

AS MEDIDAS TRIBUTÁRIAS DE COMBATE À CRISE DA PANDEMIA COVID-19 NO BRASIL

RESUMO: o artigo, em sua primeira parte, apresenta um quadro organizado e analítico de todas as medidas tributárias de apoio aos contribuintes que foram instituídas pelos Poderes Executivo e Legislativo na esfera federal para o enfrentamento da crise econômica e social da Pandemia COVID-19 no Brasil. Na segunda parte, o texto apresenta diversas possibilidades de medidas de apoio tributário que podem ser ainda tomadas pela União Federal e também pelos Estados, e analisa seus fundamentos jurídicos e seus aspectos polêmicos, inclusive indicando causas em discussão no Judiciário e como a jurisprudência está se formando em torno do tema. O artigo finaliza indicando algumas medidas que serão necessárias no período pós-pandemia, e conclui afirmando a urgência de que os governos prossigam elaborando novas medidas legais e infralegais de apoio aos contribuintes tendo em vista a dinâmica prolongada dessa crise pandêmica.

PALAVRAS-CHAVE: COVID-19 e direito tributário. Pandemia e medidas tributárias. Calamidade e tributos.

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. As medidas tributárias federais já adotadas para apoiar os contribuintes perante a calamidade pública originada pela pandemia de COVID-19 – 3. Medidas tributárias não adotadas e que poderão (em tese) vir a ser adotadas; 3.1. Ampliação dos casos de prorrogação de prazo para pagamento de tributos; 3.2. Outras fórmulas jurídicas de redução da carga tributária; 3.3. Aceleração da restituição de indébitos ou de ressarcimento de créditos – 4. Período pós-pandemia: regularização da inadimplência e não criminalização – 5. Conclusão – Referências bibliográficas e jornalísticas.

1. Introdução

Com o objetivo de coordenar o planejamento nacional da prevenção e combate à emergência de saúde pública representada pela rápida e incontável pandemia de infecção respiratória aguda grave causada por vírus do tipo coronavírus, e chamada de COVID-19, que atinge também o Brasil, foi editada pela União Federal a Lei nº 13.979, de 21/02/2020, regulamentada pelo Decreto nº 10.282, de 20/03/2020. Essa legislação autoriza que as autoridades públicas no âmbito de suas competências fixem uma série de medidas, incluindo isolamento, quarentena, dentre outros; e dispendo sobre quais atividades ficam excepcionadas de medidas restritivas por serem consideradas essenciais para a população, não podendo ser objeto de fechamento ou interrupção.

As medidas de contenção, isolamento, quarentena e distanciamento social (de efetividade já comprovada por cientistas e autoridades em Medicina e saúde pública)¹, têm gerado como efeito colateral a paralização da atividade econômica em diversos setores, o que deve perdurar pelos próximos meses, especialmente no Brasil, país no qual a COVID-19 iniciou seu ciclo epidêmico no final de fevereiro deste ano de 2020². Essa inevitável paralização parcial e provisória da atividade econômica vem gerando graves riscos à manutenção de empregos e à sobrevivência das atividades produtivas empresariais, além da redução drástica da renda dos trabalhadores informais.

Diante da gravidade da crise econômica e social gerada pela pandemia no Brasil, houve também a decretação de estado de calamidade pública pelo Poder Executivo da União, reconhecida

¹ Sobre a importância do isolamento social para combate à pandemia, consulte-se o estudo do Laboratório de Tecnologias de Apoio à Decisão em Saúde da UFMG, disponível em: <<https://www.eng.ufmg.br/portal/wp-content/uploads/2020/04/Nota-Tecnica-NT4-Covid-19-0204.pdf>>. Acesso em: 15/11/2020.

² Para conferir o painel de casos confirmados e registrados de COVID-19 no Brasil, consulte-se o sítio eletrônico mantido pelo Ministério da Saúde do governo federal, disponível em: <<https://covid.saude.gov.br/>> Acesso em: 15/11/2020.

pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 6, de 20/03/2020, restando declarado estado de calamidade com efeitos até 31/12/2020.

O propósito deste artigo é o de construir um quadro analítico e crítico de todas as medidas tributárias já adotadas na esfera federal para apoiar os contribuintes em face da calamidade pública da Pandemia COVID-19, e, dessa forma, auxiliar a reflexão sobre medidas que ainda poderiam ser adotadas para apoiar os contribuintes atingidos. Serão analisadas mais de 100 (cem) medidas legais e infralegais, a maioria delas veiculadas por instruções normativas, portarias e resoluções, que acompanham um número menor de leis, medidas provisórias e decretos, todos editados com fins comuns, envolvendo esforço conjunto da Receita Federal, da PGFN, do Comitê Gestor do SIMPLES Nacional, do Ministério da Economia, da Presidência e do Congresso em torno do problema.

Na segunda parte do artigo serão abordadas as possíveis futuras medidas necessárias para o enfrentamento da crise, tendo em vista os limites do ordenamento jurídico brasileiro, e as discussões judiciais em curso. O artigo finalizará indicando novas medidas que se tornarão necessárias para enfrentar o período crítico pós-pandemia.

2. As medidas tributárias federais já adotadas para apoiar os contribuintes perante a calamidade pública originada pela pandemia de COVID-19

Primeiramente, observe-se que a União Federal providenciou diversas medidas para apoio à população atingida pela calamidade pública, inclusive medidas de alívio das obrigações trabalhistas (como a prorrogação por 120 dias do vencimento da contribuição ao FGTS)³, oferta de crédito facilitado para pagamento da folha de salários das empresas⁴, e, também, medidas tributárias. Essas medidas tributárias buscam apoiar os contribuintes, visando a manutenção de empregos, a preservação das empresas e das atividades econômicas, que, em última análise, preservam a própria existência do Estado que depende da arrecadação de tributos para sua manutenção.

Essas medidas instituídas na legislação federal são apresentadas de forma organizada na tabela abaixo, que classifica as medidas fiscais editadas nessa fase de enfrentamento da pandemia COVID-19 (atualizadas até **19/11/2020**). Observe-se que ainda podem ser instituídas novas medidas no decorrer do período da presente calamidade (cuja duração ainda é imprevisível), o que exige um constante acompanhamento por parte dos contribuintes. Alerta-se que não constarão do quadro as medidas que promovam benefícios fiscais não destinados especificamente ao apoio à crise da COVID-19 (como, por exemplo, é o caso da Lei nº 14.044, de 19/08/2020 que prorrogou benefícios fiscais para o setor de cinema), ou que apenas mantenham regime especial já consolidados (p. ex., a manutenção, pela Lei nº 14.048 de 24/08/2020, da condição de segurado especial ao agricultor que receba o auxílio-emergencial COVID).

³ Houve a prorrogação por 120 dias do prazo de pagamento/vencimento da contribuição ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) pelos empregadores, ref. competências março, abril e maio de 2020 (MP nº 927, de 22/03/2020). Observando-se que a contribuição mensal devida pelos empregadores ao FGTS em conta dos empregados respectivos (Lei nº 8.036/1990), não possui natureza de tributo. A MP nº 927 perdeu vigência no mês de julho, por ausência de deliberação no Congresso, e assim, não gera mais efeitos; porém, a suspensão do FGTS aproveitada deve ser garantida aos empregadores.

⁴ MP nº 944, de 03/04/2020, convertida na Lei nº 14.043, de 19/08/2020.

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)
Mestre em Direito Econômico e Social

MEDIDAS DE REDUÇÃO DE TRIBUTOS (descrição da medida, tributo atingido e diploma)		
Redução da alíquota para 0% do imposto de importação para produtos importantes para combate à pandemia (álcool 70%, desinfetantes, máscaras, equipamentos médicos, etc.), por período de aproximadamente 180 dias.	Imposto de importação	Resolução Camex nº 17 de 17/03/2020 e atualizações ⁵
Redução da alíquota para 0% do imposto de importação para importação de produtos médicos e hospitalares (listados) de combate à pandemia por meio de remessa postal ou encomenda aérea internacional, no limite de até U\$10 mil, para destinatário pessoa física ou jurídica, temporariamente até 30/09/2020. ⁶	Imposto de importação	Portaria ME 158 de 15/04/2020 Portaria ME 194 de 06/05/2020
Redução da alíquota para 0% do imposto sobre produtos industrializados para produtos para o combate à pandemia, como álcool 70%, desinfetantes, máscaras e equipamentos médicos, temporariamente por aprox. 180 dias. Prorrogado para até 31/12/2020 pelo Decreto 10.503.	IPI	Decreto nº 10.285 de 20/03/2020 e Decreto nº 10.503 de 02/10/2020
Redução da alíquota para 0% do IPI para outros produtos farmacêuticos, luvas e termômetros (para atendimento de saúde diante da epidemia), temporariamente, por aproximadamente 180 dias. Prorrogado para até 31/12/2020 pelo Decreto 10.503.	IPI	Decreto nº 10.302 de 1º/04/2020 e Decreto nº 10.503 de 02/10/2020
Redução da alíquota para 0% do IPI para produto classificado como termômetro digital, até 1º/10/2020. Prorrogado para até 31/12/2020 pelo Decreto 10.503.	IPI	Decreto nº 10.352 de 19/05/2020 e Decreto nº 10.503 de 02/10/2020
Redução da alíquota para 0% do imposto IOF (e de seu adicional de 0,38% por operação) incidente sobre operações de crédito, por 90 dias (03/04 até 03/07/2020) em benefício de pessoas físicas e jurídicas, inclusive micro e pequenas empresas do regime SIMPLES. Prorrogação da redução da alíquota para 0% do IOF acima indicada (inclusive o adicional de 0,38% é novamente zerado), para agora compreender os meses inteiros de julho, agosto e setembro (sendo válida para operações de crédito contratadas até 03/10/2020). Prorrogada a alíquota zero acima, em operações contratadas até 31/12/2020.	IOF-crédito	Decreto nº 10.305 de 1º/04/2020 Decreto nº 10.414 de 02/07/2020 Decreto nº 10.504 de 02/10/2020
Redução da alíquota para 0% do IOF incidente sobre operações de crédito em favor de empresas/tomadores de crédito em operações com o FINEP (agência financiadora), ou para projetos de rodovias e ferrovias de empresas concessionárias, ou para suprir déficits ou problemas de caixa de empresas concessionárias de energia elétrica (neste último caso, até dez/2020).	IOF-crédito	Decreto nº 10.377 de 27/05/2020

⁵ Resolução ampliada depois com novos itens médicos, pelas Resoluções CAMEX 22, 28, 31, 32, 33, 34, 44, 51, 67, 75, 90 e retirados alguns itens pela Resolução 103.

