



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA MORATÓRIA HETERÔNOMA NA PANDEMIA DA
COVID-19

Ana Carolina Gomes Gallinucci

Rio de Janeiro
2021

ANA CAROLINA GOMES GALLINUCCI

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA MORATÓRIA HETERÔNOMA NA PANDEMIA DA
COVID-19

Artigo científico apresentado como exigência
de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Maria C. C. de Amorim

Ubirajara F. Neto

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro

2021

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA MORATÓRIA HETERÔNOMA NA PANDEMIA DA COVID-19

Ana Carolina Gomes Gallinucci

Graduada pela Faculdade Universidade Estácio de Sá. Advogada.

Resumo –O objetivo do presente artigo é apresentar e discutir a análise constitucional acerca da possibilidade de decretação de verdadeira moratória, unilateral e às avessas, por parte dos contribuintes diante do impacto econômico da pandemia da Covid-19. Para isso é necessário o exame da adoção da medida moratória heterônoma de tributos estaduais e municipais pelo governo federal surge a necessidade da interpretação do princípio do pacto federativo e a conseqüente violação da autonomia financeira dos outros entes federativos de atuação menos abrangente que a União à luz da cláusula pétrea constitucional. É essencial a análise do princípio do pacto federativo para discutir se a “moratória tributária judicial”, representaria uma flexibilização à jurisprudência tradicional. Logo, nota-se divergências jurisprudenciais ao longo de grande tempo, mas faz entender que é cabível a moratória concedida pela União quanto a tributo de competência alheia sem por em risco a autonomia de entes menores, em detrimento do pacto federativo, pelo que traz o entendimento que a concessão da “moratória tributária judicial”, com fundamento na pandemia do COVID-19, faz surgir a flexibilização à jurisprudência tradicional.

Palavras-chave –Direito Tributário. Moratória Heterônoma. Análise Constitucional. Pandemia Covid-19. Pacto Federativo. Flexibilização. Jurisprudência tradicional.

Sumário – Introdução. 1. Da ofensa ao princípio do Pacto Federativo ante a instituição da moratória geral dos tributos estaduais e municipais, pelo Governo Federal com fundamento no Código Tributário Nacional. 2. Do posicionamento majoritário considerando a não recepção do art. 152, I, b do CTN pela atual Constituição Federal. 3. Dos impactos das decisões proferidas liminarmente concedendo a “moratória tributária judicial”, representaria flexibilização à jurisprudência tradicional? Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O surto infeccioso tem atingido milhões de pessoas ao longo do globo, e, conseqüentemente, no Brasil, provocando uma grande crise que se divide em duas frentes: sanitária e econômica, com efeitos nocivos pela prolongação da onda de depressão financeira, afetando de imediato o fluxo de caixa e a capacidade das empresas de honrarem pontualmente suas obrigações financeiras e tributárias, havendo ainda muito entrave dos governos estaduais e municipais para concessão de moratórias de forma geral.

O Governo Federal, com intuito de amenizar os impactos e o potencial risco de enfrentamento de forte recessão econômica no Brasil, instituiu moratória de forma geral dos tributos estaduais e municipais.

O tema é controvertido tanto na doutrina quanto na jurisprudência e demonstra que a crise criou um ambiente propício para a reflexão sobre o papel funcional de cada

um dos poderes, dos custos envolvidos na tomada de decisões baseadas exclusivamente em princípios e valores jurídicos abstratos e dos seus impactos sobre o cotidiano dos cidadãos.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando a análise do princípio do pacto federativo ante a instituição da moratória geral dos tributos estaduais e municipais, pelo governo federal e o risco que se impõe a autonomia de entes menores.

Enquanto no segundo capítulo, visa-se ponderar o posicionamento majoritário considerando a não recepção do art. 152, I, b, do CTN pela atual Constituição Federal da República do Brasil, diante do entendimento de violação à autonomia das entidades tributantes, bem como dos defensores do dispositivo que entendem por medida excepcional que justificaria a invasão de competência alheia.

Já o terceiro capítulo explora se há uma flexibilização da jurisprudência tradicional diante dos impactos das decisões proferidas liminarmente concedendo a “moratória tributária tradicional”.

Busca-se demonstrar que embora a abertura normativa permita que se defenda que a concessão de moratórias judiciais se mostra mais adequada enquanto mecanismo necessária para a preservação da atividade econômica, a moratória concedida independentemente de previsão legislativa coloca em risco a capacidade dos entes menores.

