

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DO PARCELAMENTO FISCAL  
INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.688, DE 18 DE JULHO DE 2012**

**ALEX PEREIRA DE ALMEIDA**

**São Paulo  
2013**

**ALMEIDA, Alex pereira de**

**TÍTULO: Da inconstitucionalidade do parcelamento fiscal instituído pela Lei federal n.º 12.688, de 18 de julho de 2012**

**Trabalho de conclusão do curso de especialização  
profissionalizante em Direito Tributário, do Instituto  
Brasileiro de Estudos Tributários - IBET**

**BANCA EXAMINADORA**

Julgamento: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Examinador(a) : Prof(a). Dr.

Julgamento: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Examinador(a) : Prof(a). Dr.

Julgamento: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Examinador(a) : Prof(a). Dr.

Dedico este trabalho a toda a minha família, fonte inesgotável de afeto e motivação.

Agradeço a todos os professores que sempre prestaram auxílio em minha jornada inacabada de aprendizado, ora projetando luzes onde dantes só havia escuridão, ora afastado o falso lume da certeza que me priva o saber.

“A linguagem e a vida são uma coisa só. Quem não fizer do idioma o espelho de sua personalidade não vive; e como a vida é uma corrente contínua, a linguagem também deve evoluir constantemente. Isso significa que, como escritor, devo me prestar contas de cada palavra e considerar cada palavra o tempo necessário para ela ser novamente vida.”  
João Guimarães Rosa

(Cadernos de Literatura Brasileira, Instituto Moreira Sales, 2006, p.83)

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso tem o objetivo de analisar a constitucionalidade do parcelamento fiscal instituído pela Lei federal n.º 12.688, de 18 de julho de 2012, o denominado Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies).

O escopo do trabalho será o de analisar as colisões e antinomias existentes entre o aludido programa de parcelamento fiscal, que permite que parte do pagamento dos créditos devidos seja realizado por meio de bolsas de estudo concedidas pelas mantenedoras das Instituições de Ensino Superior para estudantes de cursos superiores não gratuitos, e o parcelamento na forma permitida pelo *Código Tributário Nacional- CTN*, que somente permite o pagamento em dinheiro.

Palavras-chave: Parcelamento fiscal, inconstitucionalidade, PROIES.

## **ABSTRACTS**

The present coursework has the objective to analyze the constitutionality of the fiscal installment instituted by the Federal Law No. 12.688, of July 18th, 2012, entitled Program for the Stimulation of the Reestructuring and Strengthening of Higher Education Institutions.

The scope of this work will be to assess the collisions and antinomies existing about the afore alluded fiscal installment system, which allows part of the tuition liabilities to be paid by means of scholarships granted by High Education institutions' maintainers favoring students enrolled in paid higher education course and the form of installment permitted by the National Tributary Code , which exclusively predicts cash payment.

Key words: Fiscal installments, unconstitutionality, PROIES (Program for the Stimulation of the Reestructuring and Strengthening of Higher Education Institutions).

## SUMÁRIO

<b>I – Introdução</b>	<b>09</b>
<b>II – Ave palavra: da importância da linguagem na construção dos institutos jurídicos</b>	<b>10</b>
<b>III – Moratória e parcelamento fiscal</b>	<b>16</b>
<b>IV – Das antinomias entre o parcelamento fiscal instituído pela Lei 12.688/12 e o parcelamento fiscal permitido pelo <i>Código Tributário Nacional</i></b>	<b>21</b>
<b>V – PROIES e instituição de meios corecitivos de cobrança de tributos</b>	<b>27</b>
<b>VI – Conclusão</b>	<b>32</b>
<b>VII - Referências bibliográficas</b>	<b>33</b>

## **I - INTRODUÇÃO**

O intuito da pesquisa será o de demonstrar algumas antinomias existentes entre parcelamento fiscal instituído pela Lei federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012 e o parcelamento permitido pelo *Código Tributário Nacional- CTN*.

Não pretendemos neste trabalho analisar todos os tipos de parcelamentos fiscais existentes no direito positivo. Do contrário, com vistas à conferir objetividade a pesquisa, faremos um corte metodológico restringindo a análise do parcelamento fiscal instituído pela Lei federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012.

Iniciaremos a nossa pesquisa fazendo uma breve demonstração da importância da linguagem na construção dos institutos jurídicos. Esta abordagem inicial servirá de premissa para a demonstração de que, sendo o processo de enunciação do direito positivo um fenômeno puramente linguístico, está sujeito à imprecisão e utilização inadequada de institutos jurídicos já existentes.

Em verdade, são corriqueiros os erros de uso de conceitos jurídicos amiúde adotados pelo direito positivo que, ao contrário de encontrar fundamento de validade nas normas de estruturas já existentes, criam institutos novos, sem amparo nas normas que regem o tema.

Por fim, demonstraremos a inconstitucionalidade do parcelamento fiscal instituído pela Lei federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012, o denominado institucionalmente por Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies), que sob a carapuça de parcelamento fiscal, instituiu uma nova forma de extinção da obrigação tributária, não contemplada pelo *Código Tributário Nacional*.

## **II - AVE PALAVRA: DA IMPORTÂNCIA DA LINGUAGEM NA CONSTRUÇÃO DOS INSTITUTOS JURÍDICOS**

O legislador atua, ainda que indiretamente, sobre a realidade posta ao selecionar condutas que deseja disciplinar. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, legislar é uma arte, pois no processo de enunciação das leis, o legislador deve “mobilizar ao máximo as estimativas, crenças e sentimentos do destinatário”.<sup>1</sup>

Trata-se, deveras, de um laboroso trabalho de redução de variedade de comportamentos possíveis em substrato linguístico. Neste mister, ora estimula as condutas que entende benquistas para a comunidade destinatária das leis, ora delimita ou proíbe condutas reprováveis, sempre mirando-se com premissas axiológicas extraídas do anseio social, processo em que constantemente esforça-se a regular por meio de uma linguagem adequada as condutas intersubjetivas da comunidade destinatária.

