

Cadernos Jurídicos

Ano 22 - Número 59 - Julho/Setembro de 2021

Segurança jurídica e o Direito em tempos de pandemia



Escola Paulista da Magistratura
São Paulo, 2021

A (im)possibilidade de concessão de moratória tributária pelo Poder Judiciário em tempos de pandemia

*Luis Antonio Nocito Echevarria*¹
Juiz de Direito no Estado de São Paulo

1. Introdução

O conceito de sociedade de risco de Ulrich Beck traz a ideia de como a sociedade se organiza em torno dos riscos que enfrenta, decorrentes do próprio desenvolvimento, buscando evitá-los². Trazida a concepção ao Direito, verifica-se que essa ciência vem se desenvolvendo de maneira a acompanhar tais dificuldades, empregando força de autonomia didática em ramos sequer vislumbrados. Hoje, se fala em direito da internet, do entretenimento, aeronáutico e sequer se discute a força do direito ambiental.

A pandemia enfrentada ao longo deste ano em razão do coronavírus (Covid-19) vem reforçar as dificuldades da sociedade moderna. Não se sabe, ao certo, sua origem, e ao que parece, dadas as diversas pandemias já enfrentadas pela humanidade, ela não pode ser atrelada aos riscos da sociedade moderna, consoante a teoria do citado sociólogo alemão. Porém, as lições de Ulrich Beck e sua dissecação da sociedade moderna auxiliam no enfrentamento dessa sinistralidade. Eis que se trata de um evento que atinge a humanidade como um todo, podendo, inclusive, atender o efeito bumerangue aduzido pelo sociólogo (até mesmo aqueles que criam o risco são afetados por ele)³.

Diante desse cenário, Ricardo Lobo Torres traz o paradoxo do direito fundamental à segurança jurídica na sociedade de risco: “todos os grandes riscos da atualidade (v.g. Aids, destruição do meio-ambiente, drogas, terrorismo, etc.) seriam facilmente controlados se a própria sociedade resolvesse evitá-los; como esse dever moral não é assumido, o Estado não o pode criar por lei sob pena de ofender a liberdade do cidadão”⁴.

A pandemia certamente provoca diversas indagações que podem suscitar o conflito acima aduzido, como a obrigatoriedade de máscaras e o confinamento social, e sobre o papel da sociedade nessas recomendações/obrigações.

No direito tributário, especificamente, por dizer respeito de modo substancial ao pagamento de tributos, o principal efeito é a incapacidade, de um lado, de os contribuintes arcarem com suas obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias (que envolvem, ao menos, custos indiretos), e, de outro, a perda da arrecadação por parte do Estado.

¹ Especialista em direito tributário (Mackenzie, 2010) e em direito internacional (PUC, 2012).

² BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: Rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010. p. 24.

³ BECK, *op. cit.*, p. 44-45.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Segurança jurídica e sociedade de risco*. In: SHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 257.

Vale lembrar que a arrecadação é o que sustenta as políticas públicas em geral e, em última análise, o que permitirá que o Estado controle ou minimize os efeitos nefastos da enfermidade, seja com políticas de prevenção, seja com o custeio da saúde.

Nesse contexto, surge a questão da possibilidade de se conceder moratória, por parte do Poder Judiciário, aos tributos, considerando esse fato certamente imprevisível e irresistível que acomete nossa sociedade.

Para responder a essa indagação, há de se fazer um breve introito ao instituto da moratória, em planos gerais, para, em seguida, analisá-la sob o prisma da segurança jurídica e dos limites necessários ao ativismo judicial, sob pena de clara ofensa ao princípio da separação de poderes.

2. Moratória tributária

A moratória é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no que toca à dilação do prazo para seu pagamento, sem incidência de juros moratórios. Assim, concedida a moratória, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária terá novo prazo para adimplir sua obrigação tributária, sem quaisquer ônus.

Em termos gerais, o Código Tributário Nacional (CTN) fixa algumas diretrizes a esse instituto. Inicialmente, a moratória pode ser concedida em caráter geral ou individual, nos termos do artigo 152 do referido diploma, cabendo o reconhecimento administrativo da comprovação dos requisitos preenchidos quanto à última hipótese, somente.

