

A necessidade de uma transação tributária realmente extraordinária

André Luiz Fonseca Fernandes

A grave crise sanitária provocada pela pandemia do covid-19 vem sendo combatida por meio de diversas e imprescindíveis medidas governamentais (como o isolamento social e a restrição ao funcionamento de estabelecimentos empresariais e órgãos públicos) que, no campo econômico, têm provocado o rápido declínio da atividade empresarial. Outras medidas têm sido postas em prática para que este declínio não se transforme numa crise econômica de grandes proporções. Dentre estas, as ligadas à área tributária têm especial relevância.

Atento a esta realidade, e cioso de seu papel institucional de incentivar a criação, o desenvolvimento e a utilização de métodos alternativos, ou adequados, de solução de litígios na esfera tributária, o Instituto Brasileiro de Arbitragem Tributária (IBAT) passa a promover o debate público sobre a importância de tais métodos e a função que eles podem desempenhar, no campo tributário, para mitigar os efeitos econômicos deletérios que o Brasil já enfrenta em decorrência da crise sanitária.

Com este objetivo, será publicada uma série de artigos neste espaço, que tratará (i) dos métodos já existentes no país - como a transação tributária - e de propostas de melhoria do regime jurídico em vigor; e (ii) dos métodos a serem criados em futuro próximo - como a arbitragem tributária, objeto do Projeto de Lei nº 4.257/19 (PL), de autoria do Senador Antonio Anastasia¹ - com propostas para que sua implementação se dê o mais rapidamente possível. As reflexões daí decorrentes serão posteriormente discutidas em congressos e cursos sobre o tema, a serem realizados pelo IBAT.

Como afirma Pascal Saint-Amans, Diretor do Centro de Política e Administração Tributária da OCDE, *“uma das poucas certezas neste momento é a de que a política tributária terá um papel importante não apenas nas medidas governamentais de apoio a pessoas e negócios, mas também nas futuras rodadas de ação política, inclusive para reconstruir nossas economias, o que terá lugar assim que, finalmente, a crise sanitária tiver sido contida.”*²

Com efeito, moratórias, anistias, remissões, suspensões de prazo de cumprimento de obrigações acessórias, entre outros, vêm sendo criados, em

¹ O PL estava, por ocasião da elaboração deste texto, na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal. Aguardava-se a apresentação de relatório pelo Senador Tasso Jereissati.

² Em tradução livre do texto original em inglês. O teor completo é o seguinte: *“As we navigate through this global crisis, one of the few certainties is that tax policy will play an important role in the immediate response of governments to support individuals and businesses, as well as in future rounds of policy action, including to rebuild our economies, which will ultimately take place once the health crisis has been contained.”* (Cf. <https://www.oecd-forum.org/users/369395-pascal-saint-amans/posts/63721-tax-in-the-time-of-covid-19>.) Acesso em 9.4.20.

maior ou menor proporção, por todos os países afetados pela crise. Têm sido muito úteis, para tanto, os relatórios preparados pelo *Forum on Tax Administration* da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)³, que têm funcionado como uma espécie de roteiro para adoção destas medidas, a serem adaptadas ao contexto específico de cada país.

Em tais relatórios da OCDE, são referidos diversos e importantes pontos de apoio a contribuintes prejudicados pela crise. Merecem destaque aqueles que dizem respeito à concessão de anistia (com o respectivo cancelamento de multas de natureza tributária), à facilidade de acesso a parcelamentos de débitos tributários (e suspensão temporária de prestações e/ou prorrogação dos parcelamentos em curso) e à suspensão das atividades de cobrança de débitos tributários, inclusive em relação a pleitos de indisponibilidade de ativos financeiros de contribuintes.

Especificamente, o relatório da OCDE *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers* mostra como as medidas acima mencionadas têm sido aplicadas. Lê-se ali, por exemplo, que países como a Austrália e a Bélgica apoiam os contribuintes por meio de um amplo conjunto de regras que envolvem anistia, parcelamento e suspensão de cobrança de débitos tributários⁴.