O insigne jusfilosofo Lourival Vilanova já advertira que a relevância jurídica é qualificação genérica que ocorrendo no mundo, por sua validade ou desvaliosidade, tem relação com sujeito de direito.<sup>2</sup> Há que se constar, ademais, que a própria formação pessoal do intérprete pode influenciar na interpretação, o que justifica a assertiva de que um único enunciado pode despertar diferentes proposições, ao passo que uma proposição pode ser expressa por diferentes formas.

É um erro do intérprete cogitar que a lei retrata a realidade, ou mesmo inferir que seja possível a automática e total subsunção da norma ao fato, ou do fato a norma. A norma reside em outro plano equidistante do plano fático, é o ser cognoscente que faz a ponte interpretativa entre estes campos.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, p. 35

<sup>2</sup>VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito, 4 ed. , São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p, 136

Para o mestre Lourival Vilanova, a lei jamais coincidirá com o fato jurídico, dado o simples fato que habitam esferas diferentes, aquela reside no universo da abstração e generalidade, este reside no âmbito da concreteza. Sobre esta discrepância, pondera o insigne jurisfilósofo pernambucano:

A lei é o conteúdo objetivado do fato jurídico, do fato jurígeno, cuja generalidade e abstrateza constata com a individuação e a concreteza da relação jurídica. A lei (geral) é um esquema e, como esquema, sem individualização. Contém variáveis, variáveis (indeterminadas) de fatos, vários indivíduos (os sujeitos-de-direito) e variáveis de conduta (pretensões e prestações, em sentido amplo)<sup>3</sup>

Para o ilustre pensador pernambucano o direito não sofre transmutação para os eventos, pois se trata, ele o direito, de fenômeno estático. Neste sentido, pondera o jusfilósofo: “*Se o fato não ocorreu a norma geral (ou individual) permanece em seu estatus proposicional, lógico, sintático, sem os correspondentes semânticos ou fáticos: o direito norma não se realiza, não é realidade sócio-cultural.*”<sup>4</sup>

Destarte, para o jus filósofo pernambucano “*a realidade social é, constitutivamente, realidade normada. É social porque implanta valores através de formas normativas dos usos e costumes, da moral, de direito*”.<sup>5</sup> Assim, a realidade normada conjecturada por Lourival Vilanova é basicamente um fenômeno linguístico, concentrado na estrutura da hipótese normativa:

Nem tudo do real tem acolhida no universo das proposições. No campo do direito, especialmente, a hipótese apesar da sua descritividade, é qualificadora normativa do fático. O fato se torna fato jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> VILANOVA, Lourival, Causalidade e relação no direito, 4 ed. , São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 147

<sup>4</sup> VILANOVA, op. cit., 139

<sup>5</sup> VILANOVA, Lourival . As estruturas lógicas do direito positivo. 4 ed, São Paulo: Noeses, 2010, p. 52

<sup>6</sup> VILANOVA, Lourival . As estruturas lógicas do direito positivo. 4 ed, São Paulo: Noeses, 2010, p. 52

Neste ponto, alíás, o pensamento do filósofo brasileiro coaduna-se com a construção Wittgenteineana que admite que a principal função da linguagem consiste em construir a realidade posta. Em Wittgenstein, alíás, há uma enorme discrepância entre a realidade circundante que absorvida pelo ser cognoscente, limitada por aquilo que pode ser reduzido em linguagem, e o mundo determinado pelos fatos, conforme é possível extrair de uma leitura sistemática das proposições Wittgenteineanas abaixo transcritas:

- 1.O Mundo é tudo que é o caso.
- 1.O mundo é a totalidade dos fatos não das coisas.
  
- 1.11 O mundo é determinado pelos fatos, e por serem todos os fatos.
- (...)
- 1.13. Os fatos no espaço lógico são o mundo
- 1.2 O mundo resolve-se em fatos.
- (...)
- 5.6 Os limites de minha linguagem significam os limites do meu mundo.
- (...)
- 5.63. Eu sou meu mundo.<sup>7</sup>

Para Wittgenstein, linguagem e concepção de mundo individual são elementos indissociáveis, não obstante, numa leitura em conjunto das proposições acima transcritas, não é possível discernir a perfeita distinção que o aludido filósofo possui entre “mundo”, “fatos”<sup>8</sup> e “coisas” e o “eu cognoscente Wittgenteineano”. Este distanciamento entre os conceitos, no

---

<sup>7</sup> Wittgenstein, Ludwig. *Tractatus Logico-Philosophicus*, tradução Luiz Henrique Lopes Santos, São Paulo, Editora Universidade de São Paulo, p.135 e 245

<sup>8</sup> Ao comentar a proposição 5.6, Paulo de Barros Carvalho, trancreve os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz que leciona “fato não é, pois, algo, concreto, sensível, mais um elemento línquístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade” (JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, *Introdução ao estudo do direito*, São Paulo Atlas 2001, p. 245, apud in CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário: Linguagem e método*, São Paulo, Noeses, 2011)

entanto, são menores quando as proposições formuladas por Wittgenstein são analisadas isoladamente. Esta concepção de linguagem como constituinte da realidade posta, *mutatis mutandis*, não destoa da realidade conjecturada por Lourival Vilanova, vez que para ambos a percepção de realidade é basicamente um fenômeno linguístico.

Na mesma direção, no entendimento de Vilém Flusser não há, em absoluto, correspondência entre realidade posta e o fenômeno linguístico, mas sim a realidade trata-se ela mesmo de elemento estruturante da realidade. Neste sentido, pondera o ilustre filósofo tcheco:

*A língua deve ser aceita como o dado bruto por excelência, e suas regras devem ser aceitas como estrutura da realidade. O conhecimento é como observação dessas regras. A verdade absoluta, isto é, a correspondência entre língua e realidade em si, é tão inarticulável quanto essa realidade em si.*<sup>9</sup>

Já para Lourival Vilanova, ao debruçar-se sobre a estrutura das normas jurídicas, constata que a hipótese normativa, não obstante identifique-se com a descrição hipotética de um fato extraído (percebido) do seio social, não mantém com os fatos uma perfeita identificação com o dado empírico:

A hipótese, que é proposição descritiva de situação objetiva possível, é construção valorativamente tecida, com dados-de-fato, incidente na realidade e não coincidente com a realidade. Falta-lhes, pois status semântico de enunciado veritativo.<sup>10</sup>

