

O PLANO DE AMORTIZAÇÃO DO DÉBITO FISCAL E O PARCELAMENTO SIMPLIFICADO (ART. 14-C DA LEI 10.522/2002)

THE TAX DEBT AMORTIZATION PLAN AND THE SIMPLIFIED TAX PAYMENT SCHEDULE (LAW 10,522/2002, ART. 14-C)

ANDRÉ LUIZ FONSECA FERNANDES

Mestrando em Direito Tributário pela FGV Direito/SP. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (SP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogado. afernandes@ajc.adv.br

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Administrativo

RESUMO: O negócio jurídico processual tem grande relevância no âmbito da cobrança de tributos federais. O plano de amortização de débito fiscal (Portaria PGFN 742/2018) constitui espécie de parcelamento que atua como instrumento acessório de negócio jurídico processual. Trata-se de resignificação do parcelamento simplificado no âmbito federal (art. 14-C da Lei 10.522/2002), o que tem por efeito a suspensão da exigibilidade do débito fiscal parcelado.

PALAVRAS-CHAVE: Negócio jurídico processual – Autocomposição de direito – Plano de amortização do débito fiscal – Parcelamento simplificado – Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

ABSTRACT: The procedural legal transaction has achieved an outstanding role in the collection of federal tax debts. The tax debt amortization plan (Ordinance 742/2018 – Federal Revenue Attorney-General's Office) is a type of tax payment schedule that serves as an instrument for the procedural legal transaction. In reality, such plan constitutes a simplified tax payment schedule (Law 10,522/2002, art. 14-C), which means that it suspends the enforceability of the tax debt.

KEYWORDS: Procedural legal transaction – Rights that permit the resolution of the dispute by the parties – Tax debt amortization plan – Simplified tax payment schedule – Suspension of the enforceability of the tax debt.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O negócio jurídico processual e a autocomposição de direito. 3. A Portaria PGFN 742/2018 e o plano de amortização do débito fiscal. 4. O plano de amortização do débito fiscal: suspensão da exigibilidade do crédito tributário? 5. A resignificação do regime do parcelamento simplificado. 6. Conclusão: o plano de amortização do débito fiscal e o parcelamento simplificado. 7. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

Com a edição do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), o negócio jurídico processual passou a apresentar um desenvolvimento relevante na esfera do contencioso tributário federal, especialmente no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Inicialmente, o art. 38 da Portaria PGFN 33/2018 previu que:

“O Procurador da Fazenda Nacional poderá celebrar Negócio Jurídico Processual visando à recuperação dos débitos em tempo razoável ou obtenção de garantias em dinheiro, isoladamente ou em conjunto com bens idôneos a serem substituídos em prazo determinado, inclusive mediante penhora de faturamento, observado o procedimento disposto no regulamento expedido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”

Em seguida (e sem revogar o art. 38 da Portaria PGFN 33/2018), o art. 1º da Portaria PGFN 360/2018 (alterado pela Portaria PGFN 515/2018) autorizou a celebração:

“no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, desde que observados os requisitos previstos no Código de Processo Civil, das seguintes modalidades específicas de negócio jurídico processual – NJPs, inclusive mediante a fixação de calendário para a prática de atos processuais:

- I – cumprimento de decisões judiciais;
- II – confecção ou conferência de cálculos;
- III – recursos, inclusive a sua desistência;
- IV – forma de inclusão do crédito fiscal e FGTS em quadro geral de credores, quando for o caso;
- V – prazos processuais; e
- VI – ordem de realização dos atos processuais, inclusive em relação à produção de provas.”

Adveio, então, a Portaria PGFN 742/2018, que explicitou grande evolução, e algumas perplexidades, no que concerne ao negócio jurídico processual pensado para o “equacionamento”, nos termos do art. 1º daquela Portaria, “de débitos inscritos em dívida ativa da União.” É de uma destas perplexidades que se cuidará neste trabalho, ligada ao assim chamado *plano de amortização do débito fiscal*.

2. O NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL E A AUTOCOMPOSIÇÃO DE DIREITO

A existência de negócios jurídicos processuais no sistema jurídico brasileiro remonta ao período das ordenações e se manteve na legislação subsequente, inclusive no Código de Processo Civil de 1973. Mas a inclusão do art. 190 no CPC/15 representou uma grande

novidade¹. Como nota Pedro Henrique Nogueira, “(...) conferiu-se faculdade às partes e aos sujeitos em geral de disciplinarem, por meio de convenção, de maneira ampla, o próprio processo.”²

O referido autor destaca que “(...) nunca se teve tamanho espaço de participação dos litigantes no desenrolar da atividade jurisdicional, a ponto de possibilitar que as partes construam, negocialmente, o próprio procedimento.”³ Este espaço de participação e de negociação do procedimento valoriza “(...) a possibilidade de acordo sobre o modo de resolver os litígios, especialmente quando não seja possível a sua própria resolução por via amigável.”⁴

Com isso, a disciplina normativa do negócio jurídico processual permitiu ampliar o diálogo entre as partes e conferir uma nova dimensão ao princípio constitucional do contraditório, suscitando a construção de um processo mais democrático⁵.

