

# PLANO DE AMORTIZAÇÃO E PAGAMENTO EM NJP

*Carla de Lourdes Gonçalves<sup>1</sup>*

Os novos instrumentos legais do negócio jurídico processual e da transação tributária tem provocado sensíveis alterações na forma de relacionamento entre fisco e contribuinte, determinando-se a redução da litigiosidade, reduzindo a distância relacional entre as partes, bem como alterando os rumos dos processos executórios.

Os negócios jurídicos processuais (NJP), cuja previsão normativa se dá a partir do artigo 190 do Código de Processo Civil, tem por premissa estipular, dentro da moldura fixada pelo ordenamento jurídico, procedimentos para a efetividade do processo de execução, tanto da perspectiva do fisco quanto do contribuinte. Aliado à transação, permite não somente a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, mas também a maior segurança em relação aos bens aptos a garantir os executivos em curso.

Contudo, para que haja viabilidade de se verificar a utilização desses novéis institutos, tem-se por marco necessário

---

1. Mestre e doutora – PUC/SP. Professora dos cursos de pós-graduação do IBET e PUC- Cogear. Advogada em São Paulo.

a ocorrência do ato de inscrição em dívida ativa. Assim, providência meramente formal outrora, atualmente ganha contornos de destaque, representando o marco temporal que permite a composição das partes dentro dos limites legais e regulamentares impostos<sup>2</sup>.

Registre-se que o ato de inscrição em dívida ativa se materializa em razão de um percurso temporal após o encerramento definitivo do processo administrativo, com decisão parcial ou totalmente desfavorável ao contribuinte a ensejar a cobrança pela via executiva. Esta deflagra o início da fase contenciosa perante o Poder Judiciário, deixando para trás a esfera administrativa. Esse marco é significativo pois, até esse momento da marcha processual o contribuinte, para discutir os débitos a ele imputados pelo fisco por intermédio das normas individuais e concretas do lançamento tributário, não necessitava apresentar garantias.

O Negócio Jurídico Processual representa, inequivocamente, um avanço na contenção da litigiosidade tributária. Conduz à transparência das relações entre fisco e contribuinte. Traduz-se em prática moderna, desejável, que dá efetivo azo ao princípio da efetividade processual. Busca coibir a procrastinação processual, traduzindo-se na economia de atos jurisdicionais tão almejada pelas diretrizes do CPC/15.

Mas é certo que há, como preleciona o mestre Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> um percurso gerativo para que se alcance a efetividade desse negócio jurídico a ser celebrado entre o fisco e contribuinte. Não se pode olvidar, em nenhum momento, a moldura normativa formada pelos enunciados prescritivos construtores das normas jurídicas que garantem o lançamento tributário e a efetividade de cobrança por parte dos órgãos públicos, de um lado, o direito ao devido processo legal e o direito do contribuinte em requerer, perante o Judiciário, o

---

2. Como, por exemplo, a Lei 13.988/20 e a Portaria 742/2018 da PGFN.

3. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, página 40.

exercício do controle de legalidade dos atos exarados pelo fisco, do outro.

Entre esses dois polos --- inicialmente antagônicos cujo deslinde de solução será outorgado pelo Poder Judiciário, por intermédio do controle jurisdicional --- há um hiato da marcha processual consistente em diversos atos como, por exemplo, a prestação de garantias e sua calendarização, bem como o plano de amortização de débitos<sup>4</sup>.

Para os fins das presentes reflexões, importa verificar o conteúdo, sentido e alcance do chamado “plano de amortização do débito fiscal”. Deve-se frisar, de início, que o referido plano de amortização não implica, dentro da exclusiva moldura do NJP, em remissão ou anistia de débitos tributários. Esses, dentro dos novéis instrumentos de composição de litígios, estão dentro da moldura normativa da transação tributária, prevista na Lei 13.988/2020, com as alterações introduzidas pela Lei 14.375/2022<sup>5</sup>.

Note-se, contudo, que a legislação não impede que, para atingir os objetivos colimados de composição dos litígios um mesmo suporte físico documental firmado entre fisco e contribuinte possa contemplar tanto disposições de um NJP quanto de transação tributária. Prova da existência desses documentos está contemplada no Portal da PGFN<sup>6</sup> que veicula, na íntegra, acordos firmados com contribuintes, resguardando-se apenas o sigilo do número dos processos. *In casu*, os acordos estão divididos pelas mesmas regiões dos Tribunais Regionais Federais.

---

4. Em consonância com o Artigo 1º parágrafo 2º da Portaria PGFN 742/2018, tem-se que o NPJ pode versar sobre os seguintes temas:

I - calendarização da execução fiscal;

II - plano de amortização do débito fiscal;

III - aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias;

IV - modo de constrição ou alienação de bens.

5. Atualmente regulamentada pela Portaria PGFN 6757/2022 com as alterações da Portaria 6941/2022 e Portaria RFB 208/2022.

