



PARECER SEI Nº 4398/2021/ME

Documento preparatório. Restrição de acesso até tomada de decisão final. Art. 7º, § 3º, da Lei de Acesso à Informação – LAI c/c art. 20 do Decreto 7.724/2012.

SIMPLES NACIONAL. PRORROGAÇÃO DE PRAZO DE VENCIMENTO DE TRIBUTOS SUBSTITUÍDOS. COMPETÊNCIA PARA A EDIÇÃO DO ATO. DISTINÇÃO ENTRE MERA PRORROGAÇÃO DO PRAZO DE VENCIMENTO E CONCESSÃO DE MORATÓRIA. DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA ATIVIDADE DA EMPRESA. PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

Processo SEI nº 10265.155831/2021-01

1. A Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (Cosit/RFB), por meio do Parecer nº 4/Cosit, de 16 de março de 2021 (SEI 14419956), formula consulta a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em relação à natureza do ato normativo que deve ser editado para fins de prorrogação de prazo de vencimento de tributos incluídos no Simples Nacional. Questiona, ainda, sobre a possibilidade de a alteração do prazo de recolhimento atingir apenas contribuintes que exerçam determinadas atividades.

2. A consulta vem acompanhada de fundamentação muito bem desenvolvida pela Cosit/RFB e, ao final, arrola os seguintes questionamentos:

24. Dado os argumentos colacionados, questiona-se se:

24.1 a Medida Provisória expedida pelo Poder Executivo Federal que trata unilateralmente de prazos de vencimentos de tributos no âmbito do Simples Nacional viola:

a) a Constituição Federal, arts. 146, III, 'd' ou seu parágrafo único?

b) a Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2, I e §6º ou art. 21, III? ou

c) a própria manifestação da União ao aprovar a Resolução CGSN nº 1, art. 4º-A, I ou a Resolução CGSN nº 140, de 2018, art. 40?

24.2. pode ato normativo alterar o prazo para recolhimento dos tributos para os contribuintes que exerçam determinadas atividades classificadas em CNAE específicos sem que haja violação ao ordenamento pátrio, especialmente a

Constituição Federal, de 1988, em seu art. 150, II?

24.3 caso o item 24.2. seja respondido de forma positiva, objetivamente, quais seriam os elementos fáticos hábeis a demonstrar a necessidade de tratamento diferenciado consubstanciado na dilação do prazo do vencimento de tributos?

24.4 caso os itens 24.2. seja respondido de forma positiva e sejam elencáveis os elementos questionados no item 24.4., a postergação do prazo de recolhimento dos tributos no Simples Nacional para contribuintes que exerçam determinadas atividades classificadas em CNAE específicos poderia ser realizada por:

a) Lei Complementar, de que trata a Constituição Federal, de 1988, art. 59, II?

b) Lei Ordinária, de que trata a Constituição Federal, de 1988, art. Art. 59, III?

c) Espécies normativas dos Estados, Distrito Federal ou Municípios de igual natureza aos itens 'a)', ou 'b)'?

c) (*sic*) Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional, de acordo com o §6º do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 2006, e o art. 6º do ANEXO da Resolução CGSN nº 1, de 2007?

3. É o breve relatório. Passa-se à análise.

1 NATUREZA DO ATO NORMATIVO QUE DEVE SER EDITADO PARA PRORROGAR PRAZO DE VENCIMENTO DE TRIBUTOS INCLUÍDOS NO SIMPLES NACIONAL

4. A consulta formulada pela Cosit/RFB aventa e em seguida rechaça a possibilidade de a prorrogação do prazo de vencimento de tributos incluídos no Simples Nacional ser veiculada por medida provisória. Eis os argumentos lançados na consulta, após transcrever o disposto no art. 146, III, "d", e parágrafo único, III; no art. 170; e no art. 179 da Constituição da República:

5. Observa-se que tal legislação é triplamente especial: primeiro, porque versa sobre tratamento específico dispensado às pessoas e situações particulares que arrola; segundo, porque a Constituição Federal, de 1988, limitou a inovação legislativa relativa às matérias tributárias aplicáveis nesse contexto à lei complementar (Carta Democrática, inciso II do art. 59 e art. 69); e, terceiro, porquê ela coordena o interesse de três esferas de poder no âmbito da República: União, Estados, Distrito-Federal e Municípios.