Noutro trecho arremata o jusfilósofo pernambucano:

As normas não são postas para permanecer como estruturas de linguagem, ou estruturas de enunciados, bastantes em si mesma, mas reingressam nos fatos, de onde provieram, passando do nível conceitual e abstrato para a concrecência

---

<sup>9</sup> FLUSSER, Vilém. Língua e realidade – 3. Edição, São Paulo Annablume, 2007, p. 102

<sup>10</sup> VILANOVA, Lourival . As estruturas lógicas do direito positivo. 4 ed, São Paulo: Noeses, 2010, p. 53

das relações sociais, onde as condutas são como pontos e pespontos do tecido social.<sup>11</sup>

Com efeito, a linguagem é imprescindível ao operador do direito. Para dimensionarmos a importância do estudo da teoria hermenêutica, e principalmente do estudo da linguagem como matéria prima da “realidade criada”, basta apenas lembrarmos que, no âmbito das discussões processuais, vigora o brocardo latino que reza que “o que não está nos autos não está no mundo” (*quod non est in actis non est in mundo*). Trata-se, obviamente de um mero aforismo, dado que existem inúmeros objetos do mundo circundante que são impossíveis de serem reduzidos a instrumento de prova, contudo expressa a ideia, já convencionalizada, de que somente aquilo que é exteriorizável em linguagem processual tem relevância para o julgamento de um dado processo. Tal premissa, aliás, desafiam os operadores do direito, diuturnamente, reduzirem percepções obtidas do mundo fático ao fascinante universo da linguagem, por meio do qual o direito se manifesta.<sup>12</sup>

A linguagem é um componente determinante na criação, interpretação e alteração de institutos jurídicos, desde o processo de enunciação das leis até a subsunção dos fatos regulamentados pela norma geral e abstrata.

Esta natureza constitutiva da linguagem não passou despercebida por Martin Heidegger, filósofo alemão que afirmara categoricamente que onde falta palavra, nenhuma coisa remanesce<sup>13</sup>, coadunando-se com o que a teoria comunicacional denominou de autoreferência da linguagem.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> VILANOVA, op.cit, 141

<sup>12</sup> O professor Gabriel Ivo destaca a importância da linguagem para o direito: “ A comunicação entre os homens se põe pela linguagem. Linguagem entendida largamente. Só por meio da linguagem o homem se coloca em relações de intersubjetividade. (...) O direito se manifesta por intermédio de uma linguagem. Estudar o direito, ou compreendê-lo, é essencialmente penetrar nas entranhas da sua linguagem. (IVO, Gabriel, A incidência da Norma Jurídica: o cerco da linguagem, Revista Trimestral de Direito Civil, Ano I, vol. 4, out a dez 2000, p. 29)

<sup>13</sup> Para Martin Heidegger “nenhuma coisa que seja onde a palavra faltar. Onde falta alguma coisa, há interrupção, ruptura, rompimento. Interromper alguma coisa, é deixá-la falhar, Faltar significa falhar. Onde a palavra falha, não

Verifica-se, contudo, que este esforço de previsão de condutas não coincide, nem deveria, com a realidade posta, vez que a realidade é inatingível. Tal como os nossos ouvidos não conseguem captar os milhares de ruídos que estão dispersos no ambiente, não possuímos a capacidade de descrever a realidade fática posta em sua total concretude. Nossa capacidade descritiva do mundo está, por bem, delimitada pelo alcance da linguagem.

Esta delimitação alcança, inclusive, o processo de enunciação das leis, tal como acontece em qualquer atividade de elaboração de textos, principalmente pelo fato de o Poder Legislativo também sujeitar-se às imprecisões, ambiguidade e vaguidade, vícios estes que muitas vezes afastam o exegeta da vontade autêntica do enunciador.

Há outras vezes, ademais, que o próprio legislador se afasta da norma de estrutura que deveria servir de fundamento de validade para a instituição de novos institutos jurídicos, incorrendo em erros de uso de outros institutos previstos em normas de hierarquia superior.

Como verificar-se-á adiante, foi o que ocorreu no processo de enunciação da Lei Federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012, que criou o *Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies)*, objeto sobre o qual concentraremos as principais atenções no presente trabalho, em que o legislador com o propósito de criar um novo parcelamento de débitos fiscais, criou uma nova modalidade de extinção do crédito tributário que em nada se coaduna com o parcelamento permitido pelo *Código Tributário Nacional*.

---

*há coisa. A palavra disponível é o que confere ser à coisa. (...) o poder da palavra raia como con-dicção como coisa. A palavra Começa a brilhar como reconhecimento que faz vigorar o que é vigente”* (HEIDEGGER, Martin. *A caminho da linguagem*. Tradução de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 5. Ed. –Petrópolis,RJ:Vozes; Bragança Paulista, SP:Editora Universitária São Francisco, 2011. p. 174 e188)

<sup>14</sup> A doutrinadora Aurora Tomazini elucida que “a linguagem se autorefere e se autosustenta. Iso significa que ela não tem outro significado além de si própria.”(CARVALHO, Aurora Tomazini de, *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico*, São Paulo:Noeses, 2010, p. 30-31)

### III - MORATÓRIA E PARCELAMENTO FISCAL

O *Código Tributário Nacional-CTN* prevê entre as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário a moratória (art. 151, inc. I) e o parcelamento fiscal (art. 151, inc. VI), *in verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (*Inciso incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001*)  
(Vide Medida Provisória n.º 38, de 13.5.2002)

VI – o parcelamento. (*Inciso incluído pela Lcp n.º 104, de 10.1.2001*)  
(Vide Medida Provisória n.º 38, de 13.5.2002)

A moratória, como o próprio radical do verbete sugere, consiste na concessão de uma dilação do prazo para que o devedor cumpra uma determinada obrigação. Sobre a conceituação do que vem a ser moratória, é o tirocínio de Paulo de Barros Carvalho:

Moratória é a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada.

(...)

