

CALAMIDADE PÚBLICA: REFLEXÕES SOBRE A NORMA QUE FIXA PRAZO ESPECIAL DE VENCIMENTO DE TRIBUTO E A MORATÓRIA

Public calamity: reflections about the legislation of the special maturity term of taxes and the moratory

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 26/2020 | p. 105 - 127 | Set - Out / 2020

DTR\2020\11598

Fernando da Silva Chaves

Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributário de São Paulo – IBET-SP. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Gestão Fiscal e Planejamento Tributário pela UNERJ (Universidade Católica de Santa Catarina). Advogado. fernando@papp.adv.br

Área do Direito: Constitucional; Tributário

Resumo: Em razão da COVID-19, o presente trabalho pretende investigar se normas complementares da legislação tributária gozam de validade sistêmica para fixar a prorrogação no prazo de vencimento de tributos em caso de calamidade pública, bem como demonstrar quais os prazos especiais para essa hipótese previstos no âmbito federal e para o ICMS do Estado de Santa Catarina. A pesquisa tem por aptidão diferenciar os prazos especiais de vencimento de tributo do instituto da moratória. A moratória, a teor dos arts. 152 e 153 do CTN, exige lei em sentido estrito para sua instituição e, dessa forma, retira do Poder Executivo a competência para rápida reação em resposta à calamidade pública.

Palavras-chave: Calamidade pública – COVID-19 – Moratória – Diferimento – Tributos

Abstract: As a result of COVID-19, the present work intends to investigate if complementary norms of the tax legislation enjoy systemic validity to establish the extension in the maturity of taxes in case of public calamity, as well as to demonstrate which are the special periods for this hypothesis foreseen in the federal scope and for the ICMS of the State of Santa Catarina. The research has the aptitude to differentiate the special deadlines for the tax payment from the institute of the moratorium. The moratorium, according to art. 152 and 153 of the Brazilian Tax Code, requires law in a strict sense for its institution and, in this way, it withdraws from the Executive Power the competence for quick reaction in response to public calamity.

Keywords: Public calamity – COVID-19 – Moratorium – Deferral – Taxes

Assista agora aos comentários do autor para este artigo

Sumário:

Introdução - 1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça: veículo introdutor de prazos para cumprimento de obrigações tributárias - 2. A teoria de classes: prazos normais e especiais como critério de exigibilidade das obrigações tributárias - 3. Prazo especial de vencimento das obrigações tributárias na calamidade pública de força maior: interpretação intrassistêmica - 4. A ponderação de princípios constitucionais na calamidade pública: princípio da preservação da empresa para atendimento ao princípio da saúde - 5. Definição do conceito de moratória no direito tributário: diferenças em relação aos prazos especiais de vencimento de tributo - Considerações finais - Referências bibliográficas

Introdução

O tema reputa-se ser de suma importância no cenário jurídico atual. A pandemia da COVID-19 afetou as relações intersubjetivas reguladas pelo direito tributário, sendo que cabe à hermenêutica trazer a coesão sistêmica como forma de responder argumentos de

Tribunais Regionais Federais, tal como o da 4ª Região, que nega aos contribuintes o direito de acesso aos prazos especiais de vencimentos perante calamidade pública, suscitando a figura da moratória¹.

A fim de investigar o tema, na seção 1 será apresentada a visão do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em relação aos veículos normativos introdutores de prazos de vencimentos de obrigações no âmbito tributário.

Fazendo uso da fenomenologia da incidência e da teoria de classes, buscar-se-á na seção 2 qualificar os prazos de vencimentos dos tributos no ciclo de positividade das obrigações tributárias, bem como descrever os critérios que permitem classificar os prazos especiais de vencimento perante calamidades públicas. Nas subseções 2.1 a 2.3 serão apresentadas as notas de validade sistêmica e a congruência dos prazos especiais de vencimento em âmbito federal para calamidade pública, e, na esfera do ICMS estadual, para fins de exemplificação, aprofundar-se-á a legislação do Estado de Santa Catarina, identificando as suas práticas reiteradas como fonte normativa de prazos.

As seções 3 e 4 conterão os subsídios interpretativos da força maior para o direito tributário. Será demonstrada a definição de seu conceito no âmbito do direito civil, assim como o dialogismo intrassistêmico desse instituto, aportado em princípios constitucionais, que implicam efeitos na construção da regra-matriz de natureza instrumental para exigibilidade da obrigação tributária.

A seção 5 investigará o conceito de moratória na esfera dos tributos, identificando as razões pelas quais difere dos prazos especiais de vencimento perante calamidades públicas.

Este trabalho foi composto em seções pensadas metodologicamente nas fases de um processo cognitivo e pretende realizar uma melhor aproximação ao objeto cultural (característica do Direito Positivo) a ser deslumbrado.

Cada parte da pesquisa visa servir como um impulso de lições propedêuticas para construir uma interpretação sistemática do tema investigado, conduzindo o leitor ao nível de entendimento necessário para assimilar (e, obviamente, criticar) as conclusões sugeridas.

1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça: veículo introdutor de prazos para cumprimento de obrigações tributárias

A constitucionalidade em torno da fixação e da antecipação de prazo para vencimento de tributo por veículos secundários da legislação tributária (decreto, regulamento, portaria, instrução normativa etc.) foi uma questão bastante controversa no passado, sendo objeto de julgamento pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Dois casos motivaram as primeiras manifestações da Corte: (i) no Recurso Extraordinário 203.684, analisou-se a constitucionalidade da legislação paulista de ICMS que delegou ao Executivo a definição do prazo para recolhimento do imposto; e (ii) no Recurso Extraordinário 140.669-1, apurou-se a constitucionalidade da legislação federal que delegou ao Ministro da Fazenda poderes para definição do prazo de recolhimento do IPI.

Nesses julgados, discutiu-se os limites da legalidade tributária e da delegação legislativa em matéria tributária (art. 150, I, da CF/88 (LGL\1988\3)). Em ambos os acórdãos², ficou estabelecido que não ofende a Constituição Federal a fixação de prazo para vencimento das obrigações tributárias por meio de normas complementares à legislação tributária.

No primeiro julgamento, relativo à legislação paulista de ICMS, o Recurso Extraordinário manejado por contribuinte contra o Estado de São Paulo não foi conhecido, por entenderem os Ministros que não houve ofensa aos preceitos constitucionais. No voto do

Ministro Ilmar Galvão, que foi seguido pelos demais, ficou estabelecido que a definição de prazo para o recolhimento de impostos não se encontra sob o princípio da reserva da lei, visto que tal atribuição ficou de fora do art. 97 do CTN (LGL\1966\26).

Já no julgamento do Recurso Extraordinário que discutia a constitucionalidade da legislação do IPI que “deslegalizou” a fixação de prazo para o recolhimento desse imposto, houve divergência entre os Ministros do STF.

O Ministro Relator Ilmar Galvão proferiu voto no mesmo sentido do proferido no acórdão do ICMS paulista, aduzindo que a definição de prazos não se encontra sob a reserva de lei, visto não estar elencado no art. 97 do CTN (LGL\1966\26). Além disso, analisou a combinação do art. 160 com o art. 96 do CTN (LGL\1966\26), para concluir que esses dispositivos autorizam o uso de normas infralegais para fixação de prazo para recolhimento de tributos.

Abre-se parênteses para explicar que o art. 96 do CTN (LGL\1966\26) define o conceito de legislação tributária, incluindo nessa classe as espécies de normas complementares (art. 100 do CTN (LGL\1966\26)) denominadas de regulamento, portaria, decreto, instrução normativa etc. Por sua vez, o art. 160 do CTN (LGL\1966\26) fixa um prazo genérico de 30 dias para recolhimento do tributo, quando a legislação tributária não disponha de outra forma. Na conjugação desses dois dispositivos é que adveio o silogismo que legislação tributária em geral, e, conseqüentemente, as normas complementares de nível secundário, tem validade sistêmica para definir o prazo para cumprimento da obrigação tributária.

