

O PARCELAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM PERSPECTIVA ATUAL

José Cardoso Dutra Junior*

1. Introdução

O direito tributário se revela como um dos ramos do direito brasileiro em que a contribuição doutrinária vem ganhando vulto desde o advento do Código Tributário Nacional, principalmente após a promulgação de nossa Carta Magna. Juristas de renome, nessas três décadas, dedicaram-se à pesquisa científica e à difusão de teses primorosas nos livros e periódicos que hoje cada vez mais pedem espaço nas livrarias e bibliotecas do País. Todavia, mesmo em terreno tão explorado ainda é possível encontrar lacuna a ser colmatada, até porque o direito tributário positivo nunca descansa do assédio de propostas legislativas capitaneadas, ora pela Fazenda, ora pelos contribuintes.

Dentre os temas suscetíveis de especulação, a natureza jurídica do parcelamento de débitos tributários, que há tempos sugere muita discussão, brota agora com mais força diante de recentes inovações legislativas, como as materializadas na Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que alterou o Código Tributário Nacional e tratou, entre outros assuntos, do instituto do parcelamento.

Impende, destarte, definir o parcelamento de débitos tributários em perspectiva atual e consolidar entendimento sobre sua natureza jurídica e sua relação com a moratória, fazendo antes, por imprescindível, breve digressão sobre o que existia em doutrina e em jurisprudência antes do advento daquele diploma complementar.

2. A legislação de regência e os questionamentos que o tema sempre ofereceu

O Código Tributário Nacional instituiu a moratória como forma de suspensão da exi-

gibilidade do crédito tributário (CTN, 151, I) e traçou as regras básicas de sua concessão, abrangência e revogação (CTN, 152 a 155). Noutro passo, nada disse a Lei nº 5.172/66 sobre parcelamento, nem como instituto diferente de moratória, nem como instituto contido no conceito de moratória individual ou geral.

Noutro giro, a análise da legislação ordinária editada na vigência do CTN relativa ao pagamento atrasado de débitos de natureza tributária para com a União, Estados e Distrito Federal, permite aferir que o legislador, raríssimas vezes, usou a expressão moratória para identificar tal natureza de benefício fiscal. Ao invés disso, sempre se fez menção a parcelamento, mas nunca definiu o instituto, talvez porque essa tarefa coubesse mesmo à lei complementar.

A doutrina, então, logo se dividiu. Alguns se atreveram a identificar dois institutos distintos: moratória sendo dilação de prazo sem acréscimo de acessórios (juros e multas); e parcelamento como dilação de prazo para pagamento no qual se incluíssem aqueles encargos. Outros defenderam uma relação de gênero e espécie, onde o parcelamento seria uma modalidade de moratória em que se fraciona o pagamento em prestações.

A jurisprudência sempre se mostrou rica no enfrentamento dos chamados efeitos jurídicos da moratória e do parcelamento, sendo pesadamente majoritário o entendimento de que o parcelamento implica suspensão da exigibilidade do crédito tributário tal como a moratória.¹ Entretanto, nunca foi verdadeiramente possível captar das decisões judiciais existentes um posicionamento majoritário e seguro a respeito da natureza jurídica dos dois institutos em questão.

A utilidade da diferenciação entre parcelamento e moratória está relacionada à ne-

cessidade de saber se os sistemas federal, estadual, distrital ou municipal de parcelamento de débitos tributários têm ou não que guardar conformidade com as regras do CTN sobre moratória, como por exemplo, a do art. 154, parágrafo único, da lei nacional, que trata da vedação da concessão do benefício para os casos de dolo, fraude ou simulação.²

À míngua de uma teorização completa sobre o tema na doutrina pátria, ou de seu perfeito tratamento legislativo, as discussões sempre desembocavam nas velhas perguntas: parcelamento e moratória são dois nomes de um mesmo instituto? Ou seria possível definir o parcelamento como uma forma atípica ou *sui generis* de suspensão da exigibilidade do crédito tributário? E mais: quais seriam as consequências jurídicas de uma ou outra resposta?

3. A doutrina que se construiu sobre a matéria

Nos mais conhecidos cursos e manuais de direito tributário, o parcelamento é geralmente estudado junto com a moratória, portanto, dentro dos comentários às formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

De tudo o que se escreveu sobre o tema, é certo dizer que a natureza jurídica do parcelamento deu origem a diversas correntes doutrinárias, dentre as quais se destacam: a) parcelamento como modalidade de moratória; b) parcelamento como transação; c) parcelamento como novação; d) parcelamento como causa *sui generis* de suspensão do crédito tributário.