No Brasil, os mesmos instrumentos têm sido utilizados. No âmbito federal, o Ministro da Economia editou a Portaria nº 103/2.020⁵, mediante a qual autorizou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a suspender, por até 90 (noventa) dias: a) os prazos de defesa dos contribuintes nos processos administrativos de cobrança da dívida ativa da União; b) o encaminhamento de certidões de dívida ativa para protesto extrajudicial; c) a instauração de novos procedimentos de cobrança e responsabilização de contribuintes; e d) os procedimentos de rescisão de parcelamentos por inadimplência.

Além destas medidas de suspensão de cobrança de débitos tributários, a Portaria nº 103/2.020 autorizou a PGFN a oferecer o que vem sendo chamado de *transação tributária extraordinária*. Trata-se de proposta de transação por adesão referente a débitos inscritos em dívida ativa da União⁶, mediante pagamento de entrada de, no mínimo, 1% (um por cento) do valor total da dívida, com diferimento de pagamento das demais parcelas por noventa dias,

³ *Tax Administration Responses to Covid-19: Support for Taxpayers* (cf. https://oecd.dam-broadcast.com/pm_7379_119_119698-4f8bfnejoj.pdf) e *Emergency Tax Policy Responses to the Covid-19 Pandemic* (cf. https://oecd.dam-broadcast.com/pm_7379_119_119695-dj2g5d5oun.pdf). Acesso em 9.4.20.

⁴ CIAT/IOTA/OECD (2020), *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers*, OECD, Paris, pp. 27, 32 e 36 (cf. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126478-29c4rprb3y&title=Tax_administration_responses_to_COVID-9_Measures_taken_to_support_taxpayers). Acesso em 10.4.20.

⁵ Cf. <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-103-de-17-de-marco-de-2020-248644107> .

⁶ Cuidam-se aqui dos débitos de natureza tributária.

observando-se o prazo máximo de até oitenta e quatro meses, ou de até cem meses para pessoas naturais, microempresas ou empresas de pequeno porte, bem como as condições e os limites estabelecidos na Medida Provisória nº 899/2.019.

A *transação tributária extraordinária* é composta, assim, por regras que conjugam transação tributária (art. 171 do Código Tributário Nacional – CTN) e moratória (arts. 152 e seguintes do CTN – aí incluído o parcelamento), e que inserem esta no âmbito daquela.

Por meio desta inserção da moratória no ambiente da transação tributária, o Governo brasileiro chamou a atenção para o papel que os métodos alternativos, ou adequados, de solução de litígios tributários podem – e devem - desempenhar como instrumentos auxiliares, de natureza tributária, de mitigação de crises econômicas.

Daí a importância de abordar a *transação tributária extraordinária* neste artigo.

Tratando-se de transação tributária, ela consiste, em síntese e nos termos do art. 171 do CTN⁷, num método autocompositivo de solução de controvérsias tributárias⁸, fundado em lei, que pressupõe concessões mútuas entre as partes envolvidas (administração tributária e contribuintes/responsáveis), para que seja possível o término do litígio e a extinção da obrigação tributária.

Foi a MP nº 899/2.019 (MP)⁹, a assim chamada *MP do Contribuinte Legal* e que foi expressamente mencionada pela Portaria do Ministro da Economia nº 103/2.020, que finalmente criou, mais de 50 anos após a entrada em vigor do CTN, a transação tributária na esfera federal. Após o cumprimento do iter procedimental previsto no art. 62 da Constituição – que resultou na aprovação do Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 2/2.020 da referida MP¹⁰ - tal PLV foi sancionado pelo Presidente da República, dando origem à Lei nº 13.988/2.020 (Lei)¹¹.

⁷ “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em (de)terminação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

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

⁸ Trata-se de um método autocompositivo, que envolve apenas as partes interessadas (não há participação de um terceiro facilitador, como se dá na conciliação e na mediação), e não de um método heterocompositivo, que implicaria a solução do litígio por um terceiro imparcial (como o juiz ou o árbitro).

⁹ Cf. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm .

¹⁰ No dia 24/03/2.020, na primeira votação virtual de sua história (efetuada por meio do Sistema de Deliberação Remota – SDR), o Senado Federal aprovou o Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 2/2.020 da referida MP. Cf. <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/03/24/senado-conclui-implementacao-de-sistema-remoto-com-primeira-votacao-virtual> .