O Ministro Marco Aurélio abriu a divergência sob o argumento de que a segurança jurídica entre Fisco e contribuinte exige estabilidade por meio de lei, não sendo possível que a legislação permita “ao sabor de políticas momentâneas, agasalhar-se a modificação de prazo para recolhimento de tributos mediante ato de Ministro de Estado”.

Contudo, saiu vencedora a tese favorável ao Fisco encampada pela interpretação do Ministro Relator Ilmar Galvão, de que não somente leis podem fixar o prazo para vencimento do crédito tributário, mas qualquer outro veículo inserido no conceito de legislação tributária. Essa enunciação aforizante se tornou referência para os julgados futuros, podendo-se citar como exemplos: RE 195218, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª T., j. 28.05.2002, DJ 02.08.2002, p. 84; RE 180224 AgR, rel. Min. Ellen Gracie, 1ª T., j. 14.05.2002, DJ 14.06.2002, p. 142.

Com efeito, esses julgamentos trouxeram três definições importantes para delimitação do alcance constitucional do princípio da legalidade tributária: (i) definiu-se que a estrita legalidade (art. 150, I, CF/88 (LGL\1988\3)) ficou limitada aos elementos constantes no art. 97 do CTN (LGL\1966\26), bem como que outros critérios que formam o ciclo de exigibilidade do crédito tributário, especialmente o tempo para identificação da mora, ficaram de fora da reserva de lei; (ii) reconheceu-se a importância outorgada pelo CTN (LGL\1966\26) às normas complementares da legislação tributária; e (iii) ficou estabelecida a validade sistêmica, em matéria tributária, das normas complementares oriundas de delegação legislativa, sobre temas não reservados à Lei.

Insta salientar que o Superior Tribunal de Justiça se alinhou à interpretação do Supremo, tendo prestado diversas vezes orientações no mesmo sentido, inclusive adicionando que a instituição ou antecipação do prazo para apresentação de obrigações acessórias³ também pode ser positivado por subespécies normativas da legislação em geral, sem que isso implique infração à legalidade: RMS 38.118/RR, rel. Min. Ari Pargendler, 1ª T., j. 27.11.2012, DJe 03.12.2012; REsp 66.778/SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª T., j. 21.06.1995, DJ 28.08.1995, p. 26598; REsp 259.985/SP, rel. Min. Nancy Andrighi, 2ª T., j. 15.08.2000, DJ 11.09.2000, p. 248; AgRg no Ag 156.806/SP, rel. Min. José Delgado, 1ª T., j. 09.12.1997, DJ 16.03.1998, p. 66.

Em resumo, o que importa registrar nesta seção é que a fixação ou a alteração do prazo

de vencimento de tributos, enquanto obrigação principal, e o prazo para apresentação das obrigações acessórias podem ser efetivados por qualquer norma complementar da legislação tributária, via delegação legal.

2. A teoria de classes: prazos normais e especiais como critério de exigibilidade das obrigações tributárias

Quando o agente competente (contribuinte ou agente fiscal), fundamentando-se em enunciados prescritivos de natureza geral e abstrata de hierarquia superior, descreve em linguagem um fato tributário, seguindo as formalidades instrumentais previstas na legislação, produz uma norma individual e concreta de categoria inferior válida para o sistema jurídico tributário. Por meio desse processo de subsunção e implicação de normas, o agente então aplica a infalível regra-matriz de incidência de determinado tributo sobre o fato incorrido pelo sujeito passivo. A aplicação, nesse caso, tem efeitos constitutivos do fato jurídico e da relação jurídica entre o sujeito ativo e o passivo da obrigação tributária, outorgando àquele o direito subjetivo de cobrar o crédito e, a este, o dever de pagá-lo. É nesse momento que ascende para o mundo jurídico o signo do crédito tributário.

Interessante notar que o crédito tributário, ato administrativo por natureza, condensa uma norma em sentido estrito (hipótese-consequência). E, como explica Paulo de Barros Carvalho⁴ quando descreve a Teoria da Norma Jurídica, na completude do direito, as regras em sentido estrito contêm feição dúplice: (i) a norma primária prescreve um dever; no caso dos tributos, significa aquela que prescreve o dever do sujeito passivo de se submeter à cobrança; e (ii) a norma secundária prescreve uma providência sancionatória passível de ser aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária; refere-se à possibilidade de emissão de atos para cobrança forçada, em caso de inadimplemento⁵.

Atente-se que o atributo da coercibilidade (norma secundária) outorga juridicidade ao sistema do direito positivo⁶, sendo justamente dele que nasce o conceito de exigibilidade do crédito tributário.

Maria Leonor Leite Vieira esclarece que esse atributo significa que,

"[...] se não cumprida a prestação, fica a autoridade administrativa credenciada a praticar outro ato, inscrevendo a dívida como ativa, e requerendo a intervenção do Poder Judiciário para que aquele crédito seja liquidado, isto é, para que o dever jurídico do sujeito passivo seja exigido, sob pena de comprometimento de bens patrimoniais, o que é cuidado pela matéria instrumental, ou processual"⁷.

Nesse mesmo sentido, ao tratar do ciclo de positivação, Fabiana Del Padre Tomé aduz que, depois de constituído, o crédito tributário tem sua vida impulsionada por uma série de atos produtores de normas individuais e concretas essencialmente instrumentais, que objetivam implementar o dever deôntico a ser imputado ao sujeito passivo⁸.

Com base nas potentes orientações hermenêuticas trazidas até aqui, pode-se depreender, portanto, que o prazo de vencimento do crédito tributário constitui um dos critérios conotativos da classe exigibilidade⁹, independente se potencial, efetiva, exaurida ou pendente¹⁰. Com as devidas ressalvas a quem pense diferente¹¹, a exigibilidade é, pois, elemento que se incorpora ao crédito tributário na qualidade de norma secundária, dando-lhe coercibilidade, e a coercibilidade só pode disparar suas consequências sancionatórias se a obrigação não for satisfeita no seu tempo e modo.

A exigibilidade está invólucra numa norma jurídica (regra-matriz) com viés instrumental, destinada a fixar o prazo de vencimento da obrigação tributária, e que pode estar plasmada em Lei, ou, de acordo com abordagem jurisprudencial vista na seção anterior, em normas complementares da legislação tributária (art. 100 do CTN (LGL\1966\26)), via delegação de competência.

Atendo-se às regras-matrizes que tratam de prazos de vencimentos, pode-se filtrá-las pela Teoria de Classes¹² em diferentes tipos, sendo que, para fins didáticos, procede-se à diferenciação entre regras-matrizes que fixam prazos normais e prazos especiais.

A classe dos prazos normais são as regras-matrizes definidas em lei ou norma complementar da legislação, com projeção abstrata e geral, que definem a regra geral dos prazos de vencimento das obrigações tributárias, fiando-se no simples incurso do critério material da regra-matriz de incidência do tributo.

A classe dos prazos especiais, também dependente de lei ou norma complementar, porém, dispõe exceção à regra geral e é caracterizada pelo incurso no critério material da regra-matriz de incidência do tributo acrescido de um ou mais critérios especializantes, podendo-se citar: a) determinada espécie de fato jurídico; b) o tipo do lançamento (por homologação, de ofício etc.); c) alguma característica do sujeito passivo; e d) fatores externos, como a força maior e o caso fortuito, vertidas no signo calamidade pública.

Não é o objetivo deste trabalho aprofundar a classificação completa dos prazos de vencimentos de tributos, razão pela qual, nas subseções adiante, serão aprofundadas as qualificações dos prazos especiais de vencimentos na hipótese de calamidade pública.

