: VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa. (.). **Refis: aspectos jurídicos relevantes**. Bauru: Edipro, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, v. 2, 2002.

MUGNATTO, Silvia. Arrecadação com novo Refis deve ser de R\$ 2,5 bilhões. **Portal da Classe Contábil**, 2003. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/noticias/arrecadacao-com-novo-refis-deve-ser-de-r-25-bilhoes>>. Acesso em: 30 out 2019.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Lisboa: Almedina, 2009.

NEUMANN, John von; MORGENSTERN, Oskar. **Theory of Games and Economic Behavior**. Princeton: Princeton University Press, 2007. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/0375/379194a6f34b818962ea947bff153adf621c.pdf>>. Acesso em: 23 nov 2019.

NITAHARA, Akemi. Informalidade no mercado de trabalho é recorde, aponta IBGE. **Agência Brasil**, 31 out 2019. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-10/informalidade-no-mercado-de-trabalho-e-recorde-aponta-ibge>>. Acesso em: 19 nov 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OCDE. **Working smarter in tax debt management**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/working-smarter-in-tax-debt-management-9789264223257-en.htm>>. Acesso em: 28 out 2019.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **EconomiA**, Brasília, v. 13, n. 2, mai/ago 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PGFN. Nota Técnica nº 721/2017 CDA. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, 2017. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/notas/resource/0007212017>>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Nota Técnica nº 58/2018 PGDAU-CDA-COAGED. Processo nº 10951.105726/2018-80. **Sistema Eletrônico de Informações**, 2018. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/sei>>. Acesso em: 30 out 2019.

_____. Portaria nº 742, de 21 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, 28 dez 2018. Disponível em: <http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57215404>. Acesso em: 21 mar 2019.

_____. Portaria nº 11.956, de 27 de novembro de 2019. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 nov 2019. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-11.956-de-27-de-novembro-de-2019-230453307>>. Acesso em: 29 nov 2019.

PGFN; RFB. Portaria Conjunta nº 15/2009. **Receita Federal do Brasil**, 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=21106>>. Acesso em: 28 out 2019.

_____. Portaria Conjunta nº 895/2019. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100771&visao=anotado>>. Acesso em: 26 mar 2019.

PLANEJAMENTO, Ministério do. Matriz de Riscos - Gestão de Integridade, Riscos e Controles Internos da Gestão. **Assessoria Especial de Controle Interno**, 07 jun 2017. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/assuntos/gestao/controle-interno/170609_matriz-de-riscos_v1-1.pdf>. Acesso em: 11 nov 2019.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado - parte especial**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, v. XXV, 1971.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 67/2016. **Diário da República eletrônico**, 03 nov 2016. 3885-3887. Disponível em: <<https://dre.pt/application/conteudo/75644168>>. Acesso em: 22 mai 2018.

RASKOLNIKOV, Alex. The limits of Tax Law and Economics. **Cornell Law Review**, Ithaca, v. 98, 2013.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil - parte geral**. 34ª. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003.

SANTIAGO, Igor Mauler. A evasão fiscal e a concorrência tributária como fatores de distorção do livre mercado. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SANTOLIM, César Viterbo Matos. "Behavioral law and economics" e a teoria dos contratos. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, v. 1, n. 3, 2015.

SCHMÖLDERS, Gunther. **The Psychology of Money and Public Finance**. New York: Palgrave Macmillan, 2006.

SCHNEIDER, Friedrich G. Shadow Economies and Corruption All Over the World: What Do We Really Know? **CESifo Working Paper Series**: n. 1806, set 2006. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=938369>>. Acesso em: 17 mar 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. Execução fiscal: eficiência e experiência comparada. **Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados**, 2016. Disponível

em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet>. Acesso em: 11 fev 2019.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da **Direito tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

_____. Planejamento tributário e tributação da liberdade econômica. In: TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e ordem econômica**: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SIQUEIRA, Carol; TRIBOLI, Pierre. Votação de Refis divide opiniões nesta terça-feira. **Câmara dos Deputados**, 03 out 2017. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/524323-votacao-de-refis-divide-opinioes-nesta-terca-feira/>>. Acesso em: 23 jun 2019.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of wealth of nations**. London: W. Strahan and T. Cadell, v. II, 1976.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2017.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

UNAFISCO. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6027/DF. **Portal STF**, 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5556484>>. Acesso em: 17 mar 2019.

UOL. Entenda o que causou a crise financeira de 2008. **Universo Online**, 27 fev 2016. Disponível em: <<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2016/02/27/entenda-o-que-causou-a-crise-financeira-de-2008.htm>>. Acesso em: 30 out 2019.

USA. Paying your taxes. **Internal Revenue Service**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/payments>>. Acesso em: 21 mai 2018.

VASCONCELLOS, Manoel da Cunha Lopes. **Digesto ou Pandectas do Imperador Justiniano**. São Paulo: YK Editora, v. I, 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **O Princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. Justiça tributária. In: ÁVILA, Humberto. **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

WEBER, Till Olaf; FOOKEN, Jonas; HERRMANN, Benedkit. Behavioural Economics and Taxation. **Taxation Papers**, Luxembourg, v. 41, 2014. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_41.pdf>. Acesso em: 11 nov 2019.

ZAIA, Cristiano. Bolsonaro quer perdoar dívida rural; rombo é de R\$ 17 bi. **Valor Econômico**, 21 dez 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/brasil/6034935/bolsonaro-quer-perdoar-divida-rural-rombo-e-de-r-17-bi>>. Acesso em: 18 mar 2019.