Ademais, embora o texto legal supracitado admita, em seu artigo 152, I, *b*, a edição de lei da união estabelecendo moratória quanto aos tributos dos demais entes federativos, tal dispositivo não parece ter sido recepcionado pela Constituição Federal, diante da autonomia política e administrativa dos entes federativos. Saliente-se que o artigo 151, III, da Carta Republicana, veda a concessão de isenções de tributos da competência dos demais entes federativos, o que reforça a intenção constitucional de que um ente federativo se abstenha de tratar de tributos que não compõem sua competência tributária⁵.

O parágrafo único do artigo 152 do CTN admite a edição de moratória restrita a uma determinada região do território do ente tributante, ou a uma certa classe ou categoria de contribuintes. Tal discriminação é justificável. Se uma enchente, por exemplo, atingiu apenas parte de um município, há a possibilidade de se conceder a moratória a apenas parte de seu território. De igual sorte, se uma geada provocou danos aos ruralistas, mas não aos industriais, seria compreensível a concessão de moratória apenas àquela categoria.

No caso da Covid-19, embora se trate de pandemia que tenha afetado sobremaneira a sociedade como um todo, é certo que determinadas categorias (e.g. setor de turismo, transporte de passageiros etc.) sofreram perdas econômicas mais substanciais que outras. Assim, seria possível a concessão de moratória apenas para tais categorias, a título de exemplo.

O artigo 153 do CTN, por seu turno, estabelece os requisitos que a lei concessiva da moratória deve atender: a) prazo de duração do favor; b) condições da concessão do favor em caráter individual; c) os tributos a que se aplica; d) o número de prestações e

⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009. p. 1070.

seus vencimentos; e e) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado, no caso de concessão da moratória em caráter individual. Trata-se, portanto, de elemento limitador da discricionariedade do legislador⁶.

Em regra (salvo disposição em contrário), a moratória só abrange os créditos tributários definitivamente constituídos até a data da lei (ou o despacho que a conceder), ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo (artigo 154, CTN). Desse modo, em regra, não abarca tributos vincendos, sem início de lançamento ou cujos fatos geradores ainda não ocorreram.

Dispõe o parágrafo único do citado artigo 154 que a moratória não aproveita os casos de dolo, fraude ou simulação. Assim, caso um fiscal autue uma empresa que fraudara determinado tributo e lavre um auto de infração para pagamento em 30 dias, eventual moratória concessiva para esse determinado tributo não o aproveitaria.

Nos termos do artigo 155, CTN, a moratória não gera direito adquirido, sendo revogada sempre que se apure que o beneficiado não satisfaça as condições ou tenha deixado de satisfazê-las. Haverá imposição de penalidade somente nos casos de dolo ou simulação, quando isso ocorrer.

Por fim, reforça o parágrafo único do artigo 155 do CTN que, durante o prazo da moratória, flui o prazo prescricional, tratando-se de verdadeira exceção ao princípio da *actio nata*.

Estabelecidas as linhas gerais acima, forçoso concluir não somente pela possibilidade, mas pela recomendação de concessão de moratória em tempos de pandemia. É justamente para eventos imprevisíveis, inevitáveis e irresistíveis que o instituto é voltado. Eventos esses nos quais o adimplemento da obrigação tributária se torna extremamente dificultoso e prejudicial. Se, por um lado, as políticas públicas dependem da arrecadação dos impostos, por outro, uma exação desproporcional e desarrazoada prejudica o próprio desenvolvimento econômico e, indiretamente, a própria arrecadação.

Contudo, o instituto deve atender as diretrizes dispostas acima, sobremaneira no que concerne à imprescindibilidade de ser veiculado mediante lei, não podendo o legislador abrir mão de sua competência constitucional para dispor sobre a moratória.

Não é outro o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, afirmando que

entrando em jogo o interesse público, como no campo das imposições tributárias, vem à tona o fundamental princípio da indisponibilidade dos bens públicos, razão por que o assunto da moratória há de ser posto em regime de exclusiva legalidade⁷.