Este artigo é desenvolvido por meio do método hipotético-dedutivo, pois busca-se analisar a (in)constitucionalidade da moratória fiscal judicial em tempos de pandemia, através dos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais já formulados, os quais acredita serem viáveis e adequados para analisar o objeto da pesquisa, com fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Assim, pode-se afirmar que o trabalho possuiu como cunho principal a natureza qualitativa e bibliográfica. Visa-se o desenvolvimento desse a partir de doutrinas, artigos e jurisprudência sobre o assunto que estão sendo reunidas nessa fase exploratória.

1. DA OFENSA AO PRINCÍPIO DO PACTO FEDERATIVO ANTE A INSTITUIÇÃO DA MORATÓRIA GERAL DOS TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS, PELO GOVERNO FEDERAL COM FUNDAMENTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Pacto Federativo, também chamado de Princípio Federativo¹, pode ser

¹BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 de mar. 2019.

definido como a União dos entes federados dotados de autonomia e submetidos ao poder central soberano. Estabelece obrigações financeiras, leis, sistemas de arrecadação de recursos e os campos de atuação de cada ente federativo.

Destaca-se a sua essencialidade para a manutenção da harmonia do sistema, sendo um importante mecanismo de impedimento ao autoritarismo. Diante disso, o constituinte de 88 deu importância máxima ao instituto ao elegê-lo como cláusula pétrea (Art.60, §4^a, I).

Com a edição da constituição de 88 muitas normas anteriores, quando materialmente compatíveis com a nova ordem constitucional, passaram pelo fenômeno constitucional denominado de recepção e continuam vigentes.

A recepção constitucional ocorre quando se é editada uma nova Constituição e as normas infraconstitucionais que existem passar por uma análise de adequação com o texto constitucional recém editado, desta forma para Dirley da Cunha Junior² “Essa recepção fará com que as normas compatíveis com a nova ordem constitucional sejam incorporadas ao novo parâmetro constitucional”.

Segundo o Ministro Gilmar Mendes³ “Por isso se entende que aquelas normas anteriores à Constituição, que são com ela compatíveis no seu conteúdo, continuam em vigor. Diz-se que, nesse caso, opera o fenômeno da recepção, que corresponde a uma revalidação das normas que não desafiam, materialmente, a nova Constituição.”

Dessa forma, entendeu o Supremo Tribunal Federal que as normas anteriores que fossem incompatíveis materialmente sofreriam revogação. O STF adotou a tese da revogação por meio da não recepção, sob o argumento de que a constitucionalidade deve ser aferida no momento da criação da norma.

Assim, a Corte entendeu as normas anteriores que forem compatíveis com o parâmetro constitucional da época em que foram editadas não podem ser declaradas inconstitucionais, uma vez que a inconstitucionalidade significa declaração de nulidade da norma, produzindo, via de regra, efeitos retroativos. Por conta desse posicionamento, a doutrina defende que o Brasil não aceita o fenômeno da inconstitucionalidade superveniente.

Pois bem, o Código Tributário Nacional foi editado antes da Constituição de 88, ainda em 1966 com o status de lei ordinária. Entendeu-se que o CTN seria compatível materialmente com a Constituição, sendo portanto recepcionado e passando a vigorar com o status de lei complementar, assim como exigiu o texto constitucional por meio do art.

² CUNHA Júnior, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 3^a ed. Salvador: Juspodivm, 2009, p. 243.

³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 104.

146 da CRFB/88.

Ocorre que, a princípio, a recepção do código foi feita na sua integralidade. Entretanto, coerentemente, aos poucos a Suprema Corte foi declarando que alguns dispositivos do CTN não foram recepcionados.

Não obstante, ainda vigoram alguns institutos que parecem conflitar com o sistema constitucional, em especial ao pacto federativo, tão caso a nova ordem constitucional.⁴

Diante disso, tem-se que a moratória é a dilação do prazo para pagamento do tributo ou a outorga de novo prazo quando já esgotado o original, previsto como uma hipótese de suspensão do crédito tributário no art. 151, I, do CTN⁵.

A moratória é uma dilação legal para pagamento de tributos, prevista em lei, submetendo-se, portanto, ao princípio da estrita legalidade, conforme prevê o Art.97 do CTN.

O instituto já existia antes da LC 104/2001⁶ que instituiu o parcelamento, por isso existe doutrina que entende que a moratória seria “o parcelamento de ontem”. A semelhança ainda é maior quando se trata de moratória parcelada, em que além da dilação de prazo, existe a possibilidade de parcelamento do crédito tributário.