2.1. Regra-matriz dos prazos especiais de vencimentos de obrigações principais no âmbito federal em caso de calamidade pública

O art. 66 da Lei 7.450/85 (LGL\1985\30) dispõe ser de competência do Ministro da Fazenda a fixação de prazos de pagamento de "receitas federais compulsórias". De acordo com o art. 3º do CTN (LGL\1966\26), os tributos – gênero do qual impostos, contribuições e taxas são espécies – são conceituados como toda "prestação pecuniária compulsória", o que ratifica a competência do Ministro para definir os prazos de vencimentos dos tributos federais, conforme orientação do Supremo Tribunal Federal¹³.

Foi com fundamento de validade no referido dispositivo legal (art. 66), que o Ministério da Fazenda, na qualidade de Órgão Superior para tratar da arrecadação, emitiu a Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170), tratando de diferenciar da regra geral o prazo de vencimento de tributos federais e de parcelamentos na hipótese de decretação de calamidade pública pelos Estados da Federação (elemento especializante):

"Art. 1º As datas de vencimento de tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), devidos pelos sujeitos passivos domiciliados nos municípios abrangidos por decreto estadual que tenha reconhecido estado de calamidade pública, ficam prorrogadas para o último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente.

§ 1º O disposto no caput aplica-se ao mês da ocorrência do evento que ensejou a decretação do estado de calamidade pública e ao mês subsequente.

§ 2º A prorrogação do prazo a que se refere o caput não implica direito à restituição de quantias eventualmente já recolhidas.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às datas de vencimento das parcelas de débitos objeto de parcelamento concedido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela RFB.

Art. 2º Fica suspenso, até o último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente, o prazo para a prática de atos processuais no âmbito da RFB e da PGFN pelos sujeitos passivos domiciliados nos municípios de que trata o art. 1º.

Parágrafo único. A suspensão do prazo de que trata este artigo terá como termo inicial o 1º (primeiro) dia do evento que ensejou a decretação do estado de calamidade pública.

Art. 3º A RFB e a PGFN expedirão, nos limites de suas competências, os atos necessários

para a implementação do disposto nesta Portaria, inclusive a definição dos municípios a que se refere o art. 1º.

Art. 4º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.”

Em primeiro lugar, depreende-se que a Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170) tratou do prazo especial de vencimento de tributos federais na hipótese de calamidade pública enquanto obrigações principais, ou seja, não se referiu em nenhum momento ao prazo das obrigações acessórias na calamidade pública (que será tratado na subseção seguinte).

Em segundo lugar, observe-se que o ato normativo não qualificou as espécies de calamidades públicas que constituem o critério material da regra-matriz do prazo de vencimento especial, tratando-a como gênero, sem o fechamento da sua definição.

Em terceiro lugar, atente-se que o artigo 3ª não serve para conter os efeitos dos artigos 1º e 2º da Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170), especialmente porque o art. 4º foi transparente de que “esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação”.

Em quarto lugar, o artigo 3º não implica em delegação de competência em torno do prazo especial de vencimento dos tributos federais, pois o Ministro da Fazenda esgotou sua competência no ato normativo ao dispor sobre a extensão do prazo, a hipótese de prorrogação (calamidade pública), ao mês da competência, o sujeito passivo e os tributos a que se estende.

É importante explicitar, a esse respeito, que o artigo 3º enunciou que incumbia à RFB e à PGFN expedir os atos necessários para implementar os enunciados determinados pela Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170), no limite de suas competências. É uma ordem de comando, não uma delegação de competência.

Com efeito, emitir os atos necessários para implementar os comandos da Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170) significa simplesmente tomar as medidas que entender pertinentes para cumprir o ordenado. Por essa razão, eventual silêncio da RFB ou da PGFN a respeito da Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170) não significa a limitação de efeitos da portaria, mas tão somente que talvez esses órgãos não entendiam necessários nenhum ato para implementar a prorrogação de prazo.

Salienta-se, por fim, que pela Portaria MF 139, de 3 de abril de 2020, o Ministro da Fazenda, por conta da COVID-19, prorrogou o vencimento das contribuições previdenciárias sobre folha de salários, SAT/RAT e de outras entidades e fundos, bem como do PIS, COFINS, CPRB e Funrural relativos às competências de março e abril de 2020, para os meses de julho e setembro, respectivamente.

Contudo, afirma-se que a prorrogação do IRPJ-estimativa, CSLL-estimativa e outros tributos não tratados na referida portaria, submetem-se à Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170).

2.2. Regra-matriz dos prazos especiais de vencimentos de obrigações acessórias no âmbito federal em caso de calamidade pública

Dispõe o artigo 16 da Lei 9.779/99 (LGL\1999\103) que compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e às contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Com fundamento de validade nesse dispositivo legal, adveio a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 1.243/2012 (ainda em vigor) estabelecendo a dilação do prazo de apresentação de obrigações acessórias quando emitido decreto de calamidade pública pelo Governo do Estado do contribuinte (elemento especializante):

“Art. 1º Os prazos para o cumprimento de obrigações acessórias, concernentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, para os sujeitos passivos domiciliados nos municípios abrangidos por decreto estadual que tenha declarado estado de calamidade pública, ficam prorrogados para o último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente ao dos meses em que antes eram exigíveis.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se ao mês da ocorrência do evento que ensejou a decretação do estado de calamidade pública e ao mês subsequente.

Art. 2º Ficam canceladas as multas pelo atraso na entrega de declarações, demonstrativos e documentos, aplicadas aos sujeitos passivos domiciliados nos municípios de que trata o art. 1º, com entrega prevista para os meses da ocorrência do evento que ensejou a decretação do estado de calamidade pública como também para o mês subsequente, desde que essas obrigações acessórias tenham sido transmitidas até o último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente ao dos meses em que antes eram exigíveis.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação”.

Registre-se que a Instrução Normativa RFB 1.932, de 3 de abril de 2020 (LGL\2020\3953), em relação à calamidade pública da COVID-19, alterou o prazo de entrega das obrigações acessórias (DCTF e ECF-contribuições) de abril, maio e junho para o mês de julho de 2020.

Com efeito, as regras-matrizes mencionadas, prevendo prazos especiais para o cumprimento das obrigações acessórias, na hipótese de calamidade pública, gozam de validade sistêmica: (i) trata-se de enunciações delegadas por Lei; (ii) advêm de normas complementares à legislação tributária, o que atende à orientação do STF e do STJ.

Insta salientar que as obrigações acessórias nominadas de DCTF e ECF-Contribuições, a bem da verdade, importam no lançamento de créditos tributários, conforme orientação do Superior Tribunal de Justiça no tema 402 de recurso repetitivo: REsp 1143094/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 09.12.2009, DJe 01.02.2010. Qualificam-se como lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN (LGL\1966\26)), modalidade de lançamento em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e constituir o crédito tributário, sem a participação da autoridade administrativa, a quem incumbe apenas a revisão.

Dessa forma, conclui-se que os prazos especiais de entrega das obrigações acessórias por calamidade pública implicam no diferimento da positivação do fato gerador do tributo, assim como na dilação da data de vencimento das obrigações principais, como consequência. Com efeito, não é possível que haja emissão de guia DARF, GPS, ou de FGTS, sem lançamento prévio.

2.3. Regra-matriz dos prazos especiais de vencimentos do ICMS em caso de calamidade pública: silogismo sobre as práticas reiteradas do Estado de Santa Catarina

De acordo com o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, a definição de prazos para o vencimento de tributos não se encontra sob a reserva do princípio da legalidade ou da anterioridade, visto não estar elencado no artigo 97 do CTN (LGL\1966\26), de modo que qualquer norma complementar da legislação tributária, que receba essa delegação por Lei, pode ser utilizada como veículo normativo válido para esta finalidade.

