

REGIME JURÍDICO DA TRIBUTAÇÃO NA EMERGÊNCIA

Edvaldo Brito¹

Sumário: Introdução – Regime jurídico da emergência – Regime jurídico da emergência no direito privado – Regime jurídico da emergência no direito tributário – O princípio da capacidade contributiva e a moratória – Conclusão.

INTRODUÇÃO

Este estudo busca reviver na Constituição e na sua norma integrativa maior — o Código Tributário Nacional — o regime jurídico da tributação em situação de *emergência*, à semelhança desta *pandemia*, causada pelo coronavírus.

REGIME JURÍDICO DA EMERGÊNCIA

Cossio entendeu, com perfeição, que o Direito é a *conduta* humana na sua interferência intersubjetiva e, assim, a *norma* jurídica é o *pensamento* dessa *conduta* em liberdade.

A conclusão é a da transversalidade entre fato e *norma*, buscando-se, então, a relação entre a *norma* e as *instituições*

1. Professor Emérito UFBA e Mackenzie. Advogado. Professor IBET

jurídicas, as quais consistem em *signo* inconfundível na Ciência do Direito. O único problema que se enfrenta é o de sua relação com a *norma* jurídica, quando se procura saber quem é criador ou quem é criatura². A solução, porém, depende da concepção adotada: o *egologismo existencial* de CARLOS COSSIO, ao defender a noção do Direito como sendo a *conduta* humana na sua interferência intersubjetiva, afirma que a *norma* jurídica é o pensamento dessa *conduta* em liberdade, porque “a norma simplesmente diz que dado o fato de matar *deve ser* o fato de sua prisão. O objeto, assim representado, é a conduta humana. A norma enquanto objeto, é um *conceito*, quer dizer, um objeto lógico e não um objeto real; o objeto real, representado, intelectualmente, por esse conceito, é certa conduta humana”³. Então, para essa escola, a *instituição*, tomada no sentido de organismo representativo de estratificações sociais⁴, é *criador*.

A norma, nesses termos, além de ser o pensamento de uma conduta em liberdade, também é a estrutura lógica da experiência jurídica; a classe típica de *conceitos* de que se utiliza o jurista para mencionar a realidade jurídica no conhecimento científico ou, o que é o mesmo, é o modo de juízo com que opera seu intelecto ao formar aqueles *conceitos*.

HERNÁNDEZ GIL pode afirmar, nessa mesma linha, que as *instituições* oferecem sempre certa base objetiva, autônoma, não dependente por inteiro da ordenação legal nem dúctil às criações subjetivas do intérprete. Nelas, ou através delas, afloram setores da realidade social que pressupõem uma conformação jurídica a que elas mesmas dotam de sentido. Reafirme-se, então: as *instituições jurídicas* são organismos

2. cf. HAURIOU, Maurice. *La teoría de la institución y de la fundación (ensayo de vitalismo social)* trad. Arturo Enrique Sampay. p. 36.

3. cf. COSSIO, Carlos. *La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad*, 2ª ed., p.531; *La valoración jurídica y la ciencia del derecho*, p.61.

4. cf. HERNÁNDEZ GIL Antonio et alli, *Estructuralismo y derecho*. Madrid: Alianza Editorial S.A., 1973, p. 36.

representativos de estratificações sociais aos quais a ordem jurídica apreende e lhe outorga certos efeitos deônticos.

O *parentesco*, o *matrimônio* e a *filiação* são três exemplos de *instituição* apontados por esse autor para concluir que esses organismos podem funcionar como coordenadas *institucionais* separáveis e agrupáveis. Esses três podem ser reabsorvidos na *macro-instituição família*.

A *instituição jurídica* nada tem de abstrato. Forja-se no campo da experiência jurídica e trabalha elementos constitutivos do *conceito jurídico*.

Pois bem, tudo isto veio a propósito de dizer-se que é a Doutrina, é a ideia do jurista, constitutiva dos *fatores ideais* ou desses *conceitos* que conduzem a esse tipo de formulação no campo da ciência jurídica.

Já os *fatores reais* são, propriamente, os costumes. São, portanto, aqueles acontecimentos reais, ou seja, é a realidade da vida. Essa realidade, evidentemente, elabora, ou ajuda a elaborar o Direito Positivo de tal maneira que há pouco foi invocado o *egologismo existencial* para dizer que o Direito, segundo essa escola, sendo a conduta humana na sua interferência intersubjetiva é esse *fator real* — “*ex facto oritur jus*” — que não somente participa da elaboração do Direito Positivo, instruindo a fonte normativa não só enquanto a conduta humana na sua interferência intersubjetiva, que se encontra padronizada, mas, também, serve para colmatar lacunas, como ocorre com o costume “*praeter legem*”⁵.