6. Para fins de permitir essa coordenação entre todos esses entes, instituiu órgão colegiado, com a participação de União, Estados, Distrito Federal e Municípios para fins de disciplinar a aplicação do regime unificado. Conforme disciplina o inciso I e o § 6º do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, é o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), o órgão competente para gerir inúmeras matérias do regime especial, *in verbis*:

Lei Complementar nº 123, de 2006

Art. 2º O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art. 1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir

especificadas:

I - Comitê Gestor do Simples Nacional, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e
[...]

§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar. (grifamos)

7. A leitura dessas normas conduz a uma única e inescapável conclusão: o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às ME e EPP, em termos de direito tributário, somente pode ser objeto de Lei Complementar e regulamentada por meio de Resolução do CGSN. Isso deriva do apreço que o legislador constitucional possui pelo Princípio Federativo (Constituição Federal, de 1988, art. 1º).

8. Dessa forma, os entes federados, isoladamente, não possuem competência para reger o sistema unificado. E isso se aplica às espécies normativas que, regularmente, no âmbito interno de cada ente federado, seriam hierarquicamente superiores aos atos normativos colegiados (como a Resolução)

9. Ocorre que, a coordenação dos entes, para fins de regulamentação de matérias atinentes ao Simples Nacional demanda mais do que isso: exige a auto-submissão de cada esfera de poder às normas relativas ao sistema. Daí a razão pela qual é um comitê formado por representantes de todas as esferas que possui a capacidade de regular o sistema integrado.

10. Em outras palavras, a distinção entre ato do Poder Executivo Federal e Resolução CGSN não se coloca em termos de hierarquia. Para fins dessa gestão conjunta, a Lei Complementar nº 123, de 2006, reservou certas matérias às Resoluções CGSN, para fins da preservação da federação, especialmente na coordenação do sistema unificado de arrecadação de tributos. Observe-se que o pacto federativo seria violado em qualquer outro arranjo jurídico, com a submissão de um ente à vontade política exclusiva de outro.

11. Operacionalmente, admitir que um ato unilateral do poder executivo federal possa alterar as regras do Simples Nacional também seria admitir que atos unilaterais dos demais entes tenham o condão de alterar essas regras tributárias. Ao cabo, seria admitida a existência, por exemplo, de mais de cinco mil normas distintas dispendo acerca do imposto Sobre Serviços – ISS apurado no âmbito do Simples Nacional.

5. Na linha do que foi defendido acima pela Cosit/RFB, destaca-se que uma das principais funções da Constituição é a distribuição de competências (inclusive tributárias) entre os entes federados, a fim de assegurar-lhes autonomia e evitar conflitos. Assim, em regra, cada tributo é regido e administrado por normas editadas por determinada esfera da federação (federal, estadual ou municipal). Além disso, a Constituição prevê a edição de leis complementares que têm por objetivo instituir normas que assegurem maior uniformidade e previnam conflitos federativos na cobrança de tributos estaduais, distritais e municipais (cf.: art. 155, III, XII; e art. 156, III).

6. No caso do Simples Nacional, tributos que são originalmente da competência dos diversos entes federados passam a integrar regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 146, parágrafo único da Constituição), a fim de

simplificar o cumprimento das obrigações tributárias pelas microempresas e empresas de pequeno porte, conforme preconizado pelo art. 179 da Constituição.

7. Justamente por envolver tributos de competência de todos os entes federados, a Constituição determinou a edição de lei complementar para definir a forma a ser implementada para viabilizar o tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, "d"), além de prever a possibilidade de instituição de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (parágrafo único do art. 146 da Constituição). Assim, foi editada a Lei Complementar n.º 123, de 2006, que "estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios".

8. Pois bem. A LC 123/2006, atenta à necessidade de respeito ao pacto federativo, dispõe que a gestão do Simples Nacional será feita pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão integrado por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 2ª, I). Dentre as funções deste Comitê Gestor destaca-se (grifou-se):

Art. 2º
(...)

§ 6º Ao Comitê de que trata o inciso I do **caput** deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, **recolhimento** e demais itens relativos ao regime de que trata o [art. 12 desta Lei Complementar](#), observadas as demais disposições desta Lei Complementar.