Independente disso, os dois institutos continuam válidos e não se confundem. O parcelamento é política fiscal corriqueira, enquanto a moratória é medida excepcional que inclusive pode dispensar o pagamento de juros e multa, o que não ocorre, via de regra, com o parcelamento.

No entender do STJ, as hipóteses de suspensão de crédito tributário são um rol taxativo, embasado na interpretação literal tida no art. 111, I, e art. 141, ambos do CTN.

Trata-se de importante instrumento de política tributária utilizado para amenizar o impacto de graves crises econômicas, calamidades públicas, ou catástrofes da natureza, casos em que o legislador poderá aumentar o prazo para recolhimento de tributos.⁷

Para sua instituição é necessário lei específica em respeito ao princípio da legalidade e indisponibilidade do interesse público. Logo, uma vez concedida, tem-se a extensão do prazo para adimplemento da obrigação tributária.

O art. 152 do CTN prevê duas espécies de moratória: geral, que abrange todos os contribuintes dentro de um dado território e a individual/especial, que abrange somente um grupo de pessoas dentro de um dado território e o sujeito passivo tem que comprovar determinados requisitos previstos em lei.

⁴ <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/os-principios-tributarios-e-a-reparticao-constitucional-de-competencias-tributarias/>. Acesso em 04 abr. 2020.

⁵ BRASIL. *Código Tributário Nacional*, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 24 fev. 2020.

⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em: 20 abr. 2020.

⁷ MAZZA, Alexandre Manual de Direito Tributário. Saraiva. 3ª edição, p. 154.

Nesse último caso, não pode haver a alegação de direito adquirido, pois se o sujeito deixar de cumprir os requisitos, o benefício será “revogado” de ofício (Art.155, caput).

Relativamente à incidência da moratória (art. 154, CTN), diz que, em regra, a moratória só se aplica aos créditos já constituídos quando da data da moratória. Pois, se ainda não houve o lançamento do crédito, não há que se falar em prazo para pagamento.

Mas, excepcionalmente, a lei pode dispor de forma contrária, concedendo moratória a créditos futuros, cujo fato gerador, inclusive, não ocorreu.

Ademais, a moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele (art. 154, parágrafo único do CTN) e em caso de moratória individual, a concessão não constitui direito adquirido (art. 155 do CTN). Logo, pode ser revogada quando descumpridos os requisitos.

Observa-se que o legislador utilizou o termo “revogação” com falta de técnica, uma vez que o correto seria anulação, pois a revogação ocorre quando há análise de conveniência e oportunidade e não de legalidade, como ocorre no caso em comento.

Assim, uma vez revogada de ofício a moratória, o crédito deve ser imediatamente cobrado acrescido de juros de mora, com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiros em benefício daquele e sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Regra geral, a competência para instituição da moratória é da pessoa política instituidora do tributo, chamado de moratória autônoma. Todavia, o CTN também prevê a possibilidade da União conceda moratória em caráter geral, dos tributos estaduais e municipais, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado, chamada de moratória heterônoma.

Em que pesem tais considerações, o dispositivo conflita com a regra de igualdade entre as pessoas políticas e significa invasão da competência de Estados, DF e Municípios.

Ou seja, excepciona à regra geral a moratória concedida pela União Federal quanto a tributos de competência dos outros entes da federação, quando simultaneamente concedida em relação aos tributos de sua competência e às obrigações de direito privado (CTN, art. 152,I, “b”).

Assim, sendo inconstitucionais as isenções heterônomas por violação ao artigo 151, III, da CF/88⁸, também são inconstitucionais as moratórias heterônomas.

Para Eduardo Sabbag⁹, “a moratória concedida pela União quanto a tributo de competência alheia põe em risco a autonomia de entes menores, em detrimento do pacto

⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.html>. Acesso em: 20 de mar. 2019.

⁹ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª Ed. 2014, página 987.

federativo.”

Na mesma linha, José Eduardo Soares de Melo¹⁰, destaca que “criticável, todavia, a exclusiva faculdade cometida à União (art. 152, I, b do CTN) por não possuir competência para se intrometer no âmbito tributário das demais pessoas de Direito Público”.