De fato, consoante o art. 190 do CPC/15⁶ e nas palavras de Paulo César Conrado, o negócio jurídico processual consiste na “convenção firmada pelas partes operantes no âmbito do processo judicial, convenção essa relativa ao procedimento a que esse mesmo processo se vincula.”⁷

1. “O CPC/73 já admitia a celebração de negócios processuais típicos, como a cláusula de eleição de foro e a suspensão convencional do processo. Parte da doutrina, no entanto, defendia a inexistência da categoria jurídica dos negócios processuais, já que, nos referidos casos, os efeitos da manifestação de vontade das partes cingiam-se àqueles expressos em lei. O CPC/15 sepultou essa discussão com a inclusão da cláusula geral do artigo 190” (CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. Possibilidade de negócio jurídico processual em matéria tributária: uma leitura da portaria PGFN 360/18. In: COSTA ARAUJO, Juliana Furtado e CONRADO, Paulo César (Coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 202).
2. NOGUEIRA, Pedro Henrique. *Negócios jurídicos processuais*. 4. ed. rev., atual. e amp. Salvador: JusPodivm, 2020. p. 263.
3. *Ibidem*, p. 263.
4. *Idem*.
5. MORAIS JÚNIOR, Kaiser Motta Lúcio de; NOGUEIRA, Maria Izabel Gonçalves. Negócio jurídico processual: uma análise histórica do respectivo instituto e suas implicações no direito tributário. In: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (Org.). *Temas de processo tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 351.
6. CPC/15 – Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.
Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.
7. CONRADO, Paulo César. Negócio jurídico processual em matéria tributária e as portarias PGFN 33/2018 (art. 38) e 360/2018 (Alterada pela 515/2018). In: COSTA ARAUJO, Juliana Furtado; CONRADO, Paulo César (Coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 191.

Trata-se de convenção, firmada por partes plenamente capazes, que deve ter relação com processo que envolva direitos que admitam autocomposição e que, exatamente em função de sua relação com o ambiente processual, deve ser submetida à aprovação (homologação) judicial (mesmo que firmada em momento anterior ao ajuizamento da demanda)⁸.

O que se quer no negócio jurídico processual é, como nota Júlia Silva Araújo Carneiro, a adequação das normas processuais às necessidades do direito material em discussão⁹. Nesse sentido, pode-se convencionar sobre o procedimento, bem como negociar sobre ônus, faculdades, direitos e deveres das partes no processo.

Mas o negócio jurídico processual não se confunde com a autocomposição de direito, como a redação do art. 190 do CPC/15 poderia levar a crer. Com efeito, o primeiro toma por objeto o procedimento a que se vincula o próprio processo e tem por finalidade particularizar este procedimento, nos termos do externado pelas partes em convenção judicialmente homologada. Trata-se de conceito basicamente processual, instrumental, e não material¹⁰.

Em suma, o negócio jurídico processual constitui convenção sobre regras procedimentais, e não engloba ato de disposição do direito material em disputa¹¹.

Isto não significa, porém, que ele não tenha qualquer ligação com a autocomposição de direito. Em realidade, o negócio jurídico de que se trata *pressupõe* (requisito) que seja possível a autocomposição do direito material em discussão (ou a ser discutido) em juízo, medida esta (autocomposição) que toma por objeto a prestação materialmente debatida na demanda e que também tem espaço na seara tributária¹². Como esclarece Paulo César Conrado, a autocomposição:

“(...) é possível, sim, em matéria tributária, muito embora sua consecução dependa de lei que a exprima. Os incontáveis casos de parcelamentos incidentalmente firmados no curso de processo judicial – a impactar, naturalmente, no seu desfecho – provam, empiricamente, essa realidade, revelando, em nível concreto, o que desde sempre preconiza, em termos gerais, o art. 171 do Código Tributário Nacional, dispositivo que trata da potencial submissão do crédito tributário à transação.”¹³

8. Seja como derivação de convenção celebrada extrajudicialmente, seja oriundo de convenção diretamente firmada em juízo, somente se poderá falar em negócio jurídico processual quando o respectivo termo for levado e aprovado (homologado) em juízo.

9. CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. Op. cit., p. 202.

10. CONRADO, Paulo César. Op. cit., p. 192.

11. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Celebração de negócio jurídico processual para fins de garantia tributária. In: MASCITTO, Andréa et al. *Garantias judiciais no processo tributário: cenários, perspectivas e desafios*. São Paulo: Blucher, 2018. p. 233.

12. CONRADO, Paulo César. Op. cit., p. 192.

13. *Ibidem*, p. 191.

Depreende-se daí que não há qualquer dúvida: “(...) sobre a elegibilidade das disputas tributárias no rol de medidas em que se poderá celebrar negócio jurídico processual, por se tratar o direito em disputa (crédito tributário) passível de autocomposição.”¹⁴

Isto é confirmado pelos §§ 12 e 13 do art. 19 da Lei 10.522/2002 (com a redação da Lei 13.874/2019), que não apenas esclarecem que a PGFN pode celebrar negócios jurídicos processuais, como também assinalam que ela é titular de competência para regulamentar a celebração dessa espécie de negócio jurídico em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União¹⁵.

No campo das controvérsias tributárias, são, efetivamente, amplas as possibilidades de negócio jurídico processual. Pode-se, por exemplo, convencionar a preferência de penhora em relação a determinado bem ou direito do sujeito passivo, a dilação de prazo para ajuizamento de embargos à execução fiscal (importante em casos de grande complexidade) e a utilização, pelo sujeito passivo, do procedimento de alienação por iniciativa particular (art. 880 do CPC/15) em sede de execução fiscal¹⁶.