A *emergência* é um acontecimento crítico, perigoso, fortuito, por isso, em regra, é incidental, mas, sempre, previsível e, em consequência, precisa ser previsto pela fonte normativa que pensa as ocorrências no meio social, ou seja, pensa a conduta humana na sua interferência intersubjetiva. É uma situação

5. cf. art.4º da *Lei de Introdução ao Código Civil* – Decreto-Lei nº4.657, de 4 de setembro de 1942: “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os *costumes* e os princípios gerais de direito”.

caracterizada, sempre, pela urgência na recuperação da situação mórbida que, se é inesperada, não deixa de ser *evento, fato*, que *emerge*, que resulta, que surge de fenômeno causador de danos material e imaterial a sujeitos e a objeto de direito.

A *emergência* é uma situação jurídica que corresponde a um momento que, à semelhança de um *termo*, há de chegar. Apenas, ignora-se *quando*, pois, a *incerteza*, que caracteriza uma *condição*, neste caso da *emergência* é, somente, em relação à época de sua realização.

Vale, aqui, a classificação de ORLANDO GOMES⁶, quanto ao momento em que advém esse *termo*, caracterizando-o como *dies certus an, incertus quando*, à semelhança do dia em que alguém morrerá.

A fonte normativa tem pensado sobre esse evento que não lhe é estranho, por isso, que é *previsível* e a norma tem de o *prever*.

As *epidemias* são exemplos de *emergência*: peste do Egito, em anos antes da era cristã, causada por bactérias; a da varíola, nos primeiros anos dessa era, vitimando, aproximadamente, cinco milhões; a peste de Cipriano que teria matado 5.000 pessoas por dia em Roma e a peste bubônica na Europa; *pandemia* de gripe asiática, suína e a chamada de espanhola em 1918; a de tifo, cólera e, em vários países da África, conjuntivite matando, em dois anos, dez milhões de pessoas; são doenças que acometeram, a um tempo, grande parte da população como surto de moléstia que, surgindo em um certo lugar, ataca, no mesmo momento, número considerável de pessoas.

Falou-se supra de *pandemia*. Esta consiste em uma *epidemia* de doença infecciosa que se espalha entre a população de *toda a Terra*.

A *pandemia*, deste presente momento, é a do coronavírus, responsável por uma doença respiratória denominada *covid-19*,

6. cf. Introdução ao direito civil; coordenador e atualizador Edvaldo Brito; atualizadora Reginalda Paranhos de Brito – 22ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 302.

sigla oriunda de *Coronavirus Disease 2019*, causada pela infecção com o vírus da síndrome respiratória aguda grave 2 (sars-cov-2 o sars-cov-2) que foi identificado, pela primeira vez, em seres humanos em dezembro de 2019 na cidade de Wuhan, na China e teria tido origem numa mutação dos *coronavírus* de morcegos.

A violência do ataque à *saúde*, feito por essa moléstia, aliada à inexistência de meios certos de cura, colocou a humanidade em tal estado de vulnerabilidade que lhe fez conscientizar-se da adoção de providências, somente, eficazes na linha da *solidariedade* e da *fraternidade*, mas, tais sentimentos, ainda que pensados pela fonte normativa⁷ e conscientizados quanto à vulnerabilidade humana, não estão sendo praticados, com *espontaneidade*, em exercício de *liberdade*.

Essa ausência de *espontaneidade* tem de envolver o Estado do *bem-estar social*, por isso, coloca-se à prova essa *liberdade*; tem-se, até, discutido sobre a *igualdade*, mas, pouco se invoca o princípio constitucional da *fraternidade*, irmã gêmea da *solidariedade*, tudo porque, em tais circunstâncias, encontra-se em jogo a saúde coletiva — direito *fundamental* da categoria dos *sociais* — cuja preservação inclui-se entre os *deveres jurídicos* do Estado (art.196 da Constituição).

O Estado brasileiro, observando do rol de competências dos entes federados, constitucionalmente, posto, atuou para evitar que qualquer pessoa causasse *epidemia*, mediante a propagação de germes⁸ e estabeleceu as normas de medida sanitária preventiva cuja infração corresponderia à prática de um crime⁹.

O Estado contemporâneo é o oposto do “*Estado gendarme*”, do “*Estado policial*” forma de *poder* que limitava suas *intervenções no domínio econômico, no domínio do particular*, pois as suas funções típicas eram as do exército (defesa do território), da polícia (manutenção da ordem), da justiça.

7. cf. por ex., o Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil.

8. art.267 do Código Penal.

9. art.268 do Código Penal.

O século XX deu espaço a um *poder político* legitimado na *intervenção* à economia e ao social, fazendo a transição do *Estado gendarme* para o Estado de *bem-estar social*.