A doutrina em torno do artigo 100 do CTN (LGL\1966\26) é sólida no sentido de reconhecer que integram a classe das normas complementares à legislação tributária, situando-se no mesmo nível de hierarquia, tanto o Decreto como as práticas reiteradas positivadas pela administração pública, já que ambas não podem ultrapassar as disposições previstas em Lei em sentido estrito.

A esse respeito trata Deonísio Koch, fiscal aposentado de ICMS do Estado de Santa Catarina:

"[...] O regulamento não pode inovar em relação à lei. Sua função é detalhar, explicitar, criar as condições de aplicabilidade da lei nos casos concretos. O regulamento não pode restringir onde a lei não restringiu. Não pode alterar aspectos relativos ao fato gerador do ICMS, não pode enfim, alterar a lei. [...] O regulamento integra o rol das normas complementares tratadas no art. 100 do CTN (LGL\1966\26). [...] As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas também formam normas complementares. Tal enunciado atende à segurança jurídica imprescindível na relação do contribuinte com o fisco. [...] Uma prática fazendária havida como reiterada é aquela conduta do órgão oficial, ou de seus agentes, que revela ao contribuinte uma expectativa de conduta frente às obrigações tributárias [...]"¹⁴ (grifos aditados).

No mesmo sentido estão as lições de Leandro Paulsen:

"Em matéria tributária, não se pode dizer que os Decretos se limitem à regulamentação estrita das leis nem que outros atos administrativos normativos, especialmente Instruções Normativas e Portarias, sejam, tão-somente, normas internas da Administração. Se, de um lado, não podem inovar em matéria sob reserva legal absoluta, como a definição dos aspectos das normas tributárias impositivas, de outro, podem validamente dispor sobre o vencimento dos tributos, definir indexador que servirá de correção já determinada por lei, especificar obrigações acessórias como a inscrição no CNPJ, regulamentar procedimentos de fiscalização tributária. Quando não ofendem reserva legal nem contrariam dispositivos legais, têm tanta eficácia normativa quanto as normas superiores, vinculando a Administração e os contribuintes. Além do mais, o art. 100 do CTN (LGL\1966\26) consagra a proteção da confiança dos contribuintes, dispondo no sentido de que a observância das normas complementares, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros moratórios e, até mesmo, a atualização monetária da base de cálculo."¹⁵ (grifos aditados)

Segundo Tarek Moysés Moussalem, o artigo 100, inciso III, do CTN (LGL\1966\26), funciona como regra estrutural de costume, que confere às práticas reiteradas da administração pública a qualidade de produzirem normas complementares à legislação tributária¹⁶.

Dessa forma, ousa-se discordar de quem afirma que as práticas administrativas reiteradas apenas "complementam" os decretos; não os substituem, nem os podem contrariar, sendo subalternas. Isso porque tanto o Decreto quanto as práticas reiteradas, estas desde que positivadas, pertencem, em regra, à mesma classe de normas complementares à legislação tributária (art. 100, CTN (LGL\1966\26)) e, por integrarem essa classe (igual hierarquia), têm aptidão para fixar prazos de vencimento de tributos (conforme visto na seção 1).

A jurisprudência tem respaldado na eficácia de normas oriundas das práticas reiteradas positivadas pela administração pública, reconhecendo que geram direitos líquidos e certos aos contribuintes, tal como qualquer outro ato normativo, servindo para assegurar a garantia do tratamento uniforme àqueles que se encontrarem em situação idêntica. Dessa forma, o ato normativo a regular situações equivalentes, configura prática reiterada da administração fazendária, integrando a legislação tributária (TRF-4ª Reg., AMS 9504507867, Turma de Férias, Rel. Tânia Terezinha Cardoso Escobar, DJ 31.07.1996, p. 53130).

No mesmo sentido ainda: STJ, REsp 142.280/SC, rel. Min. Hélio Mosimann, 2ª T., j. 23.03.1999, DJ 03.05.1999, p. 132; STJ, REsp 98.703/SP, rel. Min. Ari Pargendler, 2ª T., j. 18.06.1998, DJ 03.08.1998, p. 179; TRF-4ª Reg., AC 9504495664, 2ª T., rel. Antonio Albino Ramos de Oliveira, DJ 25.06.1997, p. 48437; TJSC, Apelação Cível em Mandado de Segurança 2007.003732-1, de Indaial, rel. Des. Newton Janke, 2ª Câmara de Direito Público, DJ 03.02.2009.

Avançando para o caso do Estado de Santa Catarina, reputa-se importante mencionar que o artigo 36 da Lei Estadual 10.297/96 – Lei que instituiu o ICMS no território catarinense –, enunciou que o prazo de vencimento do ICMS seria regulamentado por normas complementares da legislação tributária.

Nesse viés, estudando o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 2.870/01, pode-se filtrá-lo pela Teoria de Classes para identificar os elementos que integram as duas diferentes classes de regra-matriz de vencimento do ICMS: prazo normal e prazo especial.

O prazo normal está disposto no artigo 60 do Regulamento do ICMS, o qual dispõe que “o imposto será recolhido até o 10º (décimo) dia após o encerramento do período de apuração, ressalvadas as hipóteses previstas na Seção”.

Os prazos especiais são as exceções (art. 11, III, alínea “c”, LC 95/98 (LGL\1998\71)) à regra geral e estão elencados dentro da Seção que trata dos “Prazos de Recolhimento” do Regulamento do ICMS. Se configuram por algum elemento especializante que ultrapassa a normal compra e venda de mercadorias, podendo-se citar os artigos 60, 61 e 62, bem como seus incisos e parágrafos¹⁷.

Ainda dentro dos prazos especiais, constam as situações extraordinárias de oscilações anormais na atividade econômica, motivadas por decretos de calamidades públicas (= força maior). Merecem destaques os artigos 89, 90, 92, 94, 95, 96, 97, 105, 106 e 106-A do Regulamento do ICMS, que enunciaram prorrogações em média de 60 (sessenta) dias no prazo de vencimento do ICMS por força maior¹⁸.

O que se busca demonstrar por meio da classificação dos prazos de vencimento editados pelo Governo de Santa Catarina é que todos eles estão plasmados no mesmo ato normativo: Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 2.870/01. Por isso, pode-se afirmar que as práticas reiteradas de concessão de prazos especiais para calamidades públicas, encontram-se no mesmo nível de coordenação e subordinação que o prazo normal de vencimento do ICMS.

Nesse ponto, em que pese o atual Governador permanecer omissivo quanto à emissão de ato normativo específico para prorrogação de prazo de vencimento do ICMS por conta da calamidade oriunda da COVID-19 – assim como tantos outros Governadores do Brasil –, reputam-se positivadas e vigentes as práticas normativas reiteradas inclusas no Regulamento do ICMS pelos Governadores antecessores, as quais constituem, a teor do artigo 100, III, do CTN (LGL\1966\26), normas de caráter geral e abstrato em favor dos contribuintes catarinenses.

Portanto, ante as reiteradas concessões de prazos de vencimento para calamidades públicas, não há mais como o Governador se valer da discricionariedade perante a COVID-19. É simplesmente irrazoável, desproporcional e anti-isonômico tentar justificar o porquê o contribuinte reiteradamente teve garantido no Regulamento do ICMS o direito à prorrogação do prazo de vencimento do ICMS por chuvas e enchentes pontuais (eventos menos graves)¹⁹, e agora, na maior calamidade pública dos últimos 120 anos, não tem!

É por essa razão, que, diante da decretação de calamidade pública pela COVID-19 em todo o Estado de Santa Catarina, apura-se ser direito dos contribuintes o acesso ao mesmo prazo especial outorgado várias vezes pelo sujeito ativo do ICMS às outras pessoas jurídicas em situações equivalentes, com objetivo de resolver oscilações anormais na atividade econômica dos contribuintes. Trata-se puramente de implementar o princípio da isonomia (art. 150, II, CF/88 (LGL\1988\3)).