9. Em resumo, por abranger tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o Simples Nacional é regulado por lei complementar e gerido por um Comitê Gestor que conta com a participação de representantes dos referidos entes federados. Especificamente no que tange à competência para regulamentar a forma de recolhimento dos tributos que integram o Simples Nacional, o § 6º do art. 2º da Lei Complementar n.º 123/2006 é claro ao atribuí-la ao Comitê Gestor do programa.

10. Note-se que não se exige reserva de lei formal para a fixação ou alteração de data de pagamento de tributo. Nesse sentido, veja-se, p.ex., o que dispõe o art. 66 da Lei n.º 7.450, de 1985:

Art 66 - Fica atribuída competência ao Ministro da Fazenda para fixar prazos de pagamento de receitas federais compulsórias.

11. O dispositivo acima transcrito, que já teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (cf. RE 140.669/PE), revela que a fixação ou alteração de prazo de recolhimento de tributo não se encontra no rol das matérias listadas no art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), quais sejam:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o

disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

12. A jurisprudência dos Tribunais Superiores há muito se pacificou neste sentido. Confirmam-se os exemplos abaixo transcritos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. ART. 66 DA LEI Nº 7.450/85, QUE AUTORIZOU O MINISTRO DA FAZENDA A FIXAR PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IPI, E PORTARIA Nº 266/88/MF, PELA QUAL DITO PRAZO FOI FIXADO PELA MENCIONADA AUTORIDADE. ACÓRDÃO QUE TEVE OS REFERIDOS ATOS POR INCONSTITUCIONAIS.

Elemento do tributo em apreço que, conquanto não submetido pela Constituição ao princípio da reserva legal, fora legalizado pela Lei nº 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei nº 7.450/85, que, no art. 66, o deslegalizou, **permitindo que sua fixação ou alteração se processasse por meio da legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares (CTN, art. 96).** Orientação contrariada pelo acórdão recorrido. Recurso conhecido e provido.

(RE 140669, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/1998, DJ 14-05-2001 PP-00189 EMENT VOL-02030-03 PP-00567 REPUBLICAÇÃO: DJ 18-05-2001 PP-00086 RTJ VOL-00178-01 PP-00361)

TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA INCOMPETÊNCIA DA UNIDADE FEDERADA PARA FIXAR ÍNDICE DE CORREÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS, DETERMINANDO A UTILIZAÇÃO, NO CASO, DO INPC/IBGE; E PELA LEGITIMIDADE DA ANTECIPAÇÃO DA DATA DO RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO A FEVEREIRO/91, POR MEIO DE DECRETO EDITADO NO CURSO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS ARTS. 2º ; 5º , II, XXXVI, LIV E LV; E 150, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Descabimento do recurso, no concernente à indicação, pelo acórdão, do índice federal a ser aplicado na atualização da UFESP, em face da manifesta natureza infraconstitucional da questão. Incidência das Súmulas 282 e 356 quanto aos arts. 2º, 5º , LIV e LV, da CF. **No mais, decidiu o acórdão em consonância com a jurisprudência do STF, assentada no sentido de não se encontrar sujeita ao princípio da legalidade a fixação da data do recolhimento do ICMS (REs 253.395 e 140.669, Relator Ministro Ilmar Galvão, entre outros), e de não ser ela ofensiva ao princípio da irretroatividade quando veiculada por meio de norma editada antes do ato de apuração do respectivo débito, ao final do período de referência.**

(RE 197948, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 08/08/2000, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00357)

EMENTA: ICMS. DECRETO Nº 35.386/92-SP: ANTECIPAÇÃO DO PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS

CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E DA VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS. Não se compreendendo no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto nº 33.386/92, que modificou a data de vencimento do ICMS. Improcedência da alegação de infringência ao princípio da vedação de delegação legislativa. Recurso que, de resto, carece de prequestionamento. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 253395, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 19/10/1999, DJ 19-11-1999 PP-00077 EMENT VOL-01972-10 PP-02027)

TRIBUTÁRIO. ICMS. FIXAÇÃO POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO DOS PRAZOS PARA RECOLHIMENTO.