Ora, se nem mesmo com autorização genérica seria possível a concessão do instituto por ato infralegal, o que dirá, na sua ausência, uma determinação genérica, do Poder Judiciário, sem observância dos critérios de conveniência e oportunidade da medida.

Vale ressaltar, nesse diapasão, que a análise da conveniência e oportunidade de edição da moratória está inserida na função típica do Executivo.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1265.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 476.

3. Segurança jurídica, limites do ativismo judicial e impossibilidade de concessão de moratória pelo Poder Judiciário

Um ordenamento jurídico claro é pressuposto para a segurança jurídica. Humberto Ávila, em relevante obra sobre o tema, leciona que é impossível falar em segurança jurídica se o Direito não for compreensível, previsível e estável⁸. Analisando-se as dimensões estática e dinâmica da referida doutrina, importa dizer que há segurança jurídica quando o Direito é claro, de modo a permitir que o cidadão compreenda as normas de conduta e, com base nelas, alcance os efeitos jurídicos previstos. Nessa perspectiva, o cidadão não terá sua legítima expectativa, gerada pelo direito claro, frustrada.

Admitir uma atuação exagerada do Judiciário, fora de suas funções institucionais, importa em ocasionar insegurança jurídica.

Tem-se o denominado “ativismo judicial”, um modo proativo de interpretar a Carta Política, provocando ingerência do Poder Judiciário em que demais poderes se retraem.

Luís Roberto Barroso estabelece críticas ao ativismo judicial exagerado, de natureza político-ideológica (uma vez que os membros dos tribunais não são agentes públicos eleitos, não podendo sobrepor suas decisões às dos agentes políticos eleitos para aquele determinado fim), de capacidade institucional (eis que os demais poderes estão mais habilitados para o fim que são destinados) e de limitação do debate (o poder Executivo e o Legislativo possuem instrumentos de debate para implementação das políticas públicas que direcionam, como audiências públicas ou a própria base eleitoral de um congressista)⁹.

Humberto Ávila também leciona acerca dos limites do ativismo:

Os limites, antes construídos, relativamente à liberdade de configuração do Poder Legislativo, trazem maior ou menor poder de controle para o Poder Judiciário. Os limites são, obviamente, convergentes e inversamente proporcionais: o poder de controle do Poder Judiciário quanto à fixação de premissas de fato e à previsão de efeitos futuros da lei será tanto menor, quanto mais difícil e técnico for o juízo exigido para a fixação das premissas de fato, e mais duvidosos forem os efeitos futuros da lei; o poder de controle do Poder Judiciário será tanto maior, quanto mais pessoalizado for o elemento distintivo relacionado com a diferenciação feita pelo Poder Legislativo, mais vinculada com princípios relacionados com a garantia do desenvolvimento pessoal for a distinção e mais importante forem os bens jurídicos afetados ou influenciados por esses princípios¹⁰.

Prossigue o ilustre professor:

Em um sistema de separação dos Poderes, a atividade do Poder Judiciário consiste em reconstruir significações de dispositivos estabelecidos pelo Poder Legislativo, além de examinar a ocorrência

⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 140; 146.

⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 443; 446.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 184.

dos fatos, por meio de uma série de atos concatenados destinados a dizer o Direito. Não é o caso de ingressar na interminável discussão a respeito de o Poder Judiciário “declarar” ou “constituir” normas. Trata-se, em vez disso, e tão somente, de demonstrar que os pontos de partida utilizados pelo Poder Judiciário são as disposições normativas estabelecidas pelo Poder Legislativo. Embora se admita, portanto, que os textos normativos legais não encapsulem normas, mas apenas estabeleçam núcleos de significação mais ou menos determinados, que precisam ser argumentativamente contextualizados do ponto de vista fático e normativo para adquirirem pleno sentido, o Poder Judiciário deve usá-los como pontos de referência para a aplicação do Direito. Tal vinculação não apenas decorre do princípio da separação dos Poderes (art. 2º da CF/88), que exige atuação judicial adstrita aos comandos originários do Poder Legislativo: ela advém, também, da própria regra da legalidade (arts. 5º, I, e 150, II, da CF/88), que impede que as obrigações tributárias possam ser baseadas direta e exclusivamente em decisões judiciais¹¹.

