

**MAGSUL**



**FACULDADES MAGSUL**

**MARCO POLO AZAMBUJA CEZARIO**

**DIREITO DA EMPRESA À CONCESSÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS EM PARCELAMENTO DE DÍVIDAS FISCAIS NÃO VENCIDAS**

**PONTA PORÃ**

**2013**

**MARCO POLO AZAMBUJA CEZARIO**

**DIREITO DA EMPRESA À CONCESSÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE  
DÉBITOS EM PARCELAMENTO DE DÍVIDAS FISCAIS NÃO VENCIDAS**

Monografia apresentada à Banca Examinadora das  
Faculdades Integradas de Ponta Porã, como exigência  
parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito,  
sob a orientação do Prof.(a), Me.(a) ou Dr.(a) Marko  
Edgard Valdez.

**PONTA PORÃ**

**2013**

**MARCO POLO AZAMBUJA CEZARIO**

**DIREITO DA EMPRESA À CONCESSÃO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE  
DÉBITOS EM PARCELAMENTO DE DÍVIDAS FISCAIS NÃO VENCIDAS**

Monografia apresentada à Banca Examinadora das Faculdades Integradas de Ponta Porã, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel ou licenciado curso de Direito, sob orientação do Prof<sup>o</sup> Marko Edgard Valdez.

**Data de aprovação: 16/12/2013**

**Local: Faculdades FIP/MAGSUL**

**Banca Examinadora:**

---

**Orientador: Professor Marko Edgard Valdez**

---

**Membro:**

Dedico este trabalho a minha querida mãe, que sempre me incentivou e me apoiou para que eu me tornasse um homem de valores, através do estudo e do saber, expandindo meus horizontes para o conhecimento.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por sempre iluminar a minha estrada para o conhecimento, aos meus professores que incansavelmente contribuíram para o meu saber e também a minha família que soube compreender os momentos em que me mantive afastado, para que eu pudesse concluir esta importante etapa de minha jornada acadêmica.

## **RESUMO**

O presente trabalho trata de uma das formas de extinção das obrigações por meio da novação considerando que a mesma é um novo acordo que possibilita a renegociação de dívidas fiscais perante a Administração Pública com a intenção de obter uma certidão negativa de débitos que será concedida através de parcelamento que funciona como transação e que equivale a uma novação, pois num primeiro momento há a novação por meio de acordo jurídico que vai preparar o pagamento o que acaba gerando a suspensão da exigibilidade e num segundo instante a extinção de débitos fiscais, e se houve a extinção do débito, ocorreu a novação, pois seu efeito é justamente extinguir o débito anterior e criar um novo. A novação é apenas uma das formas de extinção das obrigações, porém, se fez necessária uma pesquisa abordando os demais institutos que também fazem parte das diversas formas de extinção encontrados na doutrina, apontando suas características, afim de diferenciar e destacar apenas a novação como ponto principal para se chegar a uma solução para a problemática sugerida. No entanto, a finalidade do instituto da novação é fazer com que o empresário, através de seu uso, consiga parcelar as dívidas, para que futuramente quite o seu débito com a Fazenda Pública obtendo o direito a concessão da certidão negativa de débitos.

## **PALAVRAS-CHAVE**

Certidão Negativa. Novação. Dívidas Fiscais. Parcelamento

## **ABSTRACT**

This work addresses one of the ways of extinguishing obligations through novation considering that it is a new agreement that enables the renegotiation of tax debts before the Public Administration with the intention of obtaining negative clearance of debts that will be provided through installment that works as transaction and is equivalent to a novation, because at first there novation through legal agreement that will pave the payment which ends up generating the suspension of a second minute and the extinction of tax debts, and if there was the extinguishment of the debt, the novation occurred, because its effect is precisely extinguish the previous debt and create a new one. A novation is just one of the ways of extinguishing obligations, however, was needed research addressing other institutes that are also part of the various forms of extinction found in the doctrine, pointing out its features in order to differentiate and highlight only the novation as a point main to arrive at a solution to the problem suggested. However, the purpose of the Office of the novation is to make the entrepreneur, through its use, get piecemeal debt so that future quite your debt with the Treasury getting the right to grant negative clearance of debts.

## **KEYWORDS**

Clearance Certificate. Novation. Tax debts. Subdivision

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>10</b> |
| <b>CAPÍTULO I.....</b>   | <b>12</b> |
| <b>1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS À EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES EM GERAL...12</b> |           |
| 1.1. Dívida Fiscal - Conceito.....                                       | 12        |
| 1.2. Pagamento.....  | 14        |
| 1.3. Imputação do Pagamento.....   | 16        |
| 1.4. Confusão.....   | 17        |
| 1.5. Consignação em Pagamento.....                                       | 18        |
| 1.6. Pagamento com Sub-rogação.....                                      | 20        |
| 1.7. Compensação.....  | 22        |
| 1.7.1. Compensação Convencional.....                                     | 24        |
| 1.7.2. Compensação Judicial.....   | 25        |
| 1.8. Novação - Considerações históricas.....                             | 25        |
| 1.8.1. Conceito.....   | 26        |
| 1.8.2. Espécies.....   | 26        |
| <b>CAPÍTULO II.....</b>  | <b>28</b> |
| <b>2. ATIVIDADE EMPRESARIAL FACE ÀS DÍVIDAS FISCAIS.....28</b>           |           |
| 2.1. Empresa: Conceito e Natureza Jurídica.....                          | 28        |
| 2.1.1. Empresário Individual.....  | 32        |
| 2.1.2. Sociedade Empresária.....   | 35        |
| 2.2. Tributos inerentes à Atividade Empresarial.....                     | 38        |
| 2.2.1. I.R.....  | 39        |
| 2.2.2. ICMS.....   | 41        |
| 2.2.3. PIS, COFINS.....  | 42        |
| <b>CAPÍTULO III.....</b>   | <b>44</b> |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ESTUDO DE CASO.....</b>  | <b>44</b> |
| <b>3.1. Parecer nº 8.068/2000 – PRG – Procuradoria Federal do Distrito Federal.....</b> | <b>44</b> |
| <b>3.2. Parcelamento como Transação e Novação.....</b>                                  | <b>48</b> |
| <b>3.3. Direito à Certidão Negativa de Débito Tributário.....</b>                       | <b>50</b> |
| <b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>  | <b>54</b> |
| <b>BIBLIOGRAFIA.....</b>  | <b>56</b> |
| <b>ANEXOS.....</b>  | <b>56</b> |

## INTRODUÇÃO

No ordenamento jurídico há divergências em relação a possibilidade de o empresário solicitar uma certidão negativa de débitos, chamada CND, pois se tratando de dívidas fiscais é possível o parcelamento futuro dessas dívidas, recorrendo do instituto da novação, onde em prol da empresa opera-se o mesmo para a criação de uma nova obrigação para substituir ou extinguir uma obrigação anterior.

Em relação ao empresário obter tal documento (CND), para que, em juízo não seja decretada a falência de uma empresa, o empresário pode declarar a pretensão de um plano de recuperação e, caso seja aprovado o plano, o juiz acaba por não decretar a falência do empresário, pois o mesmo estará em estado de recuperação.

Pela Lei de Falências, para o juiz ceder o direito a recuperação do empresário, é necessário que o mesmo apresente certidões negativas, o que acaba se tornando um impasse para o empresário, pois o mesmo já não tem dinheiro para pagar suas dívidas, e justamente por este motivo está pedindo a recuperação da empresa, e vem a lei e exige que se apresente os documentos que comprovem que o empresário está quite com o Fisco.

O que vem acontecendo na esfera empresarial, é que alguns empresários estão entrando na justiça, solicitando que o juiz autorize o plano de recuperação, mesmo sem a apresentação de certidões negativas, ou então, de outro modo, obrigando o Estado a parcelar as dívidas, para que haja uma renegociação, para que as dívidas fiscais entre no sistema de recuperação.

Em tese, há a necessidade do empresário renegociar com o Estado, através da novação, o parcelamento dessas dívidas, pois, da mesma forma o empresário está devendo um tributo para o Estado, então as dívidas são negociadas, porém, o que acaba por ocorrer é que o próprio Estado não concede as certidões negativas, enquanto não for quitada a última parcela, e acabam, em último caso por conceder uma certidão positiva com efeitos de negativa.

Pelo instituto da novação, que torna uma obrigação não exigível, pois jogou seu adimplemento para um evento futuro, a vencer em datas futuras, o mesmo se entende que a dívida não se tornou exigível, pois para a legislação, uma obrigação só é exigível a partir do vencimento.

É notável a importância da pesquisa, tendo em vista que se fez necessário uma análise de institutos relacionados ao foco principal da tese para que se esclarecessem de forma objetiva as dúvidas acerca do tema, tendo em vista a grande discussão gerada na esfera jurídica.

Apesar do estudo transparecer institutos distintos, nada impediu que, de acordo com as pesquisas feitas, fosse encontrado uma brecha, unindo estes institutos, a ponto de enriquecer a tese, mostrando os diversos caminhos que o Direito pode traçar, com o intuito de ajudar, quem precisar de um norte para o assunto em questão.

Há que se conciliar as diversas formas de pesquisa para que os resultados, após a conclusão do estudo, tenham um valor significativo, aumentando as perspectivas em questão, respeitando os padrões éticos e fundamentais.

Em razão do parcelamento implicar na suspensão da exigibilidade do crédito, o que se entende pela jurisprudências, é notável que se faça valer o instituto da novação para a obtenção de certidão negativa de débitos, pois sem o documento que atesta a quitação do débito, o empresário fica impossibilitado de requerer o plano de recuperação.

# CAPÍTULO I

## CONSIDERAÇÕES INICIAIS À EXTINÇÃO DAS OBRIGAÇÕES EM GERAL

### 1.1. Dívida Fiscal – Conceito

Importa o tributo receita pública e não particular. É receita pública originária e não aquela originária do patrimônio do Estado, como de aluguéis, receitas financeiras etc.

Conforme Sergio Pinto Martins: “Tributo é uma receita pública originária que tem por objetivo uma prestação pecuniária compulsória, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(2009 - p.79)

O tributo compreende prestação de dar, de pagar e não se trata de obrigação de fazer ou não fazer. Tributo é o objeto da relação tributário e tem por objetivo carrear para os cofres do Estado meios financeiros para a satisfação das necessidades da coletividade. Prestação pecuniária é a que pode ser exigida em moeda ou valor que nela se possa exprimir e é cobrado em dinheiro. O tributo é compulsório. Compulsório não quer dizer obrigatório, mas significa que independe da vontade da pessoa de contribuir.

O CTN faz referência a prestação exigida “em moeda ou valor que nela se possa exprimir”. Se a prestação é pecuniária, já está expressa em moeda. Não é mais exigido tributo em espécie (*in natura*) ou em serviço (*in labore*). Tributo *in natura* seria pago, por exemplo, em mercadorias.

Conforme Sérgio Pinto Martins:

Exemplo de tributo *in labore* seria o pagamento do tributo com serviços prestados à comunidade por um ou alguns dias por ano. O § 4º do art. 12 do Decreto-lei nº 195/1967 permite ao contribuinte liquidar a contribuição de melhoria com títulos da dívida pública, emitidos especialmente para financiamento da obra pela qual foi lançado. O pagamento será feito pelo valor nominal do título, se o preço do mercado for inferior.

O tributo não se constitui sem sanção de ato ilícito. Não é uma penalidade, como na sanção pelo descumprimento da lei. Mesmo quem explora um ato ilícito, paga imposto de renda, se tiver renda, como ocorre com as pessoas que exploram casas de tolerância, vendem armas proibidas, exploram tráfico de drogas etc. O imposto não incide sobre a atividade ilícita prestada pela pessoa, mas sobre a renda auferida com a atividade, pois o fato gerador ocorreu, que é ter disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Não importa o nome que se dá ao tributo, se imposto, contribuição etc., mas sim o seu fato gerador. Pouco importam também os fins determinados pela lei para arrecadar o tributo, mas qual é o seu fato gerador. (MARTINS, 2008, p. 80).