O posicionamento mínimo do Estado em suas funções reais é defendido somente pelos liberais das escolas clássica e neoclássica e dos libertários monarquistas.

As relações desse novo Estado com a *sociedade civil* demandam o exercício do *arbítrio conformador* consistente no modo de satisfação das necessidades coletivas de caráter público, conforme estudei em livro que escrevi¹⁰.

Esse *arbítrio* é a síntese dualista do *Estado do bem-estar e do desenvolvimento*; é um processo pelo qual o Estado cumpre a sua missão, modernamente, não só a de conseguir recursos, inclusive, financeiros, *coativamente*, para atender estas necessidades públicas, mas, também, a de atuar na definição, orientação e fiscalização das circunstâncias em que se deve processar esse *desenvolvimento econômico* e a *distribuição social* dos benefícios dele decorrentes.

Aqui se inclui a função, também, de promover os meios que propiciem até a satisfação das *necessidades não econômicas*, uma vez que lhe incumbe atender a todas as necessidades coletivas, públicas ou não.

A participação do Estado em atividades antes executadas, exclusivamente, pelos particulares, desfaz a tradicional descrição de suas funções como sujeito abstrato da ciência financeira, o que o fazia distinguir-se da pessoa física, concreta e egoísta que era assim definida como sujeito da economia política¹¹, ao tempo em que dificulta a absorção da atuação do Estado, na ótica da noção tradicional de *serviço público* entendido como a atividade de interesse geral prosseguida

10. cf. *Reflexos jurídicos da atuação do estado no domínio econômico*. 2ª ed. São Paulo. Saraiva. 2016.

11. cf. ORIA, Salvador. *Finanzas*, v. 1, p. 43, apud Delfim M. Silveira, *Orçamento e planificação*, Porto Alegre, Ed. Sulina, 1960, p. 44.

por um organismo administrativo sob um regime derogatório de Direito Comum¹². Esta noção, portanto, ou entra em crise ou se amplia para acolher todas as *prestações* oferecidas pelo Estado.

Defendo que melhor será substituí-la pela noção de *prestações administrativas fornecidas a particulares*, a qual será capaz de absorver todas as relações do Estado com os indivíduos nessa *sociedade de massa* em que se constitui a cidade moderna, expressão do fenômeno atual conhecido como explosão urbana; substitui-la, ademais, pela noção de *prescrições administrativas* consistente na intervenção autoritária no domínio do particular para assegurar a todos o *bem-estar*.

O moderno Estado de *massa*, sujeito de *prestações*, partícipe da vida econômica como produtor ou distribuidor de bens para o atendimento das *necessidades da assistência vital*, é, tipicamente, *intervencionista* e, sob as mais variadas denominações, os tratadistas têm estudado essa atuação estatal que se apresenta ora como *produtora* de bens ou como *reguladora* do consumo; ora se traduz numa ação *fomentadora*, *disciplinar*, *coordenadora* e *fiscalizadora* das atividades econômicas privadas.

Exerce o Estado um poder cujo objeto é o *arbítrio* racional, orientado, axiologicamente, no sentido de promover, dentro de certos limites, modificações dirigidas à totalidade ou a uma parte considerável da ordem social.

FORSTHOFF¹³ designa-o com o nome, já falado, de *arbítrio conformador* consubstanciado nas funções estatais, cujas formas principais de manifestação foram magistralmente descritas por ele, as quais têm o objetivo de satisfazer as já mencionadas *necessidades da assistência vital*.

12. cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Natureza e regime jurídico das autarquias*, São Paulo, 1967, p. 159.

13. cf. FORSTHOFF, Ernst. *Tratado de derecho administrativo*. Versão em castelhano de Legaz Lacambra, Garrido Falla e Gómez de Ortega y Junge. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1959, p. 97.

É essencial fixar que a atividade de atendimento de tais *necessidades*, embora constitua *prestações administrativas*, pode diferenciar-se daqueloutra que se realiza no âmbito da Administração Pública propriamente dita, ou Administração Pública soberana constituída por “um conjunto de agentes e de meios que uma pessoa pública afeta a uma atividade”¹⁴.

Conscientizar o homem da existência dessa fase da vida coletiva é uma tarefa incansável de que se devem incumbir todos os organismos sociais, a fim de afastar a ideia de que não há sociedade, porque, de modo inverso, seria admitir a existência, apenas, de indivíduos cuidando de si próprios, em isolamento, criando um aglomerado de pessoas sem *seguridade*.

A *seguridade social* tem de ter coordenação e, nas circunstâncias, só o Estado pode fazê-la, porque, em tese, não estará a serviço de poderes corporativos que, na sociedade, buscam exercer dominação.

