

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Ano XIV – Nº 81

Jul-Ago 2020

Repositório Autorizado de Jurisprudência
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

Classificação Qualis/Capes: B4

Editores

Fábio Paixão

Ives Gandra da Silva Martins

Pilar Jiménez Tello

Walter Diab

Conselho Editorial

Hugo de Brito Machado (Coordenação) – Humberto Ávila (Coordenação)

Ives Gandra da Silva Martins (Coordenação)

Francisco Pedro Jucá (Coordenação) – Regis Fernandes de Oliveira (Coordenação)

André L. Costa-Corrêa – Antonio Carlos Rodrigues do Amaral

Antonio Jorge Pereira Jr. – Carlos Mário da Silva Velloso – Castro Meira

Claudia Fonseca Morato Pavan – Cláudio S. Lembo – Edison Carlos Fernandes

Edvaldo Pereira de Brito – Eliana Calmon – Fátima Fernandes R. de Souza

Francisco Rezek – Gilmar Mendes – Hugo de Brito Machado Segundo

José Augusto Delgado – José Maurício Conti – Kiyoshi Harada

Marcos Sacristán Represa – Marcus Abraham – Marilene Talarico M. Rodrigues

Misabel Abreu Machado Derzi – Monica Herman Salem Caggiano – Nelson Jobim

Newton De Lucca – Pedro José Carrasco Parrilla – Regina Helena Costa

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins – Ronaldo Chadid

Roque Antonio Carrazza – Sacha Calmon Navarro Coêlho

Sepúlveda Pertence – Thaís Folgosi Françoso

Autores colaboradores deste Volume

David Borges Isaac – Gabriel Vinicius de Souza – Gisele Santos Cabral

Guilherme Perez – Ives Gandra da Silva Martins – Jefferson Marcos Biagini Medina

Kerton Nascimento e Costa – Marcus Vinicius – Paulo José Freire Teotônio

Priscila Alves dos Santos Lucas – Ricardo Simões Xavier dos Santos

Rodrigo Caramori Petry – Tayrinne Stephanie Lacerda Bahia

As Medidas Tributárias de Combate à Crise da Pandemia de Covid-19 no Brasil

RODRIGO CARAMORI PETRY

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP); Mestre em Direito Econômico e Social; Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT); Professor de Direito Tributário; Advogado e Consultor.

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 de 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. Direito Tributário. Pandemia. Medidas Tributárias. Calamidade. 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. 6 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 incontrollável 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 n° 13.979, de 21.02.2020, regulamentada pelo Decreto n° 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 paralisação 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 paralisação 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 pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo n° 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 geral e analítico de todas as medidas tributárias já adotadas na esfera federal para apoiar os contribuintes em face da calamidade pública da pandemia de Covid-19, e, dessa forma, auxiliar a reflexão sobre medidas que ainda poderiam ser adotadas para apoiar os contribuintes atingidos. Serão analisadas mais de 50 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 semelhantes, envolvendo um 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 tema.

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

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: 14 maio 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: 6 maio 2020.

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 à 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 inicial de enfrentamento da pandemia de Covid-19 (atualizadas até 15.06.2020). Observe-se que ainda podem ser instituídas novas medidas legais e infralegais no decorrer do período da presente calamidade (cuja duração ainda é imprevisível), o que exige um constante acompanhamento por parte dos contribuintes.

| <i>Medidas de redução de tributos</i> | | |
|--|---------------------------|---|
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Tributos atingidos</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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* |
| 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 US\$ 10 mil, para destinatário pessoa física ou jurídica, temporariamente até 30.09.2020.** | Imposto de Importação | Portaria ME nº 158, de 15.04.2020 e Portaria ME nº 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. | IPI | Decreto nº 10.285, de 20.03.2020 |

* Resolução ampliada posteriormente com novos itens médicos, pelas Resoluções Camex ns. 22, 28, 31 e 32.

** Observando-se que esse tipo de importação simplificada já é isento do IPI pela Resolução MF nº 156/99.

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, referente às competências de 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 8.036/90) não possui natureza de tributo.