Conforme Luciano Amaro “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (art. 3º). (AMARO, 2012, p. 40)

De acordo com o autor:

Esse conceito quis explicar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (AMARO, 2010, p.40)

Em relação ao conceito de tributo, podemos ainda citar as palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada. (CARVALHO, 2010, p. 56)

A menção à norma jurídica que estatui a incidência está contida na cláusula “*instituída em lei*”, firmando o plano abstrato das formulações legislativas. Ao explicitar que a prestação pecuniária compulsória não pode constituir sanção de ato ilícito, deixa transparecer, que haverá de surgir de um evento ilícito e, por via oblíqua, faz alusão ao fato concreto, acontecido segundo o modelo da hipótese. Finalmente, por três insinuações diretas dão-se os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática.

Conforme detalha Eduardo de Moraes Sabbag (SABBAG, 2009, p.71): “O tributo...

- ...é prestação pecuniária;
- ...é compulsório;
- ...é instituído por meio de lei;
- ...não é multa;
- ...é cobrado mediante lançamento.”

O caráter pecuniário é requisito inafastável para a configuração do fenômeno tributário. Não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação que não seja pecuniária. Assim, é defeso, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de pecúnia. Diz-se em “princípio”, haja vista o disposto no art. 156, XI, do CTN, inserido neste Código pela LC nº 104/2001, que delinea a Dação em Pagamento, como a mais recente causa extintiva do crédito tributário. Refere-se ela, todavia, apenas a bem imóvel. Tal comando veio abrandar a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária, devendo ser interpretado em concomitância com o art. 3º em análise. (SABBAG, 2009, p.72)

Por derradeiro, insta mencionar que a obrigação de pagar o tributo – ou multa – é chamado de obrigação principal (art. 113, § 1º, CTN). Além disso, art. 114 do CTN reza que “o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.” Assim, é possível correlacionar o caráter pecuniário do tributo com o princípio da legalidade tributária. (SABBAG, 2009 – p. 72)

Diante disso, vale ressaltar que a legislação deixou claro o aspecto da obrigatoriedade do sujeito passivo em pagar o tributo, tendo em vista o princípio da legalidade.

## 1.2. Pagamento

Certidão negativa é a consequência pela ausência de dívidas como forma de extinção de uma obrigação que se dá de diversas formas; as seguem: Pagamento direto ou execução voluntária da obrigação pelo devedor que se obriga a entregar certo bem, praticando uma ação ou se abstém de determinado ato.

Maria Helena Diniz dispõe: “A obrigação surge para ser cumprida, de modo que, se for voluntariamente satisfeita a prestação, não mais se terá vínculo obrigacional, pois o sujeito passivo se libera com o adimplemento da obrigação” (2009 – p.220)

Pagamento indireto pelas demais formas mediante consignação (CC, arts. 334 a 345), imputação do pagamento (CC, arts. 352 a 355), confusão (CC, arts. 381 a 384), novação (CC, arts. 360 a 367).

De acordo com Maria Helena Diniz o termo pagamento pode ser empregado em sentido:

1º) *lato*, para designar a execução satisfatória da obrigação, ou seja, solução, adimplemento, resolução, implemento, cumprimento. O vocábulo em tela abrange quaisquer meios extintivos da relação obrigacional, correspondendo à *solutio* do direito romano, pelo qual se dissolvia o *vinculum júris* da obrigação. Deveras, o adimplemento é o modo direto ou indireto de extinção da obrigação, incluindo não

só a efetivação exata da prestação daquilo que forma o objeto da obrigação, como também a novação, a compensação, a confusão, a transação, a remissão de dívida etc.

2º) restrito, para indicar certo meio de extinção da obrigação, significando a execução voluntária e exata, por parte do devedor, da prestação devida ao credor, no tempo, forma e lugar previstos no título constitutivo. Ter-se-á, então, o pagamento quando o devedor – por iniciativa própria ou atendendo solicitação do credor, desde que não seja compelido – cumprir exatamente a prestação devida, sem nenhuma modificação relevante fundada em lei e sem quaisquer alterações na substância do vínculo obrigacional. Segundo a natureza da prestação, sendo bilateral nas obrigações de dar, e unilateral nas de não fazer e em algumas de fazer, já que o pagamento se inclui dentro do negócio jurídico, se tiver função translativa de domínio, e dentro do fato jurídico, se for meramente extintivo de um vínculo obrigacional. (2009, p.222)

Maria Helena Diniz aponta os requisitos essenciais ao exato cumprimento da obrigação para que o pagamento seja um meio direto e eficaz de extinção da obrigação, e serão imprescindíveis os seguintes requisitos:

1º) Existência de vínculo obrigacional, oriundo de lei ou de negócio jurídico, que o justifique, pois sem ele ter-se-á pagamento indevido, visto que não haverá prestação devida necessária e, portanto, a presença desse vínculo, uma vez que o pagamento pressupõe a existência de uma dívida.

2º) Intenção de solver tal vínculo ou animus solvendi, pois o pagamento é execução voluntária da prestação.

3º) Satisfação exata da prestação que constitui o objeto da obrigação. Toda obrigação tem um objeto, que é a prestação devida; logo, como o efeito primordial do pagamento é extingui-la, ele deverá apresentar coincidência com o devido. Assim, o devedor se exonerará da obrigação, entregando efetivamente a coisa devida, se se tratar de uma obrigação de dar; praticando determinada ação, se for obrigação de fazer ou abstendo-se de certo ato, se a obrigação for de não fazer; ou abstendo-se de certo ato, se a obrigação for de não fazer.

4º) Presença da pessoa que efetua o pagamento (solvens); portanto, é imprescindível saber quem deve pagar. (DINIZ, 2009, p. 224)

Caso deflua de obrigação personalíssima, contraída em atenção às qualidades pessoais do devedor, somente este deverá cumpri-la, de forma que não se poderá obrigar o credor a aceitar de outrem a prestação (CC, art. 249).

Se a obrigação não for intuitu personae, será indiferente ao credor a pessoa que solver a prestação – o próprio devedor ou outra por ele – pois o pagamento efetivado por outrem contra a vontade do devedor, ou mesmo que este ignore tal fato, tem o condão de liberá-lo da obrigação. (DINIZ, 2009 – p. 227)

Maria Helena aduz da seguinte forma (DINIZ, 2009, p.227) a pessoa que deve pagar será qualquer interessado, juridicamente, no cumprimento da obrigação, como o próprio devedor (caso em que se terá pagamento verdadeiro e próprio, pois extingue o débito ante o devedor e em face do credor), o fiador, o avalista, o coobrigado, o herdeiro, o cessionário, o sublocatário, outro credor do devedor, o adquirente de imóvel hipotecado, e, enfim, todos os

que, indiretamente, fazem parte do vínculo obrigacional, hipótese em que, se pagarem o débito, se sub-rogação em todos os direitos creditórios (CC, art. 346, I a III; *RSTJ*, 118:227; *JTA*, 178:251; *BAASP*, 2396:960; *RT*, 751:434, 718:146, 647:149, 457:76, 455:188).

5º) Presença da pessoa que recebe o pagamento. É preciso, portanto, saber a quem se deve pagar, sobe pena de se pagar mal, e quem paga mal paga duas vezes. O credor é, em regra, quem deve receber a prestação. Todavia, é preciso não olvidar que credor não é apenas aquele a quem foi originalmente constituído o crédito, mas também seus sucessores *causa mortis* (herdeiro, na proporção de seu quinhão hereditário, ou legatário) ou inter vivos (cessionário do crédito, sub-rogado nos direitos creditórios), que são credores derivados. (DINIZ, 2009, P.231)

Diante disso, vê-se que a importância da pessoa que recebe e dá quitação à dívida tributária não corresponde exclusivamente à pessoa do credor originário.

### 1.3. Imputação do Pagamento

A imputação do pagamento se dá pela obrigação de saldar mais de uma prestação, porém, da mesma espécie, ao mesmo credor. Pela dívida decorrer de causas diversas, surge a questão de se saber qual dos débitos foi satisfeito pelo credor.

Nas palavras de Maria Helena Diniz: “a imputação do pagamento é a operação pela qual o devedor de dois ou mais débitos da mesma natureza a um só credor, o próprio credor em seu lugar ou a lei indicam qual deles o pagamento extinguirá, por ser este insuficiente para solver todos (CC, arts. 352, 353 e 355)”. (DINIZ, p. 286, 287)

Nas palavras de Maria Helena Diniz (2009, p. 287-289) A imputação do pagamento pressupõe os seguintes requisitos (CC, art. 353):

1º) Existência de dualidade ou pluralidade de dívidas, pois, se houvesse um só débito, não haveria como imputar, embora Hudelot, Metmann e Giorgi admitam pagamento imputável em unidade de dívida, o que Carvalho de Mendonça critica, afirmando que tal concepção não passa de admissibilidade de pagamento parcial.

2º) Identidade de credor e de devedor, uma vez que as diversas relações negociais devem vincular o mesmo devedor a um só credor. Se se tratar de obrigação solidária ativa ou passiva, para efeito de imputação do pagamento e extinção da obrigação, o credor será tido como um só, o mesmo ocorrendo com o devedor, sob pena de não se configurar materialmente a imputação.

3º) Igual natureza dos débitos, as dívidas devem apresentar fungibilidade recíproca, de tal modo que o credor seja indiferente receber uma ou outra.

4º) Suficiência do pagamento para resgatar qualquer das dívidas, pois, se a prestação oferecida não puder extinguir pelo menos uma das dívidas, não se terá imputação, pois constrangeria o credor a receber o pagamento em parcelas, o que pelo art. 314, só estaria permitido se ajustado entre as partes.

Em nosso ordenamento jurídico, três são as espécies de imputação do pagamento: do devedor, do credor e legal. A imputação do pagamento no qual é feita pelo devedor, enseja no caráter de o próprio devedor ou terceiro, nos casos em que tiver direito de fazê-lo, indicar qual das dívidas deseja que o pagamento extinga. Entretanto esse direito não é absoluto, pois se submete a certas limitações legais.

A imputação do pagamento no qual é feita pelo credor ocorrerá se o devedor não usar de seu direito de indicar a dívida que será resgatada com o pagamento. Deveras, o Código Civil, art. 353, estatui que “caso o devedor não tenha declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas deseja imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor, salvo provando haver ele cometido violência ou dolo”.

A imputação do pagamento no qual decorre da lei dar-se-á se nem o devedor quanto o credor fizerem a indicação da dívida a ser extinta com o intuito de suprir a vontade das partes. Havendo omissão quanto ao débito solvido, quer no pagamento, quer na quitação, prescreve o art. 355 do Código Civil que: a) a imputação se fará nas dívidas líquidas e vencidas em primeiro lugar; b) a imputação se fará na mais onerosa, se as dívidas forem todas líquidas e vencidas ao mesmo tempo.

Maria Helena Diniz dispõe:

A imputação é meio indireto de pagamento; logo, seu efeito, como o de todo pagamento, é operar a extinção do débito a que se dirige. Essa extinção compreende a das garantias reais e pessoais, não podendo, por isso, o credor ou o devedor, de comum acordo, revivê-las em prejuízo de terceiro”. (DINIZ,2009 p. 291)

No entanto a imputação ao pagamento pode se dar por acordo entre as partes ou por previsão legal. Não havendo acordo, caberá ao devedor indicar a dívida que será saldada, obedecendo a regra que em primeiro lugar, a imputação se dará nas dívidas líquidas e vencidas, e na mais onerosa, e por derradeiro na mais antiga.

#### **1.4. Confusão**

As figuras do devedor e do credor se reuniam na mesma pessoa em razão de circunstância jurídica alheia à obrigação, não era admitido nesse caso a extinção da relação obrigacional, mas sim, gerava a exoneração do devedor como consequência da paralisação da ação inerente ao direito reunido num só titular, de forma que este ficava impossibilitado de

mover ação, neutralizando assim, a relação jurídica, pois a obrigação não era cumprida nem se extinguiu.

Provém do termo em latim *confusio*, com significado de mistura, mescla, desordem, fusão, dentre outras acepções.