A concessão de moratória é um fator ampliativo do prazo para que certa e determinada dívida venha a ser paga, por sujeito passivo individualizado, de uma só vez ou em parcelas.<sup>15</sup>

No mesmo sentido, reforçando o entendimento de que a moratória consiste na prorrogação do prazo para o cumprimento da obrigação, é o ensinamento do insigne professor Luciano Amaro:

Moratória consiste na prorrogação do prazo (ou na concessão de novo prazo, se já vencido o cumprimento da obrigação. Se, por exemplo, em razão da calamidade pública, ou outro motivo legalmente definido (situação financeira do sujeito passivo etc), o prazo para o pagamento é dilatado, o sujeito passivo é obrigado a respeitar o prazo adicional e, nesse período, fica impedido de exercer qualquer ato de cobrança que pudesse ser lastreado no inadimplemento do devedor.<sup>16</sup>

Já o ilustre professor Sacha Calmon Navarro Coelho leciona que a moratória contempla uma anuência do sujeito ativo em protelar o recebimento da dívida, ao que ele denomina de uma espécie de consenso em adiamento do pagamento com base em permissivo legal. São os ensinamentos do ilustre professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais:

Em ocorrendo, por mútuo consentimento, acordo entre o sujeito passivo, por força de sua vontade, e o sujeito ativo, com a permissão da lei, sobre o parcelamento ou o adiamento do pagamento, fica a Fazenda impedida de exigir a totalidade do crédito, enquanto perdurar o acordo.  
(...)

O sujeito passivo declara-se devedor, e o sujeito ativo consente em adiar o pagamento (moratória propriamente dita) ou em parcelá-lo em duas ou mais prestações, nos termos da lei (moratória de prestações sucessivas).

(...)

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 24. Ed- São Paulo: Saraiva, 2012, p. 516, 518

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17. Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p 405

A moratória é técnica de alívio e de aliciamento (política fiscal). Quando geral, visa a compensar setor econômico ou região assolados por fatores negativos que lhes diminuam a capacidade de pagar.<sup>17</sup>

Por sua vez, o parcelamento fiscal, ao que se pode inferir do inciso VI do artigo 151 do CTN, constitui em uma norma geral e abstrata que permite que o devedor de certa e determinada dívida tributária pague a dívida de forma fracionada.

Visto por outro prisma, o parcelamento fiscal é uma benesse conferida aos contribuintes com débitos em atraso para que estes, com condições de pagamentos mais favoráveis, possam obter a regularização do passivo fiscal.

Enquanto para o contribuinte o parcelamento apresenta-se como uma excelente oportunidade de regularizar a sua situação fiscal, obtendo a suspensão de medidas judiciais proposta contra o devedor, para o fisco os programas de parcelamentos fiscais são eficientes mecanismos de aumento de arrecadação fiscal, pois permite o recebimento de valores que dificilmente seriam adimplidos por meios ordinários do cumprimento da obrigação.

O parcelamento se apresenta, portanto, como uma das formas de cumprimento da obrigação tributária, uma maneira mais branda para que o contribuinte pague os débitos oriundos de tributos inadimplidos. A ilustre doutrinadora Aurora Tomazini explica que o parcelamento é um procedimento para o pagamento do tributo devido:

(...) parcelamento é uma forma para se efetuar o pagamento do tributo, é um procedimento para a realização do pagamento. Em algumas oportunidades o Estado cria leis, dando oportunidade aos contribuintes, que se subsumirem a determinadas condições, de efetuar o pagamento dos seus créditos de forma parcelada. Nestes casos, o parcelamento é visto como uma norma geral e abstrata que prescreve um procedimento para o pagamento do tributo devido. Se pensarmos na sua incidência como produção da norma individual e concreta,

---

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª edição. Forense: Rio de Janeiro, 2009. p. 726

podemos dizer que se instaura um compromisso do sujeito passivo em efetuar o pagamento desta forma.<sup>18</sup>

Assim, a lei que institui o programa fiscal cria maior flexibilidade no pagamento das parcelas, com a concessão de uma moratória para que o contribuinte devedor disponha de uma dilatação do prazo para a o pagamento de uma determinada dívida.

O parcelamento foi inserido no texto do *Código Tributário Nacional* por meio da Lei complementar nº 104 de 2001, não obstante a norma da moratória já previa a possibilidade a divisão em prestações (art. 153, III, b), o que denota que a possibilidade de parcelamento já estava implícito na regra da moratória mesmo antes da Lei Complementar nº 104 de 2001.

O fato é que antes desta inovação, parte da jurisprudência não reconhecia o parcelamento como espécime de moratória, conforme demonstra o julgado abaixo, com data anterior a inovação implementada pela Lei complementar nº 104 de 2001, em que se é feita uma distinção entre parcelamento e moratória:

RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - PARCELAMENTO E MORATÓRIA - DIFERENCIAÇÃO - LEI ESTADUAL DE SÃO PAULO Nº 6374/89, ART. 100 - OFENSA AO ART. 97, VI DO CTN - I - O parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida. Não quer isto significar que seja uma moratória, que prorroga, ou adia o vencimento da dívida, no parcelamento, incluem-se os encargos, enquanto na moratória não se cuida deles, exatamente porque não ocorre o vencimento. II - Sendo o parcelamento uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida, não se verifica a apontada ofensa ao art. 97, inc. VI do CTN . III - A jurisprudência desta Corte entende que não é matéria de reserva legal a fixação do prazo de pagamento de tributos, podendo ser feita por decreto regulamentador, não constituindo, portanto afronta aos princípios da não-cumulatividade e da legalidade. IV - O art. 97 do CTN não

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Crimes Contra a Ordem Tributária: A necessidade de Esgotamento da Esfera Administrativa para a Propositura da Ação Penal; os Efeitos do Parcelamento do Crédito Tributário sobre a Punibilidade Penal, apud in TOMÉ, Fabiana Del Padre, Interesse de agir em ação de revisão de parcelamento de débitos tributários, artigo científico publicado na obra Parcelamento Tributário. Marcelo Magalhães Peixoto; Clélio Chiesa; Lais Vieira Cardoso. (cordenadores), São Paulo: MP Editora, 2008, p. 87

elencas matérias ligadas a prazo, local e forma de pagamento como sujeitas à reserva legal. Recurso a que se dá provimento.<sup>19</sup>

Em verdade, não obstante a distinção feita pelo *Código Tributário Nacional*, o parcelamento é uma espécie de moratória, haja vista que contempla uma dilação do prazo para que o devedor cumpra a obrigação. Esta é, também, a opinião do tributarista José Eduardo Soares de Melo que leciona que o parcelamento “*constitui uma forma de pagamento de débitos tributários, após o período de seus vencimentos, normalmente em prestações mensais durante alongado período de tempo, revestindo a natureza de uma moratória*”<sup>20</sup>.