A verdade é que tudo isso se consolida no princípio da confiança *stricto sensu*, que alberga, entre outros, o impedimento de atos contraditórios (*venire contra factum proprium*), a *suppressio*, a vedação de aplicação de critérios novos a fatos passados, o

silêncio ou a observância das práticas reiteradas da Administração, a confiança formada a partir das condutas transparentes e espontâneas da Fazenda Pública.

Atente-se, por fim, que a regra-matriz (vertida nas práticas reiteradas) contendo o prazo especial de vencimento do ICMS na hipótese de calamidade pública, ganha reforço axiológico de princípios constitucionais, em especial o princípio da preservação da atividade econômica (art. 170, caput, CF/88 (LGL\1988\3)), da livre-iniciativa (art. 170, caput, CF/88 (LGL\1988\3)), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88 (LGL\1988\3)) e da proibição ao confisco (art. 150, IV, CF/88 (LGL\1988\3)), assim como do dialogismo e dos jogos de linguagens intrassistêmicos do direito positivo.

3. Prazo especial de vencimento das obrigações tributárias na calamidade pública de força maior: interpretação intrassistêmica

A teoria moderna do direito estabelecida por Paulo de Barros Carvalho, defende a ideia de que o Direito Positivo é um sistema de linguagem autopoiético, de segundo nível, vertido em linguagem prescritiva²⁰. Nas suas palavras, o Direito se trata de um universo fechado sintaticamente, mas aberto semântica e pragmaticamente. Esse universo jurídico tem por aptidão dar existência material a um sistema organizado (hierarquizado vertical e horizontalmente) de normas válidas de um país, que se destinam a regular por meio da linguagem as relações intersubjetivas, assim como as relações entre o indivíduo e as entidades públicas (União Federal, Estados Município e Distrito Federal).

A inauguração do sistema jurídico brasileiro se deu pela enunciação em linguagem prescritiva da Constitucional Federal, norma fundamental cujo produto é um fluxo de enunciados prescritivos, divididos entre normas de estruturas ou de comportamento humano²¹. Entre as regras de estrutura, estão as de competência da União, dos Estados e dos Municípios para produção de leis tributárias, com conteúdo geral e abstrato, as quais podem outorgar novas competências, para que outras autoridades produzam regulamentos, e assim sucessivamente derivam as normas até se chegar às individuais e concretas.

Frise-se que, em que pese o sistema do direito positivo ser estudado por meio de cortes metodológicos (Direito Civil, Direito Penal, Direito Tributário etc.), o Direito é uno (o sistema jurídico é um só), de modo que as categorias jurídicas podem ter a sintática fechada pela língua portuguesa (literalidade), mas a sua interpretação em nível semântico, passíveis de lhe dar sentido em nível pragmático, são postas pelos jogos de linguagem e dialogismo existente entre todas as regras de todos os subsistemas jurídicos.

Em outras palavras, é absolutamente verídico que há dialogismo intrassistêmico, de modo que os textos jurídicos conversam entre si, afetando a interpretação e a formação de normas jurídicas entre os subsistemas, não escapando dessa lógica o direito tributário.

A doutrina de Karem Jureidini Dias sobre a construção e interpretação do fato jurídico tributário é neste sentido:

“O Direito Tributário dá às materialidades que prescreve o efeito que lhe permite o fechamento operacional, enquanto subsistema. Entretanto, na medida em que tais materialidades se reportam a outros ramos de Direito, os princípios gerais de Direito e as regras interpretativas do respectivo ramo os rege é que devem nortear a sua caracterização como suporte fático. O mesmo se passa para os fatos regrados por outros sistemas, tomados como suporte fáticos. [...] quando o Direito Tributário colhe materialidades que se reportam a outros regimes jurídicos, são as normas gerais e abstratas, relacionadas ao regime jurídico ao qual o fato impositivo pertence, que resolvem as dúvidas da sua conotação. Nesta medida, a construção do fato jurídico tributário depende da verificação dos elementos incorridos, em cada caso concreto, e da relação de inclusão destes ao conceito que denota o fato impositivo.”²² (grifos

aditados).

Em atendimento ao dialogismo intrassistêmico, os artigos 109 e 110 do CTN (LGL\1966\26) aduzem que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, devendo recepcioná-los da forma como estão dispostos na legislação originária, limitando-se a recepcionar seus efeitos. Trata-se de uma conversação intertextual do sistema do direito positivo para assegurar a autonomia da legislação tributária e a uniformidade do conceito do direito civil, ou seja, o mínimo de previsibilidade e segurança jurídica aos jurisdicionados.

Vale aqui trazer à colação os ensinamentos de Lucas Galvão de Brito:

"[...] de um lado, afirma-se a liberdade estipulativa atribuída ao legislador para fixar os 'efeitos tributários' dos 'conceitos, institutos e formas' (art. 109) e, de outro, manteve a diretriz de limitar essa liberdade na definição dos conceitos utilizados para a repartição de competências constitucionais (art. 110). Esses comandos bem ilustram as duas forças que atuam sobre a estipulação e interpretação dos conceitos empregados na legislação tributária. De um lado, como instrumento de sua efetividade, atribui-se ao direito tributário uma autonomia conceptual para que sua legislação possa recortar os conceitos com critérios que melhor se adequem a seus propósitos e peculiaridades funcionais; de outro, impõe-se certa uniformidade conceptual do direito como limite, reconhecendo que as próprias competências tributárias já foram atribuídas por conceitos cuja definição é estabelecida na tradição jurídica e, portanto, seria vedado ao legislador ultrapassá-las. Essas duas forças agem tal como vetores que, tendo um mesmo sentido, correm em direções opostas. Cada uma delas age insuflada por uma série de valores caros à ordem jurídica: se a autonomia conceptual se justifica em grande medida pela busca de maior rendimento e precisão à legislação tributária; também é certo que o uso de conceitos com definições já assentadas na longa tradição do direito privado oferece ao direito tributário maior previsibilidade e racionalidade na interpretação de seus comandos, estimativas que se tornam ainda mais valiosas se considerarmos a pluralidade de focos ejetores de normas envolvidos na tributação brasileira, com legislações nacional, federal, estaduais, distrital e municipais. Dessa maneira, não se pode ignorar alguma dessas forças sem, com isso, comprometer a consistência e a eficácia do sistema. Assim, é preciso assimilar que elas atuam concomitantemente sobre o direito, exigindo que o intérprete as sopesse para compor uma resultante."²³ (grifos aditados).

Depreende-se dessas elucidaciones, que a legislação tributária ordena que a interpretação e o alcance das suas disposições se iniciem e se encerrem no seu âmbito abstrato de extensão horizontal e vertical, mas permite que o exegeta converse com a linguagem de outros ramos do direito para buscar cirurgicamente, e apenas nesse ponto de intersecção, o sentido da palavra ou do instituto historicamente assentado nesse outro subsistema jurídico, para então tratar do efeito fenomênico-tributário ao seu conteúdo.