Constata-se, nesses termos, que negócio jurídico processual e autocomposição de direito são institutos diferentes, com fronteiras precisas. Com base nessa diferenciação, o art. 1º, parágrafo único, inciso III da Portaria PGFN 360/2018¹⁷ dispõe ser vedada a celebração de negócio jurídico processual “que envolva qualquer disposição de direito material por parte da União, ressalvadas as hipóteses previstas na Portaria PGFN 502, de 12 de maio de 2016, e na Portaria PGFN 985, de 18 de outubro de 2016.”¹⁸

14. MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Op. cit., p. 233.

15. Lei 10.522/2002 – Art. 19. (...) § 12. Os órgãos do Poder Judiciário e as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderão, de comum acordo, realizar mutirões para análise do enquadramento de processos ou de recursos nas hipóteses previstas neste artigo e celebrar negócios processuais com fundamento no disposto no art. 190 da Lei 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). § 13. Sem prejuízo do disposto no § 12 deste artigo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional regulamentará a celebração de negócios jurídicos processuais em seu âmbito de atuação, inclusive na cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa da União.

16. MASCITTO, André. Negócio jurídico processual em matéria tributária: uma porta aberta ao diálogo. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (Org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. I. p. 1002-1003. Não parece possível, por outro lado, a celebração de negócio jurídico processual que imponha ou dispense remessa necessária, ou que afaste a exigência de precatório ou de sua submissão à ordem cronológica de pagamentos prevista no art. 100 da CF/88 (CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 17. ed., rev., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 739).

17. Como exposto anteriormente, tal Portaria autoriza a realização, no âmbito da PGFN, de modalidades específicas de negócio jurídico processual, inclusive aquelas relativas à calendarização de atos processuais.

18. As Portarias PGFN 502/2016 e 985/2016 dizem respeito à atuação contenciosa judicial e administrativa dos Procuradores da Fazenda Nacional, inclusive no âmbito do microsistema dos Juizados Especiais Federais. Dentre as diversas matérias tratadas, chama a atenção o reconhecimento dos efeitos dos precedentes vinculantes e persuasivos em relação à referida atuação.

Não poderia ser diferente, pois, como exposto, “(...) deve-se ter em mente que os negócios processuais versam tão somente sobre situações jurídicas processuais ou regras procedimentais (...)”¹⁹.

3. A PORTARIA PGFN 742/2018 E O PLANO DE AMORTIZAÇÃO DO DÉBITO FISCAL

Há, porém, situações nas quais estas fronteiras entre negócio jurídico processual e autocomposição de direito não estão bem delimitadas. O principal exemplo está presente na Portaria PGFN 742/2018. Trata-se da Portaria que, como diz o seu art. 1º: “estabelece os critérios para celebração de Negócio Jurídico Processual (NJP) no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União.”

O § 2º do art. 1º da Portaria PGFN 742/2018 determina que, para efetuar o mencionado equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, o negócio jurídico processual poderá versar sobre: “I – calendarização da execução fiscal; II – plano de amortização do débito fiscal; III – aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; IV – modo de constrição ou alienação de bens.”

Tratando-se, especificamente, do *plano de amortização do débito fiscal*, o *caput* do art. 3º da Portaria citada no parágrafo anterior aduz que:

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

- I – confissão irrevogável e irretroatável dos débitos inseridos no NJP, renovada a cada pagamento periódico;
- II – oferecimento de depósito em dinheiro de parcela dos débitos inscritos;
- III – oferecimento de outras garantias idôneas, desde que observada a ordem do art. 11 da Lei 6.830, de 22 de novembro de 1980, se não houver compromisso de gradual substituição por depósito em dinheiro, em prazo certo;
- IV – quitação de parcela dos débitos inscritos em dívida ativa da União, ajuizados ou não;
- V – constrição de parcela sobre faturamento mensal ou de recebíveis futuros;
- VI – compromisso de garantir ou parcelar, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, débitos inscritos em dívida ativa após a celebração do NJP;
- VII – rescisão em hipótese de superveniência de falência ou outro mecanismo de liquidação judicial ou extrajudicial;
- VIII – apresentação de garantia fidejussória dos administradores da pessoa jurídica devedora, independentemente da apresentação de outras garantias;

19. CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. Op. cit., p. 209.

- IX – prazo de vigência não superior a 120 (cento e vinte) meses, salvo autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos;
- X – modificação da competência relativa para reunião dos processos no juízo prevento;
- XI – condição resolutória a ulterior homologação judicial, quando for o caso, observado o disposto no art. 11.”

Disso decorre que, de acordo com a Portaria PGFN 742/2018, o equacionamento de débitos inscritos na dívida ativa da União pode ser levado a cabo mediante negócio jurídico processual que contemple *plano de amortização do débito fiscal*. Tal *plano* poderá conter, entre outras medidas, (i) confissão irrevogável e irretroatável dos débitos inseridos no negócio jurídico processual, renovada a cada pagamento periódico; e (ii) prazo de vigência não superior a 120 (cento e vinte) meses, salvo autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos.