Parcelamento como modalidade de moratória: Para alguns, a moratória consiste na dilação do prazo para o pagamento do crédito tributário, sendo o parcelamento do débito a modalidade mais utilizada. Sob essa perspectiva, a moratória pode se dar tanto pela simples dilatação do prazo para pagamento único como também pela dilatação de prazo para pagamento em prestações,

caso em que ganha o nome de parcelamento³.

Os que trilham esse caminho, interpretam o CTN segundo as lições de Fábio Fanucchi, que assim doutrinou sobre o tema:

“(...) A moratória poderá abranger créditos vencidos e vincendos, tudo dependendo das condições inseridas no diploma legal específico (...) A respeito dos parcelamentos, tem-se discutido sobre a legitimidade da inclusão, ao crédito, de multa e juros moratórios verificados devidos após a concessão do favor. Em princípio, não houvesse na legislação específica ordenamento de inclusão das multas e juros moratórios ao valor original do crédito como condição para a concessão da moratória, parece claro que não deveria haver o acréscimo, desde que concedida a prorrogação do prazo para pagamento do crédito. Tal acréscimo, como se conclui pela letra da lei nacional tributária, se justificaria quando e se revogada a moratória, por inadimplemento de condições que justificassem a concessão do favor, com ou sem a prática de dolo ou simulação pelo beneficiado, ou por terceiro em favorecimento daquele (...) Se, pela lei nacional, o acréscimo de simples juros moratórios só é cogitado no instante em que se ditam as normas de revogação do favor de prorrogação no prazo do pagamento, infere-se daí não ser cabível esse acréscimo enquanto não revogada a moratória”⁴.

Contra essa corrente, opõe-se àquela que declara inconfundíveis parcelamento e moratória, exatamente porque essa, à luz da inteligência do art. 155, caput, do CTN, não comporta encargos (multa e juros), visto que quando de sua concessão o débito ainda não se acha vencido, ao passo que o parcelamento contempla ditos encargos e, por isso, afasta-se do conceito de moratória.⁵

Parcelamento como transação. O Código Tributário Nacional, em seu art. 171, diz que “A lei pode facultar, nas condições que esta-

beleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação⁶ de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário”.

Na transação⁷, a Fazenda flexibiliza o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, para, mediante concessões (que hão de ser menos custosas que o mecanismo de cobrança), ganhar a certeza do recebimento do crédito, ou pelo menos sua recuperação mais rápida⁸. Para Bernardo Ribeiro de Moraes⁹ (com a ressalva de que este autor não relaciona transação e parcelamento), a transação se assenta, sob a ótica da Fazenda, na incerteza sobre o momento da efetiva satisfação do crédito ou sobre a capacidade do contribuinte de suportá-lo por inteiro (em condições que não as da transação), de tal sorte a provocar o acordo.

Nesse contexto e a partir da análise da vasta legislação federal, estadual e distrital sobre parcelamento, vem aumentando o número de estudiosos que vêem nesse instituto um instrumento de transação, pois claras são concessões mútuas realizadas entre os sujeitos da obrigação tributária, a saber: sujeito ativo aceitando receber o crédito tributário em dezenas de parcelas, com redução do que seria devido a título de juros, multa e outros encargos da dívida ativa; sujeito passivo confessando a dívida, renunciando a recursos¹⁰ na esfera administrativa e judicial, e comprometendo-se a pagar um número determinado de parcelas num prazo certo de tempo.¹¹

A esse modo de ver as coisas se opõem aqueles que defendem que o parcelamento se afasta da transação porque, diferentemente dela, não extingue o crédito tributário, mas apenas suspende sua exigibilidade.¹²

O certo, entretanto, é que o parcelamento, a despeito de não extinguir o crédito tributário, serve como instrumento primeiro de seu alcance. E seu enquadramento no conceito de transação depende, por óbvio, da adesão à insuperável doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, *verbis*:

“Transacionar não é pagar, é operar para possibilitar o pagar. É *modus faciendi*, tem feição processual, preparatório do pagamento. Por meio de uma transação, muitas vezes ocorre pagamento em moeda, consorciado a pagamento por compensação, a aplicação de remissões e anistias, ou mesmo a dação em pagamento de coisa diversa do dinheiro”¹³.