Todo o exposto conduz à apologia de um Estado de Direito *conformador* destas tendências da estrutura política e econômica da sociedade organizada à moda de um Estado social moderado com o objetivo de promover o *bem-estar* e o *desenvolvimento*, observados, como lhe são próprios, as garantias e os direitos sociais, como fundamentais ao indivíduo em um necessário regime *intervencionista* que assegure a *liberdade econômica* com *justiça social*.

REGIME JURÍDICO DA EMERGÊNCIA NO DIREITO PRIVADO

O exemplo melhor deste *regime jurídico da emergência* está na conhecida *Lei Faillot*, de 21 de janeiro de 1918, publicada no *Journal Officiel de la République Française*, edição de 23 subsequente, estabelecendo um regime jurídico relativo às transações ainda a cumprir e a outros contratos comerciais

14. cf. RIVERO, Jean. *Droit administratif*, 5.ed., Paris, Dalloz, 1971, p. 395.

concluídos antes da guerra mundial, no período iniciado em 1º de agosto de 1914, durante a guerra e até a expiração de uma moratória de três meses a partir do fim das hostilidades.

Essa lei francesa flexibilizava a rigidez da *pacta sunt servanda* do Código Napoleão.

O Código Civil brasileiro, na edição de 2003, estabelece um regime jurídico para essas situações de *emergência*, tal como se vê das normas que disciplinam os *defeitos* e a *invalidade* do negócio jurídico ou, mais especificamente, das regras do *inadimplemento fortuito*, inclusive, cobrindo toda a *teoria dos riscos*, ou seja, a teoria dos prejuízos nas hipótese do *acaso*, vale dizer, a “*teoria do perigo do contrato*”.

Apesar disto, surgiu, especificamente, por causa da *pandemia*, a lei que dispõe sobre o *Regime Jurídico Emergencial e Transitório* no campo do Direito Privado, a de nº 14.010, de 10 de junho de 2020.

REGIME JURÍDICO DA EMERGÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Houve toda uma atuação legislativa, no plano federal, com algumas iniciativas do respectivo legislador, a qual serviria, ao menos, de exemplo para as outras entidades federadas, considerando a autonomia política. A União editou, de logo, a Instrução Normativa RFB nº1930, de 01 de abril de 2020, com a qual postergou o prazo para apresentação da Declaração Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física, por 60 (sessenta) dias, bem assim, do *recolhimento* do tributo devido; a prorrogação do prazo para pagamento da contribuição previdenciária patronal PIS/PASEP e da COFINS; prorrogação do cumprimento de várias obrigações acessórias como a entrega da EFD-Contribuições; entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF); redução do IOF – imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro,

ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários, incidente sobre operações financeiras por 90 (noventa) dias.

Tudo isto, estimada, na União, uma renúncia fiscal de R\$7 bilhões de reais.

Ora, nada de extraordinário, porque o Brasil é um *Estado Democrático de Direito* do *desenvolvimento econômico* para a realização do *bem-estar social* (arts.1º e 3º da Constituição).

O Brasil é, sob o aspecto político, uma *Federação* solidarista, por isso, que o *Preâmbulo* da Constituição plasma o *princípio da fraternidade*, ao definir a *sociedade* brasileira como *fraterna*.

A Constituição estabelece, por isso, no *plano financeiro*, a *distribuição das receitas tributárias*, mediante os *impostos de participação* e os chamados *fundos* de participação dos Estados e de participação dos Municípios. Estabelece, também, as *transferências* voluntárias e compulsórias.

Ora, a alegação de que a receita do Estado ou a do Município cairia, por força da *pandemia* ou, em consequência dela, pelas providências para preservar a *capacidade contributiva*, não se justificaria porque o Congresso Nacional, observado esse *regime jurídico brasileiro das finanças públicas*, editou norma de ajuda financeira da União a Estados e a Municípios, no valor de R\$60 bilhões, por causa da *pandemia*.

Todos, enfim, estavam compatibilizando-se com essa situação de *pandemia*.

Assegurado, assim, o *equilíbrio financeiro*, conforme o previsto nesse respectivo regime jurídico disciplinador da *situação financeira*, cumpre examinar a seguir o regime jurídico de natureza *tributária* para essa *situação de emergência*.

O primado da Constituição em matéria tributária é lição que GERALDO ATALIBA legou-nos a nós os seus contemporâneos e a quantos sucedem-no, a partir dos debates nas aulas do Curso de Especialização em Direito Tributário, no ano de 1975, na PUC-São Paulo.

Portanto, é na disciplina constitucional da tributação que se encontra o *fundamento de validade* para ela na situação de *emergência*.

Começa pela proteção do sujeito passivo da relação jurídica tributária que está no *Estatuto do Contribuinte*¹⁵ ao qual se submete a exigência *coativa* das *prestações*, a serem cumpridas pelo particular em favor da coletividade, através da entidade pública a que está outorgada a *competência tributária*.