6. [www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-negocio-juridico-processual](http://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/painel-dos-parcelamentos/termos-de-negocio-juridico-processual) - acessado em 19/10/2022.

É nessa conformidade que se observa, em regra, que o plano de amortização de débitos --- que, como o próprio nome consigna, versa sobre a amortização de débitos dos contribuintes --- não vem somente no bojo de um negócio jurídico processual. Esse, isoladamente, viabilizaria, por exemplo, somente a forma de quitação ou amortização dos débitos, mas sem se verificar qualquer anistia ou remissão de débitos, que são reservadas à matéria da transação.

Essa distinção se traduz, *ab initio*, pelos veículos introdutores de normas de ambos os institutos. Enquanto o negócio jurídico processual, encontra seu fundamento primário no artigo 190 do CPC<sup>7</sup>, toda a sua fixação normativa está insculpida na Portaria 742/2018 da PGFN, instrumento secundário introdutor de normas no ordenamento jurídico. Assim, o NJP não traduz nenhuma inovação --- da perspectiva formal --- em matéria de composição de litígios. Não altera os direitos do fisco em realizar a cobrança de seu crédito tributário, tampouco reduz os débitos dos contribuintes. Estabelece, somente, forma de equalizar garantias; amortizar os débitos existentes ou calendarizar as execuções. Evita, assim, que desdobramentos processuais desnecessários e infrutíferos venham a se concretizar. Ganham, nessa conformidade, o fisco que tem mais débitos garantidos ou amortizados; o contribuinte, que evita multiplicidade de gravames e onerações, permitindo uma melhora na qualidade e quantidade de garantias e, ainda, viabilizando a continuidade de suas atividades, muitas vezes estranguladas pela forma de cobrança de débitos pretéritos.

Contudo, a transação --- cujo fundamento está no artigo 156, III do CTN<sup>8</sup> --- está veiculada por Lei, instrumento adequado a conformar anistias e remissões que são contempla-

---

7. Art. 190. *Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.*

8. Lei Complementar de caráter nacional, se traduzindo em norma geral de direito tributário.

das no bojo da transação. Da perspectiva jurídica, a transação se constitui em meio para que a obrigação tributária possa ser extinta por outras formas --- como o pagamento, a remissão ou a anistia, ou uma mistura de todos em um só ato ---. Assim, tem-se que a transação se constitui em hipótese suspensiva da exigibilidade do crédito tributário enquanto as condições impostas são cumpridas. Trata-se de meio para o atingimento da finalidade de extinção da obrigação tributária.

E, nesse compasso, a plêiade de situações que podem ensejar a amortização dos débitos tributários cresce significativamente, combinando-se o negócio jurídico processual e a transação tributária.

A equação é simples: no bojo da transação, admite-se: (i) a redução do débito tributário (remissão); (ii) a redução ou extinção de penalidades (anistia); (iii) o oferecimento de precatórios para a quitação de débitos; (iv) a utilização de prejuízo fiscal ou base negativa para a quitação parcial de débitos; (v) a utilização de créditos existentes em processos administrativos de restituição ou ressarcimento; (vi) depósitos judiciais que seriam levantados em outras ações do contribuinte. Esses são apenas alguns exemplos do que o fisco pode aceitar nessa amortização.

E as tratativas constantes do negócio jurídico processual podem envolver a combinação de diversos elementos anteriormente apontados. Pode, o fisco, dentro de uma proposta individual do contribuinte, requerer que, para a existência de um plano de amortização que combine elementos de negócio jurídico processual e transação, que o contribuinte inclua outros débitos além dos anteriormente propostos. Pode também aceitar, para a amortização, créditos de processos administrativos, precatórios, prejuízo fiscal e base negativa mas, em contrapartida, determinar que em outros processos haja a prestação de garantias mais líquidas ou mesmo exigir a substituição gradual de garantias. Se hoje existe, por exemplo, imóveis em garantia, pode exigir, o fisco que tais bens sejam gradativamente substituídos por garantias mais líquidas como seguro garantia ou mesmo depósitos em dinheiro.

Mas, dentro de quase infinita análise combinatória, há elementos que não podem ser esquecidos. É lícita e salutar a negociação. Mas a moldura legal e dos valores que essa possibilidade de “negociação” traz dentro do ordenamento jurídico não pode ser olvidada.

É certo que à primeira vista, o instituto da transação pode parecer que privilegia aqueles contribuintes que tem mais dificuldade no cumprimento de suas obrigações tributárias. Voltam-se as disposições desse instituto, notadamente para os créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Há uma “inversão” do “score” a permitir a transação: quanto mais baixo o score, maior a probabilidade de aceitação da transação.

Nesse passo, quando se fala em transação volta-se à denominada “transação individual”. Mas nada impede também que haja opção pela transação por edital ou por disseminada controvérsia jurídica<sup>9</sup>. É certo que a transação individual possibilita uma gama maior de opções para fixar as condições do negócio jurídico processual a ser entabulado entre as partes.