⁶ Observando-se que esse tipo de importação simplificada já é isento do IPI pela Resolução MF nº 156/1999.

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)
Mestre em Direito Econômico e Social

Redução das alíquotas em 50% das contribuições sociais do “Sistema S” (SESI, SENAI, SESC, SENAC, etc.) ⁷ incidentes sobre a folha de salários das empresas, com vigência por aproximadamente 90 dias, até 30/06/2020. Entretanto, o Congresso Nacional durante a análise da MP em julho tentou reduzir o benefício excluindo o mês de junho; e, para evitar que o mês de junho fosse cobrado com alíquotas normais (de forma retroativa, no caso) a Presidência vetou integralmente o artigo da MP 932 que reduzia as alíquotas. Porém, o contribuinte não pode vir a ser prejudicado pelo veto aos redutores (Lei nº 14.025), pois já havia sido aproveitada a redução de alíquotas, e deve ser preservada a segurança jurídica dos contribuintes.	Contribuições “Sistema S”	MP nº 932, de 31/03/2020 (houve veto na conversão na Lei nº 14.025 de 14/07/2020)
Redução da alíquota para 0% das contribuições ao PIS-receita, COFINS-receita, PIS-importação e COFINS-importação sobre sulfato de zinco utilizado em procedimentos médicos de nutrição parenteral (utilizada em pacientes graves em UTI, inclusive de COVID-19), até 1º/10/2020. Prorrogado para 31/12/2020 pelo Decreto nº 10.503.	PIS e COFINS (sobre receita) PIS e COFINS (importação)	Decreto nº 10.318 de 09/04/2020 e Decreto nº 10.503 de 02/10/2020
Prorrogação do prazo de suspensão do pagamento (conversível em isenção) de tributos federais sobre a importação ou aquisição no mercado interno (imposto de importação, IPI, PIS, COFINS) de insumos, a serem utilizados na produção de bens destinados à exportação (<i>drawback</i>) ou equivalentes, caso venham a vencer em 2020, por 1 ano a mais.	II, IPI, PIS e COFINS, e PIS-importação e COFINS-importação	MP nº 960, de 30/04/2020, convertida na Lei nº 14.060, de 23/09/2020
Autoriza crédito presumido (até 31/12/2025) na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, podendo ser objeto de ressarcimento, para bancos que concedam crédito dentro do Programa de Capital de Giro para Preservação de Empresas (CGPE) do Governo Federal, com objetivo de aumentar o crédito disponível para micro e pequenas empresas e empresas de médio porte.	IRPJ e CSLL (banco que conceda crédito à empresa no CGPE)	MP nº 992, de 16/07/2020
MEDIDAS DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS (descrição da medida, tributo atingido e diploma)		
Prorrogação por 180 dias do prazo para pagamento de tributos federais (inclusive contribuição previdenciária patronal) apurados em março, abril e maio, para micro e pequenas empresas submetidas ao regime SIMPLES.	IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI e CPP	Resoluções CGSN 152 (18/03/2020) e 154 (03/04/2020)
Prorrogação por 180 dias dos tributos devidos por MEI (empresário individual). Prorrogação por 90 dias do ICMS e do ISS das empresas do regime SIMPLES de tributação.	(contribuição previdenciária, ICMS e ISS)	Resolução CGSN nº 154, de 03/04/2020
Prorrogação por + ou - 150 dias (5 meses) do prazo de pagamento de três tributos anuais devidos pelas empresas de telecomunicação (taxa de fiscalização do setor, contribuição de intervenção econômica para fomento do audiovisual - CONDECINE, e contribuição para comunicação social), vencidos em 31/03/2020. ⁸	Taxa de fiscalização CONDECINE CFCS	MP nº 952, de 15/04/2020 vigência caducou em 12/08/2020 ⁹
Prorrogação por 90 dias do prazo para pagamento das contribuições profissionais (anuidades, com vencimento original em março) devidas a diversos conselhos de regulamentação e fiscalização profissional, como, por exemplo, do Conselho Federal de Administração ¹⁰ e de outras profissões.	Contribuições profissionais (anuidades)	Resolução CFA nº 579, de 23/03/2020, dentre outros

⁷ Não se compreendem aqui as contribuições ao SEBRAE e ao INCRA, que são de intervenção econômica.

⁸ Inclusive com possibilidade de parcelamento em 5 vezes mensais a partir de 31/08/2020.

⁹ Deve ser garantida a prorrogação e o parcelamento mesmo assim, em respeito à segurança jurídica.

¹⁰ As contribuições profissionais são tributos instituídos por leis federais, e devidos pelos milhares de profissionais das cerca de 30 profissões regulamentadas técnico-cientificamente.

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)
Mestre em Direito Econômico e Social

Prorrogação por 120 e por 150 dias do prazo de pagamento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos das empresas (inclusive SAT) e empregadores domésticos; e contribuições PIS/COFINS-receita, relativas às competências março (por aprox. 120 dias) e abril (aprox. 150 dias) de 2020. ¹¹ Prorrogação por 150 dias da competência maio/2020 (que venceria em junho), agora para vencer em novembro/2020 (mesmo mês de pagamento das contribuições devidas relativas à competência outubro). ¹²	CPP e empreg. domésticos PIS/COFINS receita	Portaria ME 139, de 03/04/2020 Portaria ME 245, de 15/06/2020
Prorrogação por 120 e por 150 dias do prazo de pagamento contribuições previdenciárias substitutivas folha-receita das agroindústrias e produtores rurais; e da contribuição previdenciária sobre receita bruta (CPRB), relativas às competências março (aprox. 120 dias) e abril (aprox. 150 dias) de 2020. ¹³ Prorrogação por 150 dias da competência maio/2020 (que venceria em junho), agora para vencer em novembro/2020 (mesmo mês para pagamento das contribuições devidas referente à competência de apuração de outubro). ¹⁴	Contribuições previdenciárias substitutivas da folha-receita (rurais) e CPRB	Portaria ME 150 de 07/04/2020 Portaria ME 245, de 15/06/2020
Prorrogação por até 60 dias do prazo para pagamento do saldo do imposto de renda pessoa física devido na Declaração de Ajuste Anual (DIRPF), para 30/06; e também do prazo para pagamento do IRPF na declaração final de espólio; e do IRPF devido em caso de saída definitiva da pessoa do País para o exterior.	IRPF	IN RFB nº 1.930, de 1º/04/2020 e IN RFB nº 1.934 de 07/04/2020
MEDIDAS DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO E CONDIÇÕES ESPECIAIS PARA PARCELAMENTO DE DÉBITOS (descrição da medida, débitos atingidos e diploma)		
Prazo de carência/suspensão de 90 dias para início do pagamento de parcelamento especial no âmbito da transação extraordinária de débitos com a PGFN (Medidas autorizadas pelo Ministro da Economia, vide Portaria ME nº 103 de 17/03/2020, e a nova regulamentação do parcelamento especial pela Portaria PGFN nº 9.917, de 14/04/2020, e Edital de transação por adesão nº 3/2020). O prazo para adesão à transação extraordinária foi diversas vezes prorrogado, pelas Portarias nºs 15.413, 18.176, 20.162 e a Portaria nº 21.562 (30/09/2020), prevendo fim do prazo de adesão para 29/12/2020.	Parcelamento especial no âmbito da transação Lei nº 13.988/2020	Portaria PGFN 7.820 (18/03/2020), Portaria nº 8.457 de 25/03/2020, e Portaria nº 9.924, de 14/04/2020 (até a Portaria nº 21.562)
Autoriza transação excepcional de débitos já inscritos em dívida ativa pela Procuradoria da Fazenda (PGFN), para resolver conflitos sobre débitos tributários de difícil recuperação ou irrecuperáveis, oferecendo aos devedores parcelamento e também redução de multas, juros e do encargo legal.	Parcelamento e redução em transação Lei 13.988/2020	Portaria PGFN 14.402 (16/06/2020) e Portaria nº 21.562 de 30/09/2020

¹¹ Assim, as contribuições apuradas em relação à competência março, e que originalmente deveriam ser pagas em abril, foram postergadas para o vencimento no mesmo prazo em que devidas as contribuições da competência de julho, ou seja, a vencer no mês de agosto (daí resultar em aprox. 120 dias de prazo); enquanto as contribuições apuradas na competência abril, que originalmente deveriam ser pagas em maio, foram postergadas para o vencimento no mesmo prazo em que devidas as contribuições da competência setembro, ou seja, no mês de outubro (disso resulta em aprox. 150 dias de prazo). Essa diferença de prazos entre o vencimento das competências de março e abril foi estabelecida para dar um fôlego de caixa para os contribuintes beneficiados. Essa inclusive é a interpretação da Receita Federal conforme a página 27 do Guia “Medidas tributárias adotadas no combate ao COVID-19: perguntas e respostas”, disponível em: <https://receita.economia.gov.br/covid-19/perguntas-x-respostas-medidas-covid19-com-indice-15-04-2020.pdf>. Acesso em: 15/11/2020.

¹² Contribuições “relativas à competência maio de 2020, deverão ser pagas no prazo de vencimento das contribuições devidas na competência outubro de 2020” (redação da Portaria ME nº 245/2020, um pouco confusa, diga-se).

¹³ Valem aqui as mesmas observações sobre a contagem dos novos prazos de pagamento das contribuições já feitas na nota anterior, onde explicou-se a prorrogação do prazo de pagamento da contribuição previdenciária patronal, contribuição patronal dos domésticos, e PIS e COFINS sobre receitas. Os prazos são os mesmos aqui.

¹⁴ Contribuições “relativas à competência maio de 2020, deverão ser pagas no prazo de vencimento das contribuições devidas na competência outubro de 2020” (redação da Portaria ME nº 245/2020, um pouco confusa, diga-se).