Não se discute a importância do Poder Judiciário para o equilíbrio democrático. A judicialização da política, isto é, a ingerência do Judiciário sobre questões políticas, se revela cada vez mais recorrente, especialmente confrontada com abusos dos poderes incumbidos das políticas públicas¹².

Se, por um lado, o ativismo exacerbado deve ser contido, por outro, a denominada “autocontenção judicial” (o oposto) também deve ser evitada. Como adverte Klaus Tipke¹³, é fundamental a existência de um tribunal constitucional que cuide das exorbitâncias do Legislativo e do Executivo, inclusive como corolário da igualdade. Há de se buscar um meio termo, estabelecendo limites ao ativismo judicial.

Nesse contexto, a atuação dos demais poderes pode e deve ser controlada pelo Judiciário, mormente quando restringe direitos fundamentais, situação em que o âmbito de controle deverá ser amplo, principalmente para “avaliar a avaliação” de outro poder (caso de premissa equivocada) ou em caso de restrição a bem jurídico constitucionalmente protegido ou de grande relevância¹⁴.

Em contrapartida, há de se ter uma atuação diminuta do Poder Judiciário, embora ainda sustentável sua contenção, em caso de juízo técnico ou se presente um caráter de ponderação mais amplo, consoante ensina Humberto Ávila:

De outro lado, o âmbito de controle pelo Poder Judiciário e a exigência de justificação da restrição a um direito fundamental deverá ser tanto menor, quanto mais: (1) duvidoso for o efeito futura da lei; (2) difícil e técnico for o juízo exigido para o tratamento da

¹¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 639.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 266.

¹³ TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517-530.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 219.

matéria; (3) aberta for a prerrogativa de ponderação atribuída ao Poder Legislativo pela Constituição.

Presentes esses fatores, menor deverá ser o controle exercido pelo Poder Judiciário, já que se torna mais difícil uma decisão autônoma desse Poder. Em qualquer caso – e este é o ponto decisivo – caberá ao Poder Judiciário verificar se o legislador fez uma avaliação objetiva e sustentável do material fático e técnico disponível, se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos da regra do modo mais seguro possível e se se orientou pelo estágio atual do conhecimento e da experiência. Se tudo isso foi feito – mas só nesse caso – a decisão tomada pelo Poder Legislativo é justificável (vertretbar) e impede que o Poder Judiciário simplesmente substitua a sua avaliação. Mas, veja-se: a decisão a respeito da justificabilidade da medida adotada pelo Poder Legislativo é o resultado final do controle feito pelo Poder Judiciário e, não, uma posição rígida e prévia anterior a ele. Sem o controle do Poder Judiciário não há sequer como comprovar a justificabilidade da medida adotada por outro Poder.

Todas essas considerações levam ao entendimento de que o controle de constitucionalidade poderá ser maior ou menor, mas sempre existirá, devendo ser afastada, de plano, a solução simplista de que o Poder Judiciário não pode controlar outro Poder por causa do princípio da separação dos Poderes. O princípio democrático só será realizado se o Poder Legislativo escolher premissas concretas que levem à realização dos direitos fundamentais e das finalidades estatais. Os direitos fundamentais, quanto mais forem restringidos e mais importantes forem na ordem constitucional, mais devem ter sua realização controlada. A tese da insindicabilidade das decisões do Poder Legislativo, sustentada de modo simplista, é uma monstruosidade que viola a função de guardião da Constituição atribuída ao Supremo Tribunal Federal, a plena realização do princípio democrático e dos direitos fundamentais bem como a concretização do princípio da universalidade da jurisdição¹⁵.

Nesse diapasão, adverte Klaus Tipke que não é admissível estabelecer como justificativa para uma subvenção tributária motivação que não fora cogitada pelo legislador. Neste ponto, afirma categoricamente o ilustre jurista alemão que “os tribunais não podem substituir o objetivo da intervenção do legislador por outro que lhes pareça racional; de outra forma, estariam dirigindo a economia em lugar do legislador”¹⁶.