Juliana Furtado Costa Araujo vê, nestas disposições da Portaria PGFN 742/2018, “(...) um movimento mais ousado da administração tributária”, que envolve “a possibilidade de negociação visando à própria resolução do litígio e à extinção do crédito tributário”. Em seu entendimento, os *planos de amortização do débito fiscal* permitem

“(...) a possibilidade de diferimento do pagamento da dívida em até 120 prestações, aliada à apresentação de garantias, cuja multiplicidade é objeto da negociação. Extrai-se dessa possibilidade a intenção de alteração do procedimento ordinário a que o processo executivo, por exemplo, está submetido, mas salta aos olhos que a fixação de uma nova forma de andamento do processo judicial tem por finalidade última a extinção do crédito tributário executado que ocorrerá ao final do prazo de diferimento acordado entre as partes.”²⁰

Segundo a mencionada autora: “Não há dúvidas de que, a partir desse momento, temos uma mensagem muito clara de que a administração tributária federal pode dar passos mais largos, utilizando-se da negociação para ir além da alteração de procedimentos relacionados ao processo.”²¹

Passos tão largos não parecem, entretanto, caber na moldura normativa do negócio jurídico processual. Como demonstrado por Paulo César Conrado²², o negócio jurídico desta espécie atinente ao *plano de amortização do débito fiscal* atrai, se contiver cumulativamente os dois requisitos, anteriormente destacados, de confissão irrevogável e

20. COSTA ARAUJO, Juliana Furtado. Negócio jurídico processual e transação tributária como instrumentos de conformidade fiscal. In: CONRADO, Paulo César; COSTA ARAUJO, Juliana Furtado (Coord.). *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 68-69.

21. COSTA ARAUJO, Juliana Furtado. Op. cit., p. 69.

22. Em aula do Mestrado Profissional em Direito Tributário da FGV Direito SP, ocorrida em 21 de abril de 2020.

irretratável dos débitos e prazo de vigência não superior a 120 (cento e vinte) meses, a figura do parcelamento como instrumento acessório. Aquele autor explicita, por conseguinte, que o referido *plano* “(...) não é, em si, elemento compatível com o conceito de negócio jurídico processual, apresentando-se muito mais como variável autocompositiva.”²³

Isso é assim porque, na situação anteriormente descrita, o sujeito passivo da obrigação tributária apresenta confissão irrevogável e irretratável (sempre do fato, nunca do direito, como decorre do art. 389 do CPC/15²⁴) – o que constitui uma exigência comum ao regime dos parcelamentos de débitos fiscais, sobretudo na esfera federal – e pode efetuar o pagamento de débito fiscal no prazo de dez anos (prazo este que pode ser ampliado mediante autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos).

Nessas circunstâncias, as respectivas cláusulas da convenção que delimitem o parcelamento devem ser consideradas cláusulas anômalas, impróprias, uma vez que estão fora das fronteiras do negócio jurídico processual. O que se tem é verdadeira autocomposição no âmbito tributário, abrangendo a questão materialmente debatida (ou a ser debatida) na demanda judicial²⁵.

4. O PLANO DE AMORTIZAÇÃO DO DÉBITO FISCAL: SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?

Formalizado o *plano de amortização do débito fiscal*, o § 4º do art. 3º da Portaria PGFN 742/2018 determina que não haverá suspensão da exigibilidade dos créditos (objeto do *plano*) inscritos em dívida ativa da União. Já o § 5º do mesmo dispositivo afirma que o mencionado *plano* permite, observados os arts. 205 e 206 do CTN, “a concessão de certidão negativa de débito ou de certidão positiva com efeito de negativa.”

Com base nessas características do *plano*, Paulo Cesar Conrado afirma que ele:

“(...) corresponderia a especial caso de parcelamento, na visão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional despedido do efeito prescrito pelo art. 151 do Código Tributário

23. CONRADO, Paulo César. Negócio jurídico processual em execução fiscal, a portaria PGFN 742/2018 e o chamado ‘Plano de Amortização’: ‘negócio jurídico processual’ ou ‘negócio jurídico administrativo’? In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (Org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. II. p. 217.

24. CPC/15 – Art. 389. Há confissão, judicial ou extrajudicial, quando a parte admite a verdade de fato contrário ao seu interesse e favorável ao do adversário.

25. Por esse motivo, as cláusulas anômalas que materializem tal autocomposição não estão sujeitas à aprovação judicial (homologação). Referida homologação somente é exigível em relação às cláusulas próprias de negócio jurídico processual, o que não é o caso.

Nacional, uma vez vinculada, tal categoria, a créditos para os quais, na visão fazendária, a liberação de certidão de regularidade fiscal dependeria de garantia.”²⁶

Mas será que, tratando-se de parcelamento como instrumento acessório de negócio jurídico processual (e que com este não se confunde), a celebração da respectiva convenção e o início de seu cumprimento – com o pagamento das primeiras parcelas pelo sujeito passivo – não teria necessariamente por efeito a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI do Código Tributário Nacional (CTN)²⁷?

Para Isabela Bonfá de Jesus e Edson Antônio Sousa Pontes Pinto, a resposta é negativa. Afirmam tais autores que:

“A possibilidade de se estruturar um plano de amortização do crédito tributário não se confunde com modalidade de parcelamento, visto que esta é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que exige lei específica autorizativa, enquanto a primeira vem disciplinada em Portaria da própria PGFN.”²⁸

Mais especificamente, sustentam que:

“(…) o plano de amortização facilitará o adimplemento por parte do contribuinte executado, haja vista que lhe permitirá uma forma mais benéfica de quitação do crédito tributário executado, no entanto, não poderá o plano prever hipótese de moratória ou transação, pois exigem, assim como o parcelamento, lei autorizativa.”²⁹

Concluem Isabela Bonfá de Jesus e Edson Antônio Sousa Pontes Pinto que:

“O plano de amortização do débito fiscal é, pois, instituto diverso do parcelamento previsto no Código Tributário Nacional e, por isso, não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito, mas pode, tão somente, suspender meios de constrição próprios do processo executivo fiscal, ou até mesmo adaptá-los à melhor forma acordada pelas partes.”³⁰

26. CONRADO, Paulo César. Op. cit., p. 217. No mesmo sentido, JABUR NETO, Mario. Breve paralelo entre parcelamento, plano de amortização convencionado em negócio jurídico processual e transação e seu denominador comum. In: CONRADO, Paulo César; COSTA ARAÚJO, Juliana Furtado (Coord.). *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 181.