À guisa de conclusão deste tópico, é sobretudo importante destacar que tanto a moratória quanto o parcelamento submetem-se ao princípio da legalidade e somente pode ser instituído por meio de Lei abrangendo os tributos da pessoa jurídica de Direito Público competente para instituir os tributos abrangidos no parcelamento.

Como se verá, adiante, com a Lei federal n.º 12.688, de 18 de julho de 2012, que criou denominado Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies), o legislador pátrio empregou inadequadamente o conceito de parcelamento fiscal e inseriu no ordenamento uma novel forma de extinção do crédito tributário, não permitida pelo CTN.

---

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP 259.985 - SP - 2ª T. - Relª Min. Nancy Andrighi - DJU 11.09.2000, p.248, disponível em <[https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num\\_registro=200000498904&dt\\_publicacao=11-09-2000&cod\\_tipo\\_documento=>](https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=200000498904&dt_publicacao=11-09-2000&cod_tipo_documento=>)>, acesso em 20 de março de 2013.

<sup>20</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 355

#### **IV - DAS ANTINOMIAS ENTRE O PARCELAMENTO FISCAL INSTITUÍDO PELA LEI Nº 12.688/2012 E O PARCELAMENTO PERMITIDO PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

A Lei Federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012, prevê em seu artigo 3º as seguintes disposições:

Art. 3º É instituído o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies), com o objetivo de assegurar condições para a continuidade das atividades de entidades mantenedoras de instituições integrantes:

I - do sistema de ensino federal; e

II - (VETADO).

§ 1º O programa previsto no caput tem por objeto viabilizar:

I - a manutenção dos níveis de matrículas ativas de alunos;

II - a qualidade do ensino, nos termos estabelecidos pelo Ministério da Educação (MEC);

III - a recuperação dos créditos tributários da União; e

IV - a ampliação da oferta de bolsas de estudo integrais para estudantes de cursos de graduação nas Instituições de Ensino Superior (IES) participantes do programa.

Verifica-se, de plano, que muito além de um mero programa de parcelamento que busca a recuperação de créditos, a Lei Federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012 possui uma intensa carga extrafiscal, haja vista que anuncia os objetivos magnânicos ampliar ofertas de cursos no ensino superior nas instituições de ensino particulares.

É sabido que, muitas vezes, a legislação tributária mira objetivos alheios aos fins meramente arrecadatórios, o que se denomina de extrafiscalidade. Para Walter Barbosa Corrêa a peculiaridade da extrafiscalidade consiste na estimulação nos destinatários da norma de comportamentos sociais visados pelo legislador pátrio:

Extrafiscalidade é o fenômeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada, que lhes confere características de consciente estímulo ao comportamento das pessoas e de não ter por fundamento precípua arrecadar recursos pecuniários a ente público.<sup>21</sup>

No entendimento de Marcus de Freitas Gouvêa a extrafiscalidade possui supedâneo na supremacia do interesse público.

Ao traduzir este fenômeno em linguagem do Direito, é necessário sustentar um fundamento jurídico que permita ao Estado tributar, com vistas a objetivos diversos, distintos da arrecadação, afastando os interesses individuais contrários à incidência tributária. Revela-se, assim, outra faceta do corolário da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, no Direito Tributário. O Estado tributa com vistas a auferir receitas, e assim a supremacia do interesse público consubstancia o princípio fiscalidade; quando se apreciam objetivos outros, que se afastam da pura arrecadação, apresenta-se a extrafiscalidade. Eis a extrafiscalidade como princípio, decorrente da supremacia do interesse público, que fundamenta, juridicamente, a tributação com fins diversos do puramente arrecadatório.<sup>22</sup>

Portanto, a Lei Federal nº 12.688/2012 possui manifesto objetivo extrafiscal: o de estimular o setor que atua na prestação de serviços educacionais.

O benefício fiscal implementado pela aludida lei foi justamente a concessão de moratória de dívidas tributárias federais nos termos estabelecidos no artigo 4º da Lei Federal n.º 12.688, de 18 de julho de 2012, veja-se:

Art. 4º O Proies será implementado por meio da aprovação de plano de recuperação tributária e da concessão de moratória de dívidas tributárias federais, nos termos dos arts. 152 a 155-A da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, em benefício das entidades de que trata o art. 3º que estejam em grave situação econômico-financeira.

Parágrafo único. Considera-se em estado de grave situação econômico-financeira a mantenedora de IES que, em 31 de maio de 2012, apresentava

---

<sup>21</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: 1964, p. 54

<sup>22</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006, p.43.

montante de dívidas tributárias federais vencidas que, dividido pelo número de matrículas total, resulte em valor igual ou superior a R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais), observadas as seguintes regras:

I - o montante de dívidas tributárias federais vencidas engloba as inscritas ou não em Dívida Ativa da União (DAU), as ajuizadas ou não e as com exigibilidade suspensa ou não, em 31 de maio de 2012; e

II - o número de matrículas total da mantenedora corresponderá ao número de alunos matriculados nas IES vinculadas à mantenedora, de acordo com os dados disponíveis do Censo da Educação Superior, em 31 de maio de 2012.

Em seguida o legislador da Lei Federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012, fixa que a moratória moratória será concedida pelo prazo de 12 (doze) meses e terá por objetivo viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira da mantenedora da IES, a fim de permitir a manutenção de suas atividades (artigo 6º, Lei nº 12.688/12).