De acordo com Maria Helena Diniz, juridicamente possui três acepções diversas:

- De tal forma como se não houvesse como separar a mistura de várias matérias líquidas, que estão reunidas numa única pessoa, temos a figura da confusão propriamente dita, constituindo assim um dos modos derivados de aquisição e perda da propriedade móvel;
- Reúne-se numa mesma pessoa, diversos direitos sobre bem corpóreo ou incorpóreo, no que antes se encontravam separados;
- Há o concurso, numa mesma pessoa, as qualidades de credor e devedor de uma obrigação, gerando uma relação jurídica, o que ocasionaria a extinção do crédito.

De acordo com o Código Civil admite-se duas espécies:

- Total ou própria, se se realizar com relação a toda a dívida ou crédito;
- Parcial ou imprópria, onde efetiva-se apenas em relação a uma parte do débito ou crédito. (2009, p.369)

De acordo com Maria Helena Diniz “A confusão operada na pessoa do credor ou devedor solidário só extingue a obrigação até a concorrência da respectiva parte no crédito, ou na dívida, subsistindo quanto mais a solidariedade”. (DINIZ, p.372)

Restabelecendo ou restaurando a obrigação com todos os seus acessórios, em virtude de uma situação jurídica, ocasionar-se-á a extinção da confusão. No entanto não há o que se falar em vínculo obrigacional.

### **1.5. Consignação em pagamento**

Uma vez que era comprovado o desinteresse do credor em receber o débito, configurava-se o abandono da coisa devida, exonerando o devedor. No direito pós-clássico, exigia-se o depósito da prestação, em nome do credor, para liberar o obrigado, havendo recusa do credor em receber um pagamento que lhe era ofertado na forma, no tempo e no modo devidos.

Nas palavras de Maria Helena Diniz, “Consignar é termo oriundo do latim *consignare* que significa tornar conhecido, pôr em depósito, e é empregado como sinônimo de *obsignare*”. (DINIZ, p. 257)

Para que se tenha pagamento é imprescindível que o credor ou quem o represente colabore, pois apenas essas pessoas podem dar ao *solvens* a quitação, visto que ele tem o direito de exonerar-se do vínculo obrigacional para livrar-se de suas consequências.

Pagamento em consignação é o meio indireto de o devedor se livrar do elo obrigacional, consistente no depósito em juízo ou em estabelecimento bancário, tratando-se de consignação judicial e extrajudicial respectivamente.

O depósito judicial se refere a quantias ou coisas certas ou incertas devidas, e o feito em estabelecimento bancário se refere a quantias pecuniárias, sendo uma etapa prévia à ação consignatória.

Configura os requisitos subjetivos quando:

- A consignação for dirigida contra o credor capaz de exigir ou contra seu representante legal ou mandatário (art. 308), uma vez que tem finalidade liberatória de débito e declaratória do crédito, deverá dirigir-se contra quem tiver obrigação de receber e poder para exonerar o devedor;
- O pagamento em consignação for feito por pessoa capaz de pagar, pelo próprio devedor, pelo seu representante legal ou mandatário, ou por terceiro.

Configura os requisitos objetivos quando:

- Exista um débito líquido e certo, proveniente da relação negocial que se pretende extinguir. No entanto, não houver a quantidade definida, descaberá o depósito.
- Compreenda a totalidade da prestação devida, incluindo os frutos naturais ou os juros vencidos, quando estipulados ou legalmente devidos.

De acordo com Maria Helena Diniz “O pagamento por consignação se destina a liberar o consignante do liame obrigacional; por isso, só é admitido nos casos expressamente previstos em lei, desde que concorram todos os requisitos subjetivos e objetivos do pagamento”. (DINIZ, p. 268)

O devedor poderá requerer, com efeito de pagamento, a consignação da quantia ou da coisa devida, com atualização monetária, solicitando na inicial, a citação do réu para que em lugar, dia e hora determinados, vir ou mandar receber a prestação devida.

## 1.6. Pagamento com sub-rogação

Na linguagem jurídica fala-se de *sub-rogação*, em geral, para designar determinadas situações em que uma coisa se substitui a outra coisas ou uma pessoa a outra pessoa. Há um objeto ou um sujeito jurídico que toma o lugar de outro diverso. (GONÇALVES, 2009, p.288)

De acordo com Carlos Roberto Gonçalves:

Embora a prestação devida seja normalmente realizada pelo devedor, pode ocorrer, todavia, o seu cumprimento por terceiro, que tenha interesse na extinção da obrigação, como sucede, por exemplo, com o fiador. Neste caso, diz o art. 831, primeira parte, do Código Civil que "*o fiador que pagar integralmente a dívida fica sub-rogado nos direitos do credor*". (GONÇALVES, 2009, p.288)

Quando a obrigação é indivisível e há pluralidade de devedores, "*cada um será obrigado pela dívida toda*", preceitua o art. 259 do Código Civil. Por isso, o que paga sozinho a dívida (a entrega de um animal ou de uma coleção de livros, p. ex.), "*sub-roga-se no direito do credor em relação aos outros coobrigados*" (parágrafo único), dispondo de ação regressiva para cobrar a quota-parte de cada um deles.

É também comum o fato de o adquirente de imóvel hipotecado pretender pagar ao credor o saldo devedor, para liberar o imóvel do gravame que o onera. Neste caso, a sub-rogação opera-se, de pleno direito, em seu favor, como proclama o art. 346, II, primeira parte, do Código Civil.

Carlos Roberto Gonçalves dispõe que a sub-rogação pode ser, também, *real*:

Supõe a ocorrência de um fato por virtude do qual um valor sai de um patrimônio e entra outro, que nele fica ocupando posição igual à do primeiro. O valor que se adquire é trado como se fora o que se perde: passa a estar sujeito à mesma condição ou regime jurídico. (GONÇALVES, 2008, p. 288)

Na sub-rogação pessoal, segundo Clóvis Beviláqua, ocorre a transferência dos direitos do credor para aquele que solveu a obrigação, ou emprestou o necessário para solvê-la. Aduz o emérito jurista nacional: "Em princípio, LAURENT, 'o pagamento extingue a obrigação de um modo absoluto, isto é, em relação a todas as pessoas interessadas, e com todos os seus acessórios, fianças, privilégios, hipotecas' (*Cours élémentaire*, vol. III, n. 32). Um terceiro efetuando o pagamento, o resultado é o mesmo, a dívida extingue-se; mas o terceiro terá, em relação ao devedor, a ação de *in rem verso*, com que se possa ressarcir até a concorrência da utilidade, que o devedor fruiu". (TELLES, p. 209)

Carlos Roberto Gonçalves ainda entende que, desse modo, o avalista, que paga a dívida pela qual se obrigou solidariamente, sub-roga-se nos direitos do credor, ou seja, toma o lugar deste na relação jurídica. (2008, p.289)

Quanto a natureza jurídica o pagamento com sub-rogação tem acentuada afinidade com a *cessão de crédito*, como formas de transmissão do direito de crédito, a ponto de o art. 348 do Código Civil mandar aplicar a uma das hipóteses de sub-rogação convencional (art. 347, I) o disposto quanto àquela (art. 348). Alguns autores chegam a denominar o instituto ora em estudo *cessão ficta*.

Ainda Gonçalves dispõe, todavia, que os dois institutos não se confundem:

O espírito da cessão de crédito é completamente distinto do que anima a sub-rogação. Aquela "destina-se a servir ao interesse da circulação do crédito, assegurando a sua disponibilidade como um elemento negociável do patrimônio do credor. A sub-rogação, por outro lado, visa proteger a situação do terceiro que, no seu interesse e forçado as mais das vezes pelas circunstâncias, paga uma dívida que não é sua". (GONÇALVES, 2008, p.291)

A sub-rogação pode ser, ainda, *legal* ou *convencional*. De acordo com Carlos Roberto Gonçalves "a sub-rogação *legal* é a que decorre da lei, independentemente de declaração do credor ou do devedor. Em regra o motivo determinante da sub-rogação, quando nem credor nem devedor se manifestam favoravelmente a ela, é o fato de o terceiro ter *interesse direto* na satisfação do crédito". (GONÇAVES, p.291)

Já a sub-rogação *convencional* é a que deriva da vontade das partes. A manifestação volitiva deve ser expressa, para evitar qualquer dúvida que possa existir sobre um efeito tão importante como a transferência dos direitos do credor para a pessoa que lhe paga. Pode decorrer de avença entre credor e sub-rogado ou de ajuste entre o mesmo sub-rogado e o devedor.

Gonçalves aborda que a sub-rogação, legal ou convencional, produz dois efeitos: a) o *liberatório*, por exonerar o devedor ante o credor originário; e b) o *translativo*, por transmitir ao terceiro, que satisfaz o credor originário, os direitos de crédito que este desfruta, com todos os seus acessórios, ônus e encargos, pois o sub-rogado passará a suportar todas as exceções que o sub-rogante teria de enfrentar. (2008, p.298-299)

Na sub-rogação *legal*, o sub-rogado não pode reclamar do devedor a totalidade da dívida, mas só aquilo que houver desembolsado (CC, art. 350). Assim, quem pagar soma menor que a do crédito sub-roga-se pelo valor efetivamente pago, e não pelo daquele. (2008, p.299)

Na sub-rogação *convencional*, em que predomina a autonomia da vontade e o caráter especulativo, como na cessão de crédito, pode ser estabelecido o contrário, ou seja, que haverá sub-rogação total, mesmo não tendo havido desembolso integral da importância necessária à satisfação do credor primitivo. (2008. p.299)

Conclui-se que a sub-rogação exprime a ideia de substituição que consiste no fato de uma pessoa tomar o lugar da outra assumindo sua situação na relação jurídica entre as partes.

## 1.7. Compensação

Pablo Stolze Gagliano estabelece que a compensação é uma forma de extinção de obrigações, em que seus titulares são, reciprocamente, credores e devedores. (2010, p.229)

Tal extinção se dará até o limite da existência do crédito recíproco, remanescendo, se houver, o saldo em favor do maior credor, conforme se depreende do art. 368 do CC-02 (art. 1.009 do CC-16):

"Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

Destaca-se, inclusive, que, no campo da compensação, a vontade individual é extremamente respeitada, podendo até mesmo vedar a possibilidade de sua ocorrência, na forma do art. 375 do CC-02 (arts. 1.016 e 1.018 do CC-16).

Assim, por meio de acordo de vontades, é possível compensar obrigações de natureza diversa, o que não seria possível. No exemplo de Stolze:

Se as partes assim o quiserem, é possível compensar uma obrigação de dar (um carro, uma casa, um computador) que *A* tenha em relação a *B* por uma obrigação de fazer (pintar um quadro, construir um muro, dar uma aula) que *B* tenha em relação a *A*. Da mesma forma, se *A* deve uma importância de R\$ 1.000,00 a *B* (obrigação pecuniária) e *B* deve a entrega de um animal para *A* (obrigação de dar), as dívidas podem ser compensadas por acordo, embora não o possam. (STOLZE, 2010, p. 230)

Compensação *legal*, de acordo com Carlos Roberto Gonçalves é a que, baseada nos pressupostos exigidos por lei, produz os seus efeitos *ipso iure*. Independe da vontade das partes e se realiza ainda que uma delas se oponha. (2009, p.329)

Opera-se automaticamente, de pleno direito. No mesmo instante em que o segundo crédito é constituído, extinguem-se as duas dívidas. O juiz apenas reconhece, declara sua configuração, desde que provado, pois não pode ser proclamada de ofício. Uma vez alegada e

declarada judicialmente, seus efeitos retroagirão à data em que se estabeleceu a reciprocidade das dívidas. (GONÇALVES, 2009, p.329)

Vejamos o entendimento de Gonçalves acerca dos requisitos da compensação legal, que valem também para a compensação judicial, são:

a) reciprocidade dos créditos; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; d) fungibilidade dos débitos (homogeneidade das prestações devidas).