2. DO POSICIONAMENTO MAJORITÁRIO CONSIDERANDO A NÃO RECEPÇÃO DO ART. 152, I, b, DO CTN PELA ATUAL CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Nesse contexto, há corrente minoritária que entende ser possível à concessão da moratória heterônoma em face de situações excepcionais, pois somente uma grave conjuntura econômica poderia justificar a adoção desta medida sem que se possa cogitar ter havido violação à autonomia financeira dos outros entes federativos de atuação menos abrangente que a União, preservando-se assim a cláusula pétreia constitucional fixada para assegurar o princípio do pacto federativo, art. 60, §4º, I, da CFRB/88¹¹.

Porém, a doutrina majoritária¹² se posiciona no sentido que a previsão ofenderia flagrantemente a autonomia federativa dos entes políticos, art. 18 da CFRB/88. Trata-se, nesse entendimento de violação à autonomia das entidades tributantes, sob o fundamento de que, diante das bases do federalismo brasileiro, as correlatas exceções devem estar expressamente admitidas no texto constitucional, o que não ocorreria com a moratória heterônoma.

Ora, como o ente poderá cumprir as suas obrigações constitucionais previstas nas competências materiais da CF, se não obtiver a arrecadação tributária no momento devido? É clarividente que não é possível haver esse tipo de invasão.¹³

Já os defensores do dispositivo entendem que se trata de medida excepcional o que justificaria a invasão de competência alheia; alegam também que é condicionada, pois tem como requisito a dilação de prazo para pagamento dos tributos de competência da própria União e de todos os demais entes, entende Hugo de Brito Machado¹⁴.

A própria Constituição vedou expressamente, em seu artigo 151, inciso III, a concessão da isenção heterônoma. Assim, a União não pode conceder isenção, que é outro benefício em matéria tributária, em tributo que não lhe compete.

O texto constitucional fez referência expressa apenas à União porque era ela quem,

¹⁰ MELO, Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*, 3ª Ed., página 343.

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 de mar. 2019.

¹²https://jus.com.br/artigos/81253/a-in-constitucionalidade-das-moratorias-heteronomas-na-pandemia-do-coronavirus#_ftn1. Acesso em: 7 fev. 2020.

¹³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6ª Ed. 2014, página 987.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

no passado (como visto), concedia benefícios fiscais relacionados a tributos alheios. Trata-se, assim, de norma profilática, a evitar que a União busque resgatar permissão anacrônica, veiculada em texto constitucional superado.

Pode-se afirmar, com isso, não ter sido recepcionada pela Constituição de 1988 a norma do art. 13, parágrafo único, do CTN, que permitia à União conceder isenção de tributos federais, estaduais e municipais para os serviços públicos que conceder.

Sendo verdadeira expressão da forma federativa de Estado, a norma do art. 151, inciso III, da CF, que veda a concessão de isenção heterônoma, não poderá ter o seu alcance reduzido por emenda constitucional, que, nesse caso, sequer poderá ser deliberada, diante da previsão contida no art. 60, § 4º, inciso I, da Lei Maior. Trata-se, portanto, de cláusula pétrea ou imodificável.

Por isso, e até mesmo por analogia, entende a doutrina majoritária que a moratória heterônoma também deve ser vedada em nosso ordenamento jurídico.

Embora ainda não haja decisão judicial acerca da recepção do art. 152, I, b, do CTN¹⁵, observa-se flagrante inconstitucionalidade e ofensa ao pacto federativo, art. 150, §6º da CRFB/88¹⁶.

3. DOS IMPACTOS DAS DECISÕES PROFERIDAS LIMINARMENTE CONCEDENDO A “MORATÓRIA TRIBUTÁRIA JUDICIAL”, REPRESENTARIA FLEXIBILIZAÇÃO À JURISPRUDÊNCIA TRADICIONAL?

Em plena vigência, a Portaria 12/2012¹⁷ do governo federal, que permite que o contribuinte adie pagamento de imposto nos estados que tenham decretado calamidade pública, foi a grande base para pedidos que chegaram ao Judiciário. Decisões por todo o país incentivaram a adoção de tais medidas e levantaram a discussão que opõe a necessidade de a administração pública arrecadar em momento de crise e a possibilidade de empresas arcarem com os impostos sem quebrar financeiramente.

A grande maioria das decisões liminares são baseadas no entendimento de que i) a concessão da moratória seria necessária para permitir que as empresas gozem durante o período de pandemia de fôlego financeiro, que lhe permitiria enfrentar o porvir e salvaguardar a sua existência e o emprego de seus colaboradores, assim como ii) a sustação dos tributos seria adotada com um objetivo maior, pois a aparente perda de recursos por

¹⁵ BRASIL. *Código Tributário Nacional*, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 24 fev. 2020.