A tributação é um *fenômeno* porque é um acontecimento observado pelos seres humanos, cuja essência somente se encontra na interação do cérebro e da mente com o mundo exterior. Os fenômenos constituem o mundo como nós o experimentamos.

Pois bem: a tributação é um *fenômeno social*. Não saiu da cabeça de Minerva, a deusa da sabedoria, mas, da experiência da vida em grupo, porque o homem é um animal com instinto gregário.

A Antropologia, — ciência que estuda as peculiaridades do ser humano — explica esse *fenômeno social*, através dos chamados excedentes sociais *trocados, diretamente*, entre as pessoas na sociedade primitiva no seu estágio de sociedade camponesa; *ou nas transferências* desses excedentes sociais para as mãos de um grupo dominante, constituído pelos que governavam e eram utilizados para assegurar o próprio nível de vida, distribuindo-se o restante entre os grupos da

15. 1. *Competência tributária da entidade intraestatal* arts.145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156.

2. *Legalidade* - art.150, I

2.1. - irretroatividade - art.150, III, “a”

2.2. - anualidade - §2º do art.165

2.3. - anterioridade - art.150, III, “b”

2.3.1. - espera nonagesimal – art.150, III “c”

2.4. - tipicidade - art.145, I a III e 146, III

2.5. - eficácia da lei complementar - art. 146

3. *Isonomia* - art.150, II

3.1. - capacidade contributiva - art.145, §1º

4. *Proibição do efeito tributário confiscatório* - art.150, IV

5. *Garantia da unidade econômica e social* - arts.150, V, 151, I e II, 152

6. *Imunidade* - art.150, VI.

sociedade que deveriam ser alimentados. Estes *excedentes sociais* constituíam *fundos*, como por exemplo, o *fundo cerimonial*¹⁶.

Então, em que consiste a tributação? Tributação é uma *técnica* de transferência do patrimônio do particular – como se fosse um excedente – para o patrimônio da coletividade.

Essa *técnica* tem origem no mecanismo de transferência dos excedentes sociais para as mãos de um grupo dominante, hoje constituído pelos que governavam e são, também, utilizados para assegurar o próprio nível de vida e para distribuir o restante entre os grupos da sociedade que devem ser alimentados. Significa que parcela de todo o patrimônio do particular, quando este o adquire, pertence à coletividade.

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A MORATÓRIA

A Constituição agasalha, no *Estatuto do Contribuinte*, os princípios da *eficácia da lei complementar* (art.146), da *isonomia* (art.150, II) e o corolário deste, o da *capacidade contributiva* (§1º do art.145).

O art.146 defere à lei complementar dispor sobre normas gerais de *direito tributário* e esta lei, o Código Tributário Nacional, disciplina a *Moratória* nos seus arts. 152 a 155, como modalidade de *suspensão* do crédito tributário.

Essas *normas-princípios* têm sido confundidas com *técnicas de tributação*. Esta situação decorre do fato de que existem sistemas jurídicos nos quais os *princípios* — consagrados como tais no nosso — são meras *técnicas* tributárias. Contudo, a distinção entre essas duas categorias demanda o “*conceito*” tributo, na atualidade.

16. cf. WOLF, Eric. *Sociedades Camponesas* 2ª ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores. 1976, ps. 16 e segs.

O *tributo*, em termos *lógico-linguísticos*, é uma prestação em dinheiro devida por um particular a uma corporação de direito público titular de soberania (daí o caráter *compulsório* do cumprimento da *prestação*) a qual corporação opera, por esse modo, a transferência de patrimônio desse particular para a coletividade, a fim de atender as necessidades públicas, obedecendo a um *núcleo* legal consistente em *critérios* que garantem o particular contra possíveis *iniquidades* do exercício dessa soberania.

É por isso que esse *núcleo*, em regra, está expresso nesse “*Estatuto*” que se insere na Constituição, lei que disciplina essa soberania. A Constituição jurídica brasileira, desde a primeira (1824), vem evoluindo na conformação desse *núcleo*, ensejando que se examine a natureza do seu conteúdo que é jungido, afinal, ao conteúdo de todo o texto do estatuto político.

Consequentemente, importa identificar a natureza de cada *critério* constitutivo do *núcleo*, até porque, ainda que, alhures, aparentem meras *técnicas*, aqui, são *princípios*, ou sejam, *critérios* que atinam com a preservação do patrimônio do particular de qualquer transferência que ofenda ao *núcleo*. Se fossem mera *técnica de tributação* seriam somente uma regra destinada a disciplinar, em cada espécie de imposição, a apuração do quanto devido. Se essa *técnica* estiver revestida das características com as quais se compõem os elementos do *princípio tributário*, nem por isso, este se confunde com aquela, pelos seus próprios fundamentos, já expostos¹⁷.