O primeiro requisito é, pois, a existência de obrigações e créditos *recíprocos*, isto é, entre as mesmas partes, visto que a compensação provoca a extinção de obrigações pelo encontro de direitos opostos. Só há compensação, segundo o art. 368 retrotranscrito, quando duas pessoas sejam *reciprocamente* ("ao mesmo tempo") credor e devedor uma da outra. O devedor de uma das obrigações tem de ser credor da outra e vice-versa. O terceiro não interessado, por exemplo, embora possa pagar em nome e por conta do devedor (CC, art. 304, parágrafo único), não pode compensar a dívida com eventual crédito que tenha em face do credor.

O segundo requisito é a liquidez das dívidas. Dispõe o art. 369 do Código Civil: "*A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis*". (GONÇALVES, 2009, p. 329-330)

Quanto à *liquidez*, somente se compensam dívidas cujo valor seja certo e determinado, expresso por uma cifra. Pondera Roberto Gonçalves que, não pode o devedor de uma nota promissória, por exemplo, opor compensação com base em crédito a ser futuramente apurado, se vencer a ação de indenização que move contra o exequente. Não se compensa assim, dívida líquida e exigível com créditos a serem levantados ou com simples pretensão a ser ainda deduzida.

A exigibilidade das prestações ou créditos é também essencial para a configuração da compensação legal. É necessário que as dívidas estejam *vencidas*, pois somente assim as prestações podem ser exigidas. É indispensável, para que o devedor logre se liberar da obrigação por meio da compensação, que possa impor ao credor a realização coativa do contracrédito.

Adverte Carvalho de Mendonça que tal requisito torna incompetíveis: " a dívida natural com a civil: a dependente de condição suspensiva com a pura e simples; as despidas de formalidades substanciais com as que estejam delas revestidas. Uma dívida a termo não é exigível, pois que, quem tem termo, nada deve antes de vencido o termo, e por isso não pode compensar. Convém notar, porém, que entre as obrigações a termo não se compreendem as que se acham suspensas por um prazo de favor".

Nas palavras de Carlos Roberto Gonçalves, "com efeito, nas obrigações *condicionais*, só é permitida a compensação após o implemento da condição. E, nas obrigações *a termo*, somente depois do vencimento deste. Mas os prazos de favor,

embora consagrados pelo uso geral, "*não obstam a compensação*". (GONÇALVES, 2008, p. 330)

Quanto a fungibilidade dos débitos, é igualmente necessário que as prestações sejam *fungíveis*, da mesma natureza. Não basta que as obrigações tenham por objeto coisas fungíveis (dinheiro, café, milho etc.). Faz-se mister que sejam *fungíveis entre si*, isto é, homogêneas. Assim, dívida em dinheiro só se compensa com outra dívida em dinheiro.

Desse modo, na compensação "as dívidas devem ser, além de fungíveis concretamente homogêneas. Isto está a significar que o atributo da homogeneidade não pode ser visto abstratamente, apenas referida a 'coisas do mesmo gênero', entendida pois, como qualidade intrínseca ao objeto: fungibilidade e genericidade não se apresentam como qualidades típicas e essenciais de certos bens, mas *constituem expressões do como, numa concreta relação, as prestações são avaliadas*. Portanto, a fungibilidade, para os efeitos da compensação, indica uma relação de *equivalência qualitativa* entre os bens objeto das prestações, significando dizer que, *in concreto*, um e outro são intercambiáveis para a satisfação dos interesses dos recíprocos credores".

A questão preponderante é, pois, a introdução de outro elemento: a *qualidade*. Se a prestação é genérica (de dar coisa incerta) ou alternativa, "deve-se proceder à escolha ou concentração, que é feita, em regra, pelo devedor (art. 244), se o contrário não resulta do título. Porém, introduzido o topos da qualidade, não pode o devedor escolher coisa de qualidade média, como indica o art. 244 na parte final: aí deverá haver a *identidade* ou *mesmidade* da qualidade da coisa. Há, portanto, nas obrigações (genéricas) previstas no art. 370, a determinação pela qualidade".

#### 1.7.1. Compensação Convencional

Compensação *convencional* é a que resulta de um acordo de vontades, incidindo em hipóteses que não se enquadram nas de compensação legal. As partes, de comum acordo, passam a aceitá-la, dispensando alguns de seus requisitos, como, por exemplo, a identidade de natureza ou a liquidez das dívidas. Pela convenção celebrada, dívida ilíquida ou não vencida passa a compensar-se com dívida líquida ou vencida.

Conforme Carlos Roberto Gonçalves:

Situa-se pois, a compensação convencional no âmbito de exercício da autonomia privada. Por acordo de vontade as partes suprem a falta de um ou mais requisitos, ajustando a compensação. Pode, também esta resultar da vontade de apenas uma das partes. (GONÇALVES, 2008, p.332)

Através da compensação, as dívidas ilíquidas também podem ser compensadas, bem como as inexigíveis e de coisas infungíveis, dependendo apenas da vontade das partes, obstante, não seja descumprida nenhuma norma de ordem jurídica.

### 1.7.2. Compensação Judicial

Compensação *judicial* é a determinada pelo juiz, nos casos em que se acham presentes os pressupostos legais. Ocorre principalmente nas hipóteses de procedência da ação e também da reconvenção.

O art. 21 do Código de Processo Civil também determina que, se cada litigante for em parte vencedor e vencido, seja compensados entre eles os honorários advocatício e as despesas.

Frise-se que a compensação judicial não é reconhecida unanimemente pela doutrina, inclusive por Clóvis Beviláqua, para quem não havia "necessidade de identificar a compensação com a reconvenção, que tem a sua individualidade própria. (GONÇALVES, p.334).

Um exemplo, que se vê na prática, ocorre quando o autor cobra determinado valor do réu, e este, na reconvenção cobra um valor adicional ao cobrado pelo autor. No entanto, o réu ficará obrigado a pagar apenas o valor adicional, fazendo a compensação.

### 1.8. Novação - Considerações históricas

Maria Helena Diniz dispõe: “No direito romano, a relação obrigacional era imutável; uma vez contraída, era insuscetível de modificação.” (DINIZ, p.304)

Pelo instituto da novação é possível que uma obrigação anterior seja extinta para que assim surja uma nova relação obrigacional, afim de que substitua tal relação negocial. Pelo seu caráter liberatório era considerado pelos romanos como uma forma de transferir a obrigação. Efetivamente se dava uma transfusão de dívida, que se lançava no molde de “*stipulatio*” (contrato solene), para revesti-la de uma forma nova.

### 1.8.1. Conceito

Nas palavras de Maria Helena Diniz: “por essas notícias históricas, ocorre novação quando as partes interessadas criam uma nova obrigação com o escopo de extinguir uma antiga. Assim, torna-se fácil denotar que se trata de um especial meio extintivo de obrigações.” (DINIZ, p. 307)

O instituto da novação vem a ser um ato que cria uma nova obrigação, afim de extinguir a precedente, substituindo-a. Sua intenção é criar para extinguir, reforçando que, a novação não extingue uma obrigação preexistente para criar outra nova, mas sim, cria apenas uma nova relação obrigacional, para extinguir a anterior.

Como a novação é modo extintivo da obrigação, seu mecanismo é diverso do pagamento, já que este é cumprimento exato da prestação convencionada. Simultaneamente é causa extintiva e geradora de obrigações.

### 1.8.2. Espécies

São duas as espécies de novação dentro do ordenamento jurídico brasileiro: a objetiva ou real e a subjetiva ou pessoal.

A novação objetiva, modalidade mais comum e de fácil compreensão, ocorre quando as partes de uma relação obrigacional convencionam a criação de uma nova obrigação, para substituir e extinguir a anterior. (STOLZE, 2010, p.223)

Nesse sentido, dispõe o art. 360, I, do CC-02 (art. 999, I, do CC-16):

“Art. 360. Dá-se a novação:

- I. Quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior”.

Então, há a necessidade de credor e devedor acordarem e extinguirem a obrigação, para que a novação real se concretize, por meio de uma nova relação jurídica, cujo objeto é uma prestação pecuniária.

A novação subjetiva, por sua vez, dada a sua similitude com outras figuras jurídicas, merece atenção redobrada, de acordo com Pablo Stolze Gagliano. (2010, p.224)

Dá-se a novação subjetiva, em três hipóteses:

- a) Por mudança de devedor – novação subjetiva PASSIVA;
- b) Por mudança de credor – novação subjetiva ATIVA;
- c) Por mudança de credor e devedor – novação subjetiva MISTA.

A novação subjetiva passiva ocorre quando um novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor (art. 360, II, CC-02 e art. 999, II, CC-16).

Na novação subjetiva ativa, opera-se a mudança de credores, considerando-se extinta a relação obrigacional em face do credor primitivo que sai e dá lugar ao novo. O devedor, portanto, não deverá mais nada ao primeiro, uma vez que sua dívida reputar-se á liquidada perante ele. (STOLZE, 2010, p. 226)

Por fim, a novação subjetiva mista, de ocorrência bem mais rara, que se verifica quando ambos os sujeitos da relação obrigacional são substituídos, em uma incidência simultânea dos incisos II, III do art. 360 do CC-02 (art. 999 do CC-16. (STOLZE, 2010, p.226).

No entanto, conclui-se que o instituto da novação se dá de diversas formas dentro da esfera civil, expandindo seus efeitos para as demais áreas do Direito Brasileiro.

## CAPÍTULO II

### ATIVIDADE EMPRESARIAL FACE ÀS DÍVIDAS FISCAIS

#### 2.1. Empresa – Conceito e Natureza Jurídica

Fábio Ulhoa Coelho procura definir o estabelecimento empresarial como:

Um conjunto de bens que o empresário reúne para exploração de sua atividade econômica para que determinada empresa se desenvolva, sendo que são indispensáveis alguns requisitos para que isso ocorra, englobando aspectos materiais como mercadorias em estoque, máquinas, veículos, tendo em vista que não há forma de dar início a exploração de qualquer atividade empresarial, sem a organização de um estabelecimento. (2010, p.98)

Sendo assim, para que uma empresa gere lucros, a ponto de manter sua característica principal, facilitando o crescimento de si própria, em relação ao empreendedorismo e demais aspectos para seu desenvolvimento para que o profissional traga para si vantagens competitivas.

Outros aspectos são de suma importância para o empresário iniciar determinada atividade como adquirir, alugar, tomar emprestado, ou, de qualquer forma, reunir determinados bens relacionados à atividade.

Ao organizar o estabelecimento, o empresário agrega aos bens reunidos um sobrevalor, isto é, enquanto esses bens permanecerem articulados em função da empresa, o conjunto alcança, no mercado, um valor superior à simples soma de cada um deles em separado.

A união de determinados bens, se faz presente e necessária, para que uma empresa, no início de sua atividade empresarial e econômica cresça a ponto de se destacar em determinado ramo de atividade, a fim de alcançar seus objetivos no âmbito comercial.

O estabelecimento é, assim, uma propriedade com características dinâmicas singulares, desarticulando um ou mais bens, por vezes, não irá comprometer o valor de um estabelecimento como um todo. O industrial, ao terceirizar a entrega de suas mercadorias, contratando serviço de uma transportadora, pode vender os caminhões que possuía. (2010, p. 99)

Os bens adquiridos ou vendidos dentro de uma empresa não irá remete-la a uma repercussão no que tange valor industrial. Claro que a desarticulação de bens essenciais – cuja identificação varia enormemente, de acordo com o tipo de atividade desenvolvida, e o seu porte – faz desaparecer o estabelecimento e o sobrevalor que gerava. Se o industrial

desenvolveu uma tecnologia especial, responsável pelo sucesso do empreendimento, a cessão do *know how* pode significar a acentuada desvalorização do parque fabril.

Conforme Fábio Ulhoa Coelho: “Estabelecimento empresarial é o conjunto de bens reunidos pelo empresário para a exploração de sua atividade econômica. A proteção jurídica do estabelecimento empresarial visa à preservação do investimento realizado na organização da empresa. (COELHO, 2010, p. 99).