O parcelamento, portanto, subsume-se à norma geral sobre transação. Uma vez firmado, suspende a exigibilidade do crédito. Honrado, extingue-o. Essa é a corrente encampada em recente apreciação do tema no âmbito da Procuradoria-Geral do Distrito Federal, de que resultou a emissão do Parecer nº 8.068/2000-PRG.¹⁴

Parcelamento como transação e novação. Roque Antônio Carraza, em brilhante estudo, defende que o parcelamento de débitos tributários é uma modalidade de transação que, inevitavelmente, deságua em novação. Para o reconhecido Professor, o instituto da transação, previsto nos artigos 156, III e 171 do CTN, a par de levar a cabo a primitiva obrigação tributária, determina o surgimento de novas. E sendo o parcelamento, a seu ver, instituto que se coaduna com o conceito de transação, ele faz com que a obrigação tributária desapareça e dê lugar a tantas obrigações tributárias novas quantas forem as prestações, todas com valores e vencimentos próprios. O contribuinte passa a ficar em dia com a Fazenda e ganha direito a certidões de regularidade (CTN, 205 e ss.).¹⁵

Esse entendimento é rebatido pelos que entendem que o pagamento não se confunde com a novação, pois esta implica substituição da relação jurídica, com mudança de devedor, de credor, ou do objeto da prestação, e o parcelamento, ao contrário, mantém a relação jurídica (sujeitos e objeto) e repercute apenas nas condições de pagamento. A novação extingue o crédito tributário (CTN, 156); o parcelamento é causa de suspensão de exigibilidade do crédito, embora seja certo que

honrado o parcelamento, extinto estará o crédito¹⁶.

Parcelamento como causa *sui generis* de suspensão do crédito tributário.

Caminhando em sentido independente, há um grupo de tributaristas que vê o parcelamento como clara e simples dilatação do prazo de pagamento de dívida tributária vencida, o que o diferencia da moratória, na qual se adia o vencimento da dívida. Por isso, no parcelamento incluem-se os encargos, enquanto que na moratória não se cuida deles. Esse é linha de pensamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, Hugo de Brito Machado e Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹⁷

É certo que esses doutrinadores não declararam expressamente – pelo menos nos trabalhos escritos que fundamentaram o presente estudo – ser o parcelamento causa *sui generis* de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Todavia, não se confessaram adeptos de nenhuma das correntes doutrinárias acima expostas, de modo que só se pode enquadrá-los como defensores do parcelamento enquanto instituto diferenciado, atípico ou *sui generis* de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

4. A Lei Complementar nº 104 e a abordagem da matéria sob perspectiva temporal adequada

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (DOU 11.01.01.) operou diversas alterações no Código Tributário Nacional, merecendo destaque, entre elas, por pertinência temática com este pequeno trabalho, o acréscimo de um inciso VI no art. 151 e do art. 155-A, *caput* e §§1º e 2º.

Com as citadas alterações, o CTN passou a rezar que:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

VI – o parcelamento.”

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

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

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

Como se vê, numa só penada o legislador contribuiu e muito para a solução de questões doutrinárias que há anos estavam carentes de melhor sistematização e efetivo enfrentamento.

Caminhando na linha da jurisprudência majoritária, o CTN agora inclui o parcelamento dentre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, 151, VI). O parcelamento passa a ser tratado pelas normas gerais do Código, sendo que a criação de novel dispositivo (CTN, 155-A) afastou de vez tese da sinonímia com a moratória. Garantiu-se, todavia, a subsidiariedade das normas da moratória ao parcelamento, de modo que a ele se aplica o disposto nos artigos 152 a 155 do CTN, sempre que haja compatibilidade.

A moratória, nos termos do art. 154, *caput*, do CTN, abarca apenas os créditos definitivamente constituídos (lançamento notificado e prazo para pagamento *in albis*), embora a lei autorizadora possa permitir que ela atinja os casos em que tenha havido a notificação de lançamento, mas ainda não esteja esgotado o prazo para pagamento. A moratória pressupõe, assim, o lançamento iniciado (leia-se: notificação recebida pelo sujeito passivo).

Essa regra não se aplica ao parcelamento, pois ao estabelecer que o parcelamento contemplará juros e multas, salvo de modo diverso dispuser a lei que autoriza sua concessão (CTN, 155-A, §1º), o Código não deixa lacuna para a aplicação subsidiária da norma atinente à moratória. Isso porque, se o parcelamento contempla juros e multas (salvo quando o legislador dispensar tais encargos), uma conclusão é certa: ele incide sobre débitos já vencidos e não pagos, pouco importando se houve ou não o

lançamento. Então, o §1º do art.155-A acrescentado ao Código deixa clara a abrangência do parcelamento, que acaba firmando-se como uma via mais vantajosa que a Fazenda, eis que abrange um maior plexo de débitos e permite a cobrança de encargos.