Contudo, a maior inconsistência da Lei nº 12.688/2012 reside em seu artigo 13, dispositivo que permite o pagamento de um percentual de até 90 % (noventa por cento) da dívida inserida no parcelamento seja feito por meio de bolsas de estudos a serem fornecidos pelas instituições de ensino Superior. *In verbis* :

Art. 13. É facultado o pagamento de até 90% (noventa por cento) do valor das prestações mensais de que trata o art. 10 mediante a utilização de certificados de emissão do Tesouro Nacional, emitidos pela União, na forma de títulos da dívida pública, em contrapartida às bolsas Proies concedidas pelas mantenedoras das IES para estudantes de cursos superiores não gratuitos e com avaliação positiva nos processos conduzidos pelos órgãos referidos no parágrafo único do art. 5º, condicionada à observância das seguintes condições por ocasião da adesão:

(...)

§ 3º O valor de cada bolsa de estudo corresponderá ao encargo educacional mensalmente cobrado dos estudantes sem direito a bolsa, mesmo que parcial, por parte da IES, considerando todos os descontos regulares e de caráter coletivo oferecidos pela instituição, inclusive aqueles concedidos em virtude de seu pagamento pontual.

(...)

§ 5º O valor do certificado será mensalmente apurado e corresponderá ao total de bolsas de estudo concedidas no mês imediatamente anterior multiplicado pelo valor da bolsa de estudo definido no § 3º.

§ 6º O valor mensal da prestação não liquidada com o certificado deverá ser liquidado em moeda corrente.

§ 7º O certificado, que será nominativo e não poderá ser transferido para terceiros, terá sua característica definida em ato do Ministro de Estado da Fazenda, não podendo ser utilizado para outra finalidade que não seja a liquidação de parcela das prestações de que trata o art. 10.

§ 8º Nos casos em que o valor do certificado exceder ao percentual máximo estabelecido no caput, as mantenedoras poderão utilizar o saldo remanescente para pagamento das prestações vincendas, desde que respeitado o pagamento mínimo em moeda corrente.

Como visto alhures, o parcelamento fiscal, ao que se pode inferir da norma constricta no inciso VI, do artigo 151 do *Código Tributário Nacional*, constitui em uma norma geral e abstrata que permite que o devedor de um determinado e certo montante correspondente a créditos tributários inadimplidos quite a sua dívida de forma parcelada.

O conteúdo semântico do termo parcelamento remete ao fracionamento de um determinado produto em pequenas partículas, em um processo de divisão em que não se admite a alteração da substância que compõem o todo.

Ao que se pode inferir da norma constricta no *Código Tributário Nacional*, existindo uma dada dívida tributária constituída e apurada em pecúnia, o pagamento do parcelamento fiscal somente poderá ocorrer em dinheiro, que é o meio convencional de cumprimento da obrigação tributária (arts.157 a 164 do CTN).

No caso da Lei Federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012, ocorreu uma transmutação da natureza intrínseca da prestação, permitindo que o devedor de uma prestação que deve ser

prestada em dinheiro, pague um percentual da dívida existente por meio de concessão de bolsas de estudos.<sup>23</sup>

Com efeito, não obstante a Lei nº 12.688/12 contenha a previsão de emissão de certificados do Tesouro Nacional pela União, na forma de títulos da dívida pública, em contrapartida às bolsas Proies concedidas pelas mantenedoras das Instituições de Ensino Superior, esse mecanismo não afasta a condição de que a obrigação será cumprida por meio da prestação de serviços e não pela transferência de dinheiro em pecúnia forma primária de cumprimento da obrigação tributária.

Não é verdadeiro, contudo, que o parcelamento em dinheiro, permitido pelo CTN, seja equivamente ao parcelamento quitado em percentual em dinheiro e prestação de serviços, pois implicaria em alteração substancial da obrigação devida. Assim, caso queiramos reduzir este enunciado para linguagem formalizada da lógica proposicional, teríamos a seguinte representação:

$$- [p \equiv s . p]$$

“-” = Negador

p = Parcelamento pago em dinheiro;

“≡” = Símbolo de equivalência;

s = Parcelamento pago em serviços por meio de concessão de bolsas

“.” = Conectivo lógico conjuntor

---

<sup>23</sup> O professor Paulo de Barros Carvalho destaca o fato de que a linguagem do legislador, não obstante seja técnica, é passível de comportar vícios de precisão em razão da própria forma em que as leis são produzidas. Pondera o titular de cadeira de Direito Tributário da Universidade de São Paulo: *“As regras emanadas pelo Poder Legislativo, em razão de sua compostura heterôgenea, decorrência inevitável da representatividade política, revela presença menor de termos com acepção precisa e predominância incontestável de linguajar comum”* (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e método*, São Paulo, Noeses, 2011, p. 58

O vocábulo parcelamento, como o próprio radical da palavra anuncia, possui origem etimológica na palavra francesa “*parcelle*”, que, por sua vez, deriva da palavra “*particella*” em latim <sup>24</sup>, e deve ser empregada para designar a divisão em partículas ou pequenas porções de um determinado objeto.

O parcelamento não permite que haja uma transformação da forma original em que a prestação será cumprida, sob pena de não se tratar mais de um parcelamento, mas sim de um *tertium genus* de prestação obrigacional.

Conquanto o artigo 155-A do CTN permita que a lei específica regule pormenorizadamente a forma e as condições do parcelamento, não poderia a Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012 prever uma nova forma de cumprimento da obrigação, sob pena de instituir, efetivamente, uma nova causa de extinção do crédito tributário não prevista no artigo 156 do *Código Tributário Nacional*.

---

<sup>24</sup> CUNHA, Antonio Geraldo da, Dicionário Etimológico da Língua portuguesa, 4 ed., Rio de Janeiro: Lexikon, 2010, p. 477

## **V - PROIES E MEIOS CORECITIVOS DE COBRANÇA DE TRIBUTOS**

Como visto alhures, a Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012 inovou sobremaneira no ordenamento jurídico e instituiu uma nova forma de cumprimento da obrigação tributária com a possibilidade de pagamento de percentual dos créditos por meio do produto direto das prestações de serviços das Instituições de Ensino Superior.