27. CTN – Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)VI – o parcelamento.

28. JESUS, Isabela Bonfá de; PONTES PINTO, Edson Antônio Sousa. Da realização do negócio jurídico processual pela fazenda nacional e a impossibilidade de sua utilização como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (Org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. I. p. 989.

29. *Ibidem*, p. 989.

30. *Ibidem*, p. 986.

Em razão de tal conclusão, os autores anteriormente referidos não têm nenhuma objeção em relação ao § 4º do art. 3º da Portaria PGFN 742/2018, segundo o qual, como já visto: “Sem prejuízo da legislação aplicável aos débitos negociados, a celebração de NJP que objetive estabelecer plano de amortização do débito fiscal não suspende a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União.”

Há, todavia, ressalvas a fazer ao § 4º do art. 3º da Portaria PGFN 742/2018.

Se, como visto, no contexto do *plano de amortização do débito fiscal*, o sujeito passivo da obrigação tributária pode apresentar confissão irrevogável e irretroatável e efetuar o pagamento de débito fiscal no prazo de dez anos (que pode ser ampliado), não há dúvida quanto à presença de características comuns ao regime de parcelamento *ordinário* federal (contido nos arts. 10 a 14-F da Lei 10.522/2002).

Há, como sugerido, parcelamento que atua como instrumento acessório de negócio jurídico processual; e não um novo instituto, denominado de *plano de amortização do débito fiscal* e que produziria efeitos distintos do parcelamento, efeitos estes limitados à suspensão dos meios de constrição do executivo fiscal. O fato de tal *plano* não ter sido expressamente denominado, por meio de lei, de parcelamento não afasta esta conclusão.

Em realidade, o que se tem com o parcelamento inerente ao *plano de amortização do débito fiscal* é verdadeira ressignificação do denominado parcelamento *simplificado* no âmbito federal.

5. A RESSIGNIFICAÇÃO DO REGIME DO PARCELAMENTO *SIMPLIFICADO*

A Lei 10.522/2002 contém, entre os arts. 10 e 14-F, o chamado regime de parcelamento *ordinário* federal³¹. Este regime é chamado de *ordinário* porque não há prazo específico de adesão – estando sempre à disposição do sujeito passivo caso este queira parcelar (em até sessenta parcelas mensais) os seus débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional – e, porque não implica remissão ou redução do valor da dívida³². Além do regime *ordinário*, há também os regimes de parcelamento *extraordinários* federais, “(...) cujas instituições têm como propósito normalmente conter os efeitos de uma crise econômica temporária, como foi o caso do parcelamento da Lei 9.964/2000.”³³

31. A recente Lei 14.112/2020 incluiu, entre estes dispositivos, regimes específicos de parcelamento em relação a empresário ou sociedade empresária que pleitear ou tiver deferido o processamento da recuperação judicial, nos termos dos arts. 51, 52 e 70 da Lei 11.101/2005 (arts. 10-A e 10-B) e uma nova modalidade de transação tributária, voltada para o empresário ou sociedade empresária que tiver deferido o processamento da recuperação judicial (art. 10-C). Apesar de sua posição topográfica na Lei 10.522/2002, entende-se que tais regimes específicos de parcelamento e a nova modalidade de transação tributária não fazem parte do regime de parcelamento *ordinário* federal.

32. SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 55-62 e DEXHEIMER, Vanessa Graziotin. *Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 25-55.

33. SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. Op. cit., p. 57.

Pode-se dizer, dessa forma, que o mencionado regime de parcelamento *ordinário* federal:

“(...) regularmente disponível para adesão dos contribuintes, tanto em relação a débitos da Receita Federal, não inscritos em dívida ativa da União, quanto em relação a débitos da Procuradoria da Fazenda Nacional, já inscritos, consiste no pagamento do débito tributário em parcelas, não abrangendo anistia e remissão, diferentemente do que ocorre com muitos parcelamentos extraordinários (...).”³⁴

Ele também implica “(...) confissão irretratável do débito a ser parcelado, permitindo que, em caso de rescisão do parcelamento, esse débito possa ser imediatamente cobrado.”³⁵

E tem por efeito a suspensão da exigibilidade do débito objeto do parcelamento. Como a Lei 10.522/2002 foi editada já no período de vigência da Lei Complementar 104/2001 – e esta última incluiu um inciso (o VI) no art. 151 do CTN para deixar claro que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário – não há qualquer dúvida de que o regime de parcelamento *ordinário* federal tem por consequência tal suspensão de exigibilidade³⁶.