5. Conclusões

À luz dessas recentes alterações no CTN, cuja clareza e objetividade dispensam maiores comentários, e dos fragmentos de doutrina colhidos no período que precedeu a citada inovação legislativa, é possível inferir que:

a) data venia das opiniões em contrário de ilustres tributaristas, parcelamento e moratória são institutos que nunca se confundiram, restando sepultadas as discussões em torno do tema a partir da edição da LC nº 104/01, que acrescentou ao Código Tributário Nacional o inciso VI do art. 151 e o art. 155-A;

b) o parcelamento só pode ser concedido a partir de lei autorizadora específica, que fixe os limites das concessões que a Fazenda possa fazer ao contribuinte, entre elas o número máximo de parcelas, os juros e as multas incidentes (art. 155-A, *caput*, do CTN);

c) a lei que concede parcelamento deve ser interpretada de forma restritiva (CTN, 111, I), uma vez que constitui exceção à regra de que ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa não pode deixar de fazer o lançamento e notificar o contribuinte para pagar integralmente o valor em prazo legalmente fixado, e nem deixar de cobrar extrajudicial ou judicialmente a dívida se esse prazo transcorrer *in albis* (CTN, 142, parágrafo único e 201, e Lei nº 6.830/80, artigos 1º e ss);

d) na concessão do parcelamento, diferentemente do que ocorre na moratória (inteligência do art.155, II, CTN), a regra é cobrar juros e multas, podendo o legislador dispor de modo diverso (CTN, 155-A, §1º);

e) se pode existir, nos termos de disposição expressa em lei ordinária (art. 155-A, §1º, do CTN), parcelamento sem inclusão de juros e multas, tais encargos não compõem ne-

cessariamente o conceito de parcelamento e, portanto, não servem de traço distintivo dele em relação à moratória, como defenderam, no passado, reverenciados juristas. A possibilidade de inclusão dos encargos no parcelamento é que representa, verdadeiramente, um dos traços que o distingue da moratória;

f) entretanto, a possibilidade de cobrança de juros e multas no parcelamento não significa a confirmação da tese de que o parcelamento pressupõe débito vencido, ao passo que a moratória recai apenas sobre débitos vencidos, haja vista a inconfundível dicção do art. 154, *caput*, do CTN, no sentido de que a moratória alberga, em regra, créditos definitivamente constituídos (lançados e não pagos no prazo, portanto, vencidos), embora possa o legislador, excepcionalmente, incluir créditos não definitivamente constituídos, desde que já notificado o lançamento ao contribuinte (débito vincendo);

g) assim sendo, parcelamento cuida de débitos vencidos (CTN, 155-A, §1º) e moratória também (CTN, 154, *caput*), embora nesta a lei autorizadora possa também incluir os vencidos cujo lançamento já tiver se operado;

h) as regras do CTN sobre moratória se aplicam subsidiariamente ao parcelamento (CTN, 155-A, §2º), entre elas a do art. 154, parágrafo único, do Código, sem prejuízo da remissão (CTN, art.172) que couber na hipótese ali especificada;

i) o parcelamento, a partir da edição da LC nº 104/01, é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário expressamente prevista no Código (CTN, 151, I e VI), sendo certo que antes do advento de tal diploma o parcelamento tinha o efeito de suspender a cobrança do crédito, mas não em decorrência do art. 151 do CTN, e sim do pacto administrativo firmado entre contribuinte e Fazenda, assentado na lei autorizadora do parcelamento;

j) a identificação do parcelamento enquanto causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, 151, VI) não obsta seja ele, noutra dimensão, instrumento de tran-

sação (CTN,171), eis que não sendo, de imediato, um pagamento, o acordo para pagamento parcelado configura ato jurídico que irá possibilitar e preparar o pagamento, para onde convergem concessões mútuas de Fazenda e contribuinte, gerando, num primeiro instante, a suspensão da exigibilidade e, num segundo instante, a extinção do crédito tributário (CTN, 156, III);

k) nesse último prisma (parcelamento enquanto instrumento de transação), é de se salientar que ele termina litígio, entendido este vocábulo como qualquer controvérsia administrativa, inclusive a presunção, decorrente do não pagamento do débito no vencimento, de que o contribuinte não quer pagar e de que o Estado sempre quer receber (princípio da indisponibilidade dos bens públicos);

l) as concessões fazendárias materializadas em parcelamento não ofendem o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, uma vez que, em perspectiva atual, tal princípio deve ser balanceado com outro, o da eficiência do Estado, segundo o qual deve interessar à Fazenda fazer mutuamente com o contribuinte concessões que, sendo menos custosas que o mecanismo de cobrança, imprimam a certeza do recebimento do crédito ou, pelo menos, de sua recuperação mais rápida (em relação à cobrança judicial), sempre considerando a capacidade ou não do contribuinte de suportá-lo por inteiro (em condições que não as do parcelamento);

m) nada impede que o acordo de parcelamento, enquanto instrumento de transação, albergue institutos como a remissão (CTN, 172) ou a anistia (CTN, 180 e ss.) com as regras que lhe são próprias;

* Procurador do Distrito Federal.