I - A DEFINIÇÃO DE PRAZO PARA RECOLHIMENTO DO TRIBUTO NÃO IMPLICA SUA MAJORAÇÃO, PODENDO SER DELEGADA PELA LEI AO REGULAMENTO, PORQUANTO NÃO SE INCLUI ENTRE AS MATÉRIAS SUJEITAS A RESERVA LEGAL PELO ART. 97 DO C.T.N. OFENSA AO CITADO PRECEITO E AO ART. 160, TAMBÉM, DO C.T.N. NÃO CARACTERIZADA. DISSÍDIO PRETORIANO NÃO CONFIGURADO.

II - RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

(REsp 46.478/SP, Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/1994, DJ 21/11/1994, p. 31753)

ICMS - IMPORTAÇÃO - RECOLHIMENTO.

I - A FIXAÇÃO DE PRAZOS PARA O RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NÃO DEPENDE DE LEI E PODE SER FEITA POR DECRETO REGULAMENTADOR.

(...)

(REsp 43.900/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/03/1994, DJ 09/05/1994, p. 10822)

13. A razão pela qual a fixação do prazo de recolhimento não se sujeita à reserva legal reside no fato de que se trata de medida administrativa/operacional, de caráter instrumental, vinculada ao cumprimento da obrigação tributária principal. De fato, a definição do prazo para pagamento do tributo tem caráter acessório, não se confundindo com o aspecto temporal do fato gerador da obrigação principal (momento em que se considera realizado o fato gerador que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária), que deve ser definido em lei. Assim, a fixação do prazo de recolhimento do tributo pode ser efetivada por ato infralegal e, em decorrência lógica, sua alteração poderá ser realizada por ato de mesma natureza.

14. Desse modo, em resposta a um dos itens da consulta, constata-se que não é juridicamente viável a edição de medida provisória pelo Presidente da República para alterar o prazo de recolhimento dos tributos incluídos no Simples Nacional, tendo em vista que a matéria é de competência do Comitê Gestor, por força do disposto no § 6º do art. 2º da LC 123/2006. Contudo, deve-se atentar para a diferença entre mera prorrogação de prazo de vencimento e a concessão de moratória. É o que se verá a seguir.

2 PRORROGAÇÃO DE PRAZO DE PAGAMENTO E CONCESSÃO DE MORATÓRIA

15. Como visto, admite-se que a fixação e, em decorrência, a prorrogação do prazo de pagamento de um tributo sejam veiculadas por norma infralegal, dentro da lógica de que são atos de

natureza meramente instrumental ou acessória, que não interferem diretamente na obrigação principal. Mas, é de se perguntar se haveria limites ao exercício desta competência pelo Poder Executivo. Seria possível, p.ex., a edição de ato infralegal para prorrogar o prazo de vencimento de um tributo por 20 (vinte) anos? Isso não caracterizaria verdadeira suspensão do crédito tributário?

16. Aqui, é importante estabelecer, com clareza, a distinção entre mera prorrogação de prazo de pagamento e a concessão de moratória. Sobre o instituto da moratória, Luciano Amaro leciona (*Direito Tributário Brasileiro*, 15ª ed. - São Paulo, Saraiva, 2009, p. 379, grifou-se):

Moratória consiste na prorrogação do prazo (ou na concessão de novo prazo, se já vencido o prazo original) para o cumprimento da obrigação. Se, por exemplo, em razão de calamidade pública, ou outro motivo legalmente definido (situação financeira do sujeito passivo etc.), o prazo para pagamento é dilatado, o sujeito ativo 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.

17. Nesse passo, destaca-se que se sujeitam à edição de lei, em sentido formal, "as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades" (art. 97, inciso VI, do CTN). Em consequência, a concessão de moratória, que, de acordo com o próprio CTN, constitui hipótese de suspensão do crédito tributário (art. 151, I), dependeria da edição de lei. Com efeito, há histórico relativamente recente de edição de leis federais que estabeleceram moratória. Vejam-se (sem grifos nos originais):

LEI 12.688, DE 2012 - Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies)

Art. 6º A 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. (Vide Lei nº 12.989, de 2014)

LEI 12.873, DE 2013 - Programa de Fortalecimento das Entidades Privadas Filantrópicas e das Entidades sem Fins Lucrativos que Atuam na Área da Saúde e que Participam de Forma Complementar do Sistema Único de Saúde - PROSUS

Art. 37. Deferido o pedido de adesão ao Prosus, a entidade de saúde privada filantrópica e a entidade de saúde sem fins lucrativos poderão solicitar, na unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de seu domicílio tributário, pedido de moratória, até 90 (noventa) dias após o deferimento do pedido de adesão.