Na esfera comercial a sociedade empresária pode ser titular de mais de um estabelecimento. Se faz crucial, a existência de uma sede para a sociedade que possua mais de um estabelecimento comercial, vez que as demais se tornarão filiais ou sucursais.

Para os objetivos das regras de competência judicial, no entanto, ganha relevo a identificação da categoria própria do estabelecimento, porque a ação contra a sociedade empresária deve ser proposta no foro do lugar de sua sede, ou no de sua filial, segundo a origem da obrigação. (2010, p.100)

Ainda, na visão de Fábio Ulhoa Coelho existem nove teorias diferentes sobre a natureza jurídica do estabelecimento, compondo um leque de visões que vão desde a personificação do complexo de bens até a negativa de sua relevância para o direito, basta, no entanto, destacar apenas três pontos essenciais:

1º) o estabelecimento empresarial não é sujeito de direito; 2º) o estabelecimento empresarial é um bem; 3º) o estabelecimento empresarial integra o patrimônio da sociedade empresária. Esses tópicos são suficientes para a completa e adequada compreensão do instituto e dispensam maiores considerações sobre o infértil debate acerca do estabelecimento empresarial. (2010, p.101)

Fábio Ulhoa Coelho preceitua que estabelecimento empresarial não é sujeito de direito, afastando a noção de personalização desse complexo de bens, presente em algumas proposições da segunda metade do século XIX, principalmente na Alemanha, que procuravam criar um conceito legal capaz de justificar a relativa autonomia entre a empresa e o empresário. (2010, p.101).

Considerar o estabelecimento empresarial uma pessoa jurídica é errado, segundo o disposto na legislação brasileira. Sujeito de direito é a sociedade empresária, que, reunindo os bens necessários ou úteis ao desenvolvimento da empresa, organiza um complexo com características dinâmicas próprias. A ela, e não ao estabelecimento empresarial, imputam-se as obrigações e asseguram-se os direitos relacionados com a empresa.

Mesmo no linguajar cotidiano, se encontra referência ao local de exploração da atividade econômica pela palavra “empresa”. Em termos técnicos, contudo, esta relação semântica é inadequada. Empresa é a atividade econômica desenvolvida no estabelecimento, e não se confunde com o complexo de bens nele reunidos. Assim, o estabelecimento empresarial pode ser alienado, onerado, arrestado ou penhorado, mas a empresa não.

Pode-se dizer que uma empresa carrega sua principal característica em função daquilo que ela exerce, integrando seu complexo de bens como parte essencial para o desenvolvimento de uma determinada atividade comercial.

Pelo art. 1.142 do Código Civil, “considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

Estabelecimento é o complexo de bens de natureza variada, materiais reunidos e organizados pelo empresário individual ou pela sociedade empresária, por serem necessários ou úteis ao desenvolvimento e exploração de sua atividade econômica.

Trata de elemento essencial à “empresa”, pois impossível é qualquer atividade empresarial sem que antes se organize em estabelecimento, que é o centro de suas decisões, pois nele atuam o empresário e a sociedade empresária. Decorrem do elemento organizacional da empresa, relacionado com a capacidade do empresário de coordenação dos fatores (corpóreos ou incorpóreos) de produção de bens e serviços em torno de uma destinação econômica comum nasce o estabelecimento comercial.

O estabelecimento não é pessoa jurídica, nem sujeito de direito e de obrigações, sendo um ente despersonalizado, vez que, de acordo com o Art. 12 do Código de Processo Civil brasileiro abrangem a massa falida, o espólio, a herança jacente, a herança vacante, a sociedade irregular e o condomínio edilício.

Entretanto, tais entes não receberam qualquer denominação legal. A expressão “entes despersonalizados” é criação doutrinária, sendo a mais usual e conhecida. Contudo, não é unânime, havendo ainda várias outras terminologias. Dentre elas, entes atípicos, sujeitos de personalidade reduzida. (REQUIÃO, 2010, p. 79)

Rubens Requião prefere definir fundo de comércio ou estabelecimento comercial como instrumento da atividade do empresário. Tal conceito aproxima-se da clássica concepção de Carvalho de Mendonça: “complexo de meios materiais e imateriais, pelos quais o comerciante explora determinada espécie de comércio”.

Outra definição é citada por Dylson Doria ao mencionar Navarrini: “complexo das várias forças econômicas e dos meios de trabalho que o comerciante consagra ao exercício do comércio, impondo-lhes uma unidade formal em relação com a unidade fim”.

Ao contrário do Código Comercial de 1850, o novo Código Civil definiu estabelecimento e o concebeu no art. 1.142, sem se afastar da doutrina vigente: “Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”.

J. X. Carvalho de Mendonça, inspirado naturalmente em Vivante, conceituou a empresa como:

A organização técnico-econômica que se propõe produzir a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com esperança de realização de lucros, correndo riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob sua responsabilidade. (REQUIÃO, 2010, p.81)

Antecipando a crítica à idéia apresentada, evidentemente decalcada sobre o conceito econômico, J. X. Carvalho de Mendonça adiantou-se a ela, declarando que, de fato:

O conceito econômico é o mesmo do jurídico, em que pese a alguns escritores que os distinguem sem fundamento. O direito comercial considera a empresa que se apresenta com caráter mercantil. (REQUIÃO, 2010, p. 81)

Tendo em vista a idéia de empresa, como categoria fundamental do direito comercial, já se impôs nos estudos da disciplina jurídica e nos pronunciamentos jurisprudenciais de nossos tribunais. Tal problema a considerar não é o de poderio econômico da empresa e sua predominância no campo econômico, mas a sua definição como categoria básica, como o ponto de partida do direito mercantil. Constituem o fato. Trata-se de fato, seu estudo e sua pesquisa um imperativo das transformações que a sociedade tem sofrido, com a correspondente evolução do direito, com o aperfeiçoamento de suas instituições.

Ninguém discute mais a natureza jurídica do estabelecimento empresarial. É uma universalidade de fato, porque conjunto de coisas distintas, com individualidade própria, que se fundem num todo, pela vontade de seu titular. Englobam fatores autônomos que ganham valor patrimonial pelo fato de estarem ligados e organizados, finalisticamente. Em outras palavras, o estabelecimento do empresário transcende à soma dos bens que o compõem, constituindo-se bem móvel incorpóreo, objeto de direito e suscetível de negociação.

O art. 1.143, também do CC, estatui que “pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com sua natureza”.

É uma pluralidade de coisas homogêneas e heterogêneas que, embora preservando sua autonomia funcional, são unificadas mercê de valoração subjetiva (feita por seu proprietário) ou objetiva (reconhecida pelo Direito).

### 2.1.1. Empresário Individual

Empresário é toda pessoa que toma a iniciativa de organizar uma atividade econômica de produção ou circulação de bens ou serviços. Essa pessoa pode ser tanto a física, que emprega seu dinheiro e organiza a empresa individualmente, como a jurídica, nascida da união de esforços de seus integrantes. No entanto algumas empresas, mesmo as de pequeno porte, em sua grande maioria, são desenvolvidas por pessoas jurídicas, por sociedades empresárias. O mais adequado, por evidente, seria o ajuste entre o texto legal e a realidade que se pretende regular, de modo que a disciplina geral da empresa fosse a relativa ao empresário pessoa jurídica, reservando-se algumas poucas disposições especiais ao empresário pessoa física.

A pessoa jurídica empresária é cotidianamente denominada “empresa”, e os seus sócios são chamados “empresários”. Em termos técnicos, contudo, empresa é a atividade, e não a pessoa que explora; e empresário não é o sócio da sociedade empresarial, mas a própria sociedade. Entretanto, não se deve confundir a figura do sócio como empresário; o sócio, não está, por conseguinte, sujeito às normas que definem os direitos e deveres do empresário. O direito também disciplina a situação do sócio, garantindo-lhe direitos e imputando-lhe responsabilidades em razão da exploração da atividade empresarial pela sociedade de que faz parte. Nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho:

A empresa pode ser explorada por uma pessoa física ou jurídica. No primeiro caso, o exercente da atividade econômica se chama empresário individual; no segundo, sociedade empresária. (COELHO, 2010, p. 65)

Ao mencionar “sociedade empresária”, “ou empresário”, a referência será à pessoa jurídica que explora atividade econômica, e não aos seus sócios. A expressão “empresa” designará a atividade, e nunca a sociedade.

O empresário individual é a pessoa natural que, registrando-se na Junta em nome próprio e empregando capital, natureza e insumos, tecnologia e mão de obra, toma com *animus lucrandi* a iniciativa de organizar, com profissionalidade, uma atividade econômica para produção ou circulação de bens ou serviços no mercado.

Conforme Maria Helena Diniz são elementos configuradores do empresário individual:

- a) *Capacidade jurídica*, ou seja, ser maior ou emancipado e plenamente capaz (CC, arts. 972 e 976), pois deve tomar a iniciativa do empreendimento e assumir os riscos, uma vez que se estabelece sem participação de sócios, obrigando-se em seu próprio nome, respondendo, ilimitadamente, com seus bens pessoais e com o patrimônio afetado ao exercício daquela atividade, sujeitando-se pessoalmente à falência e podendo pleitear sua recuperação judicial ou extrajudicial (Lei n. 11.101/2005, art. 1º);
- b) *Efetividade* no exercício da atividade econômica organizada para criação de riqueza, mediante produção e circulação de bens e serviços no mercado;
- c) *Profissionalidade* da atividade empresarial, visto que o empresário individual deve, profissionalmente, exercer atividade econômica organizada (empresa, coordenado-a, dirigindo-a e supervisionando-a. O empresário individual, por meio do estabelecimento, deverá empregar capital, insumos, tecnologia e mão de obra (fatores de produção), fazendo uso de auxiliares ou de colaboração de terceiros que, ao integrarem a atividade-fim, a descentralizam, retirando o seu caráter pessoal, dando configuração jurídica à figura do empresário.
- d) *Lucratividade mediata*, isto é, a finalidade lucrativa, não é obrigatória, pois a atividade econômica organizada para a produção e circulação de bens e serviços no mercado é exercida por meio do estabelecimento, para obtenção de possível lucro ou de algum resultado econômico-financeiro como retorno do capital investido. O lucro imediato não é, portanto, o fim específico da “empresa”, mas uma mera possibilidade que também poderá advir da atividade econômica visto que ela pode “auferir outros valores diferenciados do lucro”, como afirma Adalberto Simão Filho. (2012, p.25-26)

À forma que reveste o exercício da atividade empresarial, os empresários podem ser classificados em individuais e coletivos, sendo os primeiros os que exercem sua atividade individualmente, sem a colaboração de sócios, e os coletivos os que a praticam por meio de uma sociedade empresária.

Com o advento da Lei n. 12.441, de 11 de julho de 2011, a classificação para o exercício individual da atividade econômica comporta uma subdivisão: (a) os simplesmente denominados empresários individuais, cuja responsabilidade é ilimitada, alcançando todos os seus bens pessoais; (b) as empresas individuais de responsabilidade limitada, de responsabilidade restrita ao valor do capital social integralizado.

No Código Civil brasileiro, foi criado, outras duas figuras: o empresário rural e o pequeno empresário, permitindo ao primeiro a inscrição facultativa no Registro de Empresas, e ao segundo tratamento diferenciado, que ainda falta ser definido por lei.

Conclui-se que o novo sistema não mais distingue as pessoas em comerciantes e não comerciantes, nem as sociedades em civis e comerciais. Atualmente, ao conceito de empresário se contrapõe o de não empresário, e às sociedades empresárias se contrapõe as sociedades simples.

Valeu-se, como expediente, da figura do empresário, que é definida, por exemplo, no art. 2.082 do Código Civil italiano: “É empresário quem exercita profissionalmente uma atividade econômica organizada para o fim de produção ou troca de bens ou de serviços”.

Essa definição de empresário ingressou doutrinariamente no direito brasileiro, tanto que foi adotada pelos autores do Projeto de Código de Obrigações de 1965 no art. 1.106: “É empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços”.