4 MP nº 944, de 03.04.2020.

| <i>Medidas de redução de tributos</i> | | |
|---|---|--------------------------------------|
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Tributos atingido</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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. | IPI | Decreto nº 10.302, de 01.04.2020 |
| Redução da alíquota para 0% do IPI para produto classificado como termômetro digital, até 01.10.2020. | IPI | Decreto nº 10.352, de 19.05.2020 |
| Redução da alíquota para 0% do imposto IOF 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. | IOF-Crédito | Decreto nº 10.305, de 01.04.2020 |
| Redução da alíquota para 0% do imposto 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 <i>deficits</i> ou problemas de caixa de empresas concessionárias de energia elétrica (neste último caso, até 12.2020). | IOF-Crédito | Decreto nº 10.377, de 27.05.2020 |
| Redução das alíquotas em 50% das contribuições sociais do “Sistema S” (Sesi, Senai, Sesc, Senac, etc.)* incidentes sobre a folha de salários das empresas, com vigência por aproximadamente 90 dias, até 30.06.2020. | Contribuições “Sistema S” | MP nº 932, de 31.03.2020 |
| 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 01.10.2020. | PIS e Cofins (Sobre Receita) PIS e Cofins (Importação) | Decreto nº 10.318, de 09.04.2020 |
| Prorrogação do prazo de suspensão do pagamento (conversível em isenção) de tributos federais sobre a importação (imposto de importação, IPI, PIS, Cofins) de insumos a serem utilizadas na produção de bens destinados à exportação (<i>drawback</i>) caso venham a vencer em 2020, por um ano a mais. | II, IPI, PIS e Cofins nas Importações | MP nº 960, de 30.04.2020 |
| <i>Medidas de prorrogação de prazo para pagamento de tributos</i> | | |
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Tributos atingido</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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 | Resolução CGSN nº 152, de 18.03.2020 |
| Prorrogação por 180 dias dos tributos devidos por MEI (empresário individual). | Contribuição previdenciária, ICMS e ISS | Resolução CGSN nº 154, de 03.04.2020 |
| Prorrogação por 90 dias do ICMS e do ISS das empresas do regime Simples de tributação. | | |

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

| <i>Medidas de prorrogação de prazo para pagamento de tributos</i> | | |
|--|--|---|
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Tributos atingido</i> | <i>Diplomas</i> |
| Prorrogação por aproximadamente 150 dias (cinco meses) do prazo para pagamento de três tributos anuais devidos por empresas prestadoras de serviços de telecomunicação (taxa de fiscalização do setor, contribuição de intervenção na economia para fomento do audiovisual – Condecine, e contribuição para fomento da comunicação social), vencidos em 31.03.2020.* | Taxa de fiscalização Condecine (audiovisual) CFCS | (MP nº 952, de 15.04.2020) |
| 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** e de outras profissões. | Contribuições profissionais (anuidades) | Resolução CFA nº 579, de 23.03.2020, dentre outros |
| 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 aproximadamente 120 dias) e abril (aproximadamente 150 dias) de 2020.*** | CPP e empregados domésticos PIS/Cofins Receita | Portaria ME 139, de 03.04.2020 |
| Prorrogação por 120 e por 150 dias do prazo de pagamento de contribuições previdenciárias substitutivas folha-receita das agroindústrias e produtores rurais; e da contribuição previdenciária sobre receita bruta (CPRB), relativas às competências março (aproximadamente 120 dias) e abril (aproximadamente 150 dias) de 2020.**** | Contribuições previdenciárias folha-receita (rurais) e CPRB | Portaria ME nº 150, de 07.04.2020 |
| 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 01.04.2020 e IN RFB nº 1.934, de 07.04.2020 |
| <i>Medidas de prorrogação de prazo e de exigências para parcelamentos de débitos</i> | | |
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Débitos atingidos</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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). | Parcelamento especial da Lei nº 13.988/2020 (conversão da MP nº 899) | Portarias PGFN ns. 7.820, de 18.03.2020; 8.457, de 25.03.2020; e 9.924, de 14.04.2020 |

* Inclusive com possibilidade de parcelamento em cinco vezes mensais a partir de 31.08.2020.

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

*** Observe-se que 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 aproximadamente 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 aproximadamente 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. Nesse sentido é a interpretação da Receita Federal manifestada na 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 jun. 2020.