§ 1º A moratória será concedida pelo prazo de 180 (cento e oitenta) meses e terá por objetivo viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira da entidade privada filantrópica ou da entidade sem fins lucrativos, a fim de permitir a manutenção de suas atividades.

§ 2º A moratória abrangerá o montante das dívidas vencidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, até o mês anterior ao da publicação desta Lei, com respectivos acréscimos legais.

§ 2º A moratória abrangerá o montante das dívidas vencidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, até o mês anterior ao da publicação da regulamentação de que trata o art. 43 desta Lei, com respectivos acréscimos legais. [\(Redação dada pela Lei nº 12.996, de 2014\)](#)

§ 3º Observado o disposto no § 2º, poderão ser incluídos na moratória os débitos que se encontrem em discussão na esfera administrativa ou judicial, estejam ou não submetidos à causa legal de suspensão de exigibilidade, desde que a entidade privada filantrópica ou a entidade sem fins lucrativos desista, de forma expressa e irrevogável, da impugnação, do recurso ou da ação judicial, e, cumulativamente, renuncie a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem os processos administrativos ou judiciais.

§ 4º Na hipótese de haver dívidas não constituídas, a entidade de saúde privada filantrópica ou a entidade sem fins lucrativos poderão confessá-las perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º Será permitida a inclusão no pedido de moratória de débitos remanescentes de parcelamento ativo, desde que a entidade de saúde privada filantrópica e a entidade de saúde sem fins lucrativos apresentem pedido de desistência do parcelamento.

§ 6º A moratória alcança as dívidas tributárias e não tributárias das entidades de saúde privadas filantrópicas e das entidades de saúde sem fins lucrativos na condição de contribuinte ou responsável.

§ 7º O disposto nos [arts. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#), e [30 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#), não se aplica durante o período de moratória a que se refere o § 1º, salvo na hipótese do § 3º do art. 38. [\(Incluído pela Lei nº 12.996, de 2014\)](#)

18. **A questão que se coloca, então, é: qual a diferença entre moratória e prorrogação do prazo de pagamento, tendo em vista que ambas implicam a dilação do prazo para cumprimento da obrigação tributária?**

19. Inicialmente, registre-se que não se trata de questão meramente acadêmica, já que, como visto, a distinção afeta a própria natureza do ato de concessão e a competência para sua edição. Em seguida, consigne-se que a matéria não parece ter despertado a atenção da doutrina brasileira, nem tampouco se localizam precedentes judiciais sobre o tema, o que torna mais difícil estabelecer com segurança os critérios de distinção.

20. Dito isso, o melhor caminho para elucidar a questão parece ser a natureza dos atos e a razão pela qual ora se exige reserva de lei formal, ora se admite a edição de ato infralegal.

21. Como visto, a **fixação do prazo para recolhimento do tributo** é matéria que pode ser regulada por ato infralegal e isso porque, nas palavras do Ministro Ilmar Galvão, o Código Tributário Nacional "teve o vencimento da obrigação como elemento secundário, não sujeito ao princípio da reserva legal" (RE 140.669, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/1998, DJ 14-05-2001 PP-00189 EMENT VOL-02030-03 PP-00567 REPUBLICAÇÃO: DJ 18-05-2001 PP-00086 RTJ VOL-00178-01 PP-00361).

22. Já a **moratória**, entendida como causa de suspensão do crédito tributário, está sujeita à reserva de lei em sentido formal (art. 97, VI c/c art. 151, I, do CTN). A respeito do tema, confira-se trecho do voto do Ministro Dias Toffoli no julgamento da ADI 2304/RS (j. 12-4-2018, P, DJE de 3-5-2018):

Analizando o art. 153 do CTN, Luís Eduardo Schoueri (Direito Tributário. 6. ed. Saraiva, 2016. p. 657), chama a atenção para a **indisponibilidade do crédito tributário e a necessidade de observância do Princípio da Legalidade. Quando trata dos requisitos da moratória, o autor leciona:**

“Do dispositivo acima transcrito, vê-se, mais uma vez, reforçada a necessidade de lei, conforme exigido pelo Princípio da Legalidade. Mas também se depreende que a lei fixa um prazo para a concessão do favor. Isso porque **a moratória não é uma dispensa do pagamento do tributo; sendo uma dilação de prazo, deve o sujeito passivo conhecer o novo prazo. É curioso notar que sua fixação é matéria que, de regra, o Código**

Tributário Nacional não reservou à lei; qualquer norma da ‘legislação tributária’ poderia fixá-lo. Quando, entretanto, há uma moratória, então o tema assume tanta importância, que se impõe que o legislador fixe o tempo do favor.”