¹⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 de mar. 2019.

¹⁷Portaria MF nº 12, de 20 de Janeiro de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37244&visao=anotado>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

parte do fisco seria substituída por ganhos sociais mais efetivos, na medida em que permite a manutenção de empregos e a manutenção da saúde financeira de fornecedores de serviços.

Apesar da preocupação da preservação de empregos ser compartilhada por todos e uma série de medidas estarem sendo adotadas em nos diversos planos federativos para tentar calibrar os mais variados interesses envolvidos na questão, as decisões concluem que a sustação do pagamento de impostos é a medida adequada/necessária para atender o princípio da função social da empresa e viabilizar a preservação de postos de trabalho, assim como a manutenção desses empregos é socialmente mais desejada do que a perda da arrecadação temporária que seria sofrida pelo Poder Executivo.¹⁸

A adoção de medidas de preservação de empregos e de empresas são, sem sombra de dúvidas, fundamentais para a retomada da recuperação econômica no dia de amanhã.

Por outro lado, para que a articulação dos mais variados interesses seja possível, é igualmente essencial que os poderes constituídos, nesse momento de crise, acreditem na capacidade institucional do Poder Executivo para, de forma organizada e com respaldo nas respostas macroeconômicas adotadas por todos os níveis da federação, viabilizar a manutenção da capacidade de arrecadação mínima do Estado e a sua consequente capacidade de atender às demandas que lhe são apresentadas a cada instante.

A decisão do presidente Dias Toffoli na SS 5374, na linha de novos precedentes firmados em matéria tributária e de controle da Administração Pública, traz a esperança de que a superação da crise exigirá um trabalho coordenado entre as instituições, no qual a Administração, exercendo o seu ônus de tomar decisões públicas pautadas em critérios técnicos, tenha a sua vontade preservada e que os atores eleitos consigam ter segurança para implementar as políticas públicas.

Nas palavras do ministro¹⁹ “Não cabe ao Poder Judiciário decidir quem deve ou não pagar impostos, ou mesmo quais políticas públicas devem ser adotadas, substituindo-se aos gestores responsáveis pela condução dos destinos do Estado, neste momento.”

Portanto, apenas eventuais ilegalidades ou violações à ordem constitucional vigente devem merecer sanção judicial, para a necessária correção de rumos, mas jamais – repita-se – promover-se a mudança das políticas adotadas, por ordem de quem não foi eleito para tanto e não integra o Poder Executivo, responsável pelo planejamento e execução dessas medidas.

Assim, não se mostra admissível que uma decisão judicial, por melhor que seja a intenção de seu prolator ao editá-la, venha a substituir o critério de conveniência e

¹⁸ <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/moratoria-fiscal-judicial-em-tempos-de-pandemia-17052020>

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. SS 5374. Relator: Min. Presidente Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaPresidenciaStf/anexo/SS5374.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2020.

oportunidade que rege a edição dos atos da Administração Pública, notadamente em tempos de calamidade como o presente, porque ao Poder Judiciário não é dado dispor sobre os fundamentos técnicos que levam à tomada de uma decisão administrativa.

Diante disso, a postura da grande maioria do Poder Judiciário e da Presidência do Supremo Tribunal Federal demonstra que a crise criou um ambiente propício para a reflexão sobre o papel funcional de cada um dos poderes, dos custos envolvidos na tomada de decisões baseadas exclusivamente em princípios e valores jurídicos abstratos e dos seus impactos sobre o cotidiano dos cidadãos.

Em conclusão, embora a abertura normativa permita que se defenda, do ponto de vista do discurso, que a concessão de moratórias judiciais se mostra mais adequada enquanto mecanismo necessária para a preservação da atividade econômica, o Supremo Tribunal Federal vem rechaçando a concessão de benefícios fiscais *ex lege*, preservando a jurisprudência tradicional, na medida em que a moratória concedida independentemente de previsão legislativa coloca em risco a capacidade do Estado de apresentar as respostas necessárias para o enfrentamento concreto da maior crise provavelmente enfrentada pelo mundo ocidental desde a Segunda Guerra Mundial.

CONCLUSÃO

Compreende-se, ao término deste artigo, que para concessão de moratória tributária faz-se necessária a instituição de lei que disponha sobre todos seus aspectos. Conforme discorrido, pudemos descrever brevemente que o momento da pandemia causou grande impacto econômico para empresas nos mais variados setores e, por esse motivo, foram ajuizadas inúmeras ações com pedido de prorrogação do pagamento dos tributos federais com base na Portaria MF N° 12/2012²⁰.