Não bastasse esta inovação, a Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012 prevê, ainda, sanções de ordem política em caso de inadimplemento do parcelamento em questão, nos termos do que prevê o artigo 20 da aludida legislação, veja-se:

Art. 20. Em relação ao disposto nos incisos III e IV do art. 8o, o MEC fará, periodicamente, auditorias de conformidade com os padrões estabelecidos e, se for o caso, representará à PGFN para a revogação da moratória concedida por descumprimento ao disposto nesta Lei e procederá à instauração de processo administrativo de descredenciamento da instituição por descumprimento do disposto no inciso III do art. 7º da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

§ 1º A rescisão do parcelamento por qualquer motivo ensejará abertura de processo de supervisão por descumprimento do disposto no inciso III do art. 7o da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996.

§ 2º Para os fins de que trata o caput, a PGFN informará ao MEC o montante consolidado da dívida parcelada nos termos do art. 10, bem como o regular cumprimento das obrigações dispostas nos incisos I e II do art. 8o.

Em que pese constar expressamente na legislação que instituiu o aludido programa de parcelamento fiscal, o que legitimaria a imposição das sanções prevista na aludida lei, o descredenciamento das instituições de ensino desvinculadas do programa apresenta-se como medida extremamente desproporcional e possui natureza de sanção política, inadmissível para a cobrança de créditos tributários.

Verifica-se, desde logo, que a revogação da moratória implicará, na verdade, no impedimento da própria atividade empresarial desenvolvidas pelos aderentes do programa de parcelamento, eventualmente desvinculados do PROIES.

À guisa de analogia, vale recordar o teor da Súmula nº 323 da Suprema Corte<sup>25</sup>, que impede que a Administração Pública utilize a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos, em que está implícito o entendimento de que é inviável o Estado retaliar os direitos do contribuinte para obter o recebimento de tributos.

Com efeito, em caso de inadimplemento ou de desvinculação do programa de parcelamento, deve o Fisco cobrar os créditos remanescentes do referido programa por meio de executivo fiscal, sem impedir o desenvolvimento da atividade empresarial das instituições de ensino superior, ou seja, sem se utilizar de imposições administrativas como verdadeiro meio coercitivo para a cobrança de tributos, tal como se mostra o descredenciamento previsto no artigo 20 da Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012. Neste sentido, tem-se o entendimento jurisprudencial aplicado em caso paradigma:

ADMINISTRATIVO. INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE FISCAL. DECRETO N.º 3.860/2001. ILEGALIDADE.

(...)

II - Prevalece, nos Enunciados n.ºs. 70, 323 e 547 da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal, a idéia de que a Fazenda Pública deve cobrar seus créditos através do executivo fiscal, sem impedir, direta ou indiretamente, a atividade profissional do contribuinte, ou seja, sem se utilizar

---

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Aprovada na Sessão Plenária de 13/12/1963, disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=323.NUME.NAOS.FLSV.&base=baseSumulas>>, acessado em 20 de março de 2013.

de imposições administrativas como verdadeiro meio coercitivo para a cobrança de tributos. (...) .<sup>26</sup>

Na mesma linha do precedente jurisprudencial supramencionado, o mais abalizado ensinamento doutrinário esclarece que é vedado ao Fisco exigir ao contribuinte comportamento, qualquer que seja, em que não se possa demonstrar o legítimo interesse do poder público para evitar perdas referentes à arrecadação e fiscalização dos tributos, como a autora Elidie Palma Bifano:

O Brasil tem uma forte tradição de onerar os contribuintes, pessoas jurídicas especialmente, com um excesso de deveres formais que, devidamente avaliados, ocupam parte dos esforços humanos e empresariais sem nenhum tipo de retorno ou de benefícios para a economia do País. Nos últimos anos, diversas propostas de reforma tributária enfatizaram em duas exposições de motivos que objetivaram a redução da burocracia acessórias representa, hoje, verdadeira tributação oculta que deve ser computada quando se discute o encargo tributário brasileiro, em seu conjunto. (...)

Em diversas circunstâncias, os procedimentos referentes ao cumprimento dos deveres instrumentais acarretam dificuldades, trazendo a insegurança para o contribuinte, quando não representam ameaça e, até mesmo, constrangimento, especialmente se a falta, ou o indevido cumprimento de tais deveres, meras formalidades burocráticas, resultam condição do exercício da atividade econômica, de forma direta ou indireta. O descumprimento de obrigação acessória, independentemente das razões que o determinam, vem se mostrando um custo altíssimo e um óbice no exercício da atividade econômica. Certamente que o maior foco desses problemas reside no cumprimento das obrigações

---

<sup>26</sup> Brasil. Tribunal Regional Federal da Segunda Região. Apelação Cível. 200251010254116- RJ, relator Dembargador Federal Marcelo Pereira da Silva, Oitava Turma Especializada, 28/11/2007, Disponível em < [http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:FP3GYRZDpvlJ:www.trf2.com.br/idx/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200251010254116%26CodDoc%3D174424++&client=jurisprudencia&output=xml\\_no\\_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang\\_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8](http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:FP3GYRZDpvlJ:www.trf2.com.br/idx/trf2/ementas/%3Fprocesso%3D200251010254116%26CodDoc%3D174424++&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8) > , acesso em 20 de março de 2013.

representadas pelas declarações que o contribuinte, hoje, está obrigado a fazer e podem gerar, ao menor equívoco, consequências desastrosas.<sup>27</sup>

Já para o professor Hugo de Brito Machado as sanções políticas do mesmo jaez da ora discutida funcionam como uma forma indireta de execução fiscal e, como tal, contrariam flagrantemente os direitos constitucionais dos contribuintes. Neste sentido, pondera o ilustre professor da Universidade Federal do Ceará:

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, paragrafo único, do Estatuto Maior do País.

(...)

Não obstante inconstitucionais, as sanções políticas, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura Vargas, vem se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrarias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obriga-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

(...)

Todas essas práticas são fragrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer a atividade econômica, independente de autorização de órgão públicos, assegurados pelo art. 170, parágrafo único da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este se impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> BIFANO, Elidie Palma. Deveres Instrumentais: Cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. Congresso do IBET, III: Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006, p. 188/191.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo Incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar, Revista Dialética de Direito Tributário - n. 150 mar. 2008, RDDT, São Paulo : Oliveira Rocha, 2008, p.87

Na mesma diretriz já se posicionava o insigne tributarista Aliomar Baleeiro, que reprovava veementemente a utilização de sanções de caráter político como forma de cobrança de tributos, veja-se:

É fundamental destacarmos que nem a lei, nem atos administrativos podem atribuir ao crédito tributário vantagens ou prerrogativas que configurem obstáculo ao pleno exercício dos direitos fundamentais.