¹¹ Cf. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm .

Este método autocompositivo, tal como legalmente disciplinado na esfera federal, pode ser denominado de *transação tributária ordinária*, em contraposição à *transação tributária extraordinária* anteriormente mencionada, prevista na Portaria do Ministro da Economia nº 103/2.020. Uma das modalidades da primeira – a transação tributária ordinária na cobrança da dívida ativa da União, prevista nos arts. 10 a 15 da Lei¹² – serviu claramente de base à regulamentação da segunda¹³, efetuada inicialmente por meio da Portaria PGFN nº 7.820/2.020¹⁴ e, após a publicação da Lei, por meio da Portaria PGFN nº 9.924/2.020¹⁵.

De fato, a *transação tributária ordinária* na cobrança da dívida ativa da União pode ser realizada por proposta da PGFN (de forma individual ou por adesão), ou por proposta individual do contribuinte, e abrange, consoante o art. 11 da Lei, (i) a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária (inciso V do *caput* do art. 14 da Lei); (ii) o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e (iii) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições¹⁶.

Já o §1º do art. 11 da Lei acrescenta ser “*permitida a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.*”¹⁷

¹² Anteriormente, tal previsão estava contida nos arts. 3º a 10 da MP. Como a transação tributária ordinária será objeto do próximo texto desta série, ela não será examinada em detalhes aqui.

¹³ Assim, a Lei (e, anteriormente à sua edição, a MP) serve de fundamento legal ao regime jurídico da *transação tributária extraordinária*, em obediência ao art.171 do CTN.

¹⁴ Cf. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=107841>. A *transação tributária extraordinária* vigoraria somente até 25/3/2.020, porque seria nesta data que a MP perderia sua eficácia. Em razão da aprovação do Projeto de Lei de Conversão (PLV) nº 2/2.020 da referida MP, a PGFN editou, no próprio dia 25/3/2.020, a Portaria nº 8.457, que determinou que o prazo de adesão à transação extraordinária continuaria a ter curso, nos termos do art. 62, §12 da Constituição, até que houvesse a sanção do referido PLV.

¹⁵ Cf. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108609>. Com a publicação da Lei, a *transação tributária extraordinária* está em vigor, nos termos do art. 9º da Portaria PGFN nº 9.924/2.020, até 30/6/2.020.

¹⁶ O art. 5º da MP era um pouco menos explícito na descrição da abrangência desta modalidade de transação tributária, que englobava: (i) a concessão de descontos em créditos inscritos em dívida ativa da União que, a exclusivo critério da autoridade fazendária, fossem classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, desde que inexistissem indícios de esvaziamento patrimonial fraudulento; (ii) os prazos e as formas de pagamento, inclusive o diferimento e a moratória; e (iii) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

¹⁷ O §1º do art. 5º da MP permitia “*a utilização de mais de uma das alternativas previstas no caput para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União*”, sendo vedada a acumulação das reduções previstas na MP com quaisquer outras asseguradas na legislação em relação aos créditos abrangidos por proposta de transação.

Passando-se agora à *transação tributária extraordinária*, a Portaria PGFN nº 9.924/2.020 estabelece, em seu art. 2º, que seus objetivos são os seguintes: (i) “*viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores*”; (ii) “*assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica*”; e (iii) “*assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física*”¹⁸.

Para alcançar estes objetivos, o art. 3º da Portaria PGFN nº 7.820/2.020 determinava, em razão da disciplina contida na MP, que esta modalidade de transação tributária deveria ser realizada por adesão à proposta da PGFN, exclusivamente mediante acesso à plataforma REGULARIZE (www.regularize.pgfn.gov.br), e envolvia: (i) o pagamento de entrada correspondente a 1% (um por cento) do valor total dos débitos a serem transacionados, divididos em até 3 (três) parcelas iguais e sucessivas; (ii) o parcelamento do restante no prazo de até 81 (oitenta e um) meses, sendo em até 97 (noventa e sete) meses na hipótese de contribuinte pessoa natural, empresário individual, microempresa ou empresa de pequeno porte¹⁹; e (iii) o diferimento do pagamento da primeira prestação do parcelamento a que se refere o item (ii) acima para o último dia útil do mês de junho de 2.020.