Dessa forma, o que se busca combater, como fundamento da segurança jurídica, não é a atuação firme do Poder Judiciário, mas sua proatividade exacerbada, fora das balizas constitucionalmente estabelecidas.

A título de exemplo, na discussão da constitucionalidade da instituição do mecanismo de tributação simplificada denominado “Simples”, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 219-220.

¹⁶ TIPKE, Klaus. *Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário*. In: MACHADO, Brandão (coord). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 526.

o papel do judiciário como “legislador negativo”, não cabendo ao Judiciário conferir benefício (papel de legislador positivo) que o Poder Legislativo não pretendeu outorgar¹⁷.

Estabelecidas tais lições, portanto, há de se entender que a concessão de moratória por parte do Poder Judiciário, sob a justificativa de um contexto de pandemia, importa em claro ativismo judicial exagerado, visto que toma para si, em detrimento dos demais poderes, a função de avaliar a conveniência e oportunidade intrínseca ao instituto, revelando claro desrespeito aos preceitos constitucionais.

É certo, contudo, que podem ocorrer efeitos positivos em decorrência da decisão judicial. Trazendo a questão sob exame, uma moratória concedida para uma determinada categoria de pessoas seria atentatória à igualdade, se não estendida às categorias em igualdade de condições. Afinal, em especial no que concerne à pandemia, não há sentido em se conceder moratória a determinada empresa e não o fazer com relação àquelas que trabalham no mesmo setor ou em segmentos similares (embora, como afirmado no item anterior, seja perfeitamente possível a distinção entre categorias que não estão em igualdade de condições).

Ensina Humberto Ávila, quanto a esses efeitos positivos da atuação do Judiciário, especialmente quando confrontado com o princípio da igualdade, sob o prisma do juízo negativo como proibição de provocar efeitos positivos em decorrência de sua decisão:

[...] se juízo negativo significa a proibição de provocar efeitos positivos em decorrência da sua decisão, claramente a competência do Poder Judiciário não compreende apenas juízos negativos de exclusão. O Poder Judiciário pode declarar a nulidade da medida de comparação. Aliás, esse procedimento foi feito pelo próprio Supremo Tribunal Federal: ao analisar uma lei que estabeleceu uma nova revisão de vencimentos apenas para os militares, excluindo da revisão os servidores civis, decidiu que o Poder Judiciário pode corrigir a inconstitucionalidade de uma discriminação quando a lei estabelecer privilégios para uma pessoa ou grupo em relação a outros que se encontram na mesma situação. Nesse caso, a atuação do Poder Judiciário foi negativa (excluiu a medida de comparação incompatível com a igualdade), mas o efeito concreto terminou sendo positivo (ao excluir a medida de comparação, terminou por outorgar o benefício àqueles a quem o Poder Legislativo não quis outorgar)[...]»¹⁸.

De toda sorte, a premissa da contenção do ativismo judicial e respeito às balizas constitucionais há de ser respeitada. No campo da moratória, tal benefício somente pode ser instituído por lei específica.

Se a própria decisão judicial é imprevisível e retroativa (pois dada posteriormente em relação a fatos anteriores, sem qualquer certeza de caminho a ser adotado pelo julgador), permitir uma atuação positiva do Judiciário, como no caso da concessão de benefício fiscal sem lei que o fundamente, ofende sobremaneira a segurança jurídica,

¹⁷ ADI 1.643-1, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Mauricio Corrêa, j. em 05/12/2002.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 186.

conforme exposto acima, já que a irretroatividade e a previsibilidade são elementos da segurança jurídica¹⁹.