Exclui-se desse conceito quem exerce profissão intelectual, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores. No sistema desse Projeto, considera-se empresário comercial quem exerce profissionalmente atividade organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços (art. 1.106) e não se caracteriza como empresário rural (atividade destinada à produção agrícola, silvícola, pecuária e conexas). “São próprias de empresário comercial: I – atividade industrial destinada à produção de bens ou de serviços; II – atividade intermediária na circulação de bens; III – atividade de transporte, por terra, água ou ar; IV – atividade bancária; V – atividade seguradora; VI – outras atividades auxiliares.”

Aquele que exercita a afinidade empresarial individualmente será o empresário individual, relacionado à firma individual denominada hoje pela Lei nº 8.934, de 18/11/1994 como firma *mercantil individual*, registrada no Registro de Comercio, atualmente Registro Público de Empresas Mercantis, chama-se também de *empresa individual e empresário*, pelo Código Civil.

A transformação de uma firma individual em pessoa jurídica é uma ficção do direito tributário, somente para o efeito do imposto de renda. Pela Lei Complementar nº 123/2006, alterada pela Lei Complementar nº 128/2008, foi introduzido, para fins de tributo e de enquadramento no sistema de benefícios dedicados à micro e pequena empresa, o conceito de micro empreendedor individual – MEI -, como se vê no art. 18-A, já examinado nos itens 36-C e seguinte, que nada mais é que o empresário do Código Civil.

Entende-se por micro empreendedor individual (MEI), contemplado no art. 966 do CC, aquele empresário singular que atenda, cumulativamente, às seguintes condições:

- tenha auferido receita bruta acumulada no ano-calendário anterior de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais);
- seja optante pelo Simples Nacional;
- exerça tão somente atividades constantes do Anexo único da Resolução GSN 58/09;

- possua um único estabelecimento;
- não participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador; e
- contrate apenas um empregado, que receba exclusivamente 1 (um) salário mínimo ou piso salarial de categoria profissional.

O MEI poderá optar pelo Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional (SIMEDI).

### 2.1.2. Sociedade Empresária

Ainda, Fabio Ulhoa Coelho coloca, como é a própria pessoa jurídica a empresária e não os seus sócios, o correto é falar-se “sociedade empresária”, e não “sociedade empresarial” (isto é, “de empresários”). A sociedade empresária assume, hoje em dia, duas das cinco formas admitidas pelo direito comercial em vigor: a de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada (Ltda.) ou a de uma sociedade anônima (S/A). (2010, p.65)

A sociedade limitada, normalmente relacionada à exploração de atividades econômicas de pequeno e médio porte, é constituída por um contrato social, instrumento que eles assinam para ajustarem os seus interesses recíprocos. Já a sociedade anônima – também chamada “companhia” – se relaciona normalmente à exploração de grandes atividades econômicas e o documento básico de disciplina das relações entre os sócios se denomina estatuto.

O capital social representa o montante de recursos que os sócios disponibilizam para a constituição da sociedade. De fato, para existir e dar início às suas atividades, a pessoa jurídica necessita de dinheiro ou bens, que são providenciados pelos que a constituem.

Não se deve confundir o capital social com o patrimônio social, tendo em vista que este último é o conjunto de bens e direitos de titularidade da sociedade (ou seja, tudo que é de sua propriedade). No exato momento da sua constituição, a sociedade tem em seu patrimônio apenas os recursos inicialmente fornecidos pelos sócios, mas, se o negócio que ela explora revelar-se frutífero, ocorrerá a ampliação desses recursos iniciais; caso contrário, a sociedade acabará perdendo uma parte ou totalidade de tais recursos, e seu patrimônio será menor que o capital social, podendo vir a ocorrer a falência.

Maria Helena Diniz afirma que:

A sociedade empresária é a sociedade personificada (pessoa jurídica) que tem, profissionalmente, por objeto, como vimos, a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, no mercado, com o escopo de lucro mediato ou imediato, sendo constituída por documento levado a assento no Registro Público de Empresas Mercantis. (2012, p.73)

A sociedade empresária após ser registrada, a Junta Comercial terá o dever de prestar quaisquer informações sobre os documentos nela arquivados que forme pedidos por terceiros, mediante uma ficha que, em São Paulo, se denomina “Breve Relato”. Tal ficha é recomendada para consultar os arquivamentos efetuados por uma determinada empresa. (DINIZ,2012, p. 74)

O registro da sociedade empresária na Junta Comercial tem natureza *constitutiva* enquanto lhe dá o status de pessoa jurídica, mas *declaratória* quanto à sua condição de empresário rural, quando os equipara à sociedade empresária para fins de tratamento normativo igualitário, tendo, portanto, natureza constitutiva, visto que os sujeita ao regime jurídico empresarial.

Os *serviços registrários* alusivos à “empresa” executam-se pelo Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis (SINREM), composto pelo DNRC e pelas Juntas Comerciais, que efetuam serviços de registro público, conforme as normas técnicas do Departamento Nacional de Registro do Comércio.

Conforme Maria Helena Diniz, os atos registrários empresariais são três:

- a) *Matrícula* (Lei n. 8.934/94, art. 32, I, que é o fato de inscrição de intérpretes comerciais, tradutores públicos, leiloeiros, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais.
- b) *Arquivamento*, formalidade que diz respeito aos documentos de constituição, alteração (p. ex., aumento de capital, entrada e saída de sócio), dissolução de empresários individuais e coletivos e de cooperativas (Lei n.8.934/94, art. 32, II, a) e aos atinentes ao consórcio de empresas e aos grupos de sociedades, previstos nos arts. 278 e 279 da Lei n. 6.404/76 (Lei n.8.934/94, art. 32, II, b), às sociedades empresárias estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil (Lei n. 8.934/94, art. 32, II, c), às declarações de microempresa (Lei n.8.934, art. 32, II, d) e de empresa de pequeno porte e, ainda, a quaisquer documentos que possam interessar ao empresário individual e à sociedade empresária (Lei n. 8.934/94, art. 32, II, e) como procurações com cláusulas *ad negotia*, conferindo-lhes publicidade e segurança nas relações jurídicas.
- c) *Autenticação* de documentos, que é não só condição da regularidade e requisito extrínseco de validade dos instrumentos de escrituração, ou seja, dos livros mercantis, das fichas escriturais, balanços etc., como também ato confirmatório da veracidade das cópias dos documentos originais e usos e costumes assentados (arts. 32, III, e 39, II, da Lei n. 8.934/94). (2012, p. 74-75)

O registro deverá ser pedido mediante requerimento de pessoa obrigada em lei, ou, no caso de omissão ou de demora da pessoa indicada legalmente, do sócio, ou de qualquer terceiro interessado (CC, art. 1.151), integrante ou não do quadro societário.

A apresentação, na forma da lei, à Junta Comercial, dos documentos exigidos para tal registro, deverá dar-se dentro do prazo de trinta dias contado da lavratura dos atos constitutivos (CC, art. 1.151, § 1º).

Se o registro for requerido depois do prazo de trinta dias acima referido, apenas produzirá efeito a partir da data em que for concedido (§ 2º do art. 1.151 do CC); a sociedade, então, passará a ter personalidade jurídica no dia do despacho da concessão formalizada do seu registro pela Junta Comercial (efeito ex nunc).

Havendo omissão ou demora no pedido de registro por pessoa obrigada a requerê-lo, esta deverá responder pelo prejuízo que causar à sociedade (p. ex., impedindo a realização de algum negócio ou a aquisição de benefício fiscal), aos sócios ou a terceiros, pagando indenização a título de perdas e danos (CC, arts. 1.151, § 3º, 402 a 404).

Se o pedido de registro for indeferido, poderá se abrir processo revisional (Lei n. 8.934, art. 44, mediante reconsideração ou recurso (ao plenário e ao Ministro do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior).

Ainda pode-se afirmar de acordo com o posicionamento de Maria Helena Diniz que, somente com o cumprimento das formalidades legais e a publicação oficial do ato societário sujeito a registro ele terá efeito em relação a terceiros, por estar revestido de eficácia *erga omnes*, com seu arquivamento no Registro Público de Empresas Mercantis. (2012, p.76)

Antes do cumprimento das formalidades legais, o ato sujeito a registro, salvo disposição de lei, não poderá ser oposto a terceiro, a não ser mediante comprovação de que este já o conhecia (CC, art. 1.154). Se aquelas formalidades forem cumpridas, o terceiro não poderá alegar sua ignorância (LINDB, art. 3º, e CC, art. 1.154, parágrafo único) a respeito do conteúdo dos documentos devidamente registrados e publicados, visto que o registro lhe confere publicidade.

O registro de empresário individual que não se revestir da forma empresa individual de responsabilidade limitada não gera efeitos próprios da personalidade jurídica. Isto porque o homem natural – a pessoa individual, o empresário individual – já goza, desde o nascimento, dos direitos de personalidade, e a não ser que pretenda limitar sua responsabilidade patrimonial nos termos da Lei. N. 12.441/2011, não há razão para obter personalidade jurídica.

Em relação à disciplina legal da sociedade empresária, até o advento do CC de 2002, é regulada, primordialmente, pelo Código Comercial (sociedades de pessoas), pelo Decreto nº

3.708/19 (sociedades limitadas), pela Lei nº 6.404/76 devidamente consolidada (sociedades por ações) e pelo Código Civil de 1916 (sociedades civis de fins econômicos).

## **2.2. Tributos Inerentes à Atividade Empresarial**

Ao atribuir as competências tributárias relativas a impostos da União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a Constituição Federal definiu quais os fatos jurídicos que caberiam a cada entidade tributante. A esta atribuição dá-se o nome de “discriminação constitucional de rendas”.

O parágrafo primeiro do dispositivo constitucional determina que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão calculados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Na verdade, a grande maioria dos impostos no Brasil não é graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e, muito menos, tem caráter pessoal.

Nos casos em que a incidência é direta e pessoal, é fácil identificar quais as pessoas que serão tributadas, como no imposto de renda; mas, se o imposto é real e tem incidência indireta, como no IPI ou do ICMS, a transferência do ônus financeiro para outra pessoa dificulta a graduação na medida exata à capacidade de contribuinte.

Dessa forma, o ICMS e o IPI incidentes sobre determinado produto têm o mesmo valor quando tal produto é adquirido por alguém muito pobre ou muito rico. Não há, portanto, a existência de uma atuação específica que justifique a sua cobrança por parte do Estado, sendo seu objetivo a pura e simples captação de riqueza para a Fazenda Pública.

Conforme Cláudio Borba: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.” (BORBA, 2009, p. 31).

Ainda pode-se dizer que o imposto pode ser considerado o tributo por excelência, não apenas por representar a mais importante e significativa das três espécies, mas também por ter como característica principal a simples exigência de transferência compulsória de recursos da comunidade para os cofres públicos, a partir da ocorrência de situação prevista em lei. Quanto às outras duas espécies, elas envolvem vantagem econômica ou prestação de retorno para os seus pagadores.

### 2.2.1. Imposto de Renda

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, ou simplesmente *imposto de renda*, como é geralmente conhecido, pertence à competência da União Federal (CF, art. 153, III, e CTN, art. 43).

Justifica-se que seja esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões.

Em relação à sua função, o imposto de renda é de enorme importância no orçamento da União Federal, onde hoje figura como a principal fonte de receita tributária. Tem, portanto, função nitidamente fiscal. É inegável também a importância do imposto de renda como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico.

Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de “incentivos fiscais”.

Em relação ao imposto de renda, podemos ainda citar as palavras de Hugo de Brito Machado:

Assim, pode-se afirmar que o imposto de renda, embora tenha função predominantemente *fiscal*, tem também função *extrafiscal* altamente relevante. (MACHADO, 2012, p. 320)

Segundo o art. 153, § 2º, I, da CF, o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

A generalidade diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato descrito na hipótese de incidência da exação. A universalidade, por sua vez, demarca o critério atrelável à base de cálculo do gravame, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da denominação da receita ou do rendimento. Por fim, a progressividade do IR – mesmo que insuficiente, como é sabido – prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento de base de cálculo.