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)
Mestre em Direito Econômico e Social

Autoriza a transação resolutiva de litígio de débitos tributários em cobrança ou inscritos em dívida ativa, oferecendo descontos e parcelamentos especiais, especificamente para as micro e pequenas empresas inscritas no Regime SIMPLES de tributação. Prazo para adesão até 29/12/2020 (vide Portaria PGFN nº 21.562 de 30/09/2020).	Parcelamento e transação SIMPLES Nacional	LC nº 174, de 05/08/2020 e Portaria PGFN nº 18.731 de 06/08/2020
Mantém em R\$ 100,00 (e não R\$ 200,00) o valor da parcela mínima mensal a ser exigida para parcelamentos de débitos fiscais de pessoas físicas, requeridos até 31/12/2020.	Parcelamentos da Lei nº 10.522	Portaria RFB/PGFN nº 541 de 20/03/20
Prorrogação em 90, 120 e 150 dias, respectivamente, dos prazos para pagamento de parcelas vencidas em maio, junho e julho, de regimes de parcelamento de débitos de contribuintes devedores (pessoas físicas ou jurídicas) perante a RFB ou a PGFN, exceto no regime SIMPLES. ¹⁵	Parcelamentos em geral perante RFB e PGFN	Portaria ME nº 201, de 11/05/2020
Prorrogação em 90, 120 e 150 dias, respectivamente, dos prazos para pagamento de parcelas vencidas em maio, junho e julho, de regimes de parcelamento de débitos de devedores perante a RFB ou a PGFN, no regime simplificado para micro e pequenas empresas (SIMPLES), inclusive para o microempreendedor individual (MEI). ¹⁶	Parcelamentos do SIMPLES (inclusive MEI)	Resolução CGSN nº 155, de 15/05/2020
Facilitação do pagamento de parcelamentos de débitos tributários e de pagamento de transações tributárias (Lei nº 13.988/2020), especificamente para entidades desportivas, mediante liberação do uso de até 20% das receitas lotéricas para esse fim, dispensando as entidades de usar tais recursos para fins esportivos.	Parcelamentos e transações tributárias	Lei nº 14.073, de 14/10/2020
Autorização para o reparcelamento de débitos (por quantas vezes necessário) de micro e pequenas empresas inscritas no regime SIMPLES de tributação ou microempresários individuais (MEI), assim retirando o limite anterior, que era de um parcelamento por ano-calendário.	Parcelamento de débitos do SIMPLES (inclusive MEI)	IN RFB nº 1.981, de 09/10/2020
MEDIDAS DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA OPÇÃO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO (descrição da medida, regime atingido e diploma)		
Ampliação do prazo para micro e pequenas empresas que iniciarem suas atividades em 2020 optarem pelo regime simplificado e favorecido de tributação (SIMPLES), aumentando tal prazo máximo de 60 dias para até 180 dias contados da inscrição da empresa no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), observando-se que esse prazo é conjunto com o prazo de 30 dias do último deferimento de inscrição estadual ou municipal.	Opção pelo regime tributário do SIMPLES	Resolução CGSN nº 155, de 15/05/2020 LC nº 174, de 05/08/2020
MEDIDAS DE PRORROGAÇÃO DE PRAZO PARA ENTREGA DE OBRIGAÇÕES DOCUMENTAIS (descrição da medida, obrigação documental atingida e diploma)		
Prorrogações, por 90 e por 30 dias (de 31/03 e 31/05, para 30/06/2020), dos prazos de entrega da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (Defis) das micro e pequenas empresas, e da Declaração Simplificada do microempreendedor MEI (DASN-Simei), referentes ao ano-calendário 2019.	Defis e DASN-Simei (SIMPLES)	Resolução CGSN nº 153, de 25/03/2020

¹⁵ Com essas prorrogações, escalonadas com um espaçamento crescente para dar um fôlego ao fluxo de caixa dos contribuintes, as parcelas que venceriam em maio, junho e julho passam a vencer em agosto (90 dias), outubro (120 dias) e dezembro (150 dias) de 2020, respectivamente.

¹⁶ Com essas prorrogações, escalonadas com um espaçamento crescente para dar um fôlego ao fluxo de caixa das empresas do SIMPLES, as parcelas que venceriam em maio, junho e julho passam a vencer em agosto (90 dias), outubro (120 dias) e dezembro (150 dias), respectivamente.

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)
Mestre em Direito Econômico e Social

Prorrogação por até 60 dias do prazo de entrega da declaração DIRPF, passando de 30/04/2020 para 30/06/2020; assim como prorrogação pelo mesmo prazo da declaração de imposto de renda final de espólio (caso de pessoa falecida) e declaração de imposto de renda em caso de pessoa com saída definitiva do País.	DIRPF, DFE e DSDP	IN RFB nº 1.930, de 1º/04/2020 e IN RFB nº 1.934 de 07/04/2020
Prorroga por até 90 dias o prazo de entrega da DCTF ¹⁷ e da escrituração fiscal digital das contribuições PIS, COFINS e CPRB incidentes sobre a receita das empresas (EFD-contribuições), relativa às competências cujas declarações precisariam ser entregues em abril, maio e junho de 2020, conjuntamente, para serem entregues todas (DCTF e EFD-contrib.) agora em julho/2020.	DCTF e EFD- contribuições	Instrução Normativa RFB nº 1.932, de 03/04/2020
Prorrogação por 60 dias do prazo para entrega da escrituração contábil digital (ECD) das pessoas jurídicas, referente ao ano calendário de 2019, no ambiente SPED (sistema público de escrituração digital), passando a data-limite de final do mês de maio para ser o último dia útil do mês de julho/2020.	ECD (Escrituração Contábil Digital)	IN RFB nº 1.950, de 12/05/2020
Prorrogação do prazo para entrega (transmissão) pelas pessoas jurídicas da ECF (Escrituração Contábil Fiscal) ref. ano-calendário de 2019, passando do último dia útil de julho para o último dia útil do mês de setembro de 2020.	ECF (Escrituração Contábil Fiscal)	IN RFB nº 1.965, de 13/07/2020
Prorrogação do prazo de entrega da e-Financeira (declaração de operações financeiras) pelas instituições financeiras, relativas ao 1º semestre de 2020, para que possa ser entregue excepcionalmente até o fim do mês de outubro.	e-Financeira (declaração de operações)	IN RFB nº 1.971, de 12/08/2020
MEDIDAS DE SIMPLIFICAÇÃO E ACELERAÇÃO DE ATOS FISCALIZATÓRIOS (descrição da medida, procedimento fiscal atingido e diploma)		
Simplificação e aceleração do trâmite do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas para combate à pandemia COVID; o destinatário pode retirar e utilizar as mercadorias antes do término da conferência aduaneira.	DI (declarações de importação)	IN RFB nº 1.927, de 17/03/2020 e IN RFB nº 1.929, de 26/03/2020, IN RFB nº 1.944, de 04/05/2020 IN RFB nº 1955, de 26/05/2020
Simplificação e aceleração da importação mediante aumento do prazo para apresentação de certificado de origem de mercadorias importadas que gozem de suspensão ou isenção do imposto de importação, na declaração de importação.	Certificados de origem na DI (importação)	IN RFB nº 1.936, de 15/04/2020
Simplificação para aceitação pela Receita Federal via dossiê digital de pedidos de aplicação ou extinção de regimes aduaneiros especiais (importação/exportação) ou aplicados em áreas especiais; e também outra medida foi a suspensão dos prazos de atos processuais relativos a regime especial aduaneiro de admissão ou exportação temporária, ambas medidas válidas até 31/12/2020, conforme última IN nº 1.977.	Pedidos e atos processuais de regime aduanero especial	IN RFB nº 1.947, de 07/05/2020 IN RFB nº 1.977, de 18/09/2020
Simplificação e aceleração de procedimentos de regularização e atualização do Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), inclusive em relação a documentos (cópias simples ou digitalizadas) apresentados pelos contribuintes para obter regularização cadastral e serviços na Receita Federal, agilizando de ofício	CPF (cadastro pessoa física)	IN RFB nº 1.938, de 15/04/2020 e IN RFB nº 1.931, de 02/04/2020.

¹⁷ Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)
Mestre em Direito Econômico e Social

atos de atualização até 31/12/2020 (conforme sucessivas prorrogações, até a estabelecida pela IN RFB nº 1.983).		IN RFB nº 1.956, de 29/05/2020. IN RFB nº 1.957, de 29/05/2020. IN RFB nº 1.961 de 29/05/2020 IN RFB nº 1.962 de 30/06/2020 IN RFB nº 1.970 de 31/07/2020 IN RFB nº 1.973 de 28/08/2020 IN RFB nº 1.983 de 21/10/2020
MEDIDAS DE SUSPENSÃO DE PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO E DE COBRANÇA FISCAL (descrição da medida, procedimento atingido e diploma)		
Prorrogação por 90 dias da validade de certidões de regularidade fiscal federal perante a RFB e PGFN, ou seja, não vencem dentro desse período (prazos ampliáveis com maior flexibilidade conforme MP nº 927 de 22/03/2020, que perdeu vigência em 19/07/2020, pois não foi aprovada/convertida em lei). ¹⁸ Nova prorrogação da validade das certidões de regularidade, pela Portaria Conjunta RFB e PGFN nº 1.178 de 13/07/2020, por mais 30 dias.	Certidões de regularidade fiscal RFB e PGFN	Portaria Conjunta RFB e PGFN nº 555, de 23/03/2020 Portaria Conjunta nº 1.178 de 13/07/2020
Suspensão por 90 dias dos prazos de processos administrativos perante a PGFN e procedimentos de cobranças administrativas, inclusive protestos de dívida ativa e exclusões de parcelamentos inadimplidos (medidas autorizadas à PGFN pelo Ministro da Economia, vide Portaria ME nº 103 de 17/03/2020). Suspensão prorrogada até 30/06/2020 pela Portaria PGFN nº 13.338. Suspensão prorrogada até 31/08/2020 pela Portaria nº 18.176. Suspensão de exclusão de contribuintes inadimplentes de parcelamentos prorrogada pela Portaria PGFN nº 20.407 de 03/09/2020.	Procedimentos de cobrança da dívida ativa na Procuradoria (PGFN)	Portarias PGFN nº 7.821, de 18/03/2020 e Portaria nº 10.205 de 17/04/2020 e Portaria nº 13.338 de 04/06/2020 Portaria nº 15.413 de 29/06/2020 Portaria nº 18.176 de 30/07/2020 Portaria nº 20.407 de 03/09/2020
Suspensão por aproximadamente 60 dias (até 29/05) dos procedimentos administrativos de cobrança da Secretaria da Receita Federal, inclusive para exclusão de contribuintes de parcelamentos inadimplidos, e de despachos decisórios com análise de mérito sobre pedidos de restituição de indébito, dentre outros procedimentos. Prorrogado sucessivamente para 30/06, 30/07 e 31/08 pelas Portarias RFB nºs 936, 1.087 e 4.105. Revogadas pela Portaria RFB nº 4.261 de 28/08/2020.	Procedimentos de cobrança administrativa e outros na Receita Federal (RFB)	Portaria RFB 543, de 20/03/2020 Portaria RFB 936, de 29/05/2020 Portaria RFB 1.087, de 30/06/2020 Portaria RFB 4.105, de 30/07/2020

¹⁸ Pela citada MP foram temporariamente ampliados os prazos legais e também suas possíveis flexibilizações, passando a previsão legal de prazo-base de 60 dias, prorrogáveis por ato infralegal (que já havia sido passado para 180 dias conforme art. 10 da Portaria Conjunta RFB e PGFN nº 1.751 de 02/10/2014); para o prazo de até 180 dias de validade prorrogável por tempo ainda superior conforme ato conjunto da RFB e PGFN em caso de calamidade pública. Isso embasou uma prorrogação infralegal maior das certidões, feita agora pela Portaria RFB e PGFN nº 555 de 23/03/2020.