Nesse diapasão, a força maior tem seus efeitos geridos pelo direito tributário sempre que decretada a calamidade pública pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, mas tem o seu conceito detalhado no âmbito do Código Civil (LGL\2002\400), que a considera um evento imprevisível e futuro oriundo de fatores externos da vontade das partes. Fabrício Zamprogna Matiello trata bem do assunto:

"Caso fortuito e força maior traduzem-se em episódios que, embora admitam diferenciação conceitual, são tratados praticamente como sinônimos pelo legislador e produzem os mesmos efeitos liberatórios do devedor, afastando deste a responsabilidade pela inexecução da obrigação assumida. Em geral, a expressão caso fortuito é empregada para designar fato ou ato alheio à vontade das partes, ligado ao comportamento humano ou ao funcionamento de máquinas ou ao risco da atividade ou da empresa, como greve, motim, guerra, queda de viaduto ou ponte, defeito oculto em mercadoria produzida etc. E 'força maior' para os acontecimentos externos ou fenômenos naturais, como raio, tempestade, terremoto, fato do príncipe (fait du prince) etc. A caracterização tanto de caso fortuito como da força maior reclama a presença dos

seguintes elementos: a) acontecimento estranho à vontade do devedor e não causado por culpa, já que a presença desta afasta o reconhecimento da excludente de responsabilidade; b) superveniência do fato em relação ao liame obrigacional existente entre as partes, pois se avença é firmada durante a ocorrência anômala nenhuma das partes poderá invocá-la como esquia de responsabilidade; c) desproporção entre o evento e a capacidade de contenção do mesmo pelo devedor, porque se ele puder evitar ou impedir a consumação do prejuízo e não o fizer terá agido com culpa, restando com isso patenteada a responsabilidade.”²⁴

Gize-se que o Código Civil (LGL\2002\400) tem diversas passagens quanto à categoria da força maior, prescrevendo a possibilidade de intervenção do Poder Judiciário nas obrigações civis para equilibrá-las, a teor dos artigos 393, 479 e 480. Os artigos 22 e 30 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942 (LGL\1942\3), determinam que na interpretação da legislação deve-se reconhecer as dificuldades tanto do gestor público como o direito dos administrados, o que envolve a interferência de fatores externos nas relações intersubjetivas, especialmente a falta de nexo de causalidade em eventuais prejuízos.

Na própria Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000 (LGL\2000\211)), o artigo 65 dispensa o gestor público das obrigações de controle financeiro em caso de calamidade pública (= por força maior), autorizando gastos extraordinários²⁵.

Portanto, deve o hermeneuta reconhecer o dialogismo intrassistêmico da força maior oriunda da COVID-19 que subsidiou decretos de calamidade pública, bem como sua interferência e seus efeitos na construção da regra-matriz que estabelece o prazo de vencimento das obrigações tributárias, que serve como requisito instrumental da exigibilidade do crédito tributário.

4. A ponderação de princípios constitucionais na calamidade pública: princípio da preservação da empresa para atendimento ao princípio da saúde

Em relação à COVID-19, é inegável que houve interferência direta dos governos estaduais na atividade econômica da iniciativa privada para o fim de preservar o direito constitucional à saúde (art. 196 da CF/88 (LGL\1988\3)). E, nesse viés, também é inegável que as empresas estão colaborando e cumprindo com todas as determinações legais para salvaguardar a saúde física e financeira de seus funcionários, assim como de toda a gama de prestadores de serviços e clientes que se vinculam com sua atividade industrial e comercial.

Ocorre que o atendimento por parte dos contribuintes às determinações governamentais em cumprimento ao princípio da saúde, não pode ser tão gravoso que implique na fagocitose (ingestão total) do princípio da preservação da atividade econômica e livre-iniciativa (art. 170 da CF/88 (LGL\1988\3)), ou seja, que implique na condenação do contribuinte à extinção da sua atividade econômica.

A esse respeito, o Supremo Tribunal Federal tem explicitado que havendo o estado de tensão entre princípios que impliquem na reciprocidade de limites objetivos, deve-se preservar sempre o equilíbrio do sistema constitucional:

“A possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico não exonera o poder público do dever jurídico de respeitar os postulados que emergem do ordenamento constitucional brasileiro. Razões de Estado – que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, ex parte principis, a inaceitável adoção de medidas de caráter normativo – não podem ser invocadas para viabilizar o descumprimento da própria Constituição. As normas de ordem pública – que também se sujeitam à cláusula inscrita no art. 5º, XXXVI, da Carta Política (RTJ 143/724) – não podem frustrar a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade.”²⁶ (grifos aditados).

"[...] atento à circunstância de que existe um permanente estado de tensão entre o imperativo de desenvolvimento nacional (CF (LGL\1988\3), art. 3º, II), de um lado, e a necessidade de preservação da integridade do meio ambiente (CF (LGL\1988\3), art. 225), de outro, torna-se essencial reconhecer que a superação desse antagonismo, que opõe valores constitucionais relevantes, dependerá da ponderação concreta, em cada caso ocorrente, dos interesses e direitos postos em situação de conflito, em ordem a harmonizá-los e a impedir que se aniquilem reciprocamente, tendo-se como vetor interpretativo, para efeito da obtenção de um mais justo e perfeito equilíbrio entre as exigências da economia e as da ecologia, o princípio do desenvolvimento sustentável, tal como formulado nas conferências internacionais (a 'Declaração do Rio de Janeiro sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992', p. ex.) e reconhecido em valiosos estudos doutrinários que lhe destacam o caráter eminentemente constitucional [...]. Isso significa, portanto, Senhor Presidente, que a superação dos antagonismos existentes entre princípios e valores constitucionais há de resultar da utilização de critérios que permitam, ao Poder Público (e, portanto, aos magistrados e Tribunais), ponderar e avaliar, 'hic et nunc', em função de determinado contexto e sob uma perspectiva axiológica concreta, qual deva ser o direito a preponderar no caso, considerada a situação de conflito ocorrente, desde que, no entanto – tal como adverte o magistério da doutrina na análise da delicadíssima questão pertinente ao tema da colisão de direitos [...] –, a utilização do método da ponderação de bens e interesses não importe em esvaziamento do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, dentre os quais avulta, por sua significativa importância, o direito à preservação do meio ambiente."²⁷ (grifos adotados).

Em outras palavras, é insensato pensar que para proteger a saúde se deve, por outro lado, "matar" economicamente as pessoas jurídicas que geram os recursos que são depositados na preservação da saúde. Em termos axiológicos, o equilíbrio desses dois princípios se consolida nos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88 (LGL\1988\3)), da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 37, § 6º, da CF/88 (LGL\1988\3))

Em relação à COVID-19, por razões mais do que justificáveis, houve intervenção do governo na atividade econômica. Contudo, as empresas não gozam de capacidade contributiva normal para arcar com obrigações tributárias dentro do prazo normal, o que atrai a regra-matriz especial de prazo de vencimento, com tempo mais dilatado.

Portanto, os prazos especiais previstos nas normas complementares da legislação tributária para calamidade pública atendem aos princípios constitucionais, sendo o mecanismo que o Poder Executivo detém para rápida reação na hipótese de força maior.

5. Definição do conceito de moratória no direito tributário: diferenças em relação aos prazos especiais de vencimento de tributo

Os prazos especiais de vencimento para calamidades públicas oriundas de força maior, tal como ocorreu com a COVID-19, não se confundem com a moratória, prevista no artigo 152 do CTN (LGL\1966\26), instituto que exige lei específica para sua implementação.

A moratória não tem um conceito fechado no sistema jurídico. Como regra geral, sua definição advém da linguagem social, que a conhece como sendo uma dilação do intervalo de tempo estipulado para o implemento de uma prestação. Ocorre que, no subsistema do Direito Tributário, a moratória tem entre seus critérios conotativos um elemento diferenciador da linguagem social: o artigo 154CTN (LGL\1966\26).