E não tem sido outro o entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo, consoante os seguintes julgados exemplificativos:

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – Pedido de suspensão da exigibilidade do recolhimento de ICMS, bem como dos parcelamentos em andamento, pelo período de 90 dias ou até que cesse o decreto de calamidade pública, em decorrência da pandemia causada pela Covid-19 – Inadmissibilidade – Convênio Confaz nº 169/17, que estabelece a necessidade de expressa concessão da moratória, do parcelamento ou da ampliação de prazo para pagamento de ICMS pelos Estados ou Distrito Federal – Ausência de norma autorizadora para a prorrogação pleiteada – Observância ao postulado da tripartição dos Poderes – Precedentes – R. sentença mantida. Recurso improvido. (Apelação nº 1018753-28.2020.8.26.0053, Relator(a): Carlos Eduardo Pachi, 9ª Câmara de Direito Público, j. em 23.11.2020)

APELAÇÃO. Mandado de segurança. Pleito da autora de que houvesse a suspensão da exigibilidade de tributos estaduais durante a pandemia de covid-19. Sentença que denega a segurança. Manutenção. Ausência de direito líquido e certo. Impossibilidade de concessão de moratória pelo Poder Judiciário (arts. 152 e 153 do CTN). Planejamento de socorro às empresas que deve ser implementado pelo Poder Executivo. Precedentes deste Tribunal e do C. STF. Sentença mantida. Recurso não provido. (Apelação nº 1010245-73.2020.8.26.0577, Relator(a): Marcelo Semer, 10ª Câmara de Direito Público, j. em 20.11.2020).

Aliás, no juízo político de suspensão de decisões concessivas de liminares nas quais se pretendia a concessão de moratória pelo Judiciário, a presidência daquele Tribunal de Justiça se posicionou nos seguintes termos:

[...] II. Está suficientemente configurado o risco de lesão à ordem pública, assim entendida como ordem administrativa geral, equivalente à execução dos serviços públicos e ao devido exercício das funções da Administração pelas autoridades constituídas (cf., STA-AgRg 112, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 27.02.08; Pet-AgRg-AgRg 1.890, Rel. Min. Marco Aurélio, red. ac. Min. Carlos Velloso, j. 01.08.02; SS-AgRg 846, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.05.96; e SS-AgRg 284, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 11.03.91). Isto porque decisão judicial não pode substituir o critério de conveniência e oportunidade da Administração, mormente em tempos de crise e calamidade, porque o Poder Judiciário não dispõe de elementos técnicos suficientes para a tomada de decisão equilibrada e harmônica. Oportuno destacar que a concessão de moratória, prevista nos artigos 152 a 155 do Código Tributário Nacional, correspondente que é à suspensão ou alargamento do prazo para o cumprimento da obrigação tributária principal, depende necessariamente de lei. [...] III. Forçoso reconhecer

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 640.

que as decisões liminares proferidas nos mandados de segurança especificados têm nítido potencial de risco à ordem administrativa, na medida em que ostentam caráter de irreversibilidade em tema de competência primordialmente atribuída ao Poder Executivo, além de criarem embaraços e dificuldades ao adequado exercício das funções típicas da Administração pelas autoridades legalmente constituídas, comprometendo a condução coordenada e sistematizada das ações necessárias à mitigação dos danos provocados pela COVID-19. Embora estejam pautadas em efetiva preocupação com o atual cenário mundial, as decisões desconsideraram que a redução na arrecadação dos impostos pelo Estado interfere diretamente na execução das medidas necessárias à contenção da pandemia de COVID-19. Também deixaram de considerar que, com relação ao recolhimento regular de ICMS, o cumprimento da obrigação mantém exata correspondência com o ritmo de vendas. Por incidir somente quando se aperfeiçoa o fato gerador, o ICMS é devido na mesma intensidade da atividade econômica do contribuinte: a redução da atividade econômica resulta em correspondente redução do valor do ICMS devido. [...] É importante dizer: não foram poucas as providências adotadas pelo Governo do Estado de São Paulo para mitigação de danos provocados pela pandemia de COVID-19, tudo com vistas a evitar o contágio, a preservação da vida e da economia, ameaçadas de continuidade caso mantidas as liminares deferidas. Neste momento de enfrentamento de crise sanitária mundial, considerando todos os esforços envidados hora a hora pelo Estado, decisões isoladas, que caracterizam redução drástica na arrecadação do Estado, têm o potencial de promover a desorganização administrativa, obstaculizando o pronto combate à pandemia. IV. A despeito da indubitosa seriedade do momento atual, devastador e intranquilo, não há mínima indicação de que o Estado esteja sendo omisso quanto ao combate à pandemia de coronavírus. Por estar munido de conhecimento técnico abalizado e deter o controle do erário, o Estado de São Paulo, pelo Poder Executivo, tem as melhores condições e os melhores critérios para deliberar acerca do tema, de forma coerente com a capacidade contributiva de cada empresa segundo seu âmbito de atuação. Em suma, sem que se caracterize mínima omissão, é certo que a coordenação das ações de combate ao estado de calamidade – inclusive no que se refere a iniciativa de propor alterações legislativas – cabe ao Poder Executivo, que, com decisões e atos complexos, tem aplicado política pública voltada ao combate efetivo do mal que a todos aflige e de suas consequências econômico-financeiras. Ademais, não tem sentido determinar medidas da alçada de outro poder do Estado com fundamento apenas na discordância unilateral acerca da forma e do tempo de agir, até porque, em momento de enfrentamento de crise sanitária mundial, decisões isoladas têm o potencial de promover a desorganização administrativa. A intenção dos magistrados foi a melhor possível, é inegável. De encômios são merecedores todos os que buscam, no Poder Judiciário, soluções aptas à superação do difícil e inédito panorama. Entrementes, o momento atual exige calma. A coordenação, a ser exercida pelo Poder Executivo, é imprescindível. Somente uma organização harmônica e coerente ensinará a adoção das medidas necessárias e abrangentes. V. Daí a