Considerando que o “*conceito*” tributo atina com a transferência do patrimônio do administrado para o da coletividade¹⁸, melhor será aprimorá-lo, para o efeito, aqui, pretendido — o de distinguir entre *tributo* e *contribuição* — buscando arrimo no

17. cf. BRITO, Edvaldo. *Princípios constitucionais tributários*. In. Caderno de Pesquisas Tributárias. Vol. 18. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: co edição: Editora Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1993, ps. 553 e segs.

18. cf. XAVIER, Alberto. *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra: Livraria Almedina, 12972, p. 283.

magistério do saudoso MICHELI¹⁹, no qual se encontra a advertência de que, hoje, “não é possível reduzir o elemento descritivo da noção jurídica de tributo à *coatividade* da prestação, visto que, de um lado, tal *coatividade* pode caracterizar, também, outras prestações devidas pelo particular ao ente público e, de outro lado, a mesma *coatividade* pode ser compreendida (sempre num plano jurídico) de diversos modos e com diferentes significados: *seja como falta de liberdade de escolha no sentido de cumprir ou não a prestação; seja como falta de liberdade de escolha na utilização de um serviço da entidade pública*”.

Por isso, é que sempre se inicia a análise da natureza jurídica dessas prestações pelas disposições constitucionais que pressupõem a nucleação de uma prestação com natureza *tributária* ou com a natureza de *contribuição* não tributária, porque essas disposições²⁰, além de não serem comuns ao *tributo* e às *contribuições*, têm, inclusive, a forma de *princípios-garantia* toda vez que no texto constitucional foram inseridas com evidente grau de abstração, visando instituir para o particular uma garantia de que o acesso ao seu patrimônio, pela via da tributação, será feito com respeito, ao qual, respeito, vinculam-se todos os entes políticos e administrativos do Estado e, por isso, eles se constituem em prerrogativas dos particulares na categoria dos *direitos subjetivos públicos*²¹ e, assim, são oponíveis “*erga omnes*” são invocáveis, pois, perante e contra o legislador, o juiz ou a autoridade administrativa estreitamente vinculados na sua aplicação²². Tais *princípios* constituem — repita-se — o “*Estatuto do Contribuinte*” de *tributo*, exposto antes²³ diferente daquele da *contribuição*²⁴

19. cf. MICHELI, Gian Antonio. *Curso de direito tributário*, trad. Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr., São Paulo: Resenha Tributário, 1978, p.65.

20. cf. p.12 supra.

21. cf. ESPÍNOLA, Eduardo e ESPÍNOLA FILHO, Eduardo. “*Direito Subjetivo*”. São Paulo: Editora Freitas Bastos, 1941, ps.

22. cf. CANOTILHO, José Joaquim. “*Direito Constitucional*”, 4a. ed. Coimbra, Livraria Almedina, 1987, ps.199 e 122.

23. cf. p.12, supra.

24. 1. Competência do sujeito ativo da obrigação – arts. 8º, IV, 149.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Estas disposições constitucionais demonstram, também, no caso do texto de 1988, que ele se distingue, por exemplo, do anterior (o de 1967, art.18, EC18/1969), por causa do didatismo do seu art.145, ao estabelecer uma classificação do *tributo*, em três espécies.

O PRINCÍPIO DA ISONOMIA impede que o sujeito ativo da obrigação institua tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A situação, portanto, sendo equivalente, é óbvio que o tratamento tem de ser igual.

Ora, o contribuinte de *tributo* que, na *pandemia* foi compelido a isolar-se, sem obter recursos financeiros para seu sustento ou pra o de seus negócios, não pode ter tratamento *isonômico* com o daquele que nada sofreu. É a regra do inciso II do art. 150 da Constituição.

É aqui que incide o *critério* veiculado pelo §1º do seu art.145 que, de logo, consagra a regra geral da *tributação* no Brasil, pela via do *imposto*, qual seja, a de ajustá-la “à *capacidade contributiva* ou às faculdades econômicas do contribuinte, insinuando critérios graduados ou *progressivos*”²⁵ e, ainda compondo essa regra geral o critério da *personalização*.

A regra, portanto, é a do *imposto pessoal e progressivo*.

E por que *pessoal*? para que sirva, na lição de ALIOMAR BALEEIRO²⁶, de “instrumento surdo e adequado a uma re-

2. Legalidade – arts. 8º, IV “in fine”, 150, I

2.1. irretroatividade – art.149, combinado com o art.150, III “a”

2.2. anterioridade – art.150, III “b”, art.195, §6º

tipicidade –

A) – art.8º, IV

B) – art.149, combinado com art.146, III

C) – art.195, “caput”

D) - §5º do art.212

E) – “caput” do art.239

F) – art.240

eficácia da lei complementar – art.149, combinado com o art.146, III

25. cf. BALEEIRO, Aliomar. *O direito tributário da constituição*. Publicação nº8 do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro. Rio de Janeiro. Edições Financeiras S.A., 1959. p.79.

