

Liberação de garantias na transação e a verificação do prejuízo

A transação tributária está prevista no Direito brasileiro desde pelo menos 1966. De fato, segundo o artigo 171 do Código Tributário Nacional, *"a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário"*.



Igor Mauler Santiago
Advogado

Contudo, apesar de não raro qualificados pela doutrina e pela

jurisprudência como transações, os mecanismos de quitação facilitada de tributos adotados ao longo dos anos careciam de qualquer latitude negocial, configurando na verdade uma combinação de institutos jurídicos diversos: parcelamento (CTN, artigos 152 a 155-A), anistia total ou parcial de multas e juros (CTN, artigos 180 a 182) e algumas vezes compensação com créditos detidos pelo sujeito passivo contra o Fisco concernido: prejuízos fiscais, bases de cálculo negativas e outros (CTN, artigo 170). O sujeito passivo limitava-se a aderir, desistindo dos processos em que discutia as exigências em questão e renunciando às alegações de direito a elas relativas, e o administrador não fazia mais do que a aplicar a cada caso os critérios estritos da lei, atuando de forma plenamente vinculada (CTN, artigo 3º, *in fine*). Em suma, ao primeiro só cabia decidir livremente entre aderir ou não, e ao segundo não era reservada nenhuma carga de discricionariedade.

Não que essa estruturação rígida evitasse os contenciosos, pois o fato é que, tolhidas em sua expectativa de participação a montante, as autoridades fiscais frequentemente criavam embaraços a jusante, inviabilizando na prática o gozo dos benefícios outorgados de forma legítima pelo legislador. Basta mencionar o Parecer PGFN/CDA 1.206/2013, por meio do qual a Fazenda Nacional veiculou o arrojado entendimento de que o contribuinte que paga os percentuais de seu faturamento definidos na Lei 9.964/2000 (Refis I) pode, mesmo sem fraude, ser excluído do programa caso as parcelas se revelem "ínfimas", assim entendidas aquelas insuficientes para amortizar o saldo da dívida — voluntarismo rechaçado em histórica **decisão** do ministro Ricardo Lewandowski, a quem rendemos as nossas



homenagens ao ensejo de sua despedida do STF.

Inovando nesse cenário desgastado, a Lei 13.988/2020 instituiu autêntica transação tributária, fixando balizas bastante largas quanto a prazos, reduções e formas alternativas de quitação e reservando ao contribuinte e ao administrador considerável margem de conformação. O aprendizado institucional de ambos os lados tem sido intenso: os primeiros grandes acordos exigiam cerca de um ano, prazo hoje reduzido à metade ou menos. O isolamento quase total entre as equipes da PGFN dedicadas ao contencioso e à transação tem permitido um ambiente sereno de discussão, baseado na transparência e na busca do melhor equilíbrio legalmente possível entre interesse público e privado.

Mas também aqui surgem litígios. Abordaremos hoje tema que tem desafiado os contribuintes: a liberação das garantias dadas na própria transação ou nas execuções fiscais preexistentes, logo após o fim do pagamento das parcelas em dinheiro, mas antes da verificação, pela PGFN, da hígidez e da suficiência dos créditos de prejuízo fiscal (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) utilizados para a compensação parcial do saldo devedor negociado. Segundo o artigo 11, parágrafo 9º, da Lei 13.988/2020, o emprego de tais créditos "*extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação*". Confrontada com pedidos de liberação formulados nesse intervalo, a União tem resistido em juízo, alegando, entre outros pontos, que as garantias são anteriores ao parcelamento e que este último se limita a suspender o crédito tributário (CTN, artigo 151, inciso VI), não tendo o efeito de extingui-lo desde logo.

Sem razão, contudo, ante a existência de lei expressa prevendo extinção sujeita a condição resolutória. A classificação das condições é tema clássico da teoria geral do Direito, estando positivada no Código Civil e também no CTN. É ver, nessa ordem:

"Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

(...)

Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido."

"Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio."

Como fica claro, o fato sujeito a condição resolutória (aqui, a extinção do crédito transacionado cujas parcelas em dinheiro já tenham sido integralmente pagas) considera-se ocorrido e plenamente eficaz desde a sua ocorrência, ainda que passível de desconstituição caso implementada aquela. A conclusão é certa: o crédito tributário está extinto de pleno direito, não havendo razão jurídica para a retenção das garantias, as quais — vale acrescentar — são sempre onerosas para o particular, seja porque acarretam desembolsos efetivos (manutenção de cartas de fiança ou seguros-garantia), seja porque representam a



indisponibilização de capital de giro (depósitos e penhoras online), seja porque impedem a oneração dos bens constrictos para a obtenção de financiamentos ou a viabilização de novos negócios. A par de diretamente ilegal, a manutenção das garantias é ainda irrazoável diante do longo período de que dispõem as autoridades fiscais para a homologação da compensação de prejuízos/bases negativas, estabelecido no artigo 11, parágrafo 10, da lei: *"a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 1º-A deste artigo"*.

A matéria, a bem dizer, é conhecida do STJ, que no REsp. 1.812.429/SP (2ª Turma, relatora ministra Assusete Magalhães, DJe de 8/4/2021) lhe deu a melhor solução jurídica, ordenando não somente a liberação das garantias, mas a própria extinção da execução fiscal em que encartadas. Embora trate do Prorelit, regido pela Lei 13.232/2015, o acórdão aplica-se à transação tributária da Lei 13.988/2020, dada a identidade dos comandos legais relevantes. Como assentou a relatora, acompanhada pela unanimidade de seus pares, *"se o legislador, expressamente, atribuiu ao pagamento, no âmbito do Prorelit, a natureza de quitação sob condição resolutória, é natural que a Execução Fiscal a ele atrelada seja extinta pelo pagamento"*, acrescentando que, *"do contrário, estar-se-ia a transmutar uma condição que o legislador quis resolutória em condição suspensiva, ou seja, estar-se-ia a transformar uma causa de extinção (art. 156, I, do CTN) em causa de suspensão do crédito tributário (art. 151 do CTN)"*.

E segue o acórdão, explicitando a solução a ser dada em caso de indeferimento da compensação: *"o bviamente, nada impede que, dentro do prazo de cinco anos para homologação da quitação (...), a Administração Tributária, glosando a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, venha a ajuizar nova Execução Fiscal, para cobrança da diferença apurada"*. Nessa hipótese, parece-nos mandatária a instauração de um contencioso administrativo acerca da existência e do valor dos créditos glosados, seja na forma do artigo 74, parágrafos 9º a 11, da Lei 9.430/96, seja sob rito simplificado, desde que preservadas as garantias do contribuinte. E não há sentido em cogitar-se da coexistência de processo administrativo e execução fiscal, ademais garantida, sobre o mesmo débito, ou sequer — como adverte o STJ — em se *"transformar o cartório judicial em arquivo da Administração tributária, pelo prazo de cinco anos"*. Claramente ilegal, assim, o artigo 39, parágrafo 3º, da Portaria PGFN 6.757/2022, que prevê a manutenção das garantias.

Destas se cogita apenas até o fim dos pagamentos em dinheiro, e a sua substituição pode inclusive ser objeto da negociação (Lei 13.988/2020, artigo 11, inciso III). Mas não depois daquele marco, dada — repita-se — a extinção do crédito transacionado, sujeita a condição resolutória. A interpretação sistemática do texto legal se impõe.

Não é demasiado esperar, dentro desse novo ambiente de solução amigável de controvérsias entre o Fisco e o contribuinte, que a PGFN reveja a sua posição e passe a seguir a letra da lei e a orientação certa do STJ nessa questão decerto acessória, mas de grande importância para um ambiente saudável de negócios.

Meta Fields