imperiosa suspensão das decisões liminares, que ora determino [...]. (Suspensão de Liminar nº 2066138-17.2020.8.26.0000, Rel. Geraldo Francisco Pinheiro Franco, Presidente do Tribunal de Justiça de São Paulo, j. 08.04.2020).

Em igual juízo, a Presidência do Supremo Tribunal Federal suspendeu os efeitos da decisão que concedeu liminar nos autos do Agravo de Instrumento nº 2062467-83.2020.8.26.0000, sob o fundamento de que

exatamente em função da gravidade da situação, exige-se a tomada de medidas coordenadas e voltadas ao bem comum, não se podendo privilegiar determinado segmento da atividade econômica em detrimento de outro, ou mesmo do próprio Estado, a quem incumbe, precipuamente, combater os nefastos efeitos decorrentes dessa pandemia. (Suspensão de Segurança nº 5363/SP, j. 15/04/2020).

E assim justificou:

Assim, 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. 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. 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 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. Ademais, a subversão, como aqui se deu, da ordem administrativa vigente no estado de São Paulo, em matéria tributária, não pode ser feita de forma isolada, sem análise de suas consequências para o orçamento estatal, que está sendo chamado a fazer frente a despesas imprevistas e que certamente têm demandado esforço criativo, para a manutenção das despesas correntes básicas do estado.

Aumentar o grau de abrangência de sorte a permitir a ingerência do Judiciário nesse aspecto resultaria na subversão do sistema jurídico. Novamente, há de se recorrer a um meio termo. Um modelo composto somente por princípios seria extremamente flexível, ao passo que um modelo em que só existem regras seria demasiadamente rígido, sem “válvulas de escape”²⁰.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 148.

Há, ainda, outras barreiras. De início, a preocupação constitucional da autonomia do ente federativo é tamanha que, consoante exposto acima, não é possível a concessão de moratória de tributos de outros entes federativos. Vale dizer, a Constituição delega apenas àquele ente político que detém a competência tributária dispor sobre moratória de seus próprios tributos. Admitir que o Judiciário venha a se imiscuir nessa questão é também afastar, por via oblíqua, o exercício de função própria do Executivo, inserida no âmbito de sua discricionariedade.

Ademais, também nos termos do item anterior, verifica-se que a preocupação do CTN para a concessão do referido instituto perpassa por diversos requisitos que devem ser atendidos pela lei concessiva da moratória, aos quais não está vinculada uma decisão judicial que concede a moratória.