O artigo 154 do CTN (LGL\1966\26) dispõe que salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho sobre o instituto da moratória pode ser utilizada como embasamento para a diferenciação que pretendemos apresentar nesta seção:

“A regra (art. 154) mantém sincronia com o princípio segundo o qual a exigibilidade que se suspende é atributo do lançamento e, desse modo, o ato jurídico administrativo é pressuposto para sua aplicação. Pelos vocábulos créditos definitivamente constituídos devemos entender aqueles que foram objeto de lançamento eficaz, assim compreendido o ato regularmente notificado ao sujeito passivo. [...] A concessão de moratória é um fator ampliativo do prazo para que certa e determinada dívida venha a ser paga, por sujeito passivo individualizado, de uma só vez ou em parcelas. Requer-se, portanto, que o sujeito pretensor tenha perfeito conhecimento do valor de seu crédito, do tempo estabelecido para sua exigência e da individualidade da pessoa cometida do dever. Para o direito tributário brasileiro, o ato que realiza tais especificações é o lançamento.”²⁸

Em outras palavras, a moratória tributária significa agir sobre tributo em mora. Caracteriza-se por tratar da dilação de prazo para o crédito tributário que já estava regularmente constituído e vencido, ou, nas hipóteses em que o contribuinte submetido à fiscalização, confessa a dívida já existente para acessar a dilação de prazo.

Essa interpretação também ressoa na doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes, quando explicita que a “moratória, idiomáticamente, equivale a dilação, adiamento, prorrogação ou espera que se concede para o pagamento de uma dívida vencida”²⁹.

Dessa forma, a moratória não se confunde com as regras-matrizes dos prazos especiais de vencimento do tributo por calamidade pública, pois estas, de caráter geral e abstrato, constituem atributo da exigibilidade do crédito tributário em curso, implicando efeitos prospectivos sobre o fato gerador que se implementou durante a calamidade pública, enquanto aquela (moratória) age estritamente sobre os créditos tributários em mora, tendo por aptidão afetar dívidas vencidas ou em vias de serem constituídas por fiscalização, implicando efeitos retrospectivos, relacionados com fatos geradores ocorridos no passado.

Considerações finais

Ante o exposto, conclui-se que:

De acordo com a jurisprudência, a fixação ou a alteração do prazo de vencimento de tributos, enquanto obrigação principal, e a apresentação das obrigações acessórias, pode ser enunciada por qualquer norma complementar da legislação tributária (art. 100, CTN (LGL\1966\26)) mediante delegação, sem que implique infração ao princípio da legalidade, da anterioridade e da delegação de competência;

Por intermédio da fenomenologia da incidência, depreende-se que o prazo de vencimento do crédito tributário constitui um dos critérios conotativos da classe exigibilidade, independente se potencial, efetiva, exaurida ou pendente. Com as devidas ressalvas a quem pense diferente, a exigibilidade é, pois, elemento que se incorpora ao crédito tributário na qualidade de norma secundária, dando-lhe coercibilidade, e a coercibilidade só pode disparar suas consequências sancionatórias se a obrigação não for satisfeita no seu tempo e modo. O prazo de vencimento constitui regra-matriz de natureza instrumental, sendo o mecanismo que outorga exigibilidade ao crédito tributário;

De acordo com a teoria de classes, as regras-matrizes que fixam prazos de vencimentos para obrigações tributárias principais e acessórias, podem ser classificadas entre prazos normais e especiais. A classe dos prazos normais são as regras-matrizes definidas em lei ou norma complementar da legislação, com projeção abstrata e geral, que fixam a regra geral dos prazos de vencimento das obrigações tributárias, fiando-se no simples incurso do critério material da regra-matriz de incidência. A classe dos prazos especiais também dependente de lei ou norma complementar, porém, dispõe exceção à regra geral e são

caracterizados pelo incurso no critério material da regra-matriz de incidência acrescido de um ou mais critérios especializantes, sendo este o caso da decretação de calamidade pública por força maior;

O artigo 16 da Lei 9.779/99 (LGL\1999\103), a Instrução Normativa SRFB 1.243/2012, o artigo 66 da Lei 7.450/85 (LGL\1985\30) e a Portaria MF 12/2012 (LGL\2012\170) enunciam prazos especiais, com dilação do vencimento de obrigações tributária para o caso de calamidade pública decretada por Estado da Federação;

Os prazos especiais podem ser fixados por práticas reiteradas do sujeito ativo, desde que positivadas em normas complementares da legislação tributária. No âmbito do ICMS do Estado de Santa Catarina, há práticas reiteradas de concessão de prazos especiais de prorrogação de vencimento com a média de 60 (sessenta) dias por calamidades públicas. No caso da COVID-19, é simplesmente impossível justificar, diante do princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e da isonomia, por que o contribuinte reiteradamente teve garantido no "Regulamento do ICMS" o direito à prorrogação do prazo de vencimento do ICMS por chuvas e enchentes pontuais (eventos menos graves = calamidade pública), e agora, na maior calamidade pública dos últimos 120 anos, não tem;

Em que pese o sistema do direito positivo ser estudado por meio de cortes metodológicos (Direito Civil, Direito Penal, Direito Tributário etc.), o Direito é uno (ou seja, o sistema jurídico é um só), de modo que as categorias jurídicas podem ter a sintática fechada pela língua portuguesa (literalidade), mas a sua interpretação em nível semântico, passíveis de lhe dar sentido em nível pragmático, são postas pelos jogos de linguagem e dialogismo existente entre todas as regras de todos os subsistemas jurídicos. O fato em estudo é força maior, na qualidade de evento imprevisível e futuro, o qual consta em diversos subsistemas do direito positivo, tendo regramento mais detalhado no Código Civil (LGL\2002\400), mas com plenas condições de afetar o fato jurídico tributário. A calamidade pública por força maior endossa noções intrassistêmicas de congruência das regras-matrizes contendo prazos especiais de vencimentos;

Em relação à COVID-19, o atendimento dos contribuintes às determinações governamentais em cumprimento ao princípio da saúde, não pode ser tão gravoso que implique na fagocitose (ingestão total) do princípio da preservação da atividade econômica e da livre-iniciativa (art. 170 da CF/88 (LGL\1988\3)), ou seja, que implique na condenação da empresa à extinção. Por essa razão, os prazos especiais para vencimento de tributos por calamidade pública encontram suporte axiológico no princípio da preservação da atividade econômica (art. 170, caput, da CF/88 (LGL\1988\3)), da livre-iniciativa (art. 170, caput, da CF/88 (LGL\1988\3)), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88 (LGL\1988\3)) e da proibição ao confisco (art. 150, IV, da CF/88 (LGL\1988\3));

A moratória não se confunde com as regras-matrizes dos prazos especiais de vencimento das obrigações tributárias por calamidade pública, pois estas, de caráter geral e abstrato, constituem atributo da exigibilidade do crédito tributário em curso, implicando efeitos prospectivos sobre o fato gerador que se implementou durante a calamidade pública, enquanto aquela (moratória) age estritamente sobre os créditos tributários em mora, tendo por aptidão afetar dívidas vencidas ou em vias de serem constituídas por fiscalização, implicando efeitos retrospectivos, relacionados com fatos geradores ocorridos no passado.

Referências bibliográficas

BRITO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. São Paulo: Noeses, 2016.

BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na era da técnica. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 7. ed. São Paulo:

Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil. Disponível em: [www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf]. Acesso em: 30.04.2020.

DIAS, Karem Jureidini. Fato tributário: revisão e seis efeitos jurídicos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.

KOCH, Deonísio. Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96 (LGL\1996\37). 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2008. Disponível em: [https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8412/1/Robson%20Maia%20Lins.pdf]. Acesso em: 24.08.2020.

MATIELLO, Fabrício Zamprogna. Código civil comentado: Lei n. 10.406, de 10.01.2002 (LGL\2002\400). 7. ed. São Paulo: LTr, 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora/ESMAFE, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). Direito tributário e os conceitos de direito privado: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

1 TRF-4ª Reg., Agravo de Instrumento 5012226-02.2020.4.04.0000, 2ª T., rel. Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila, j. 30.03.2020; Agravo de Instrumento 5012017-33.2020.4.04.0000, 2ª T., rel. Juiz Federal Alexandre Rossato da Silva Ávila, juntado aos autos em 27.03.2020; Agravo de Instrumento 5012332-61.2020.4.04.0000, 2ª T., rel. Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, j. 31.03.2020; Agravo de Instrumento 5012972-64.2020.4.04.0000, 2ª T., rel. Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, j. 06.04.2020.