23. Nesse ponto, vale novamente destacar que **o que se atribui ao Poder Executivo é a competência de fixação do prazo de pagamento/vencimento de tributos, justamente por se entender que se trata de questão de caráter instrumental ou acessório ao cumprimento da obrigação tributária principal (a de pagar o tributo). Note-se que a competência para prorrogar o prazo de pagamento está evidentemente atrelada à competência de fixar originalmente seu prazo. Se o Poder Executivo pode fixar, logo pode alterar a data inicialmente por ele fixada.**

24. Contudo, **para permanecer no campo das obrigações acessórias/instrumentais é necessário que essa fixação de prazo esteja em conformidade com os fins a que se destina: regulamentar a forma de cumprimento da obrigação principal.** Nesse sentido, o prazo fixado deve levar em conta o período de apuração do tributo fixado em lei e as atividades que serão necessárias para se determinar o *quantum* devido e reportar ao fisco. A fixação do prazo de pagamento somente pode ser considerada elemento secundário na relação jurídica tributária se de fato se traduzir em mera atividade instrumental para o cumprimento da obrigação principal, não a afetando substancialmente. Por outro lado, se o Poder Executivo utilizar a fixação ou a alteração do prazo de vencimento com a finalidade de promover um benefício fiscal (p.ex: o imposto de renda da pessoa física referente a 2020-2021 deverá ser pago até 30 de abril de 2050), estará desbordando de sua competência regulamentar e invadindo a competência do Poder Legislativo para a concessão de moratória.

25. A distinção ainda pode parecer etérea, por falta de critérios objetivos que permitam identificar de forma clara os casos de prorrogação de prazo de vencimento e o de concessão de moratória. Dessa forma, é importante explorar um pouco mais o tema para que sejam traçadas as linhas distintivas entres os dois institutos.

26. **Um primeiro critério que salta aos olhos é o do prazo de prorrogação de pagamento:** se um ato do Poder Executivo prorroga o vencimento de um tributo de 30 de abril de 2021 para 5 de maio de 2021 há uma forte presunção de que não se trata de concessão de moratória, mas de mero ajuste para viabilizar, da melhor forma, o cumprimento da obrigação tributária. Por outro lado, se a dilação do prazo for por 5 (cinco) anos, evidentemente já não se estará diante de mero ajuste administrativo/instrumental, mas de verdadeira causa de suspensão do crédito tributário a exigir a edição de lei em sentido formal.

27. **Ao lado do critério temporal,** que não é definitivo para operar a distinção (o Poder Executivo poderia prorrogar o vencimento por 30 dias? E por 90 dias?), **deve-se atentar para as causas ou razões da prorrogação.** Como visto, a competência do Poder Executivo para fixação e alteração do prazo de vencimento de tributos só se justifica em razão do caráter secundário, instrumental e acessório de tal ato. A fixação do prazo deve estar vinculada aos prazos legalmente estabelecidos para a ocorrência do fato gerador, acrescida de período necessário ao cumprimento das obrigações acessórias imprescindíveis à apuração do montante devido e à efetivação do pagamento.

28. Assim, se a causa da prorrogação do prazo de vencimento diz respeito a dificuldades operacionais para o cumprimento da obrigação (exs.: enchente em determinada localidade que implique fechamento de estabelecimentos bancários ou dificuldade de acesso a documentos fiscais para apuração do tributo), não há dúvidas de que a extensão do prazo para pagamento por período razoável para a normalização dessas atividades não terá caráter de moratória ou benefício fiscal.

29. Por outro lado, a prorrogação de prazo de pagamento de tributos em razão de dificuldade econômica experimentada em determinado período, ainda que absolutamente legítima, tem nítido caráter de benefício fiscal, mais especificamente de moratória, a demandar a edição de lei em sentido estrito.