Embora faça parte do citado regime de parcelamento *ordinário*, o regime de parcelamento *simplificado* tem características próprias. Quando da edição da Lei 10.522/2002, assim determinavam os §§ 6º e 7º de seu art. 11:

“§ 6º Atendendo ao princípio da economicidade, observados os termos, os limites e as condições estabelecidos em ato do Ministro de Estado da Fazenda, poderá ser concedido, de ofício, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira parcela confissão irretratável da dívida e adesão ao sistema de parcelamentos de que trata esta Lei.

§ 7º Ao parcelamento de que trata o § 6º não se aplicam as vedações estabelecidas no art. 14.”

Como explicita a própria PGFN ao abordar o parcelamento *simplificado*, trata-se de “(...) parcelamento criado para permitir que os contribuintes devedores obtenham o benefício fiscal de forma rápida e menos burocratizada (pela internet), sem maiores formalidades.” Ele tinha, desde sua criação, características específicas em relação ao que se poderia chamar de regime geral do parcelamento *ordinário*, cuja “(...) concessão depende de uma série de procedimentos a cargo da parte interessada e da Administração Tributária, razão pela qual não é possível uma automatização completa.”³⁷

34. Ibidem, p. 58.

35. Idem. Como dito anteriormente, somente se pode falar em confissão do fato, nunca do direito, como decorre do art. 389 do CPC/15.

36. Ibidem, p. 57.

37. Cf. transcrição desta manifestação da PGFN no acórdão oriundo do STJ, REsp 1.667.956/RS, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., j. 15.08.2017, DJe 12.09.2017.

Esse entendimento da PGFN era adequado no que concerne aos dispositivos acima transcritos da Lei 10.522/2002. Deixou, porém, de sê-lo em razão das modificações efetuadas nesta lei pela Medida Provisória (MP) 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009.

Como revela a exposição de motivos da MP 449/2008, o art. 34 deste ato normativo alterou a Lei 10.522/2002, de modo a buscar a:

“(...) unificação da legislação do parcelamento ordinário dos tributos, inclusive das contribuições previdenciárias, com as seguintes alterações legislativas:

36.1. A possibilidade do parcelamento de acordo com o fluxo de caixa do contribuinte;

36.2. A obrigatoriedade do oferecimento de garantias para a concessão de qualquer parcelamento, anteriormente prevista apenas para os débitos inscritos em dívida ativa;

36.3. A especificação detalhada das vedações ao parcelamento;

36.4. A possibilidade de reparcelamento de débitos mediante fixação de percentual mínimo de realização do crédito tributário;

36.5. A possibilidade de parcelamento de novos débitos de mesmo grupo de tributo já parcelados anteriormente, desde que atendidas as mesmas condições para o reparcelamento.”

Além dessa unificação do regime de parcelamento *ordinário* dos tributos federais, o art. 34 da MP 449/2008 deu nova redação ao dispositivo legal que regulava o parcelamento *simplificado*. Isso foi feito mediante a inclusão, na Lei 10.522/2002, do art. 14-C, que assim dispunha:

“Poderá ser concedido, de ofício ou a pedido, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira prestação em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

Parágrafo único. Ao parcelamento de que trata o caput não se aplicam as vedações estabelecidas no art. 14.”

O diploma de conversão da MP 449/2008 – a Lei 11.941/2009 – manteve (por meio de seu art. 35) a redação e a inclusão do referido art. 14-C na Lei 10.522/2002. Este dispositivo contempla, portanto, o regime do parcelamento *simplificado*.

A mudança – e suas consequências – em relação à redação original da Lei 10.522/2002 foram destacadas, pela Segunda Turma do STJ, no julgamento do AgInt no REsp 1.801.790/AL, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 14.05.2019, DJe 21.05.2019. O voto vencedor do Ministro Relator assim se manifestou:

“Portanto, que (sic), em sua redação original, a Lei 10.522/2002 continha expressa autorização para que o Ministro de Estado da Fazenda determinasse limites e/ou condições para a concessão do parcelamento simplificado.

Todavia, conforme ressaltado, o referido comando normativo (art. 11, § 6º, da Lei 10.522/2002), entretanto, foi revogado pela Lei 11.941/2009. Atualmente, com as modificações introduzidas por esta última, o parcelamento simplificado encontra disciplina no art. 14-C da Lei 10.522/2002.

Logo, caberia ao ente público demonstrar que ainda subsiste a delegação ao Ministro da Fazenda para estabelecer limites e condições para o parcelamento simplificado, o que, conforme acima explicitado, não ocorreu.

Assim, a regra do art. 14-F da Lei 10.522/2002 prevê que a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expedirão os atos necessários à execução do parcelamento. A expedição de atos infralegais destinados a viabilizar a simples execução (operacionalização) do parcelamento, evidentemente, não possui a amplitude defendida pela recorrente (de que o dispositivo legal teria atribuído a tais órgãos competência para disciplinar diretamente, por atos infralegais, o próprio limite máximo para fins de concessão do parcelamento).”

A controvérsia posta sob julgamento no mencionado caso dizia respeito, especificamente, à possibilidade da Portaria Conjunta RFB/PGFN 15/2009 estabelecer limite de valor para inclusão de débitos no parcelamento *simplificado*. Inicialmente, o art. 29 de tal Portaria autorizava o parcelamento *simplificado* de débitos fiscais de valor igual ou inferior a quinhentos mil reais; a Portaria Conjunta RFB/PGFN 12/2013 ampliou tal limite para um milhão de reais³⁸.