¹ Cf. STJ, Resp 162.887, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 04.05.98, Resp 88.786, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 03.03.98, TRF 4ª Região, e AMS 97.04.64710, Rel. Juiz Fábio Bittencourt Rosa, DJ de 29.07.98.

² Essa matéria está sendo versada na Ação Civil Pública proposta pelo MPDFT contra o Dis-

trito Federal, na qual se questiona, entre outras matérias, a concessão de parcelamento de débitos tributários com redução de multa aplicada em casos de dolo, fraude ou simulação, firmados com base nas Leis Complementares Distritais nº 191/99, 212/99 e 277/2000.

³ Nesse sentido TORES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p.244. No mesmo passo, SAKAHIHARA, Zuudi. In: FREITAS, Vladimir Passos, coordenador. Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: RT, 1999, p.600, e PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.506. É possível ainda ver essa doutrina na jurisprudência do TRF 4ª Região, como na REO 4430538, Rel. Juiz Jardim de Camargo, DJ de 22.05.96.

⁴ Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4 ed., Vol. I, São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p.310/313.

⁵ Vide nota 8 infra. Essa é a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes em seu consagrado Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 594. Assim também MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 8 ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p.124, e ROSA JR., Luiz Emygdio F., Manual de Direito Financeiro e Tributário, 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 566.

⁶ Leia-se terminação.

⁷ Aliomar Baleeiro registra que, a despeito de prestigiosas opiniões em contrário, o legislador empregou o vocábulo no sentido jurídico e não vulgar de negócio qualquer, pois quis falar sobre ato jurídico que modifica e extingue obrigações. Cf. Direito Tributário Brasileiro, 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975, p.510.

⁸ Cf. ABRÃO, Carlos Henrique. Parcelamento do débito tributário, in Revista Dialética de Direito Tributário, Vol.21, p.13-17.

⁹ Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 623-624.

¹⁰ A expressão recursos aqui é usada para englobar todos os expedientes administrativos e judiciais de que se pode valer o contribuinte para contestar um crédito fiscal.

¹¹ Na jurisprudência, há uma aceitação do parcelamento enquanto transação, valendo conferir: no TRF da 5ª Região, a AC 97.05.36429-0, Rel. Juiz Geraldo Apoliano, DJ 24/11/2000, e a ACr 89.05.09050-8, DJ de 25.04.90, Rel. Juiz José Delgado; no TRF da 2ª Região, a AC 96.02.38170-1, Rel. Des. Fed. Ney Fonseca, DJ 17/09/1998.

¹² Cf. STJ, 1ª Turma, Resp 38.245, Rel. Min. Milton Pereira, DJ de 19.06.95. TRF 2ª Região, AC 92.02.15126-1, Rel. Desembargadora Federal Tânia

Heine, DJ 05.11.92. Assim também entende Manoel Álvares, *in Código Tributário Nacional Comentado/* coordenação de Vladimir Passos Freitas, São Paulo, RT, 1999, p.654.

¹³ *Apud. Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed. São Paulo: Forense, p. 716-717.

¹⁴ Esse parecer foi elaborado por uma comissão composta pelos ilustres colegas: Ada Stella Bassi Damião, Evaldo de Souza da Silva, Maria Vilma Silva Mansur, Tarcísio Vieira de Carvalho Neto e Osiris de Azevedo Lopes Neto.

¹⁵ 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. Questões conexas, *in Revista dos Tribunais*, V. 728, jun. 1996, p. 433-450.

¹⁶ Cf. STJ, ROHC 3.973, Rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, DJ de 15.05.95.

¹⁷ Essa é a doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes em seu consagrado *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 594. Assim também MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p.124, e ROSA JR., Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 566. O STJ parece ter acolhido essa doutrina em julgamentos como o dos Recursos Especiais de nº 39.020 (DJ 15.05.95) e 54.531 (DJ 18.09.95), ambos relatados pelo Ministro Milton Pereira.