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor
Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)
Mestre em Direito Econômico e Social

Suspensão do prazo para que mercadorias exportadas (pedras preciosas e joias) em consignação para venda no exterior e que não tenham sido vendidas, sejam reimportadas, sem que haja incidência do imposto de importação no Brasil). ¹⁹ Prazo esse suspenso sucessivamente até 31/12/2020.	Reimportação de pedras preciosas e joias não vendidas	IN RFB nº 1.933, de 17/03/2020 IN RFB nº 1.977 de 18/09/2020
Dispensa de apresentação de certidões de regularidade fiscal (CND, inclusive de FGTS, ITR e outros tributos federais) para empresas, na obtenção de empréstimos com recursos públicos para pagamento de salários de empregados, durante 2 a 4 meses, beneficiando assim empresas de pequeno e médio porte (no caso, com receita bruta a partir de 360 mil anuais), dentro do Programa Emergencial de Suporte a Empregos.	Certidões de regularidade fiscal e FGTS (CND, Cadin, FGTS)	MP nº 944, de 03/04/2020, convertida na Lei nº 14.043, de 19/08/2020
Dispensa temporária (até 31/12/2020) de apresentação de certidões de regularidade fiscal (CND e inscrição no cadastro de inadimplentes, inclusive de FGTS, ITR e outros tributos federais) para fins de obtenção de empréstimos com recursos públicos, beneficiando empresas de pequeno e médio porte, dentro do Programa Emergencial de Acesso ao Crédito.	Certidões de regularidade fiscal e FGTS (CND, Cadin, FGTS)	MP nº 975, de 1º/06/2020, convertida na Lei nº 14.042 de 19/08/2020
MEDIDAS DE SUSPENSÃO DE EXIGÊNCIAS OU DE PRAZOS PARA MANUTENÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS (descrição da medida, procedimento atingido e diploma)		
Dispensa temporariamente as empresas beneficiadas por incentivos fiscais localizadas em Zona de Processamento de Exportação (ZPE) de auferir e comprovar no ano-calendário 2020 a exigência de que tenham ao menos 80% de sua receita bruta derivada de exportação.	Comprovação de um mínimo em receitas de exportação (ZPE)	MP nº 973, de 27/05/2020 (caducou/vigência encerrada em 24/09/2020)
Reduz exigências para gozo do benefício de suspensão de tributos nas aquisições de mercadorias adquiridas (por importação ou no mercado interno) pelas indústrias habilitadas dentro no Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob controle informatizado (Recof e Recof-Sped).	Redução da exigência de quantidade de exportações, e prorrogação de do benefício	IN RFB nº 1.960, de 16/06/2020
Prorroga prazo para que empresas do setor automotivo protocolam projetos de investimentos (para 2021-2025) nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste no regime da Lei nº 9.440/1997, e possam assim usufruir de incentivo fiscal (crédito presumido do imposto IPI, para assim reduzir o imposto, como ressarcimento das contribuições sociais PIS e COFINS), de 30/06 para 31/08/2020; e, prorrogado mais uma vez, para 31/10/2020, na Lei nº 14.076.	Crédito presumido de IPI (setor automotivo)	MP nº 987, de 30/06/2020, convertida na Lei nº 14.076 de 28/10/2020
Prorroga para até 31/12/2020 o prazo (antes previsto pela IN RFB 1.966 de 13/07/2020) para solicitações ligadas à regularização do alfandegamento de Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs), ou seja, distritos industriais com vantagens fiscais na importação e exportação.	Regular alfandegamento de ZPE	IN RFB nº 1.979, de 30/09/2020

¹⁹ Prazo que é de 210 dias (IN RFB 1.850/2018), e que assim ficou prorrogado para não findar antes de 30/09/2020.

3. Medidas tributárias não adotadas e que poderão (em tese) vir a ser adotadas

3.1. Ampliação dos casos de prorrogação de prazo para pagamento de tributos

As crises econômico-sociais decorrentes de uma calamidade podem ser a tal ponto graves que ameacem a sobrevivência de milhares de empresas e de empregos, o que, em última instância, ameaça a sobrevivência do próprio Estado, já que são os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas, sobretudo empresas) que sustentam a arrecadação tributária necessária à cobertura dos gastos públicos.

Essa preocupação sobre o limite da carga tributária é real e recorrente, ainda mais neste momento de agravamento da crise econômica atravessada pelo Brasil. Alertando sobre o delicado equilíbrio entre cobrança (do Fisco) e disponibilidade (dos contribuintes) e o risco de uma carga fiscal exagerada, Roberto Quiroga Mosquera apresentou, ainda no início da longa crise econômica brasileira em 2015, dados sobre a arrecadação fiscal e outros indicadores (aumento de pedidos de recuperação judicial de empresas, desemprego, etc.), e recorreu à fábula da “galinha que botava ovos de ouro” para ilustrar a sua preocupação com a postura do Fisco brasileiro àquela época.²⁰ O alerta ressoa ainda hoje muito atual, na presença de uma agravante: a pandemia de COVID-19.

O descomunal agravamento da crise econômica agora causado pela pandemia de COVID-19 ameaça em 2020 derrubar o parque produtivo brasileiro e inviabilizar milhões de empregos e atividades econômicas, e diante de uma certa inação do Governo nessa fase inicial da crise da COVID-19, diversos contribuintes ajuizaram ações pleiteando ao Judiciário decisões para suspender a exigibilidade e prorrogar o prazo de pagamento de tributos federais (e em outros casos também dos tributos estaduais e municipais).

Uma parte significativa dessas ações foi baseada em pretensa aplicação genérica da Portaria do Ministro da Fazenda²¹ nº 12/2012, que previu uma norma de prorrogação do prazo de pagamento dos tributos devidos por contribuintes localizados em Município sobre o qual haja decretação de estado de calamidade pública pelo Estado respectivo, determinando à Secretaria da Receita Federal aceitar a prorrogação para o último dia útil do 3º mês subsequente ao de ocorrência do evento que tenha causado a calamidade.²²

²⁰ Roberto Quiroga comparou a postura do Fisco com a atitude do fabuloso fazendeiro que na ganância de ganhar todos os ovos de ouro de uma vez, acabou por abrir o ventre da sua galinha à procura de mais ovos de ouro, matando-a, e assim perdendo a riqueza pela qual ansiava (MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Os ovos de ouro e os impostos**. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/670697/mod_resource/content/2/Os%20ovos%20de%20ouro%20e%20os%20impostos%20-%20Folha.pdf>. Acesso em: 15/11/2020).

²¹ Atualmente equivalente ao Ministro da Economia, tendo em vista a última reforma administrativa.

²² “Art. 1º As datas de vencimento de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), devidos pelos sujeitos passivos domiciliados nos municípios abrangidos por decreto estadual que tenha reconhecido estado de calamidade pública, ficam prorrogadas para o último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente.
§ 1º O disposto no caput aplica-se ao mês da ocorrência do evento que ensejou a decretação do estado de calamidade pública e ao mês subsequente.

A par disso, pressionado pelas ações de contribuintes e pela grave crise econômica, o Governo resolveu editar atos prorrogando o vencimento de diversos tributos federais, como já visto na tabela anterior (no tópico 2 deste artigo), especialmente as Portarias ME nºs 139 e 150, de abril de 2020, e a Portaria ME nº 245 (15/06), que atingem tributos sobre a folha de pagamentos e a receita. Com isso, uma parte das ações judiciais perdeu objeto, enquanto outras ações prosseguem, pois envolvem pedidos mais amplos de prorrogação dos prazos de vencimento de tributos federais.

A discussão sobre o cabimento de decisões judiciais para prorrogar o prazo de vencimento de tributos é bastante acesa. A maior parte das decisões é contrária aos contribuintes, entendendo que:

- 1º argumento: não seria possível ao Judiciário decidir pela prorrogação de tributos com base na Portaria MF nº 12/2012, já que tal portaria não seria geral, e não seria autoaplicável, dependendo de edição de ato específico pela Receita Federal;
- 2º argumento: a prorrogação do prazo para pagamento de tributo seria uma espécie de moratória, e a instituição de uma moratória é matéria privativa de lei (como prevê o art. 152 do CTN para moratórias), tarefa do Legislativo e não do Judiciário;
- 3º argumento: mesmo que se entendesse ser dispensável lei, o Poder Judiciário não poderia decidir por prorrogar o prazo para pagamento de tributo pois isso seria mudar um prazo de pagamento tributário, que seria matéria privativa do Poder Executivo; ou, por outro ângulo, o Judiciário nesse caso estaria atuando como legislador positivo, criando norma sobre a matéria (ato privativo do Legislativo, e excepcionalmente do Executivo).

Entretanto, essa corrente jurisprudencial não está correta, porque, apesar de realmente a Portaria MF nº 12/2012 não ser genérica a ponto de ser aplicável a qualquer situação (1º argumento acima), a hipótese de instituição de moratória de dívida tributária (que depende de lei) não se confunde com ato de mera prorrogação de prazo para o pagamento de tributo (2º argumento).