ATINGIR APENAS CONTRIBUINTES QUE EXERÇAM DETERMINADAS ATIVIDADES

30. Para que seja compatível com o princípio da isonomia, toda forma de tratamento diverso deve ser justificada por fator de discriminação que se revele legítimo. Tem-se como exemplo o caso da Portaria MF n.º 12, de 2012, que prevê a prorrogação do prazo de pagamento de tributos federais "pelos sujeitos passivos domiciliados nos municípios abrangidos por decreto estadual que tenha reconhecido estado de calamidade pública". O fator de discriminação - ter domicílio em município atingido por calamidade pública - é plenamente legítimo para o fim a que se propõe a medida, tendo em vista que catástrofes naturais dificultam o cumprimento de obrigações acessórias (dificuldade de acesso a livros e documentos fiscais, p.ex.).

31. Em linha com o que foi dito no item 2 deste parecer, a prorrogação do prazo de pagamento só se justifica em razão de dificuldades operacionais para cumprimento das obrigações acessórias, não se confundindo com a concessão de moratória que tenha o intuito de proporcionar alívio financeiro aos contribuintes. Assim, o fator de discriminação que pode justificar a prorrogação do prazo de pagamento apenas para alguns contribuintes deve, necessariamente, estar relacionado a dificuldades operacionais para cumprimento das obrigações que atinjam apenas os sujeitos passivos contemplados pelo adiamento.

32. Nesse sentido, o critério a ser estabelecido para prorrogar o prazo de pagamento de tributos apenas para contribuintes que exerçam determinadas atividades deve ser plenamente justificável, demonstrando-se a existência de situação específica que atinja apenas contribuintes que exercem tais atividades e que dificulte ou impeça o cumprimento das obrigações tributárias no prazo inicialmente previsto.

4 CONCLUSÃO

33. Diante do exposto, conclui-se:

33.1. Por abranger tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o Simples Nacional é regulado por lei complementar e gerido por um Comitê Gestor que conta com a participação de representantes dos referidos entes federados. Especificamente no que tange à competência para regulamentar a forma de recolhimento dos tributos que integram o Simples Nacional, o § 6º do art. 2º da Lei Complementar n.º 123/2006 é claro ao atribuí-la ao Comitê Gestor do programa. Assim, a competência para a fixação do prazo de recolhimento e, em decorrência, eventual prorrogação deste prazo são do Comitê Gestor do Simples Nacional;

33.2. A razão pela qual a fixação do prazo de recolhimento não se sujeita à reserva legal reside no fato de que se trata de medida administrativa/operacional, de caráter instrumental, vinculada ao cumprimento da obrigação tributária principal. De fato, a definição do prazo para pagamento do tributo tem caráter acessório, não se confundindo com o aspecto temporal do fato gerador da obrigação principal (momento em que se considera realizado o fato gerador que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária), que deve ser definido em lei. Assim, a fixação do prazo de recolhimento do tributo pode ser efetivada por ato infralegal e, em decorrência lógica, sua alteração poderá ser realizada por ato de mesma natureza. Desse modo, em resposta a um dos itens da consulta, constata-se que não é juridicamente viável a edição de medida provisória pelo Presidente da República para alterar o prazo de recolhimento dos tributos incluídos no Simples Nacional, tendo em vista que a matéria é de competência do Comitê Gestor, por força do disposto no § 6º do art. 2º da LC 123/2006. Contudo, deve-se atentar para a diferença entre mera prorrogação de prazo de vencimento e a concessão de moratória.

33.3. O que se atribui ao Poder Executivo é a competência de fixação do prazo de pagamento/vencimento de tributos, justamente por se entender que se trata de questão de caráter instrumental ou acessório ao cumprimento da obrigação tributária principal (a de pagar o tributo).

Note-se que a competência para prorrogar o prazo de pagamento está evidentemente atrelada à competência de fixar originalmente seu prazo. Se o Poder Executivo pode fixar, logo pode alterar a data inicialmente por ele fixada.