Como se viu, o acórdão da Segunda Turma do STJ que foi parcialmente transcrito acima manifestou dúvida em relação a esta possibilidade³⁹, exatamente porque não há, no art. 14-C na Lei 10.522/2002, autorização para que o Ministro de Estado da Fazenda (ou da Economia) determine limites e/ou condições para a concessão de parcelamento *simplificado*.

Além disso, referido acórdão salientou que o art. 14-F da Lei 10.522/2002⁴⁰ diz respeito à simples execução, mera “operacionalização” desta espécie de parcelamento⁴¹, não sendo apto a atribuir à PGFN (ou à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil) competência para fixar limite máximo de valor para concessão de parcelamento *simplificado*.

38. A Portaria Conjunta RFB/PGFN 15/2009 foi revogada pela Portaria Conjunta RFB/PGFN 895/2019, sendo que os parcelamentos solicitados até a data de publicação desta última Portaria Conjunta permanecem regidos pelas disposições da Portaria Conjunta PGFN/RFB 15/2009 (art. 3º, parágrafo único da Portaria Conjunta RFB/PGFN 895/2019).

39. O recurso especial da PGFN não foi, contudo, conhecido, não tendo havido resolução de mérito em relação ao tema.

40. Lei 10.522/2002 – Art. 14-F. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão atos necessários à execução do parcelamento de que trata esta Lei.

41. E também do regime geral do parcelamento *ordinário*.

Embora essa questão ainda não tenha sido definitivamente decidida pelo STJ – ela constitui o tema 997 dos recursos repetitivos⁴² (foi afetado a este rito o julgamento dos Recursos Especiais 1.724.834/SC, 1.679.536/RN e 1.728.239/RS, ainda não ocorrido no âmbito da Primeira Seção daquele Tribunal) – a sua abordagem pelo STJ evidencia, na forma anteriormente exposta, que o regime do parcelamento *simplificado* mudou.

De fato, o art. 14-C da Lei 10.522/2002 não autoriza que o Ministro de Estado da Fazenda (ou da Economia) determine limites e/ou condições quanto ao parcelamento *simplificado*. Do mesmo modo, também não cabe à PGFN fixar tais limites e/ou condições. Nada disso é possível de acordo com a disciplina atual de parcelamento *simplificado*. O que lhes cabe é a simples “operacionalização” desta espécie de parcelamento.

Assim, não é mais possível entender o parcelamento *simplificado* apenas como, nas palavras da PGFN anteriormente referidas, o “parcelamento criado para permitir que os contribuintes devedores obtenham o benefício fiscal de forma rápida e menos burocratizada (pela internet), sem maiores formalidades”.

Mais especificamente, não é possível entendê-lo apenas nessa acepção estrita. A rapidez e a dispensa de maiores formalidades que eram características dessa espécie de parcelamento decorriam diretamente dos termos que definiam o seu regime legal quando de sua criação: o princípio da economicidade e os limites e as condições estabelecidos em ato do Ministro de Estado da Fazenda (art. 11, §§ 6º e 7º da Lei 10.522/2002).

Com base no art. 14-C da Lei 10.522/2002, tais termos não mais definem o regime legal do parcelamento *simplificado*. Atualmente, esta espécie de parcelamento é caracterizada apenas pelos seguintes elementos: (i) pode ser concedida de ofício ou a pedido do sujeito passivo da obrigação tributária, sendo que (ii) o pagamento da primeira prestação implica confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário⁴³, (iii) não se aplicando a ela as vedações contidas no art. 14 da citada lei.

Em suma: não é mais inerente ao parcelamento *simplificado* a definição, por ato infralegal, de limites como o do valor máximo para a concessão do parcelamento. Não lhe é inerente a rapidez ou a dispensa de formalidades. A modificação do regime original pela MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, promoveu a sua ressignificação, de modo que hoje o parcelamento *simplificado* está despedido daquelas limitações e abrange campo mais amplo.

42. A questão submetida a julgamento é resumida do seguinte modo: “Legalidade do estabelecimento, por atos infralegais, de limite máximo para a concessão do parcelamento simplificado, instituído pela Lei 10.522/2000” (cf. STJ, ProAfR no REsp 1.679.536/RN, rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Seção, j. 02.10.2018, *Dje* 22.10.2018).

43. Saliente-se, novamente, que só se pode falar em confissão do fato, nunca do direito, como decorre do art. 389 do CPC/15.

6. CONCLUSÃO: O PLANO DE AMORTIZAÇÃO DO DÉBITO FISCAL E O PARCELAMENTO SIMPLIFICADO

Isso, porém, não foi inteiramente percebido pela PGFN. A disciplina atual do parcelamento *simplificado* está contida na Portaria Conjunta RFB/PGFN 895/2019 (que revogou a anteriormente referida Portaria Conjunta RFB/PGFN 15/2009) e na Portaria PGFN 448/2019 (esta última regula “o parcelamento de débitos administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de que tratam os arts. 10, 10-A, 11, 12, 13 e 14 a 14-F da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002”).

Tais Portarias mostram que o parcelamento *simplificado* é entendido, pela PGFN, como o parcelamento, em até 60 (sessenta) prestações, de débito inscrito em dívida ativa da União cujo valor consolidado não ultrapasse o limite de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais)⁴⁴.

Fica claro que este entendimento da PGFN sobre o parcelamento *simplificado* é resultado de interpretação (indevidamente) restritiva do art. 14-C da Lei 10.522/2002. Em superação dessa interpretação restritiva, pode-se dizer que, no âmbito do negócio jurídico processual, ao parcelamento que atua como instrumento acessório a este no contexto do *plano de amortização do débito fiscal*, a PGFN reconheceu a amplitude, a maior margem de atuação que a norma do art. 14-C da Lei 10.522/2002 lhe reserva.