A adequada interpretação dos limites do CTN (art. 152 e seguintes em conjunto com os arts. 97 e 160) e o próprio texto expresso do art. 10 da Lei Complementar nº 24/1975, que traz norma geral em matéria tributária relativa a exonerações fiscais que possam interferir no equilíbrio federativo entre os Estados, bem demonstram que a prorrogação do prazo de vencimento de tributo é uma hipótese distinta da moratória e do parcelamento de débitos.²³

Portanto, a prorrogação de prazo para pagamento de tributos não é moratória, e assim não depende de lei, podendo ser instituída por ato infralegal. A prorrogação de prazo de pagamento é uma espécie de alteração do prazo de vencimento do tributo (no caso, para postergar, e não para antecipar), e que ocorre antes de extinto o prazo original. Portanto, prorrogação de prazo ocorre

[...] Art. 3º A RFB e a PGFN expedirão, nos limites de suas competências, os atos necessários para a implementação do disposto nesta Portaria, inclusive a definição dos municípios a que se refere o art. 1º.”

²³ “Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.”

antes da mora. Ressalte-se que a fixação original do prazo de pagamento do tributo, ou nova fixação de prazo (ou seja, alteração do prazo anterior), não é matéria para a qual se exija a legalidade estrita, e o art. 97 do CTN (Lei nº 5.172/1966) confirma isso, pois, ao explicitar o alcance da legalidade tributária não indica que o prazo de pagamento (e sua prorrogação) devam ser realizados por lei.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) é firme em decidir que a fixação e a alteração de prazo para pagamento de tributo não se submete à legalidade estrita, podendo ser realizada por ato infralegal.²⁴ E no mesmo sentido entende o STJ, interpretando o art. 97 do CTN.²⁵ O prazo também pode ser fixado por lei, que em seguida delegue sua alteração para ato infralegal.

Reforça essa conclusão o art. 160 do CTN, que inclusive prevê expressamente que o prazo/tempo do pagamento do tributo, caso não seja previsto pela “legislação tributária” (expressão que compreende inclusive atos infralegais, conforme autoriza o art. 96)²⁶, será de 30 dias depois da data em que se considerar o sujeito passivo notificado do lançamento do tributo. Ou seja, o art. 160 admite que o prazo de pagamento seja previsto (e alterado) por atos infralegais. Enfim, esse é o desenho da legalidade nessa matéria, explicitado por tais dispositivos do Código Tributário.

A distinção entre moratória e prorrogação de prazo de pagamento de tributo foi expressa em norma geral sobre a legislação tributária (com o mesmo *status* jurídico do CTN), por meio da Lei Complementar nº 24/1975, que ao tratar do regime geral de benefícios fiscais, a ser regido por convênios em matéria de ICMS, em harmonia federativa, fixou: “Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto [...].” Assim, fica claro que essas normas gerais fazem distinção entre moratória e prorrogação de vencimento.²⁷ E, note-se que a LC nº 24/1975 é posterior ao CTN (Lei nº 5.172/1966).

Seguindo essa distinção já explícita na LC nº 24/1975, tanto o Poder Legislativo (legislador ordinário) quanto o Poder Executivo diferenciam as hipóteses de ampliação ou prorrogação de prazo de vencimento de tributos das hipóteses de instituição de moratória de débitos.

²⁴ “Não se compreende no campo reservado à lei, pelo Texto Constitucional, a definição do vencimento [...] das obrigações tributárias. [...]” (STF, 2ª Turma, AI nº 178.723AgR, Relator Min. Maurício Corrêa, j. em 11/03/1996, DJ em 02/08/1996).

²⁵ “É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a definição de prazo para recolhimento de tributo pode ser delegada pela lei ao regulamento [veiculado por decreto ou outro ato infralegal], porquanto não se inclui entre as matérias sujeitas à reserva legal pelo art. 97 do CTN.” (STJ, 2ª Turma, REsp nº 84.554/SP, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j. em 16/05/1997, DJ em 23/06/1997). Explicitação entre colchetes.

²⁶ “Art. 96. A expressão ‘legislação tributária’ compreende [...] os decretos e as normas complementares [...]”

²⁷ Diferenciando claramente moratória de prorrogação/ampliação de prazos de pagamento, notem-se, por exemplo, os Convênios ICMS 169/2017 e 181/2017. O Convênio 169 estabelece cláusulas em separado: “Cláusula quinta. Quanto à moratória e ao parcelamento, é facultado: I – reabrir o prazo de pagamento do imposto vencido, sem quaisquer acréscimos, aos sujeitos passivos vítimas de calamidade pública [...]. Cláusula sexta. Quanto à ampliação de prazo de pagamento do imposto, fica permitido dilatar: [...]” Parece claro que o Convênio 169 considera que a moratória implica em reabrir o prazo de pagamento de tributo vencido. Tratando de uma situação de calamidade pública, o Convênio ICMS 43/2020 também diferencia claramente as hipóteses de moratória, de parcelamento, e de ampliação de prazo de pagamento.

Assim, para alterar/prorrogar o prazo de vencimento de tributos de contribuintes atingidos por calamidades públicas, o Executivo utiliza-se de atos administrativos. Exemplos: Portaria MF nº 12, de 20/01/2012²⁸; Portaria MF nº 494, de 28/10/2011²⁹; Portaria RFB nº 218, de 30/01/2020. E para instituir hipótese de moratória (com parcelamento), abrangente de créditos tributários já vencidos, e, portanto, para suspender a mora, os Poderes Legislativo e Executivo utilizam atos legais³⁰ que se reportam a débitos passados. Exemplos: Lei nº 9.964, de 10/04/2000³¹, Lei nº 10.522/2002³², Lei nº 11.941, de 27/05/2009³³.

Portanto, como não é uma moratória, a prorrogação de prazo para pagamento de tributos não depende de lei, no caso. A distinção entre essas figuras (moratória e prorrogação de prazo para pagamento de tributo) mereceria uma análise mais detalhada dos textos da Constituição, do CTN (arts. 152 e 154, 97 e 160), da LC nº 24/1975 e da legislação ordinária, para indicar-se o caminho interpretativo completo da distinção entre moratória e prorrogação de prazo de pagamento. São semelhantes seus efeitos, embora sejam normas distintas estruturalmente. Isso exigiria exposição mais aprofundada, o que não cabe nos limites deste artigo.

Agora, volte-se ao tema da possibilidade de prorrogação de prazos de vencimento de tributos por meio de medidas judiciais em face da crise da COVID-19. O último argumento (3º) utilizado pelas decisões judiciais contrárias, como já antecipado linhas acima, diz respeito à alegada impossibilidade de o Judiciário proferir decisão suspendendo a exigibilidade dos créditos baseada na prorrogação do prazo de pagamento de tributos.

A excepcional prorrogação de prazos de pagamento de tributos federais durante a calamidade pública não é matéria a ser tratada como exclusiva política fiscal de competência do Poder Executivo. O Judiciário pode suspender a exigibilidade de tributos (conforme art. 151 do CTN), sem violar a separação dos Poderes (art. 2º da CF) no caso. A situação exige a aplicação de um juízo de integração de lacunas (art. 108 do CTN)³⁴, e, diante das provas do caso concreto, se poderá aplicar a analogia, os princípios e a equidade, encontrando-se suporte em critérios jurídicos, com fundamentação dentro do sistema normativo, oferecendo solução objetiva. Especial atenção será dada para a natureza (e impacto) dos tributos abrangidos pela decisão de prorrogação, e para o

²⁸ “Art. 1º As datas de vencimento de tributos federais [...] ficam prorrogadas para [...].”

²⁹ “Art. 1º Ficam prorrogadas para o último dia [...] as datas de vencimento de tributos federais [...].”

³⁰ Incluídos entre eles as medidas provisórias, com força de lei.

³¹ “Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos [...] com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar [...].”

³² “Art. 10. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados [...].”

³³ “Art. 1º. Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses [...] os débitos [...]. § 1º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada. § 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008 [...].”

³⁴ Como bem demonstraram Arthur M. Ferreira Neto e Alexandre Ravanello (“Pandemia da Covid-19 e flexibilização de institutos tributários: a importância dos juízos de equidade em calamidades públicas. *In* Revista Direito Tributário Atual nº 45. São Paulo: IBDT, 2º Quadrimestre de 2020, p. 537 e ss.).

prazo-período compreendido, que pode levar em conta, por analogia (art. 108, I), os 90 dias garantidos ao contribuinte pelo princípio constitucional da anterioridade ou não-surpresa tributária.

Esse tema mereceria uma abordagem mais profunda, o que não cabe nos limites deste artigo, voltado que é apenas ao conhecimento das principais fórmulas gerais de tratamento tributário a situações de calamidades públicas. Mas, o desenho geral dessa discussão está aqui posto.

De qualquer forma, a multiplicação de decisões judiciais, ora contrárias ora favoráveis à prorrogação do prazo para pagamento de tributos independentemente de ato normativo do Poder Executivo, preocupou a Fazenda Pública (federal, estadual e municipal) e acabou por alcançar o Supremo Tribunal Federal. A discussão chegou ao STF em pedido de suspensão de segurança ajuizado pelo Estado de São Paulo contra decisão liminar concedida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo prorrogando tributos de titularidade daquele Estado. E o pedido (Suspensão de Segurança nº 5.363/SP)³⁵ recebeu em 15/04/2020 uma decisão de lavra do Presidente do Supremo, o Ministro Dias Toffoli, determinando a suspensão da segurança antes concedida ao contribuinte.

Pouco depois, em 30/04/2020, nova decisão é proferida nesses autos SS nº 5.363/SP, agora estendendo seus efeitos para abranger outras diversas decisões do TJ-SP, suspendendo assim as prorrogações de tributos que antes haviam sido deferidas a diversos contribuintes. Seguiram nos mesmos autos depois ainda novas decisões extensivas para suspender outras liminares. Essas decisões na SS nº 5.363/SP foram reanalisadas em 16/09/2020, em sede de agravo regimental, ocasião na qual o Plenário do Supremo decidiu por manter a suspensão das seguranças.³⁶

Entretanto, os fatos envolvidos e o objeto desses autos de Suspensão de Segurança nº 5.363/SP possuem particularidades que devem ser vistas com cautela. A questão de fundo não está definida, portanto. Interessa observar que a aludida decisão do Ministro Dias Toffoli não trata do mérito da discussão, e, sim, como qualquer suspensão de segurança, tem objeto limitado a suspender uma decisão liminar ou segurança, sob o fundamento de que teriam tais decisões o efeito potencial de causar grave lesão à ordem pública e à economia do Estado.