O IR, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi instituído no Brasil, após diversas tentativas, em 1922, consoante o disposto no art. 31 da Lei de Orçamento n. 4. 625, de 31 de dezembro. Feitas algumas alterações

normativas, nos anos que se seguiram, já se podia notar no âmbito doméstico a existência de um progressivo imposto de renda, com alíquotas estabelecidas entre 0,5% e 8%.

No Brasil de hoje, o imposto de renda, conquanto se revele um importante gravame para a arrecadação federal, aponta dados curiosos: estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo pouco mais de 20%, enquanto, em países desenvolvidos, essa participação representa cerca de 70%. Vale ressaltar que há sobre o patrimônio, de um modo geral, uma tímida expressividade da participação da tributação na carga tributária brasileira.

Pelas palavras de Aliomar Baleeiro:

A concepção de renda nacional é a soma de todas as remunerações pagas aos fatores de produção. E se o resultado econômico é apurado pela soma dos valores líquidos adicionados pela produção denomina-se produto interno. Mas, nem o conceito econômico de renda nacional, nem o de produto nacional prestam-se á noção de renda, que é sempre pessoal, para fins de imposto de renda. (BALEIRO, 2003, p.286)

Para fins de tributação, a renda a ser considerada é sempre a pessoal. Representa ganho econômico por certo período de tempo, assim como a idéia de renda nacional. Mas, por ser de pessoas, somente constituirá renda tributável aquela proveniente de capital (ou fonte patrimonial) pertencente à própria pessoa.

Bulhões Pedreira explica que toda produção ou acréscimo de riqueza provém do trabalho ou do capital, ou da conjugação de ambos, como, aliás, refere o Código Tributário Nacional, em seu art. 43. A remuneração desses fatores patrimoniais (trabalho e capital) configura os rendimentos, a saber, salário e remuneração em geral, aluguel ou royalty, juro e lucro. A idéia de rendimento é só a de determinado ganho e sua noção independe do tempo. Já a noção de renda está integrada, necessariamente, pela idéia de período de tempo. A soma dos rendimentos pessoais (como remunerações de fatores produtivos), por certo lapso de tempo, é que configura a renda.

### 2.2.2. ICMS

Do ponto de vista econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de  $\frac{3}{4}$  partes da receita tributária dos Estados-Membros. Argüia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomen jûris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundido quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, e só eles.

A Emenda nº 18 e a Emenda nº 1/69 deram para fato gerador o ICMS o mesmo que o legislador ordinário fixara há muitos anos para o imposto de consumo, que estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados; o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócio. Mas o IPI incide na saída da alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com o ICMS.

Conforme Hugo de Brito Machado, já na vigência da Constituição anterior (art. 23, II):

O imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias/ICM, era da competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era que o antigo imposto sobre vendas e consignações/IVC, da competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda 18/1965, quando se tornou não cumulativo. (2012, p.371)

Na constituição de 1988 ele está entre os impostos da competência dos Estados e do Distrito Federal e teve o seu âmbito ampliado, passando a abranger, também, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com isto a sigla “ICM” foi substituída por “ICMS”.

Ainda, nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Competente para a cobrança do ICMS é o Estado em que se verifica a sua hipótese de incidência. Esta regra, todavia, não produz os efeitos práticos desejados em virtude de não cumulatividade do imposto, técnica da quais muitos casos decorre sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores. (2012, p.271)

Tratando-se de mercadoria importada, a competência para cobrar o ICMS é do Estado em que está situado o estabelecimento importador. Não aquele no qual a mercadoria ingressa no território nacional.

O ICMS é um tributo de função predominantemente fiscal. É fonte de receita bastante expressiva para os Estados e para o Distrito Federal. Tem sido, todavia, utilizando também com função extrafiscal, mas essa prática é desaconselhável, em virtude das práticas fraudulentas que o tratamento diferenciado pode estimular.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu que o ICMS poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, III), facultando, assim, seu uso com função extrafiscal. Todavia, consciente dos problemas que daí podem decorrer, cuidou de estabelecer fortes limitações a essa faculdade, atribuindo ao Senado Federal competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, e a este facultando o estabelecimento das alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 155, § 2º, IV e V).

A concessão de isenção do ICMS para atrair investimentos novos tem sido denominada “guerra fiscal”. Cuida-se de denominação pejorativa, com a qual os Estados desenvolvidos combatem o uso do incentivo fiscal pelos Estados pobres. E estes, talvez impressionados pela expressão pejorativa, admitem as restrições à sua autonomia política. (MACHADO, 2012, p.372)

Do ponto de vista estritamente jurídico, é importante distinguir o incentivo concedido por um Estado rico daquele concedido por um Estado pobre. O primeiro é flagrantemente contrário à Constituição Federal, o segundo realiza princípio fundamental por esta consagrado.

No entanto, entende-se que caberá a lei complementar estabelecer normas procedimentais para que se conceda isenções, não tão somente, incentivos fiscais no âmbito do ICMS, todavia, sobrepor uma norma de processo a uma norma de direito material, e mais ainda um princípio que é consagrado pela Constituição Federal.

### 2.2.3. PIS, COFINS

As contribuições para o PIS e PASEP (Programa de Integração Social/Programa de Formação de Patrimônio do Servidor Público) são destinadas (I) à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e (II) à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente.

Concebidas originariamente em leis complementares distintas (LC n. 7/70, para o PIS, e LC n. 8/70, para o PASEP), tais contribuições, destinadas ao financiamento da seguridade social, foram unificadas e, a partir de 1º de julho de 1976, passaram a ser denominadas, simplificada e, PIS/PASEP.

Com o advento da Constituição de 1988 (art. 239, CF), ficou estipulado que os recursos do PIS/PASEP iriam financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial, sendo este consistente no pagamento de um salário mínimo anual aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal, desde que seus empregadores contribuam para o PIS/PASEP (art. 239, § 3º, CF).

Instituída pela Lei n. 70/91, a COFINS veio substituir o antigo FINSOCIAL. Com a Emenda Constitucional n. 42/2003 (art. 195, IV, CF), evidenciou-se a possibilidade de criação de contribuição previdenciária ou social, alcançando a *importação de produtos e serviços estrangeiros*, em razão do alargamento da incidência das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico (CIDEs), conforme se nota no art. 149, § 2º, II, CF.

Nessa esteira, em 29 de janeiro de 2004, com o advento da Medida Provisória n. 164 (convertida na Lei n. 10.865/04), foram instituídas as contribuições para: (I) o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e (II) os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS), incidentes sobre a importação de bens e serviços. Assim, surgiram as contribuições “COFINS-IMPORTAÇÃO” e “PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO”.

## CAPÍTULO III

### Estudo de Caso

A parte final do presente trabalho trata-se de estudo de caso relativo a um parecer da Procuradoria Federal do Distrito Federal da qual houve manifestação do Procurador-Chefe José Cardoso Dutra Junior onde se manifestou favorável a tese de novação contratual em função de parcelamento de débitos fiscais.

#### 3.1. Parecer nº 8.068/2000 – PRG – Procuradoria Federal do Distrito Federal

Do texto exposto, deflui-se que 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.

O Procurador José Cardoso Dutra, por sua vez, faz menção exclusivamente a dispositivos do CTN para esclarecer o impasse, no que tange o parcelamento como meio de adquirir o direito de certidão negativa de débitos. 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 e em jurisprudência antes do advento daquele diploma complementar.

A legislação de regência e os questionamentos que o tema sempre ofereceu, o Código Tributário Nacional instituiu a moratória como forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, 151, I) e traçou 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.

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. 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.

Em relação com 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.

No que tange o parcelamento como modalidade de moratória, para alguns consiste na dilação do prazo para 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 parcelamento.

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 insertas 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 nas 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”.

Já no parcelamento como transação, o Código Tributário Nacional, em seu art. 171, diz que “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção do crédito”.

Na transação, a Fazenda flexibiliza o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, para mediante concessões (que não de ser menos custosas que o mecanismo de cobrança), ganhar a certeza do recebimento do crédito, ou pelo menos sua recuperação mais rápida. Num outro contexto e a partir da análise da vasta legislação federal, estadual e distrital sobre parcelamento, vem aumentando o número de estudiosos que vêm nesse instituto um instrumento de transação, pois são claras as concessões mútuas realizadas entre os sujeitos da obrigação tributária.

O parcelamento, portanto, subsuma-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-PGR.

Na linha de pensamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, Hugo de Brito Machado e Luiz Emygdio F. da Rosa, o 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 da dívida tributária vencida, o que o diferencia de 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.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (DOU 11.01.01) operou diversas alterações no Código Tributário Nacional, merecendo destaque, 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 condição estabelecidas em lei específica.

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

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

Como se vê, 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 da 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, 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.

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.

### 3.2. 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).

“Art. 205 – A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.”

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 objetos) e repercute apenas nas condições de pagamento. A novação extingue o crédito tributário (CTN, 156); o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito, embora seja certo que honrado o parcelamento, extinto estará o crédito.

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

Como já se mencionou, caso se requeira certidão de tributos, durante a fase em que o crédito estiver abrangido pelos efeitos da suspensão – no caso, débito parcelado em dia -, deve ser ela expedida, em consonância com o art. 206 do CTN, isto é, *Certidão Positiva com efeitos de Negativa*. (SABBAG, 2010, p. 834).

Ainda, nas palavras de Sabbag, a transação é o acordo para concessões recíprocas que põe fim ao litígio, conforme os arts. 840 a 850 da Lei n. 10.406/2002). Há previsão específica no CTN, conforme o art. 171:

“Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único – a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”

Neste ajuste legal, como mais uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário, há reciprocidade de ônus e vantagens, como cita Sabbag:

Ademais, depende a transação de lei autorizativa para sua instituição, na qual deve ser indicada a autoridade competente para realizar a transação em cada caso, bem como explicitar as concessões que poderão ser feitas ao contribuinte. Aqui, novamente, não se trata de providência que fique *a critério da autoridade administrativa*. Esta deve cingir-se aos motivos legais que dão ensejo ao perdão, como a situação econômica do sujeito passivo; erro ou ignorância escusáveis do contribuinte, quanto à matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário, dentre outros. (2010, p.854-855)

De acordo com Sérgio Pinto Martins, o parcelamento é a divisão em prestações da dívida tributária já vencida. (2009, p.180)

O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica (art. 155-A do CTN).

Martins, ainda diz, salvo disposição de lei em contrário, que o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. A lei que determina o parcelamento poderá excluir juros e multas moratórias do referido favor. Entretanto, os juros de mora devidos até a data do parcelamento devem estar nele incluídos. (2009, p.180)

No entanto, são aplicadas subsidiariamente ao parcelamento as regras relativas à moratória contidas no CTN.

Sérgio Pinto Martins conclui que a inexistência da lei específica importa na aplicação da leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (2009, p.180)

Já a transação, de acordo com a doutrina do autor acima, é a composição amigável entre credor e devedor, mediante concessões mútuas. É um negócio jurídico bilateral, em que as partes fazem concessões recíprocas, extinguindo obrigações litigiosas ou duvidosas.

A transação tributária tem como pressuposto a existência de lei regulando o assunto. Não havendo lei, a transação não pode ser feita. Assim, a autoridade administrativa não está autorizada a transigir, salvo na existência de lei expressa nesse sentido. Do contrário, poderia haver malversação do dinheiro público, com compensação de dívidas por interesses pessoais de cada administrador. (MARTINS, 2009, p.194)

Clóvis Beviláqua, em seu *Código Civil Comentado*, ensina que a transação corresponde “ao ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas. Pressupõe dúvida ou litígio a respeito da relação jurídica”.

Na doutrina de Claudio Borba, verifica-se que, no campo do Direito Tributário, a transação só pode ocorrer para pôr fim a litígio já iniciado, ao contrário do Direito Privado, onde também pode ter o objetivo de evitar o litígio. (2009, p.426)

Outro aspecto importante é a dúvida que tem que haver com relação ao valor real do crédito por parte da Fazenda Pública, pois, do contrário, a cobrança é uma atividade plenamente vinculada.