Ademais, o gestor federal não está apto, em sua visão macro, para enxergar as peculiaridades regionais que obstaculizam decisões como essa, além de interferir na própria gestão administrativa dos entes menores, prejudicando projetos já em execução e outras benesses que já contavam com o orçamento vinculado e futuras receitas tributárias a receber, frustrando assim os objetivos estrategicamente formulados e a própria finalidade pública.

Muito embora os pedidos judiciais de prorrogação dos tributos formulados durante da pandemia do COVID-19 possam ser fundamentadas na Portaria, tratando se arrecadação de tributos, em princípio, deve ser observado o interesse público com a

²⁰ Portaria MF n° 12, de 20 de Janeiro de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37244&visao=anotado>>. Acesso em: 04 fev. 2020.

arrecadação para cumprimento do próprio bem estar do Estado, principalmente, em época de pandemia com elevado custo de relevantes gastos sociais.

Assim, a adoção de uma moratória heterônoma pelo Governo Federal, ainda que preenchidos os requisitos do art. 152, I, B do CTN, visando amenizar os efeitos econômicos durante a pandemia fere flagrantemente o princípio do pacto federativo, prejudicando a contenção do avanço da Covid-19 pelas esferas estadual e municipal em seus respectivos âmbitos de atuação.

Não obstante a isso, o Poder Judiciário não deve atuar como legislador positivo e, eventual moratória sem lei acarretaria em usurpação da competência dos demais Poderes. Outrossim, o Poder Judiciário não pode instituir benefício tributário sem previsão no ordenamento jurídico, eis que versa sobre disponibilidade de crédito público, considerando não ter atribuição legal ou constitucional para fazê-lo.

Como se procurou demonstrar, apesar da ausência de decisões judiciais sobre a matéria, segue-se o posicionamento majoritário no sentido de ofensa a Carta Magna, considerando que o art. 152, I, b, da CTN não teria sido recepcionado pela atual Constituição, sendo esse o possível posicionamento dos tribunais.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMARAL, Thiago. MOTA, Douglas. NETO, Jatyr. A "moratória tributária" e a Covid-19. Disponível: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-21/opiniaio-moratoria-tributaria-covid-19>>. Acesso em: 24 mai. 2020.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1999, Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4º ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. *Constituição da Republica Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 de mar. 2019.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 24 fev. 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. *Coronavírus: Empresas têm pedido de suspensão do pagamento de tributos*.

Disponível em: <<https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/noticias/2020/abril/coronavirus-pedido-de-suspensao-do-pagamento-de-tributos-por-empresas-e-negado>>. Acesso em: 04 out. 2020.

BRASIL. *Suspensa decisão que concedeu moratória de ISS em razão da pandemia*. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=447622&ori=1>>. Acesso em: 24 ago. 2020.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método* / Paulo de Barros Carvalho. 6ª ed. - São Paulo: Noeses, 2015.

CAMPOS, Marcelo. GOMES, Andressa. *A Moratória Tributária no contexto da COVID-19*. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/259/144>>. Acesso em: 04 nov. 2020.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. (Coleção sinopses jurídicas).

IBET. *Prorrogação de Vencimento de tributos Federais. Pandemia de COVID-19. Portaria MF Nº 12/2012*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/prorrogacao-de-vencimento-de-tributos-federais-pandemia-de-covid-19-portaria-mf-no-12-2012-concessao-de-moratoria-depende-de-lei-especifica/>>. Acesso em: 18 de jun. 2021.

IBET. *COVID-19 – Adiar tributos é eficiente, mas empresas esperam mais medidas tributárias*. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/covid-19-adiar-tributos-e-eficiente-mas-empresas-esperam-mais-medidas-tributarias/>>. Acesso em: 20 de set. 2020.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Processo Judicial Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2019.

MAZZA, Alexandre. *Manual de Direito Tributário*. Saraiva Jur. 7º ed. 2021.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 9º ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. Salvador: Editora Juspodivm, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário Comentado*. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 11º ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2020.

_____. *Portaria MF nº 12, DE 20 DE JANEIRO DE 2012*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37244&visao=anotado>>.

Acesso em: 04 fev. 2020.

_____. *Portaria nº 139*, de 3 de abril de 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Portaria/PRT/Portaria%20139-me.htm>. Acesso em: 24 mar. 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Manual de direito tributário*. 10. ed. rev., atual. Eampl. São Paulo: Atlas, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.