A suspensão de segurança é provisória, até o trânsito em julgado da decisão final que venha nos autos de origem (mandado de segurança) futuramente. De qualquer forma, não se pode ignorar a relevância desse precedente monocrático no Supremo (e de outras novas decisões, como na SS nº 5.373, relativa ao ISS de Aracajú/SE), especialmente para as ações em curso tratando de pedidos de prorrogação do prazo de pagamento de tributos. Note-se, adicionalmente, que a suspensão de decisão liminar que tenha autorizado a prorrogação de tributos acaba por retirar uma parte do efeito prático para o contribuinte, que era o de dar segurança e impedir o estado de inadimplência.

³⁵ STF, SS nº 5.363/SP, Decisão monocrática do Min. Dias Toffoli, em 15/04/2020. No mesmo sentido: SS nº 5.373-MC/SE.

³⁶ “EMENTA: Agravos regimentais na suspensão de segurança. Insurgências que se voltam contra a sustação de efeitos de decisões regionais que, em regra, declararam a inexigibilidade parcial de tributos, alongando prazos para pagamento. Indevida intromissão na gestão da política tributária estatal. Risco de lesão à ordem e à economia públicas evidenciado. Agravos regimentais não providos.” (STF, Pleno, SS 5.363/SP, j. em 16/09/2020, DJe em 29/10/2020).

Além disso, o tema continua a despertar o interesse de contribuintes que ainda não ajuizaram ações buscando prorrogação de tributos, tendo em vista que as últimas medidas apresentadas pelo Governo autorizando a prorrogação do vencimento de alguns tributos têm sido consideradas tímidas e insuficientes para garantir o direito de sobrevivência empresarial de numerosos contribuintes, que estão enfrentando uma crise econômica e social sem precedentes na história recente do Mundo.

Portanto, outras medidas ainda podem ser tomadas no decorrer dessa crise no sentido de ampliar a prorrogação de tributos federais (sobre a receita e a folha de pagamentos dos empregadores) no que diz respeito às competências abrangidas, que podem ser ampliadas para além de apenas março, abril e maio. Nota-se também que as medidas de prorrogação de prazos de vencimento de tributos apresentadas até agora pelo Ministério da Economia não abrangeram o imposto de renda das pessoas físicas retido na fonte, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), nem a contribuição sobre o lucro (CSL) nos regimes comuns de tributação. Porém, diante da crise que afeta as contas públicas, e tendo em vista o fato gerador desses tributos, há pouca ou nenhuma chance de que venha a ser editado ato administrativo de prorrogação de seus prazos de pagamento, já que tais tributos sustentam uma parcela muito significativa da arrecadação tributária.³⁷

3.2. Outras fórmulas jurídicas de redução da carga tributária

Para além das medidas já tomadas pela União Federal, ainda dentro do regime legal de apuração e cálculo dos diversos tributos, sejam federais ou mesmo os estaduais e municipais, podem vir a ser instituídas outras medidas por meio de lei para apoiar os contribuintes atingidos por calamidade pública, inclusive no caso de uma calamidade de dimensão nacional como o é a gerada pela pandemia de COVID-19.

Medidas adicionais desse tipo poderiam ser adotadas, como, exemplificativamente:

- i) instituição de hipótese de exclusão do valor das vendas a prazo inadimplidas da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS³⁸ (o mesmo na esfera dos Estados em relação ao ICMS, por exemplo)³⁹, evitando-se assim a tributação sobre uma riqueza que não foi efetivamente auferida pelo contribuinte;

³⁷ Sobre a importância atual dos impostos sobre a renda e da contribuição sobre o lucro na composição da arrecadação tributária brasileira, vejam-se as ponderações de Roberto Quiroga Mosquera no artigo intitulado “Pandemia e a arrecadação dos tributos federais”, disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/pandemia-e-a-arrecadacao-dos-tributos-federais-13042020>>. Acesso em: 15/11/2020.

³⁸ O STF decidiu que essa exclusão depende de previsão legal própria, pois não é autorizada atualmente (STF, Pleno, RE nº 586.482/RS (julgado em sede de repercussão geral, mérito), Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 23/11/2011, DJ em 19/06/2012). Como fruto do julgamento, foi aprovada para solução a seguinte tese de repercussão geral pelo STF: “As vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, visto que integram a receita da pessoa jurídica.”

³⁹ Observe-se que o Plenário do STF deve vir a julgar a situação do ICMS perante as vendas inadimplidas quando analisar o RE nº 1.003.758/RO, em sede de repercussão geral (Rel. Min. Marco Aurélio), situação na qual poderá entender que não há necessidade de previsão legal, e que o direito já decorre da CF/1988.

- ii) reconhecimento expresso para trazer segurança jurídica, como crédito no regime não-cumulativo de PIS e COFINS das despesas⁴⁰ com materiais de combate à Pandemia COVID-19 para todas as empresas (máscaras, álcool gel, testes, EPIs, etc.), reduzindo assim a tributação;
- iii) o mesmo reconhecimento expresso também poderia ser dado em relação às despesas com materiais de combate à Pandemia COVID-19 como despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e contribuição sobre o lucro (CSL) das pessoas jurídicas;
- iv) reconhecimento expresso, apenas para segurança jurídica, de que as despesas com a folha de pagamento de funcionários dispensados temporariamente do trabalho (como medida de isolamento social), devem ser consideradas como despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e CSL (art. 311 do RIR/2018), como defende Ricardo Mariz de Oliveira⁴¹;
- v) poderiam ser consideradas por meio de lei (ou medida provisória editada para tal fim) como despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL no regime de lucro real das empresas, de modo geral as despesas com a compra e doação de bens (ex.: respiradores hospitalares) para ações de combate à Pandemia COVID-19 não enquadráveis na legislação atual;⁴²
- vi) criação legal de um “crédito financeiro” equivalente a um percentual (ex.: 50%) do gasto com salários dos empregados das empresas de alguns meses durante a crise econômica, para que as mesmas possam utilizar tal valor para compensação futura com débitos de tributos federais (proposta essa sugerida por nota pública da APET)⁴³, o que poderá vir a ser adotado sucessivamente ao regime da MP nº 936 de 1º/04/2020 (convertida na Lei nº 14.020 de 06/07/2020) que instituiu programa do Governo federal para manutenção do emprego e salários, oferecendo benefício compensatório mensal aos trabalhadores por redução da jornada com redução do salário, ou pela suspensão do contrato de trabalho pelos empregadores/empresas;
- vii) criação de previsão legal para redução da alíquota da contribuição ao seguro acidentes de trabalho (SAT) em função do risco ambiental do trabalho (RAT), no caso das empresas cujos empregados estejam afastados do local de trabalho empresarial, ou seja, estejam em teletrabalho ou *home office*, em suas residências, e, portanto, sem risco de acidentes de trabalho (o que permitiria redução do tributo cuja cobrança é vinculada a riscos laborais);

⁴⁰ Observe-se que despesas essenciais e relevantes para a atividade da empresa podem ser consideradas como insumos geradores de créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

⁴¹ Veja-se a explicação e fundamentação, e outras questões, em: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Pandemia e indagações tributárias. In **Revista Direito Tributário Atual nº 44**, 1º Quadrimestre de 2020, São Paulo: IBDT, p. 493-505.

⁴² Há na legislação do imposto de renda limitações para que valores de doações sejam considerados despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e CSL das empresas. Da mesma forma ocorre com relação a pessoas físicas, que só podem deduzir do imposto de renda (IRPF) os valores doados a entidades credenciadas, e na forma e limites autorizados pela legislação do imposto.

⁴³ Consulte-se a nota pública da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET) disponível em: <http://www.apet.org.br/2019/artigos-tributarios.asp?art_id=2581&autor=>. Acesso em: 15/11/2020.

- viii) criação legal de um direito para micro e pequenas empresas compensarem os seus débitos de empréstimos bancários tomados neste momento para enfrentar a crise, mediante o pagamento futuro equivalente em tributos federais a serem apurados no próximo exercício (2021), como uma espécie de “perdão de dívida” ou “bônus de adimplência” condicionado ao pagamento de tributos, proposta que vem sendo pensada pelo Ministro da Economia do Brasil, Paulo Guedes, conforme declaração recente dele a veículos de comunicação⁴⁴;
- ix) na esfera dos Estados, uma possível exclusão de mercadorias do âmbito de aplicação do regime de tributação antecipado por substituição tributária, postergando-se o imposto sobre essas mercadorias e liberando fluxo de caixa para as empresas⁴⁵; além da instituição de regime optativo de tributação pela substituição tributária (ROT) pelo qual eventuais diferenças entre o preço final de vendas e o preço estimado nas margens de valor agregado seja ignorado quando gere em tese obrigação de complementação⁴⁶, simplificando e padronizando a tributação do ICMS (hipótese já autorizada pelo Convênio CONFAZ nº 67/2019, mas ainda não implementada em alguns Estados, gerando insegurança jurídica);
- x) ainda no âmbito dos Estados, uma possível ampliação das isenções relativas ao imposto sobre heranças e doações, visando, por meio de lei, a redução da carga tributária incidente nas transmissões de bens e direitos de menores valores, especialmente para aliviar financeiramente as famílias neste momento de crise;
- xi) reduzir ou isentar cobrança de ICMS (e IPI) sobre doações de produtos/mercadorias produzidas por pessoas jurídicas que desejem doar para outras empresas ou pessoas físicas de modo geral, já que em regra apenas doações de mercadorias para os governos ou entidades filantrópicas em casos de calamidade pública são excluídas da incidência de ICMS.⁴⁷

3.3. Aceleração da restituição de indébitos ou de ressarcimento de créditos

Uma medida adicional de amparo aos contribuintes em situação de calamidade pública seria a eventual previsão legal de uma ordem de preferência ou de aceleração da restituição de indébito

⁴⁴ CARAM, Bernardo. Guedes prepara programa que perdoa empréstimo no caso de pagamento de imposto. Folha de São Paulo, São Paulo/SP, 12/06/2020. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/06/guedes-prepara-programa-que-perdoa-emprestimo-em-caso-de-pagamento-de-imposto.shtml>>. Acesso em: 15/11/2020.

⁴⁵ Observando-se o regime próprio para alterações do ICMS, inclusive exigências de convênios sobre substituição tributária, a verificar caso a caso.

⁴⁶ Obrigação fruto da interpretação, por diversos Estados, da extensão do julgado pelo STF no RE nº 593.894/MG.