Dentro das possibilidades de negociação, o equilíbrio deve ser perseguido. Nem se pode estabelecer condições tão favoráveis que venha a implicar lesão aos cofres públicos, tampouco condições severas ao contribuinte que inviabilize o cumprimento do quanto acordado ou, ainda, do regular exercício de suas atividades. E, a acuidade desse pêndulo é difícil de se atingir.

Relembre-se, outrossim, a par das disposições do negócio jurídico processual e da transação que o crédito tributário goza de uma série de privilégios como a preferência na ordem creditícia, sua presunção de liquidez e certeza, bem como a efetiva necessidade de garantia para que se objeive

---

9. Até o momento dois temas foram eleitos de modo a permitir a transação por adesão na hipótese de “contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica”: (1) o do pagamento de participação nos lucros e resultados (PLR) a empregados e diretores sem a incidência das contribuições previdenciárias; e (2) o do aproveitamento fiscal de despesas de amortização de ágio decorrente de aquisição de participações societárias, limitada às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

contrapor a citada presunção de liquidez. Em outras palavras, o contribuinte, nessa relação, está em condição de hipossuficiência que não pode vir a ser agravada com a instituição de deveres demasiadamente onerosos.

Isso porque os institutos do negócio jurídico processual e da transação contemplam, em seu bojo, um extenso rol de deveres do contribuinte e prerrogativas do fisco. Ao pleitear um plano de amortização, o contribuinte, por exemplo, se verá impedido de alienar bens e/ou direitos sem prévia comunicação ao fisco.

Ademais, muitas são as hipóteses que autorizam a rescisão do negócio jurídico processual. Destaca-se a falta de pagamento de apenas duas amortizações fiscais, consecutivas ou não. Note-se que se trata de condição bastante restritiva, se se tomar por base que a quantidade de parcelas pode atingir, dentro da transação tributária, o total de 120 parcelas. Além disso, o “esvaziamento patrimonial”, a concessão de medida cautelar fiscal ou a inaptidão do CNPJ também se constituem em hipóteses de rescisão do negócio jurídico processual.

Na casuística dos negócios jurídicos processuais para a amortização de débitos não raro se observa que, além do cumprimento de suas disposições, os contribuintes devem manter a regularidade fiscal dos débitos doravante, bem como acaso sobrevenha decisão desfavorável que acarrete o pagamento de débitos, esse deverá ser realizado em prazo exíguo, como, por exemplo, 30 dias.

O equacionamento de todas essas variáveis, de uma única vez, é sobremodo difícil. Isso porque, voltando-se à premissa original, os negócios jurídicos processuais e transações são precipuamente firmados com pessoas jurídicas que se encontram em sérias dificuldades para adimplir, de forma equilibrada, seus débitos tributários. O “score” é elemento fundamental para que viabilize a outorga de NJP e concessão de transação. Mas coadunar todas as variáveis já mencionadas, bem como manter a regularidade fiscal, não alienar bens

dentro de um cenário carreado por uma pandemia é tarefa que pode beirar o impossível.

É nesse momento que o equilíbrio deve ser perseguido, sem, repise-se, abandonar a moldura normativa e tampouco também impor condições que ocasionem a lesão aos cofres públicos. A carga axiológica social e normativa é de suma importância. Pode haver uma tensão entre princípios e regras, quer seja da perspectiva do fisco, quer seja da perspectiva do contribuinte.

No campo das tensões entre princípios e regras vê-se que não há uma solução uniforme, uma fórmula pronta para dirimir os conflitos. Como bem assevera Paulo Ayres Barreto<sup>10</sup> ao analisar o tema, “entendimentos diversos advirão, a depender da forma como se articulem as variáveis axiológicas, que devem ser consideradas à luz das “características próprias das estimativas. Dado o caráter subjetivo que reveste a apreciação dessas variáveis, é forçoso reconhecer tratar-se de campo propício à ocultação de influências e preferências de cunho ideológico do intérprete. Deveras, a consideração do conteúdo de significação de um princípio, com a mitigação decorrente das circunscrições levadas a efeito por regras que nele se fundamentam, produzirá resultados diversos daqueles advindos da interpretação da regra, tida como uma delimitação da abrangência do princípio”.

Sendo assim, é inegável que os NJPs traduzem uma enorme evolução na composição de conflitos. No campo da interpretação envolvendo os Negócios Jurídicos Processuais --- sejam eles ou não combinados com a transação tributária ---, notadamente no que diz respeito ao plano de amortização de débitos, o que deve prevalecer é a observância à moldura normativa e o equilíbrio das relações. Contudo, a preservação da continuidade do desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte é fundamental. Sem elas, não existirá recolhimento de tributos e, por conseguinte, também não haverá eficiência e eficácia das políticas arrecadatórias brasileiras.

---

10. Planejamento tributário – limites normativos. Editora Noeses, São Paulo, 2016, p. 75.