26. cf. *Limitações constitucionais do poder de tributar*. 5ª ed. rev. Rio de Janeiro. Forense, 1977, p. 308.

volução social, sem ‘sangue suor ou lágrimas’, mas tão radical quanto as de caráter catastrófico que têm congestionado cemitérios, cárceres e orfanatos, apavorando as sociedades ameaçadas pela propagação insinuante e insidiosas”.

Eis aqui as palavras proféticas do insuperável mestre a instruir o juízo de quantos leem e interpretam o §1º do art.145 da Constituição cujo embrião está no nº15 do art.179 da Constituição de 1824²⁷, afinal, critério consagrado no Estado contemporâneo Democrático de Direito em que o contribuinte não é súdito, é cidadão.

Melhor seria o texto constitucional francês de abril de 1946, infelizmente, não referendado, cujo art. 37 estabelecia: “*La participation de chacun aux dépenses publiques doit être progressive et calculée en fonction de l’importance de la fortune et des revenus, compte tenu des charges familiales*”.

O texto brasileiro de 1988 confere à administração tributária a *faculdade* de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, com o objetivo de conferir a efetividade dos critérios da *personalização* e da *progressividade*.

A inteligência desse §1º do art.145 da Constituição está no fato de que o princípio da capacidade contributiva alicerça a espinha dorsal das normas que os regulamentam e esse mesmo pensamento pela doutrina nacional.

Consequentemente, arrimados em BALEEIRO e verificando que a Constituição hospeda o princípio entre os categorizados como *gerais do sistema tributário nacional*, dúvida não pode existir quanto à sua vinculação à expressa *limitação constitucional* ao poder de tributar veiculada pelo inciso II do art.150; também, dúvida não pode existir quanto a admitir-se que a regra do §1º do art.145 não tem endereço, apenas, para o legislador ordinário, mas, também, para o aplicador da norma

27. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

de tributação, v.g.o juiz ou o administrador tributário, diante de um caso concreto²⁸.

A partir dessa conclusão fácil é repetir que a análise do dispositivo o decompõe em tres princípios consociados para o fim da justiça social: *personalização* dos tributos, *progressividade* e *capacidade contributiva*.

BALEEIRO, pai do dispositivo, explicou que a cláusula “*terão caráter pessoal*” envolve, por exemplo, as deduções por encargos de família, o mínimo de existência, etc. e lembrou que todos os impostos podem ser regulados de modo *pessoal*, segundo as condições e circunstâncias *individuais* de cada contribuinte (discriminações por idade, estado civil, encargos de família, presença ou ausência do pais, existência de dívidas, etc.), porque, dessa forma, imprime-se ao sistema tributário mais justiça e perfeição.

A Constituição, portanto, ao determinar que os impostos terão caráter pessoal, impõe ao legislador o dever de mensurar as circunstâncias individuais de cada contribuinte a ser alcançado pelo tributo dessa espécie, mediante critérios — ainda que fixados em termos *abstratos* — os quais serão apurados no caso *concreto* pelo aplicador da norma.

Neste ponto da exposição, cabe examinar essa cláusula “*facultado A Administração Tributária...*”

Observe-se, de início, que a Constituição outorga à administração tributária uma *faculdade*, cujos elementos cumpre ao legislador *conformar*.

É preciso perceber essa *conformação*, dissecando-se o dispositivo, “*in fine*”. Diz ele que a administração tributária tem a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Esse núcleo da norma não é absoluto. Está vinculado aos objetivos nela estipulados, quais sejam os da *personalização* e da *progressividade* dos impostos segundo a *capacidade de pagar* do contribuinte.

28. cf. *O Direito tributário da constituição*, ob. cit. p. 181.

Essa *faculdade*, portanto, somente estará legitimada, na medida em que for instrumento da verificação da existência desses objetivos, diante de uma *pretensão* do contribuinte que tenha como fundamento a invocação, por ele, do seu *direito subjetivo* contido na norma constitucional, alegando impossibilidade de cumprir uma *prestação tributária* por incapacidade de pagar.

A administração, em tais circunstâncias, não pode “*in abstracto*” pesquisar a situação econômica do contribuinte, por isso, a lei, que deverá ser integrativa da norma constitucional, terá de restringir a atividade administrativa a esse *limite*: o da *provocação* do contribuinte, no caso concreto, que pretende preservar-se de uma iniquidade.