⁴⁷ Vide Convênio CONFAZ nº 24/1975: “Cláusula primeira. Ficam isentas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias as saídas de mercadorias, em decorrência de doações a entidades governamentais, para assistência a vítimas de calamidade pública, assim declarada por ato expresso da autoridade competente. § 1º O disposto nesta cláusula se aplica também às entidades assistenciais reconhecidas de utilidade pública, que atendam aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional.” Ampliar tal hipótese exigiria debate no Legislativo de cada Estado e participação do CONFAZ na eventual aprovação, notando-se aqui a preocupação finalística de estabelecer limites e critérios de combate a eventuais tentativas de fraude na circulação de mercadorias acobertadas sob o manto isentivo das doações.

tributário em dinheiro ou por compensação com outros débitos, em prol de contribuintes que tenham pedidos de restituição pendentes no período de validade do decreto de estado de calamidade pública. Também poderia ser prevista em lei ordem de preferência/aceleração de ressarcimento em dinheiro de créditos fiscais dos contribuintes atingidos por uma eventual calamidade pública reconhecida por decreto.⁴⁸

A situação de calamidade pública gerada pela pandemia de COVID-19 está pressionando o Legislativo brasileiro no sentido de implementar medidas como essas de aceleração da restituição de indébitos tributários e de ressarcimento de créditos dos contribuintes, inclusive porque diversos países já adotaram medidas legais que permitem essa aceleração de restituições e ressarcimentos aos contribuintes-credores, como forma de melhorar o fluxo de caixa das empresas.

Essas medidas inclusive são recomendadas neste momento crítico pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que emitiu relatório sobre as medidas governamentais que devem ser tomadas para o enfrentamento da crise mundial causada pela pandemia COVID-19⁴⁹, que, também na visão da OCDE, não é apenas uma crise de saúde pública e sim também uma crise econômica sem precedentes na História recente. Apesar de o Brasil ser apenas um parceiro-chave para a OCDE, interessa ao País se aproximar das recomendações da entidade, vez que pleiteia a sua inclusão como país-membro nessa organização.

O citado relatório da OCDE atesta que diversos países já realizaram medidas de prorrogação de prazos para entrega de obrigações documentais, a prorrogação do prazo de pagamento de tributos e até mesmo a aceleração da restituição de indébitos tributários em prol dos contribuintes, além de isenções fiscais: *“Measures have included extending deadlines for tax filing, the deferral of tax payments, the provision of faster tax refunds, more generous loss offset provisions, and some tax exemptions, including from social security contributions, payroll taxes or property taxes.”*

Por depender de previsão legal, essas hipóteses de aceleração de devoluções de indébitos aos contribuintes ou de ressarcimento de créditos fiscais não poderiam ser autorizadas por decisão judicial, por configurar, neste caso, uma atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, sem fundamento legal, o que é vedado pelo princípio constitucional da separação dos poderes (art. 2º da CF)⁵⁰. A Lei nº 11.457/2007 prevê, em seu art. 24, que pedidos administrativos federais (incluindo-se os de restituição de indébito tributário) precisam ser decididos em um prazo de até 360 dias, observando-se que o rito de pedidos de restituição de indébito é sujeito à previsão legal (legalidade).

⁴⁸ Para estudo das diferenças e hipóteses de restituição, ressarcimento, repetição de indébito, compensação e “creditamento”, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. “Restituição”, “repetição de indébito”, “ressarcimento”, “compensação”, e “creditamento”: teoria geral e aplicação às contribuições COFINS e PIS/PASEP. In **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 143, p. 65-92.

⁴⁹ Conforme relatório “Tax and fiscal policy in response to the coronavirus crisis: strengthening confidence and resilience”, disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis>. Acesso em: 15/11/2020.

⁵⁰ “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já possui jurisprudência pacificada pela aplicabilidade do prazo máximo de 360 dias para análise de pedidos administrativos (Lei nº 11.457/2007) como um direito dos contribuintes, fundado no direito constitucional à razoável duração dos processos administrativos ou judiciais (art. 5º, LXXVIII, da CF).⁵¹

A questão do pretense direito de aceleração da restituição de indébito ou do ressarcimento imediato de créditos fiscais vem sendo debatida no Judiciário em face da crise econômica gerada pela pandemia de COVID-19, e tem recebido decisões desfavoráveis, como exemplifica a recente decisão judicial monocrática sobre pedido de liminar proferida pelo Desembargador Federal Roger Raupp Rios, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que não acatou pedido de contribuinte para acelerar a análise e autorizar a restituição imediata de indébitos administrativamente pela Receita Federal (autos de agravo de instrumento nº 5011557-46.2020.4.04.0000)⁵².

Decisões como essa, que têm negado direito à restituição imediata de indébitos tributários em face do estado de calamidade pública gerado pela pandemia COVID-19, são baseadas especialmente na impossibilidade de o Judiciário agir como legislador positivo para alterar o prazo legal previsto de 360 dias para respostas de pedidos de restituição administrativa, previsto pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007. Essas decisões desfavoráveis aos contribuintes também afirmam que não poderia haver preferência no caso, porque isso contraria o princípio da isonomia tributária, já que há outros contribuintes com o direito de ver restituídos seus indébitos por terem sido ultrapassados os 360 dias sem resposta; e permitir a restituição imediata e preferencial aos contribuintes requerentes durante a pandemia COVID-19 seria distorcer a ordem de preferência temporal, prevista na lei acima.

Entretanto, essa eventual diferença no caso concreto seria aceitável e natural decorrência da atuação judicial diante de um pedido, como ocorre em regra em casos submetidos ao Judiciário, no qual alguns contribuintes conseguem decisões enquanto outros contribuintes sequer ajuízam ação. A questão que importa aqui, no caso, é outra: a necessidade de uma lei para essa previsão.

Sem depender do Judiciário, uma eventual instituição legal (lei ordinária) pela preferência da restituição de indébito nos casos de calamidades públicas poderia ser criada sem que o princípio da isonomia fosse contrariado. O próprio CTN já justifica esse tratamento diferenciado em casos como o de isenções e remissões de tributos (arts. 176 e 181): trata-se de situação excepcional.

⁵¹“PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. [...] 1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII [...]. 2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. [...] É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.” [...] o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07). [...]” (STJ, 1ª Seção, REsp nº 1.138.206/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, j. em 09/08/2010, DJe 01/09/2010).

⁵² TRF4, 1ª Turma, Des. Fed. Roger Raupp Rios, AG nº 5011557-46.2020.4.04.0000, decisão de 24/03/2020.

Na prática, acelerar restituições é medida de difícil aprovação no Legislativo, já que diante de calamidade pública o Estado também precisa de recursos financeiros vultosos e urgentes, e a saída imediata de recursos, ainda que em restituição a contribuintes-credores, seria um desfalque a tornar ainda mais precária a situação do erário. Do ponto de vista do fluxo financeiro das finanças públicas, é menos oneroso ao Fisco oferecer outras medidas de apoio, como a prorrogação de prazos de pagamento de tributos, que apenas atrasa o recebimento de recursos aos cofres públicos.

E, na contramão do que vem sendo pleiteado pelas empresas (acelerar restituições de indébitos), a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) inclusive está tentando obter o contrário: atrasar a restituição de indébitos em alguns casos impactantes para o Fisco e para os contribuintes. Esse é o caso da restituição judicial do valor recolhido indevidamente a título de contribuições PIS e COFINS sobre o ICMS nas vendas. Espera-se que o STF, no caso, decida por não modular sua decisão, e por manter o andamento dos processos nesses casos, permitindo aos contribuintes a execução integral e no tempo comum, de decisões favoráveis.⁵³ Se acelerar a restituição por decisão judicial não é possível; atrasar também não é, inclusive em virtude do direito fundamental dos contribuintes a razoável duração dos processos (art. 5º, LXXVIII, da CF)⁵⁴ e à efetividade da Justiça.

4. Período pós-pandemia: regularização da inadimplência e não criminalização

A lei federal que organiza o sistema nacional de enfrentamento de calamidades públicas (Lei nº 12.608/2012) prevê a competência concorrente federal, estadual e municipal na tarefa indeclinável de estimular a recuperação econômica das áreas atingidas por calamidade pública, *ipsis litteris*: “Art. 9º Compete à União, aos Estados e aos Municípios: [...] III - estimular a reorganização do setor produtivo e a reestruturação econômica das áreas atingidas por desastres;”. A preservação e recuperação econômica dos atingidos por calamidade são medidas de interesse público, desejadas pela lei e pela Constituição, que reconhecem os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e não poderia ser diferente na grave crise econômica causada pela Pandemia COVID-19.

É nesse sentido que se deve pensar o período pós-pandemia, no qual a economia ainda se arrastará por um tempo, e deverá exigir novas medidas estatais de apoio aos contribuintes, especialmente para oferecer condições facilitadas para o pagamento de débitos fiscais, inclusive de tributos ou competências fiscais que ainda não foram contemplados com reduções ou com a prorrogação do vencimento. Medidas legais como novas reduções ou perdões de multas e juros e de outros acréscimos diante da inadimplência poderão ser necessários, acompanhados de parcelamentos de débitos surgidos no período de crise econômica da pandemia.

⁵³ No caso, aguarde-se a decisão do STF sobre os embargos de declaração no RE nº 574.706/PR, no qual a PGFN recentemente protocolou pedido de suspensão, visando postergar a solução que pode ser favorável aos contribuintes.

⁵⁴ “Art. 5º [...] LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Deverá ser dirigida atenção também para a relativização e não criminalização da inadimplência de tributos justificada por dificuldades financeiras dos contribuintes e que não constitua fraude. Esse é o caso, por exemplo, da falta de pagamento do imposto sobre circulação de mercadorias. Atenção especial deverá ser dada pelo Judiciário e pelo Ministério Público a essa hipótese, tendo em vista a inexigibilidade de conduta diversa do contribuinte em sérias dificuldades financeiras, tendo de escolher entre pagar funcionários (manter empregos) ou pagar o tributo.

Alerte-se que em relação ao ICMS, antes e fora do contexto do atual estado de calamidade pública, o Supremo Tribunal Federal acabou por decidir pela criminalização da conduta do empresário inadimplente com esse imposto, mesmo nos casos em que não há omissão documental ou conduta fraudulenta de sonegação fiscal (RHC nº 163.334/SC).⁵⁵ No julgamento foi aprovada a seguinte tese pelos Ministros: "O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990".⁵⁶

Portanto, agora em situação diversa da julgada no RHC nº 163.334/SC (acima comentado), no contexto de excepcional crise da atual pandemia, diante de provas, e na ausência de dolo na conduta de inadimplir, o contribuinte devedor de ICMS poderá e deverá ser inocentado.