Tampouco há de se admitir a aplicação do denominado fato do príncipe como fundamento para a concessão da moratória. Referido instituto está inserido no campo da álea administrativa, voltado à inexecução sem culpa de contratos com a Administração, quando a parte contratante é onerada por alteração superveniente da disciplina estatal que influi no sinalagma do contrato. O exemplo clássico da doutrina é o aumento da carga tributária, que acaba por refletir na execução do contrato²¹.

A analogia buscada para aplicar tal instituto à questão chega aos encargos suportados pelos contribuintes, em razão das medidas adotadas pelo Estado na contenção do avanço da pandemia, rompendo um suposto equilíbrio tributário outrora existente.

Contudo, o fato do princípio se volta à inexecução de contratos administrativos, justificando-se quando há quebra do equilíbrio contratual. Assim, não guarda relação com o inadimplemento tributário, cujo elemento nuclear é a compulsoriedade e inexistência de natureza contratual.

Destarte, diante de todo o demonstrado, verifica-se como inviável a concessão de moratória pelo Poder Judiciário sob a justificativa de um cenário de pandemia.

Saliente-se que algumas medidas foram tomadas pelos órgãos responsáveis no sentido de minimizar os efeitos da pandemia em matéria tributária. Há de se destacar a portaria conjunta da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 555/2020, que prorrogou a validade das certidões negativas e positivas com efeitos de negativas quanto aos débitos federais; a instrução normativa nº 1.930/2020, da Receita Federal do Brasil, que determinou o adiamento do prazo de entrega da declaração do imposto sobre a renda da pessoa física; o decreto nº 10.305/2020, da Presidência da República, que suspendeu o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) para operações de crédito e empréstimos realizadas entre 3 de abril e 3 de julho do corrente ano; dentre outras medidas.

No município de São Paulo, por seu turno, destaca-se a lei nº 17.403/2020, que dispõe sobre a suspensão da exclusão de parcelamentos durante o estado de calamidade pública decorrente da Covid-19.

É certo que alguns estados, como São Paulo, não editaram normas prevendo moratória dos tributos de suas competências (embora, no caso de São Paulo, tenha ocorrido a suspensão de prazo de defesa em processos administrativos, o que gera, por consequência, a postergação de atos executivos relacionados a esses processos), porém é inviável que o Judiciário venha a se imiscuir nesse ponto.

²¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 391.

4. Conclusão

Diante de todo o colacionado, é totalmente recomendável a concessão de moratória tributária em tempos de pandemia, tratando-se de um momento absolutamente extraordinário, decorrente de evento imprevisível, inevitável e irresistível. Porém, há de se concluir pela impossibilidade de sua concessão pelo Poder Judiciário.

Conforme exposto, há imperiosa necessidade de lei, o que veda a atuação do órgão jurisdicional como legislador positivo.

Ademais, uma decisão judicial concessiva da moratória não atenderia aos parâmetros e requisitos fixados pelo legislador complementar.

Ainda, na hipótese, ter-se-ia um ativismo judicial exacerbado, rompendo com a segurança jurídica e a separação de poderes. Neste contexto, há de se destacar que o Judiciário não é o órgão democraticamente eleito para elaborar políticas fiscais de isenção ou parcelamento de tributos. Relevante também reforçar que não há, nesse órgão, campo para debates sobre o assunto, como existe no Poder Executivo ou no Legislativo.

Por fim, não detém o Poder Judiciário a tecnicidade necessária para avaliar os efeitos da medida de moratória, tanto para a economia quanto para fazer frente às políticas públicas de contenção da pandemia.

É exatamente nesse sentido que a jurisprudência vem se firmando. Em última análise, seguir a jurisprudência implica fomentar a segurança jurídica, não cabendo ao Judiciário, sem razão suficiente, se afastar de seus precedentes²².

Ainda que a pandemia seja algo único, fora do ordinário, não há justificativa suficiente para quebrar os paradigmas acima colacionados.

5. Referências bibliográficas

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: Rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009.

²² ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 641.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. *In: MACHADO, Brandão (coord.). Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo: Saraiva, 1984. p. 517-530.

TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. *In: SHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito Tributário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Quartier Latin, 2008.