O art. 3º da Portaria PGFN nº 9.924/2.020 manteve o modo de celebração da *transação tributária extraordinária* anteriormente referido pela Portaria PGFN nº 7.820/2.020 mas, em razão da Lei, passou a oferecer melhores condições de parcelamento para alguns contribuintes. Esta modalidade de transação tributária passou a abranger: (i) o pagamento de entrada correspondente a 1% (um por cento) do valor total dos débitos a serem transacionados, divididos em até 3 (três) parcelas iguais e sucessivas; (ii) o parcelamento do restante em até 81 (oitenta e um) meses, sendo em até 142 (cento e quarenta e dois) meses na hipótese de contribuinte pessoa natural, empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; e (iii) o diferimento do pagamento da primeira prestação do parcelamento a que se refere o item (ii) acima para o último dia útil do terceiro mês consecutivo ao mês da adesão.

¹⁸ O art. 2º da Portaria PGFN nº 7.820/2.020 tinha praticamente a mesma redação.

¹⁹ Com exceção das contribuições sociais previstas na alínea a do inciso I e no inciso II do caput do art. 195 da Constituição, cujo prazo era de até 57 (cinquenta e sete) meses.

Consoante o art. 6º da Portaria PGFN nº 9.924/2.020, que constitui repetição do dispositivo contido no art. 6º da Portaria PGFN nº 7.820/2.020, a adesão à *transação tributária extraordinária* pelo contribuinte “*implica manutenção automática dos gravames decorrentes de arrolamento de bens, de medida cautelar fiscal e das garantias prestadas administrativamente ou nas ações de execução fiscal ou em qualquer outra ação judicial*”, sendo que, no caso de bens penhorados ou oferecidos em garantia de execução fiscal, é facultado ao contribuinte/responsável requerer a alienação por iniciativa particular, nos termos do art. 880 do Código de Processo Civil (CPC)²⁰, com o intuito de amortizar ou liquidar o saldo devedor transacionado.

Para os fins deste artigo, são estas as disposições mais relevantes da Portaria PGFN nº 9.924/2.020. Sua leitura mostra que, com base nas regras de *transação tributária ordinária* do art. 11 da Lei (anteriormente, art. 5º da MP), foi criada uma *transação tributária extraordinária* que deve ser realizada exclusivamente por adesão do contribuinte/responsável, sendo composta por normas de moratória (aí incluído o parcelamento) e de facilitação do adimplemento de débitos tributários (no caso de bens penhorados ou oferecidos em garantia de execução fiscal, em relação aos quais foi facultada ao contribuinte/responsável a adoção do procedimento do art. 880 do CPC).

Embora digno de elogios, o regime jurídico da *transação tributária extraordinária* merece ser melhorado. Tendo em vista os seus objetivos (que, como acima exposto, são expressamente citados pelo art. 2º da destacada Portaria da PGFN), a *transação tributária extraordinária* somente irá apoiar, de modo mais efetivo, o contribuinte na “*situação transitória de crise econômico-financeira*”, de modo a permitir “*a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores*” e “*o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica*” e assegurar que “*a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física*” se abranger não apenas a moratória e as atividades específicas de cobrança de

²⁰ “Art. 880. Não efetivada a adjudicação, o exequente poderá requerer a alienação por sua própria iniciativa ou por intermédio de corretor ou leiloeiro público credenciado perante o órgão judiciário.

§1º O juiz fixará o prazo em que a alienação deve ser efetivada, a forma de publicidade, o preço mínimo, as condições de pagamento, as garantias e, se for o caso, a comissão de corretagem.

§2º A alienação será formalizada por termo nos autos, com a assinatura do juiz, do exequente, do adquirente e, se estiver presente, do executado, expedindo-se:

I - a carta de alienação e o mandado de imissão na posse, quando se tratar de bem imóvel;

II - a ordem de entrega ao adquirente, quando se tratar de bem móvel.