33.4. Contudo, para permanecer no campo das obrigações acessórias/instrumentais é necessário que essa fixação de prazo esteja em conformidade com os fins a que se destina: regulamentar a forma de cumprimento da obrigação principal. Nesse sentido, o prazo fixado deve levar em conta o período de apuração do tributo fixado em lei e as atividades que serão necessárias para se determinar o quantum devido e reportar ao fisco. A fixação do prazo de pagamento somente pode ser considerada elemento secundário na relação jurídica tributária se de fato se traduzir em mera atividade instrumental para o cumprimento da obrigação principal, não a afetando substancialmente. Por outro lado, se o Poder Executivo utilizar a fixação ou a alteração do prazo de vencimento com a finalidade de promover um benefício fiscal (p.ex: o imposto de renda da pessoa física referente a 2020-2021 deverá ser pago até 30 de abril de 2050), estará desbordando de sua competência regulamentar e invadindo a competência do Poder Legislativo para a concessão de moratória.

33.5. A distinção entre mera prorrogação do prazo de pagamento e a concessão de verdadeira moratória deve ser verificada caso a caso, à luz das razões que fundamentam a medida e do novo prazo fixado. Assim, se a causa da prorrogação do prazo de vencimento diz respeito a dificuldades operacionais para o cumprimento da obrigação (exs.: enchente em determinada localidade que implique fechamento de estabelecimentos bancários ou dificuldade de acesso a documentos fiscais para apuração do tributo), não há dúvidas de que a extensão do prazo para pagamento por período razoável para a normalização dessas atividades não terá caráter de moratória ou benefício fiscal. Por outro lado, a prorrogação de prazo de pagamento de tributos em razão de crise econômica experimentada em determinado período, ainda que absolutamente legítima, tem nítido caráter de benefício fiscal, mais especificamente de moratória, a demandar a edição de lei em sentido estrito

33.6. Para que seja compatível com o princípio da isonomia, toda forma de tratamento diverso deve ser justificada por fato de discriminação que se revele legítimo. Nesse sentido, o critério a ser estabelecido para prorrogar o prazo de pagamento de tributos apenas para contribuintes que exerçam determinadas atividades deve ser plenamente justificável, demonstrando-se a existência de situação específica que atinja apenas contribuintes que exercem tais atividades e que dificulte ou impeça o cumprimento das obrigações tributárias no prazo inicialmente previsto.

34. É o parecer que submeto à consideração superior.

GUSTAVO CALDAS

Procurador da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 4398/2021/ME.

2. Submeto à consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário, com sugestão de posterior encaminhamento à Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

ADRIANO CHIARI DA SILVA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o Parecer SEI nº 4398/2021/ME.

2. Encaminhe-se conforme proposto, em resposta Ofício no 33/2021 – SUTRI/RFB.

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

Procurador- Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário

1.1.3 [PRINCÍPIO DA LEGALIDADE](#)

5.5 [OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA](#)

6.2.2 [MORATÓRIA](#)

21.1 [SIMPLES](#)



Documento assinado eletronicamente por **Gustavo Caldas Guimarães de Campos, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 12/04/2021, às 15:22, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 12/04/2021, às 15:29, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 12/04/2021, às 15:49, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **14536848** e o código CRC **F010532D**.

Referência: Processo nº 10265.155831/2021-01

SEI nº 14536848



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta Tributária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários
Triagem

DESPACHO

Processo nº 10265.155831/2021-01

Por meio do Despacho MF-PGFN-PGAT-CAT-SERAPB3362865, esta CAT/PGFN solicitou ao órgão consulente informação a respeito da possibilidade de remoção da restrição de acesso ao **PARECER SEI Nº 4398/2021/ME** (14536848).

Em resposta, o órgão consulente assim se manifestou: "*Não se vislumbra óbice à publicação do Parecer PGFN nº 4.398, de 2021*" (Despacho EPRO-RFB-OC-COSI37559701, aprovado pelo Despacho EPRO-RFB-OC-COSIT 37559703).

Diante de tal manifestação, solicita-se ao APOIO/CAT que adote as medidas administrativas a seu cargo para a publicização do **PARECER SEI Nº 4398/2021/ME** (14536848), com fundamento no art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527, de 2011, combinado com art. 20, "caput", do Decreto nº 7.724, de 2012.

ANDRÉA KARLA FERRAZ

Procuradora da Fazenda Nacional

Chefe de Divisão



Documento assinado eletronicamente por **Andrea Karla Ferraz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 28/09/2023, às 12:21, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **37577930** e o código CRC **22167FEA**.

Referência: Processo nº 10265.155831/2021-01.

SEI nº 37577930