5. Conclusão

Como visto no presente artigo, diante da ocorrência de uma calamidade pública como a causada pela Pandemia COVID-19, que atinge gravemente o sistema de saúde e a economia do País, o Estado brasileiro tem o dever fundamental de ser o principal agente de combate aos efeitos danosos da calamidade, em apoio à população (inclusive os contribuintes), e o sistema jurídico dispõe de numerosos instrumentos normativos passíveis de utilização nesse sentido.

Em caso de calamidade causada por uma pandemia, como é o caso presente, os efeitos danosos são mais complexos e concentrados nos sistemas de atendimento à saúde e no funcionamento da economia do País como um todo; os danos e as pessoas atingidas são mais amplos, alcançando praticamente todo o território habitado do País; e o tempo de duração da calamidade pandêmica, assim como o tempo para recuperação econômica são maiores do que o tomado por calamidades públicas geradas por eventos da natureza localizados (v.g. enchentes).

Essas características críticas da calamidade pandêmica são muito evidentes no atual caso da Pandemia COVID-19. Por isso, as medidas de enfrentamento da calamidade, inclusive no campo tributário, devem ser diferentes e em alguns casos mais amplas do que as medidas geralmente adotadas em outras calamidades públicas.

⁵⁵ STF, Pleno, RHC nº 163.334/SC, Rel. Min. Roberto Barroso, j. em 18/12/2020 (acórdão aguarda publicação).

⁵⁶ O citado dispositivo legal prevê: "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza [crime contra a ordem tributária]: II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;"

O tempo de duração da calamidade pública causada por pandemia é aspecto agravante. Uma pandemia grave como a de COVID-19 se caracteriza por causar grande insegurança, imprevisibilidade e isolamento ou distanciamento social por prolongados períodos de tempo, o que implica em enorme redução e atraso nas trocas econômicas, especialmente nas grandes cidades. Isso exige que se reconheça uma situação de anormalidade econômica extraordinária, na qual a hipossuficiência dos contribuintes deve ser reconhecida e restar sob o manto de medidas protetivas e liberais pelo Fisco, sob pena de colocar o Estado no papel de artífice de sua própria destruição.

Ao que tudo indica pelo caminhar lento e difícil da atual crise pandêmica, conclui-se que as medidas já tomadas pelo Governo federal no enfrentamento da presente crise da Pandemia COVID-19 poderão se caracterizar como tímidas e insuficientes para o justo atendimento dos contribuintes, e exigir a tomada de outras medidas complementares. Note-se que as excepcionais dificuldades dos contribuintes foram causadas por força maior, e, em parte, geradas pela atuação do Estado ao fazer cumprir as necessárias medidas de isolamento, quarentena e distanciamento social; e de outra parte, agravadas pelo próprio efeito da pandemia no comportamento econômico e social da população.

Dentre as medidas complementares que já se mostram necessárias está a possível ampliação das hipóteses de prorrogação do prazo de pagamento de tributos, considerando novas competências/períodos de apuração fiscal, em virtude de um esperado aumento da inadimplência comercial durante os próximos meses, com retração ainda maior do fluxo de caixa das empresas.

A insistência em medidas não fiscais, como, por exemplo, endividar as empresas mediante oferta de crédito, ainda que em condições de juros facilitados por instituições financeiras governamentais, pode ser pior para a economia. O foco deve ser a preservação das empresas, já que reconstruir o parque produtivo do País ou recuperar empregos no futuro será muito mais difícil.

O período pós-pandemia exigirá decisões sábias e equilibradas do Governo e de outras instituições públicas nesse sentido, inclusive do Poder Judiciário e dos tribunais administrativos fiscais, considerando a justiça e as consequências de suas decisões, tudo de forma a ajustar as necessidades do Estado e dos contribuintes. Especial interesse haverá em verificar-se qual será a tônica de uma eventual aplicação dos juízos de proporcionalidade e de previsibilidade previstos nos arts. 20 e seguintes da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (redação dada pela Lei nº 13.655/2018)⁵⁷.

Podem assim ser aguardadas novas medidas mais adiante, e ainda há campo para muitas discussões fiscais que desembocarão no Poder Judiciário, especialmente porque, além de medidas de desoneração dos contribuintes, a calamidade pública atual também despertou diversas iniciativas legislativas para a criação de novos tributos (até mesmo na forma de um possível empréstimo compulsório) ou ampliação dos tributos já existentes para certas categorias de contribuintes.

Note-se que o presente artigo não teve por objetivo determinar com precisão quais são todas as medidas tributárias que devem ser tomadas em cada momento desta crise pandêmica, e, sim,

⁵⁷ Observe-se que tais dispositivos estão sendo impugnados no STF sob fundamento de inconstitucionalidade em face do princípio constitucional da separação dos poderes, dentre outros aspectos, em ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (ADI nº 6.146/DF), que aguarda julgamento.

apresentar as regras tributárias possíveis de serem instituídas ou utilizadas com a finalidade de prestar o necessário e urgente apoio do Estado aos contribuintes atingidos por essa calamidade pública de proporção nacional. Trata-se aqui, portanto, de um estudo de direito tributário, com as inerentes limitações deste objeto.

A determinação de quais dessas medidas são as adequadas para cada momento de crise é tarefa que demanda um estudo cuidadoso de Ciência das Finanças Públicas aplicado à realidade orçamentária do Brasil, o que exigiria uma análise estratégica da execução orçamentária em curso, incluindo simulações de valores de receitas, despesas e outros dados, com todas as suas enormes, complexas e delicadas implicações para a gestão da saúde na Administração pública e a sustentabilidade dos cofres públicos nesse período de gastos extraordinários para o combate à Pandemia COVID-19.

O objetivo que se espera ter sido bem cumprido com o presente artigo foi o de apresentar as medidas tributárias possíveis de criação e de aplicação e que estão em jogo para apoiar os contribuintes, tanto aquelas já usadas quanto as não utilizadas pelo Governo, e assim servir de instrumento para a evolução do pensamento de estratégias pelos contribuintes, governos e outros interessados no enfrentamento dessa crise.

Mergulhados nessa espécie de “febre normativa” estão os aplicadores do Direito, que não devem permanecer indiferentes, e sim agir com equilíbrio e respeito à Constituição na busca das melhores e mais justas soluções para esse enorme desafio. O momento pede que cada um de nós busque oferecer à sociedade brasileira o que pode em razão de seu ofício e de suas capacidades, como expressão daquela solidariedade social tão almejada por nossa mais que trintenária Constituição Federal (art. 3º, I)⁵⁸.

E é importante lembrar que essa luta não é só contra um vírus. É também a história viva de uma luta da consciência cívica contra o egoísmo e a incompreensão; e, de cujo resultado depende a vitoriosa superação ou a queda de nossa sociedade na direção de tempos ainda mais difíceis, margeando o caos social. É tempo, pois, de oportunidade e não só crise: oportunidade de servir, de tolerar, de doar ideias e atitudes, e colaborar pacífica e ordeiramente com a vida em sociedade.

Referências bibliográficas e jornalísticas⁵⁹

APET. Associação Paulista de Estudos Tributários. **Nota pública**. São Paulo/SP, 08/04/2020. Disponível em: <http://www.apet.org.br/2019/artigos-tributarios.asp?art_id=2581&autor=>. Acesso em: 15/11/2020.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Painel Coronavírus**. Disponível em: <<https://covid.saude.gov.br/>>. Acesso em: 15/11/2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal. **Medidas tributárias adotadas no combate ao COVID-19: perguntas e respostas**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/covid-19/perguntas-x-respostas-medidas-covid19-com-indice-15-04-2020.pdf>>. Acesso em: 15/11/2020.

⁵⁸ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;”

⁵⁹ Aqui não se tratam, portanto, de referências documentais completas. Foram omitidas as referências aos documentos legais e jurisprudenciais, tendo em vista estarem bem identificados no texto e somarem mais de 60 documentos.

- CARAM, Bernardo. Guedes prepara programa que perdoa empréstimo no caso de pagamento de imposto. Folha de São Paulo, São Paulo/SP, 12/06/2020. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/06/guedes-prepara-programa-que-perdoa-emprestimo-em-caso-de-pagamento-de-imposto.shtml>>. Acesso em: 15/11/2020.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Os ovos de ouro e os impostos**. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/670697/mod_resource/content/2/Os%20ovos%20de%20ouro%20e%20Os%20impostos%20-%20Folha.pdf>. Acesso em: 15/11/2020.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. Pandemia e a arrecadação dos tributos federais. **Jota**, Coluna da ABDF, São Paulo/SP, 13/04/2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/pandemia-e-a-arrecadacao-dos-tributos-federais-13042020>>. Acesso em: 15/11/2020.
- NETO, Arthur M. Ferreira; RAVANELLO, Alexandre. Pandemia da Covid-19 e flexibilização de institutos tributários: a importância dos juízos de equidade em calamidades públicas. *In Revista Direito Tributário Atual nº 45*. São Paulo: IBDT, 2º Quadrimestre de 2020, p. 519-551.
- OCDE. Tax and fiscal policy in response to the coronavirus crisis: strengthening confidence and resilience. OECD Publishing, Paris, 19/05/2020. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-06raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis>. Acesso em: 15/11/2020.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Pandemia e indagações tributárias. *In Revista Direito Tributário Atual nº 44*, 1º Quadrimestre de 2020, São Paulo: IBDT, p. 493-505.
- PETRY, Rodrigo Caramori. “Restituição”, “repetição de indébito”, “ressarcimento”, “compensação”, e “creditamento”: teoria geral e aplicação às contribuições COFINS e PIS/PASEP. *In Revista Dialética de Direito Tributário nº 143*, p. 65-92.
- UFMG. Laboratório de Tecnologias de Apoio à Decisão em Saúde. **Nota Técnica nº 4 (Previsão de disponibilidade de leitos nos Estados brasileiros e Distrito Federal em função da Pandemia de COVID-19)**. Disponível em: <<https://www.eng.ufmg.br/portal/wp-content/uploads/2020/04/Nota-Tecnica-NT4-Covid-19-0204.pdf>>. Acesso em: 15/11/2020.

Como citar este artigo (ABNT NBR 6023:2018):

PETRY, Rodrigo Caramori. As medidas tributárias de combate à crise da Pandemia COVID-19 no Brasil (atualizado). *In* Blog Jurídico do Prof. Rodrigo Caramori Petry. Curitiba, 20/11/2020. Disponível em: <https://rodrigopetry.com.br>. Acesso em: [inserir a data].