**** 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.

| <i>Medidas de prorrogação de prazo e de exigências para parcelamentos de débitos</i> | | |
|--|---|---|
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Débitos atingidos</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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 20.03.2020 |
| 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 contribuintes devedores (pessoas físicas ou jurídicas) perante a RFB ou a PGFN, exceto no regime Simples.* | 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).** | Parcelamentos do Simples (inclusive MEI) | Resolução CGSN nº 155, de 15.05.2020 |
| <i>Medidas de prorrogação de prazo para opção de regime de tributação</i> | | |
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Regime atingido</i> | <i>Diploma</i> |
| 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 de 60 dias para até 180 dias contados da inscrição da empresa no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). | Opção pelo regime tributário do Simples | Resolução CGSN nº 155, de 15.05.2020 |
| <i>Medidas de prorrogação de prazo para entrega de obrigações documentais</i> | | |
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Obrigação documental</i> | <i>Diplomas</i> |
| Prorrogações, por 90 e por 30 dias (de 31.03 e 31.05, para 30.06.2020), dos prazos para entrega da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (Defis) das micro e pequenas empresas, e da Declaração Simplificada do Microempreendedor MEI (DASN-Simeci), referentes ao ano-calendário 2019. | Defis e DASN-Simeci (Simples) | Resolução CGSN nº 153, de 25.03.2020 |
| 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 | INs RFB ns. 1.930, de 01.04.2020 e 1.934, de 07.04.2020 |
| Prorrogação por até 90 dias do prazo de entrega da DCTF*** 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. | DCTF e EFD-contribuições | Instrução Normativa RFB nº 1.932, de 03.04.2020 |

* 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.

** 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.

*** Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

| <i>Medidas de prorrogação de prazo para entrega de obrigações documentais</i> | | |
|---|---|---|
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Obrigação documental</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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 (contabilidade digital) | Instrução Normativa RFB nº 1.950, de 12.05.2020 |
| <i>Medidas de simplificação e aceleração de atos fiscalizatórios</i> | | |
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Procedimento fiscal atingido</i> | <i>Diplomas</i> |
| Simplificação e aceleração do trâmite do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas para combate à pandemia de Covid-19; o destinatário pode retirar e utilizar as mercadorias antes do término da conferência aduaneira. | DI (declarações de importação) | INs RFB ns. 1.927, de 17.03.2020; 1.929, de 26.03.2020; 1.944, de 04.05.2020; e 1.955, 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 as medidas válidas até 30.09.2020. | Pedidos e atos processuais de regime aduaneiro especial | IN RFB nº 1.947, de 07.05.2020 |
| 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, agilizando de ofício atos de atualização até 30.06.2020. | CPF (cadastro pessoa física) | INs RFB ns. 1.938, de 15.04.2020; 1.931, de 02.04.2020; 1.956, de 29.05.2020; e 1.957, de 29.05.2020. |
| <i>Medidas de suspensão de procedimentos de apuração e de cobrança fiscal</i> | | |
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Procedimento atingido</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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).* | Certidões de regularidade fiscal (RFB e PGFN) | Portaria Conjunta RFB e PGFN nº 555, de 23.03.2020 |

* Ampliaram-se os prazos legais e suas flexibilizações, passando a previsão legal de prazo de 60 dias prorrogáveis por ato infralegal (que já era de 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.

| <i>Medidas de suspensão de procedimentos de apuração e de cobrança fiscal</i> | | |
|--|--|---|
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Procedimento atingido</i> | <i>Diplomas</i> |
| 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. | Procedimentos de cobrança da dívida ativa | Portarias PGFN ns. 7.821, de 18.03.2020; 10.205, de 17.04.2020; e 13.338, de 04.06.2020 |
| 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. | Procedimentos de cobrança administrativa e outros na RFB | Instrução Normativa RFB nº 543, de 20.03.2020 |
| Suspensão do prazo (até 30.09.2020) 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.* | Reimportação de pedras preciosas e joias não vendidas | IN RFB nº 1.933, de 17.03.2020 |
| 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 01.06.2020 |
| <i>Medidas de suspensão de exigências para manutenção de benefícios fiscais</i> | | |
| <i>Descrição da medida</i> | <i>Procedimento atingido</i> | <i>Diploma</i> |
| 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 |

* Prazo que é de 210 dias (IN RFB nº 1.850/2018), e que assim fica 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 época⁵. 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 Fazenda⁶ 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 calamidade⁷.

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 ns. 139 e 150, de abril de 2020. Com

5 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: 10 jun. 2020).

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

7 “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.

(...)

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.”

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 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 pela Receita Federal; além do que, na visão da jurisprudência majoritária, a prorrogação do prazo de pagamento de tributo seria equivalente à hipótese de instituição de moratória, o que é matéria privativa de lei (como prevê o art. 152 do CTN para moratórias).