Parece ser esse o entendimento mais adequado em relação a um instituto que, mediante confissão irrevogável e irreatável, permite ao sujeito passivo da obrigação tributária efetuar o pagamento de débito fiscal no prazo de 10 anos ou mais. É de parcelamento – instrumento acessório de negócio jurídico processual – que se trata, portanto, no *plano de amortização do débito fiscal* quando presentes tais condições, e não de qualquer outra figura. E de parcelamento que tem base legal – bastante ampla, sem dúvida – no art. 14-C da Lei 10.522/2002.

Com isso, o que se tem é uma aplicação, na seara da PGFN, da resignificação do mencionado dispositivo da Lei 10.522/2002.

Mas, ainda há incoerência na Portaria PGFN 742/2018, em relação aos efeitos legais decorrentes do parcelamento de que se cuida. Como se viu, tal Portaria diz que “a celebração de NJP que objective estabelecer plano de amortização do débito fiscal não suspende a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União.” (§ 4º do art. 3º).

Presente a figura do parcelamento, a consequência deveria ser, como visto, o expresso reconhecimento da suspensão da exigibilidade do débito fiscal parcelado (art. 151, inciso VI do CTN).

44. Tal espécie de parcelamento vem sendo chamada de *parcelamento sem garantia* pela PGFN (art. 20 da Portaria PGFN 448/2019).

Seria salutar, nessas condições, que a PGFN promovesse a exclusão de tal dispositivo da referida Portaria, de modo a reconhecer o nítido efeito legal (suspensão da exigibilidade do débito fiscal parcelado) decorrente do parcelamento acessório de negócio jurídico processual que abranja *plano de amortização do débito fiscal*.

7. BIBLIOGRAFIA

- CARNEIRO, Júlia Silva Araújo. Possibilidade de negócio jurídico processual em matéria tributária: uma leitura da portaria PGFN 360/18. In: COSTA ARAUJO, Juliana Furtado; CONRADO, Paulo César (Coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 201-211.
- CONRADO, Paulo César. Negócio jurídico processual em matéria tributária e as portarias PGFN 33/2018 (art. 38) e 360/2018 (alterada pela 515/2018). In: COSTA ARAUJO, Juliana Furtado; CONRADO, Paulo César (Coord.). *Inovações na cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 189-199.
- CONRADO, Paulo César. Negócio jurídico processual em execução fiscal, a portaria PGFN 742/2018 e o chamado 'plano de amortização': 'negócio jurídico processual' ou 'negócio jurídico administrativo'? In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (Org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. II. p. 205-218.
- COSTA ARAUJO, Juliana Furtado. Negócio jurídico processual e transação tributária como instrumentos de conformidade fiscal. In: CONRADO, Paulo César; COSTA ARAUJO, Juliana Furtado (Coord.). *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 63-75.
- CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 17. ed., rev., atual. e amp. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 731-740.
- DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento tributário: entre vontade e legalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 25-55.
- JABUR NETO, Mario. Breve paralelo entre parcelamento, plano de amortização convencionado em negócio jurídico processual e transação e seu denominador comum. In: CONRADO, Paulo César; COSTA ARAUJO, Juliana Furtado (Coord.). *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 175-185.
- JESUS, Isabela Bonfá de; PONTES PINTO, Edson Antônio Sousa. Da realização do negócio jurídico processual pela Fazenda Nacional e a impossibilidade de sua utilização como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (Org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos*

- alternativos de cobrança do crédito tributário. São Paulo: Noeses, 2020. v. I. p. 971-992.
- MASCITTO, Andréa. Negócio jurídico processual em matéria tributária: uma porta aberta ao diálogo. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de (Org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. I. p. 993-1009.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. Celebração de negócio jurídico processual para fins de garantia tributária. In: MASCITTO, Andréa et al. *Garantias judiciais no processo tributário: cenários, perspectivas e desafios*. São Paulo: Blucher, 2018. p. 229-238.
- MORAIS JÚNIOR, Kaiser Motta Lúcio de; NOGUEIRA, Maria Izabel Gonçalves. Negócio jurídico processual: uma análise histórica do respectivo instituto e suas implicações no direito tributário. In: CHAMBARELLI, Guilherme; BANDEIRA, Octávio Morgado de Souza (Org.). *Temas de processo tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 345-361.
- NOGUEIRA, Pedro Henrique. *Negócios jurídicos processuais*. 4. ed. rev., atual. e amp. Salvador: JusPodivm, 2020. p. 259-319.
- SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 23-80.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A inconstitucionalidade presente no programa de parcelamento tributário voltado às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo simples nacional – PERT-SN, de Giancarla Coelho Naccarati Marcon – *RDCI* 115/137-155 (DTR\2019\40575);
- Inconstitucionalidade da *vis attractiva* do parcelamento especial de tributos federais para as empresas em recuperação judicial, de Igor Mauler Santiago – *RDRE* 14 (DTR\2019\42472); e
- O crédito tributário no contexto da recuperação judicial: inconstitucionalidade no parcelamento especial instituído pela lei 13.043/2014, de Arthur Pattussi Bedin e Rafael Zanardo Tagliari – *RDRE* 14 (DTR\2019\42476).