Desta forma, são exigidos ao menos três requisitos para que se dê a transação no Direito Tributário:

- a) Previsão em lei, como todas as hipóteses de extinção, suspensão ou exclusão do crédito;
- b) Dúvidas com relação ao valor real do crédito de ambos os lados;
- c) Concessões mútuas.

### **3.3. Direito à Certidão Negativa de Débito Tributário**

A certidão negativa consiste no documento apto a comprovar a inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado período.

“Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de dez dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A Constituição Federal assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas, a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de

situações de interesse pessoal, conforme art. 5º, XXXIV. Sabbag considera tal comando nítido exemplo de *imunidade tributária*.

É demasiado comum ao dia a dia do contribuinte a necessidade de documento que traduza quitação fiscal, permitindo-lhe participar de licitações, obter empréstimos e financiamentos e, fundamentalmente, manter-se quite com a Fazenda. (SABBAG, 2010, p.919)

Sobre este tema, tem despontado controvertida questão no plano doutrinário: a exigência de certidões negativas de débito como requisito essencial para que o contribuinte realize atos jurídicos.

Para o STF, é inconstitucional a exigência acima destacada na hipótese em que implicar *impedimento absoluto* ao exercício da atividade empresarial. Por outro lado, o Pretório Excelso não vislumbra inconstitucionalidade se houver impedimento apenas da participação da licitação, sem prejuízo ao normal prosseguimento da atividade empresarial.

Sabbag ensina que “na disciplina da atividade econômica privada, o ordenamento pode, mediante a ponderação de valores assentados no texto constitucional, estabelecer condições para o exercício da autonomia privada, desde que não suprima, por via direta ou indireta, a possibilidade de atuação privada.

Por conseguinte, sob esse prisma, é de se admitir a exigência de uma série de certidões negativas para a prática de inúmeros atos e negócios jurídicos, seja perante outro sujeito privado, seja perante a Administração Pública. Nesse procedimento, de forma direta e indireta, pode-se vislumbrar a tutela do cumprimento de obrigações cuja repercussão é evidente para a implementação da finalidade e princípios informadores da ordem econômica”. (2010, p.919)

Assim, é possível concluir que a exigência de certidão negativa terá amparo constitucional, na medida em que estiver atrelada à busca do interesse público, sem necessidade de se recorrer a dispositivos constitucionais expressos.

Ainda, nas palavras de Eduardo Sabbag, a certidão pode e deve ser exigida pelo Fisco, nos limites impostos pelo legislador constituinte, quando garante: (1) o exercício da atividade profissional (art. 5º, XIII e XVIII); (2) o fundamento da República atinente aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV); (3) o princípio da legalidade (art. 5º, II, e art. 170, parágrafo único). A legislação infraconstitucional não pode se indispor com tais balizas previstas na Carta Magna, que asseguram a liberdade, sob pena de se ressentirem de vício de inconstitucionalidade e se revestirem da indumentária de sanções políticas, a longa data rechaçadas pelo STF (Súmulas n. 70, 323 e 547).

É cediço que, se o sujeito passivo for alvo de um lançamento tributário, lastreado em notificação ou em auto de infração, e não concordar com a exigência, poderá se valer de quaisquer dos métodos de suspensão do crédito tributário estudados no art. 151 do CTN.

Caso ele necessite de uma certidão negativa, enquanto o crédito estiver suspenso, a Administração emitirá um documento, denominado pela doutrina de *certidão de regularização* ou *certidão positiva com efeitos de negativa*, no qual aparecerá o crédito com exigibilidade suspensa, sendo hábil, todavia, a produzir exatamente os mesmos efeitos da certidão negativa, uma vez que o requerente não está irregular perante o Fisco.

As três situações que ensejam a certidão positiva com efeitos de negativa quando o crédito estiver com a exigibilidade suspensa:

- Créditos não vencidos;
- Créditos com exigibilidade suspensa;
- Créditos em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetuada a penhora.

Conclui Sabbag, que não é raro deparar o contribuinte com a urgência de atos ou negócios que devem ser realizados com toda a celeridade possível, sem que se disponha de tempo para a requisição e liberação da certidão de tributos.

Caso haja necessidade de prática de ato indispensável à caducidade ou perecimento de direito, dispensar-se-á a certidão negativa, independentemente de disposição legal autorizativa. Um bom exemplo se dá quando a empresa, desejosa de participar de procedimento licitatório, vê-se na iminência de perder os prazos fatais que lhe são impostos, sendo assim desabilitada, quando não consegue obter o documento atestatório de inexistência de débitos de que necessita, por motivos vários, v. g., greve de servidores do Fisco. Admite-se, neste caso, a participação do procedimento sem a posse do documento.

Claudio Borba aduz que, no tocante aos efeitos da certidão negativa requerida pelo adquirente de um bem, esta impede que se configure a responsabilidade tributária daquele, prevalecendo a possibilidade de que a Fazenda Pública possa vir a exigir créditos posteriormente verificados do contribuinte que alienou o bem.

Neste sentido, citamos a lição de Hugo de Brito Machado, que se coaduna com a de diversos outros doutrinadores:

As certidões de quitação fornecidas pela Fazenda Pública sempre ressalvam o direito de cobrar créditos tributários que venham a ser apurados. (...) A ressalva constante dessas certidões prevalece apenas no sentido de poder o fisco cobrar créditos tributários que por ventura venha a apurar, contra o contribuinte, pois a certidão de quitação, mesmo com a ressalva, impede que se configure a responsabilidade tributária do adquirente do bem. (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 107)

Em relação a necessidade de prova de quitação, Luciano Amaro fundamenta que, a lei pode exigir que ela seja feita por meio de certidão negativa, expedida à vista de requerimento com os requisitos do art. 205 do Código Tributário Nacional, fixando-se o prazo de dez dias para a autoridade fornecê-la.

Por mais célere que possa ser o procedimento para a expedição da certidão negativa, poderá haver atos cuja prática premente impede que se requeira e aguarde a expedição da certidão negativa. Prevê, para essa situação, o art. 207 do Código Tributário Nacional: “Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infração cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator”.

De acordo com Sérgio Pinto Martins, o devido processo legal também está sendo observado, pois a exigência da certidão é feita pela lei. O processo que gerou o precatório também foi estabelecido de acordo com a previsão legal.

O princípio da moralidade da Administração Pública, de pagar o que deve, tem como correspondente o dever de boa-fé da parte beneficiada pelo precatório de pagar as verbas devidas à Fazenda Pública, que é um princípio basilar de direito.

O interesse público não pode permitir ao credor receber o precatório e não pagar a dívida para com o ente público, pois o pagamento ao ente público beneficia toda a coletividade com a prestação de serviços públicos.

A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Martins defende que, o fisco não pode negar a expedição de certidão negativa se o tributo ainda não foi lançado ou se não estiver vencido. A recusa em expedir certidão negativa só é aceitável quando é apurado crédito tributário vencido pelo sujeito ativo. (2009, p.222)

Mesmo que o contribuinte tenha pedido parcelamento, terá direito à certidão negativa, pois o parcelamento representa a prorrogação da data do pagamento. Assim, o tributo não está vencido. Se o contribuinte vem pagando regularmente os tributos objeto de parcelamento, o sujeito ativo não pode negar a expedição de certidão negativa.

Em se tratando de obtenção da certidão negativa de débitos, documento que atesta que o sujeito passivo está quite com a Fazenda, se faz importante o estudo, abordando seus principais aspectos jurídicos.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo e principal instrumento o instituto da novação no intuito de estabelecer entre as partes, Fazenda Pública e sujeito passivo, um melhor acordo, a ponto de evitar conflitos jurídicos nestas relações, se valendo de diversos outros aspectos institucionais para melhor entendimento do tema.

O feito da presente tese envolveu diferentes bases doutrinárias que se encaixaram para um único objetivo, que foi o de transparecer a utilização de um instrumento jurídico que possibilitasse o manejo de um instituto de suma importância, como a novação, mas que deixa lacunas que precisam ser preenchidas.

Através de pesquisas doutrinárias foi traçado um paralelo entre diversos institutos, para que houvesse a pretensão de se chegar a um denominador comum, para que tal procedimento saísse do papel e ganhasse força para a sua utilização em juízo, dedicando-se também a estudos de casos que abordem a mesma problemática, na tentativa de se materializar as inovações legislativas, consolidando um entendimento mais amplo e consistente.

Fica claro nas pesquisas que alguns institutos ganham força, ao cada vez mais serem discutidos, a ponto de trazer soluções para cada caso concreto, tornando assim o Direito, um campo aberto onde vários caminhos poderão ser traçados no intuito de esclarecer, ou até mesmo, tornar mais prática, as diversas linhas de pensamentos, através de estudos e pesquisas doutrinárias se estabelecendo um diálogo entre os diversos doutrinadores.

A abordagem de aspectos empresariais também se fez necessário, para que houvesse um entendimento completo acerca da problemática proposta, colocando em foco, os principais aspectos que norteiam a esfera empresarial, destacando suas características como também seus pontos mais sensíveis para que haja um tratamento adequado para cada situação advinda de pesquisas na busca de se atingir um resultado positivo em face dos posicionamentos jurídicos.

Se fez necessário a associação de diversos institutos, para que pudesse se obter um embasamento amplo, mas com a finalidade de tornar a pesquisa significativa, destacando a importância da ligação entre os diversos percursos que o mundo jurídico oferece, buscando uma melhor compreensão do mesmo.

Foi de suma importância o estudo de caso, onde defluiu uma visão maior acerca de estudiosos de renome, expandindo a clareza e objetividade dos parâmetros utilizados para o

realização desta pesquisa, que teve como base principal, pesquisas puramente doutrinárias, sem sugerir muita discussão a respeito dos posicionamentos majoritários.

No entanto foi de grande satisfação, o saber, adquirido através de diversas fontes, que foram de suma importância para a formação de ideias e opiniões colocando em prática a busca e o aprimoramento em relação aos questionamentos que o tema ofereceu, fazendo com que fosse necessário um esforço fundamental para o desenvolvimento deste trabalho.

## BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Ed. Forense. 11ª ed. 2003
- BORBA, Claudio. **Direito Tributário: Teoria e Questões**. Ed. Elsevier. 24ª ed. 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Empresarial**. Ed. Saraiva. Vol. 1. 14ª ed. 2010.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: 2 Teoria Geral das Obrigações**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DINIZ, Maria Helena. **Lições de Direito Empresarial**. Ed. Saraiva. 2ª ed. 2012.
- GAGLIANO, Pablo Stolze, RODOLFO, Pamplona Filho. **Novo Curso de Direito Civil: Obrigações**. Ed. Saraiva. Vol. 2. 11ª ed. 2010.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Ed. Saraiva. Vol. 2. 5ª ed. 2008.
- JUNIOR, Waldo Fazzio. **Manual de Direito Empresaria**. Ed. Atlas. 11ª ed. 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Ed. Malheiros. 33ª ed. 2012.
- MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial**. Ed. Saraiva. Vol. 1 – 9ª ed. 2012
- REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. Ed. Saraiva. Vol. 1. 29ª ed. 2010.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos de Direito: Direito Tributário**. 10.ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. Ed. Saraiva. 2ª ed. 2010.

## **ANEXO**

O Parcelamento de Débitos Tributários Em Perspectiva Atual

José Cardoso Dutra Junior - Procurador do Distrito Federal. Parecer nº 8.068/2000-PRG

### **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 exigibilidade 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 necessidade 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 parcelamento.[3]

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 insertas 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 estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação[6] de litúgio e conseqüente extinção do crédito tributário".

Na transação[7], a Fazenda flexibiliza o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, para, mediante concessões (que não de ser menos custosas que o mecanismo de cobrança), ganhar a certeza do recebimento do crédito, ou pelo menos sua recuperação mais rápida[8]. Para Bernardo Ribeiro de Moraes[9] (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 recursos[10] 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, muita vez 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 crédito. [16]

**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 condição estabelecidas em lei específica.

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

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

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 necessariamente 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 vincendos, 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 vincendos 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 transação (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;

---

[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 Distrito 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 Damiano, 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.