Entretanto, é importante constatar que hipótese de moratória de dívida tributária (dependente de lei) não é o mesmo que uma hipótese de mera prorrogação de prazo para o pagamento de tributo. A adequada interpretação dos limites do CTN (arts. 152 e seguintes) e o próprio texto expresso do art. 10 da Lei Complementar nº 24/75, que é norma geral em matéria de exonerações fiscais que possam interferir no equilíbrio federativo entre os Estados em relação ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), bem demonstra que prorrogação do prazo de vencimento de tributos é hipótese distinta da moratória e do parcelamento de débitos⁸. A distinção entre essas figuras merece uma análise dedicada dos textos da CF, do CTN e da legislação ordinária, a exigir um estudo mais aprofundado, o que não cabe nos estreitos limites deste artigo.

Outro fundamento utilizado por decisões judiciais que negam os pedidos de contribuintes para a prorrogação de prazos de pagamento de tributos federais durante a calamidade pública é o de que o prazo de pagamento de tributos é matéria a ser tratada como política fiscal de exclusiva competência do Poder Executivo, não podendo o Judiciário interferir, sob pena de violar a separação dos Poderes (art. 2º da CF).

Esse tema mereceria uma ampla abordagem, sobretudo, para apresentar a necessária diferenciação entre uma hipótese de moratória tributária e a hipótese de prorrogação do prazo de pagamento de tributos, além de tratar da função do Judiciário, 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.

8 “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.”

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)⁹ recebeu em 15.04 último 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, nova decisão é proferida, agora estendendo seus efeitos para abranger outras diversas decisões do TJSP, suspendendo, assim, as prorrogações de tributos que antes haviam sido deferidas a diversos contribuintes. Ambas as decisões ainda pendem de reanálise, em sede de agravo regimental.

Entretanto, os fatos envolvidos e o objeto desses autos de Suspensão de Segurança 5.363/SP possuem particularidades que devem ser vistas com cautela. A questão 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 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.

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 nume-

9 STF, SS 5.363/SP, decisão monocrática do Min. Dias Toffoli, em 15.04.2020. No mesmo sentido: SS 5.373-MC/SE.

rosos 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 no que diz respeito às competências abrangidas, que podem ser ampliadas para além de apenas março e abril. 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 tributária¹⁰.

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 Cofins¹¹ (o mesmo na esfera dos Estados em relação ao ICMS, por exemplo)¹², evitando-se, assim, a tributação sobre uma riqueza que não foi efetivamente auferida pelo contribuinte;

10 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: 10 jun. 2020.

11 O STF decidiu que essa exclusão depende de previsão legal própria, pois não é autorizada atualmente (STF, Pleno, RE 586.482/RS [julgado em sede de repercussão geral, mérito], Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23.11.2011, DJ 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”.

12 Observe-se que o Plenário do STF deve vir a julgar a situação do ICMS perante as vendas inadimplidas quando analisar o RE 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/88.

ii) reconhecimento expresso para trazer segurança jurídica, como crédito no regime não cumulativo de PIS e Cofins das despesas¹³ com materiais de combate à pandemia de 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 de Covid-19 como despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e contribuição sobre o lucro (CSL) das pessoas jurídicas;

iv) 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 de Covid-19 não enquadráveis na legislação atual¹⁴;

v) 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)¹⁵, o que poderá vir a ser adotado sucessivamente ao regime da MP nº 936, de 01.04.2020, 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;

vi) 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;

vii) 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

13 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.

14 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.

15 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: 14 jun. 2020.

de “perdão de dívida” condicionado ao pagamento de tributos, proposta que vem sendo pensada pela equipe do Ministro da Economia do Brasil, Paulo Guedes, conforme declaração recente dele a veículos de comunicação¹⁶;

viii) 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 empresas¹⁷;

ix) 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;

x) 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 ICMS¹⁸.

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 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

16 CARAM, Bernardo. Guedes prepara programa que perdoa empréstimo no caso de pagamento de imposto. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 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 jun. 2020.

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

18 Vide Convênio Confaz nº 24/75: “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.

contribuintes atingidos por uma eventual calamidade pública reconhecida por decreto¹⁹.

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 de Covid-19²⁰, 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, nesse 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)²¹. A Lei nº 11.457/07 prevê, em seu art. 24, que pedidos ad-

19 Para estudo das diferenças e hipóteses de restituição, ressarcimento, repetição de indébito, compensação e “creditação”, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. “Restituição”, “repetição de indébito”, “ressarcimento”, “compensação”, e “creditação”: teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 143, p. 65-92.