Verdadeiras sanções políticas, que limitam o acesso ao Poder Judiciário, ou livre exercício das atividades comerciais ou profissionais, que impõem tratamento discriminatório ou desigual, quebrando a livre concorrência, ora vêm criadas por meio de atos do Poder Legislativo, ora do Poder Executivo. Tem sido coibido uns e outros pela doutrina e pela jurisprudência. Em regra configuram lesões abertas ou disfarçadas, mas de todo intoleráveis, a direitos e garantidos pelo art. 5º da Constituição Federal.

(...)

Os expedientes acima apontados não configuram garantias, privilégios ou preferências do crédito tributário, apenas abuso e arbítrio, ofensa a impessoalidade e à moralidade administrativa. Verdadeiro excesso na exação, uma vez que muitas dessas medidas trazem prejuízos muito maiores aos contribuintes do que o próprio tributo exigido (devida ou indevidamente).<sup>29</sup>

Em verdade, como bem ponderado pelos ilustres doutrinadores supramencionados, o descredenciamento das instituições inadimplentes com o programa de parcelamento fiscal em apreço, é medida que implica em patente cerceamento da liberdade do exercício da liberdade da atividade econômica exercida pelas Instituições de Ensino Superior, consoante leitura sistêmica dos comandos constrictos nos artigos 170 e 209 da Constituição Federal que garantem o exercício da atividade econômica e o livre exercício de atividades lícitas, principalmente em se tratando de empresas que atuam com o fomento da educação, que traduz um valor constitucional que não pode ser violado.

---

<sup>29</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 985/987

## VI - CONCLUSÃO

O parcelamento fiscal, ao que se pode inferir do inciso VI, do artigo 151 do CTN, constituiu em uma norma geral e abstrata que permite que o devedor de certa e determinada dívida tributária pague a dívida de forma fracionada. No processo de enunciação da Lei Federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012, que criou o *Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies)*, o legislador com o propósito de criar um novo parcelamento de débitos fiscais, criou uma nova modalidade de extinção do crédito tributário que em nada se coaduna com o parcelamento permitido pelo *Código Tributário Nacional*.

É o que se pode inferir da leitura do artigo 13 da Lei 12.688, de 18 de julho de 2012, dispositivo que permite o pagamento de um percentual de até 90 % (noventa por cento) da dívida inserida no parcelamento seja feito por meio de concessão de bolsas de estudos a serem fornecidos pelas instituições de ensino Superior participantes do programa. No entanto, como restou demonstrado alhures, o conteúdo semântico do termo parcelamento remete ao fracionamento de um determinado produto em pequenas partículas, em um processo de divisão em que não se admite a alteração da substância que compõem o todo.

No caso da Lei Federal nº 12.688, de 18 de julho de 2012, não obstante seja possível atribuir valor de mercado às bolsas de estudo em comento, permite a dação em pagamento por meio da prestação de serviços em benefício de terceiros, que como cediço, é a extinção de uma obrigação consistente no pagamento da dívida mediante a entrega de um objeto diverso daquele convencionado (artigo 356 do Código Civil), não encontrando guarida, portanto, nas formas de extinção de crédito tributário previstas taxativamente no *Código Tributário Nacional*.

## VII - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

**AMARO**, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17. Ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2011

**BALEIRO**, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002;

**BIFANO**, Elidie Palma. Deveres Instrumentais: Cessão de créditos e legalidade do uso de meios coercitivos na cobrança do crédito tributário. Congresso do IBET, III: Interpretação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2006;

**CARVALHO**, Aurora Tomazini de, Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico semântico, São Paulo: Noeses, 2010;

**CARVALHO**, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 24. Ed- São Paulo: Saraiva, 2012;

\_\_\_\_\_.Direito Tributário: Linguagem e método, São Paulo, Noeses, 2011

\_\_\_\_\_.Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária, 8 ed. Rev- São Paulo: Saraiva, 2010

**COELHO**, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª edição. Forense: Rio de Janeiro, 2009

**CORREIA**, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: 1964

**CUNHA**, Antonio Geraldo da, Dicionário Etimológico da Língua portuguesa, 4 ed., Rio de Janeiro: Lexikon, 2010

**FLUSSER**, Vilém. Língua e realidade – 3. Edição, São Paulo Annablume, 2007

**GOUVÊA**, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no Direito Tributário. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2006

**HEIDEGGER**, Martin. A caminho da linguagem. Tradução de Márcia Sá Cavalcante Schuback. 5. Ed. –Petrópolis, RJ: Vozes; Bragança Paulista, SP: Editora Universitária São Francisco, 2011

**IVO**, Gabriel, A incidência da Norma Jurídica: o cerco da linguagem, Revista Trimestral de Direito Civil, Ano I, vol. 4, out a dez 2000

**MACHADO**, Hugo de Brito e **MACHADO SEGUNDO**, Hugo de Brito; Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo Incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar,

Revista Dialética de Direito Tributário , n. 150 mar. 2008,RDDT, São Paulo : Oliveira Rocha , 2008

**MELO**, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008

**PEIXOTO**, Marcelo Magalhães; Clélio Chiesa; Lais Vieira Cardoso. (cordenadores), Parcelamento Tributário. São Paulo: MP Editora, 2008

**ROSA**, João Guimarães, Cadernos de Literatura Brasileira, João Guimarães Rosa, Instituto Moreira Sales, edição nº 20, 2006 (frase citada no epígrafe)

**VILANOVA**, Lourival. Causalidade e relação no direito, 4 ed. , São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000

\_\_\_\_\_ .As estruturas lógicas do direito positivo. 4 ed, São Paulo: Noeses, 2010;

**WITTGENSTEIN**, Ludwig. Tractatus Logico-Philosophicus, tradução Luiz Henrique Lopes Santos, São Paulo, Editora Universidade de São Paulo