2 "ICMS. Decreto n. 33.707/91-SP: antecipação do prazo de recolhimento. Alegada ofensa aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e vedação de poderes legislativos. Não se compreende no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto n. 33.707/91, que modificou a data de recolhimento do ICMS. Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e vedação de delegação legislativa. Recurso extraordinário não conhecido." (RE 203684, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª T., j. 20.05.1997, DJ 12.09.1997). "Tributário. IPI. Art. 66 da Lei 7.450/85, que autorizou o ministro da fazenda a fixar

prazo de recolhimento do IPI, e Portaria n. 266/88/MF, pela qual dito prazo foi fixado pela mencionada autoridade. Acórdão que teve os referidos atos por inconstitucionais. Elemento do tributo em apreço que, conquanto não submetido pela constituição ao princípio da reserva legal, fora legalizado pela Lei 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei n. 7.450/85, que, no art. 66, o deslegalizou, permitindo que sua fixação ou alteração se processasse por meio da legislação tributária (CNT, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares. (CTN, art. 96). Orientação contrariada pelo acórdão recorrido. Recurso conhecido e provido." (RE 140669, rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 02.12.1998, DJ 14.05.2001).

3 Entende-se por obrigações acessórias, previstas no art. 113, § 2º, do CTN, como os deveres comissivos ou omissivos impostos aos contribuintes e a terceiros, visando à exatidão e a veracidade das informações necessária para a cobrança dos tributos e, principalmente, para combater a sonegação, contribuindo para o bom funcionamento do sistema tributário. Diferente da obrigação tributária principal, as obrigações acessórias constituem o crédito tributário e servem para prestar informações correlatas ao lançamento dos tributos por homologação. A obrigação tributária acessória tem por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 145.

5 Registre-se que a norma secundária não significa a aplicação das penalidades pecuniárias pela mora. As multas moratórias, isoladas e penitenciais, constituem regra-matriz com natureza de norma primária, sendo diferentes do conceito de norma secundária.

6 KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986. p. 181.

7 VIEIRA, Maria Leonor Leite. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário. São Paulo: Dialética, 1997. p. 33.

8 TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (Coord.). Direito tributário e os conceitos de direito privado: VII Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2010.

9 Fabiana Del Padre Tomé explica que não se pode confundir exigibilidade com exequibilidade, pois esta surge em momento distinto e posterior. Aperfeiçoado o ato de lançamento, devidamente notificado ao particular, ou, sendo o caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, editada a norma individual e concreta pelo contribuinte e comunicada ao órgão público, tem-se a constituição do crédito tributário (existência). Com o vencimento do prazo para pagamento do tributo instaura-se sua exigibilidade. Todavia, o qualificativo da exequibilidade só estará presente quando formado o título executivo, passando a ser suscetível de execução judicial, nos termos da Lei n. 6.830/80. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Op. cit.).

10 CONRADO, Paulo Cesar. Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil. Disponível em: [www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/03/Paulo-Cesar-Conrado.pdf]. Acesso em: 30.04.2020.

11 Robson Maia Lins entende que não é possível a incidência da norma primária, nem da secundária (ou processual) sem a fixação do tempo do pagamento. Assim, por opção metodológica e pela funcionalidade na operacionalização da incidência das normas sancionatórias, prefere inserir no conseqüente da regra-matriz de incidência de tributos,

além dos critérios quantitativos e subjetivos, o critério temporal. (LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2008. p. 125-126. Disponível em: [https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8412/1/Robson%20Maia%20Lins.pdf]. Acesso em: 24.08.2020).

12 Lucas Galvão de Brito explica que a classe é o conjunto abstratamente constituído para reunir certos elementos segundo um critério, a pertinência de um objeto a um dado conjunto é resultado de um juízo, binário (i.e. pertence ou não pertence, sem espaço para terceira possibilidade), sobre a propriedade (ou conjunto delas) em questão. Explica que as classificações surgem como expedientes que nos permitem, a um só tempo, (a) segregar novas espécies a partir do universo de um discurso e (b) articular esses fragmentos do mundo numa teia conceptual, relacionando-os uns com os outros, segundo certos critérios para compor a forma lógica de sistema. Os elementos pertencem à classe na medida em que denotam as características por ela (classe) conotadas. De modo que é correto afirmar que o critério de pertinência a um dado conjunto consiste em ter uma certa característica (ou conjunto delas) ou não a ter, sem que haja terceira possibilidade. Uma classe, portanto, é um modo de falar sobre um conjunto de elementos, quer eles existam como coletividade, quer quando não exista denotação alguma deles. Desse modo, pode existir classe sem a correspondente coletividade. Haveria, em meio à teoria das classes, segundo os parâmetros da lógica clássica, duas sortes de elementos possíveis: (a) os indivíduos ou membros, i.e. as coisas-do-mundo-que-se-classifica, ou (b) classes menores que se incluem em outras, maiores, estas usualmente chamadas superclasses, aquelas subclasses. Conquanto os princípios que regem a lógica dessas classes sejam os mesmos, é curioso observar que, ao falar de classes de primeira ordem, tratamos de operações de pertinência (matematicamente representadas pelos símbolos derivados do grego \in – pertence – ou \notin – não pertence), já quando tratamos das relações das classes umas com as outras, falamos um conjunto está contido em outro (representados pelos símbolos matemáticos \subseteq e \supseteq) ou que uma classe contém outra (em linguagem formal \supset). (BRITO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. São Paulo: Noeses, 2016. p. 321-327).

13 O Tribunal Pleno do STF, ao julgar o RE 140.669, interpretou que o art. 66 da Lei 7.450/85 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

14 KOCH, Deonísio. Manual do ICMS: comentários à Lei Complementar 87/96. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 23-24.

15 PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora/ESMAFE, 2008. p. 840-841.

16 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 171.

17 Art. 60: [...].

[...]

IV – até o 20º (vigésimo) dia após o encerramento do semestre, na hipótese prevista no art. 57, § 8º, I;

V – no primeiro dia útil subsequente ao arremate;

VI – no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data do ciente, no caso de imposto lançado de ofício;

XI – até o 30º (trigésimo) dia após o desembaraço aduaneiro;

[...]

§ 4º [...]:

I – 16º (décimo sexto) dia após o encerramento do período de apuração;

II – 20º (vigésimo) dia após o encerramento do período de apuração.

18 Registre-se ainda que há outros decretos normativos isolados no mesmo sentido: Decreto 639, de 10 de novembro de 2011, Decreto 500, de 14 de setembro de 2011 e Decreto 19, de 26 de janeiro de 2011.

19 Artigos 89, 90, 92, 94, 95, 96, 97, 105, 106 e 106-A do Regulamento do ICMS enunciaram prorrogações em média de 60 (sessenta) dias no prazo de vencimento.

20 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 164-170.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 139.

22 DIAS, Karem Jureidini. Fato tributário: revisão e seus efeitos jurídicos. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 160-174.

23 BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na era da técnica. São Paulo: Noeses, 2018. p. 91-92.

24 MATIELLO, Fabrício Zamprogna. Código Civil comentado: Lei n. 10.406, de 10.01.2002. 7. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 221.

25 Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I – serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;

II – serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

26 STF, RE 205.193, rel. Min. Celso de Mello, j. 25.02.1997, 1ª T., DJ 06.06.1997.

27 Voto do Min. Celso de Mello, ADI 3540-MC, rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, j. 01.09.2005, DJ 03.02.2006.

28 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 456-457.

29 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. São Paulo: Martins Fontes, 2001.