20 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_128575-06rakt0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis. Acesso em: 14 jun. 2020.

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

ministrativos 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).

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 11.457/07) como um direito dos contribuintes, fundado no direito constitucional à razoável duração dos processos administrativos ou judiciais (art. 5º, LXXVIII, da CF)²².

A questão do pretenso 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 débitos administrativamente pela Receita Federal (autos de Agravo de Instrumento 5011557-46.2020.4.04.0000)²³.

Decisões como essa, que têm negado direito à restituição imediata de débitos tributários em face do estado de calamidade pública gerado pela pandemia de 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 11.457/07. 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 débitos por terem sido ultrapassados os 360 dias sem resposta; e permitir a restituição imediata e preferencial aos contribuintes requerentes durante a pandemia de Covid-19 seria distorcer a ordem de preferência temporal, prevista na lei acima.

Entretanto, uma eventual previsão legal pela preferência da restituição de indébito nos casos de calamidades públicas poderia ser criada sem que

22 “PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO Nº 70.235/72. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/07. (...) 1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional nº 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 nº 11.457/07). (...)” (STJ, 1ª Seção, REsp 1.138.206/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.08.2010, DJe 01.09.2010).

23 TRF4, 1ª Turma, Des. Fed. Roger Raupp Rios, AG 5011557-46.2020.4.04.0000, decisão de 24.03.2020.

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.

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, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), inclusive, está tentando atrasar a restituição de indébitos em alguns casos impactantes para o Fisco e para os contribuintes, como 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 de decisões favoráveis²⁴.

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 de 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

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

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.

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 inexistência 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 fiscal²⁵. 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 8.137/90”²⁶.

Portanto, 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 de 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.

25 STF, Pleno, RHC 163.334/SC, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 18.12.2020 (acórdão aguarda publicação).

26 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;”

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 de 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.

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 de 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)²⁷.

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 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 desse 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 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 de Covid-19.

27 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 6.146/DF), que aguarda julgamento.

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)²⁸.

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, a incompreensão e a ignorância; 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.

TITLE: Tax measures to combat the COVID-19 pandemic crisis in Brazil.

ABSTRACT: This paper, in its first part, presents an organized and analytical picture of all tax measures in support of taxpayers that were instituted by the Executive and Legislative Powers at the federal level to face the economic and social crisis of COVID-19 pandemic in Brazil. In the second part, the paper presents several possibilities of tax support measures that can still be taken by the Federal Union and also by the States, and analyzes its legal foundations and its controversial aspects, including indicating causes under discussion in the Judiciary and how the jurisprudence is forming around the theme. The paper concludes by indicating some measures that will be needed in the post-pandemic period, and concludes by stating the urgency for governments to continue to develop new legal and infralegal measures to support taxpayers in view of the prolonged dynamics of this pandemic crisis.

KEYWORDS: COVID-19. Tax Law. Pandemic. Tax Measures. Calamity. Taxes.

6 Referências Bibliográficas e Jornalísticas²⁹

APET – Associação Paulista de Estudos Tributários. *Nota pública*. São Paulo, 08.04.2020. Disponível em: http://www.apet.org.br/2019/artigos-tributarios.asp?art_id=2581&autor=. Acesso em: 14 jun. 2020.

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

29 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.

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 jun. 2020.

_____. Ministério da Saúde. *Painel coronavírus*. Disponível em: <https://covid.saude.gov.br/>. Acesso em: 6 maio 2020.

CARAM, Bernardo. Guedes prepara programa que perdoa empréstimo no caso de pagamento de imposto. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 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 jun. 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: 10 jun. 2020.

_____. Pandemia e a arrecadação dos tributos federais. *Jota*, Coluna da ABDF, São Paulo, 13 abr. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/pandemia-c-a-arrecadacao-dos-tributos-federais-13042020>. Acesso em: 10 jun. 2020.

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_128575-06rakt0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis. Acesso em: 14 jun. 2020.

PETRY, Rodrigo Caramori. “Restituição”, “repetição de indébito”, “ressarcimento”, “compensação”, e “creditamento”: teoria geral e aplicação às contribuições Cofins e PIS/Pasep. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 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: 14 maio 2020.

Recebido em: 16.06.2020

Aprovado em: 03.08.2020