§3º Os tribunais poderão editar disposições complementares sobre o procedimento da alienação prevista neste artigo, admitindo, quando for o caso, o concurso de meios eletrônicos, e dispor sobre o credenciamento dos corretores e leiloeiros públicos, os quais deverão estar em exercício profissional por não menos que 3 (três) anos.

§4º Nas localidades em que não houver corretor ou leiloeiro público credenciado nos termos do § 3º, a indicação será de livre escolha do exequente.”

créditos tributários, mas também a *anistia* (com o cancelamento de multas impostas ao contribuinte²¹).

Há autorização legal para tanto porque, como se viu, o art. 11 da Lei prevê, para determinada hipótese (créditos tributários classificados como irrecuperáveis e de difícil recuperação), a concessão de descontos nas multas, e o §1º do mesmo dispositivo permite “a utilização de mais de uma das alternativas previstas nos incisos I, II e III do **caput** deste artigo para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União.” Com isto, acaba por autorizar a utilização de anistia inclusive para outras hipóteses. Ou seja: nada impede que a *transação tributária extraordinária* também passe a englobar descontos em créditos inscritos em dívida ativa, na forma de anistia²².

Ao fazê-lo, o Brasil acabaria por seguir o exemplo de países como a Austrália e a Bélgica, tal como descrito no anteriormente mencionado relatório da OCDE *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers*. Isto, sem dúvida, auxiliaria na melhora da situação do contribuinte para fazer face aos problemas econômicos que já o atingem.

Outra modificação importante no regime jurídico de que se cuida diz respeito à facilitação do adimplemento de débitos tributários. De acordo com tal regime, há necessidade de, formalizada a *transação tributária extraordinária*, serem automaticamente mantidos os gravames e garantias, acima descritos, do art. 6º da Portaria PGFN nº 9.924/2.020. Voltando, mais uma vez, aos objetivos desta modalidade de transação tributária, percebe-se que não há sentido em manter inalterados gravames e garantias que digam respeito a dívida fiscal já paga.

Efetivamente, somente será alcançado o equilíbrio entre a expectativa da União em receber seus créditos e a capacidade do contribuinte pessoa jurídica de gerar resultados, de criar riqueza, e somente será assegurada uma cobrança de créditos tributários menos gravosa em relação ao contribuinte pessoa física, se tal Portaria da PGFN passar a prever a possibilidade de *substituição gradual* de tais gravames e garantias, conforme a dívida transacionada for sendo quitada²³.

É evidente que, com esta modificação, melhorariam as chances de manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, o que parece constituir o principal objetivo da citada modalidade de transação tributária.

²¹ Cf. arts.180 a 182 do CTN.

²² Nos termos do art. 5º, §2º, inciso II da MP, as multas qualificadas e as multas de natureza penal não poderiam ser incluídas na anistia. A Lei modificou a situação: apenas as multas de natureza penal não podem ser incluídas na anistia (art. 5º, inciso I da Lei).

²³ Esta última proposta também foi apresentada em outro texto produzido pelo autor, em conjunto com Andréa Mascitto (cf. MASCITTO, Andréa e FERNANDES, André Luiz Fonseca, *Medidas para Mitigar os Impactos do Coronavírus na Economia*, Jota. Publicação de 20/3/2.020 (<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/medidas-para-mitigar-os-impactos-do-coronavirus-na-economia-20032020>)).

E, neste ponto, também há autorização legal para a modificação. Basta lembrar que, como explicitado anteriormente, o art. 11 da Lei autoriza que a disciplina jurídica da transação tributária abranja “o *oferecimento*, a *substituição* ou a *alienação de garantias e de constrições*.”

Efetuada as referidas melhorias no regime jurídico da *transação tributária extraordinária*, esta passaria a ser composta por regras de moratória, de anistia e de efetiva facilitação do adimplemento de débitos tributários, aproximando ainda mais a resposta brasileira à crise econômica, no âmbito tributário, àquela que vem sendo adotada no âmbito internacional. Seria, então, aberta a via de uma transação tributária *realmente* extraordinária, necessária para que o contribuinte brasileiro consiga sobreviver à dura crise econômica que já enfrenta.