Pode acontecer que o legislador, ao regradar os elementos constitutivos da hipótese do fato gerador da obrigação tributária, tenha estabelecido critérios para a *personalização* e *progressividade* do imposto, mas, no caso concreto, não tenham tido *efetividade* e, então, o contribuinte postula para que lhe seja assegurado o exercício do direito que a Constituição lhe deu. Nestas condições, a administração pode atuar para provar o contrário. O ônus dessa prova será seu e poderá esta ser colhida com a verificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, mas observado o “*due process of law*”.

Advirta-se, outrossim, que a *faculdade* jamais autorizará a administração tributária a reivindicar obter o cumprimento da prestação com o desapossamento de bens, por parte do contribuinte, porque qualquer sacrifício já configurará, para este, um *efeito confiscatório*, proibido “*ex-vi*” do inciso IV do art.150 da Constituição.

Pode acontecer, também, que o legislador nem tenha estabelecido tais critérios e, por isso, o contribuinte postule seja-lhe assegurado o exercício do direito. E isto é possível porque a Constituição estabeleceu, no “*caput*” do §1º do seu art.145, norma de eficácia plena e, portanto, de *aplicabilidade direta e imediata*. É, sobretudo, nessas circunstâncias que aqui se reafirma ser o dispositivo endereçado, também, aos juízes e

demais aplicadores das normas tributárias infraconstitucionais, aos quais, assim, cumpre conferir a *efetividade* desses objetivos, sem ressalva a que a administração tributária utilize a *faculdade* já referida, nos termos aqui assinalados.

Enfim, os *limites* impostos pela Constituição ao exercício de tal *faculdade* são os da necessidade de *provocação* pelo contribuinte para, no caso concreto, ver reconhecidos os objetivos de *personalização* e *progressividade* do imposto em razão de sua *capacidade de pagar* e os da necessidade de observar o “*due process of law*”.

Vinculada, pois, a tais *limites*, é bem sensível a utilização dessa *faculdade*, porque qualquer desvio resultará efeito *confiscatório*.

MORATÓRIA é uma das *normas gerais de direito tributário* porque tem o seu *fundamento de validade* na alínea “b” do inciso III do art.146 da Constituição, considerando que se trata de uma *modalidade de suspensão do crédito tributário* consistindo, simplesmente no *diferimento* do prazo de cumprimento da *prestação*, sem que o contribuinte sofra com o efeito dos *consectários* de um inadimplente.

O Código Tributário Nacional estabeleceu normas sistematizando uma categoria que antes já era objeto de autorização legislativa dos entes federados.

Esta sistematização não ofende a autonomia política que, de resto, é outorgada nos *termos* da Constituição, o que significa que as *normas gerais de direito tributário* inserem-se nesta bitola, mesmo quando se trata da moratória heterônoma do art.152, I, b, em que a concessão é da União, mas, ocorre, simultaneamente, com tributos de sua competência.

ALIOMAR BALEEIRO²⁹ anota que se trata de medida de ordem pública diante de circunstâncias perturbadoras, violentamente, da economia, que causem pânico financeiro ou

29. cf. Direito tributário brasileiro. 10ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro, Forense, 1987, p. 532.

impossibilidade material de satisfação das dívidas, evitando que se alastre catastróficamente a crise, por ventura, ainda, limitada a certas categorias profissionais ou a certas regiões.

A competência é legislativa, portanto, entregue à *discricionariedade* política do legislador do ente federado sujeito ativo respectivo e, por isso, não se submete ao controle de qualquer outro órgão ou Poder, mesmo que a iniciativa tenha sido do Executivo porque “a moratória, seja de caráter geral, seja de caráter individual há de ter base em lei”.

Cumprido esclarecer que a regra é abranger os créditos tributários cujo fato gerador ainda não tenha ocorrido ou cujo lançamento, ainda, não se tenha iniciado, mas, o Código Tributário Nacional deixa à *discricionariedade* do legislador a disposição em contrário.

Importante é que, embora não se confundindo com a *remissão* que é modalidade de extinção do crédito, a *moratória*, salvo se ocorrer a hipótese de *revogação*, não comporta a incidência de consectários próprios do *inadimplemento*.

Essa modalidade de suspensão do crédito tributário opera a efetividade da tributação em regime emergencial.

CONCLUSÃO

Localiza-se, ou diretamente, na Constituição ou por norma que lhe seja integrativa, a proteção do sujeito passivo da obrigação tributária na *emergência*, à semelhança da *pandemia*, relativamente ao cumprimento tempestivo de sua *prestação*, porque o regime jurídico da relação jurídica tributária, sendo de *ordem pública*, reveste-se da natureza de *direito subjetivo público* do contribuinte que, assim, pode opor essa prerrogativa a qualquer dos poderes.

Anote-se que, infelizmente, nem todos os entes federados cumpriram esse regime jurídico, sendo, por isso, passíveis da correção pelo Poder Judiciário, a fim de assegurar a proteção a esse *direito subjetivo público*.