

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”**

LEONARDO MILANI AMARAL

**ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA TRIBUTÁRIA DURANTE AS RESTRIÇÕES
DE ATIVIDADES ECONÔMICAS: POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO DO
RECOLHIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PELO JUDICIÁRIO**

UBERLÂNDIA

2021

LEONARDO MILANI AMARAL

**ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA TRIBUTÁRIA DURANTE AS RESTRIÇÕES
DE ATIVIDADES ECONÔMICAS: POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO DO
RECOLHIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PELO JUDICIÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Núcleo de Produção Científica da Faculdade de Direito “Prof. Jacy de Assis” da Universidade Federal de Uberlândia, conforme Portaria NPC/FADIR/UFU nº 03, de 03 de agosto de 2021, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Marcela Cunha Guimarães.

UBERLÂNDIA

2021

FOLHA DE APROVAÇÃO

LEONARDO MILANI AMARAL

ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA TRIBUTÁRIA DURANTE AS RESTRIÇÕES DE ATIVIDADES ECONÔMICAS: POSSIBILIDADE DE PRORROGAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PELO JUDICIÁRIO

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
como requisito parcial para a obtenção do
título de Bacharel em Direito pela banca
examinadora formada por:

Uberlândia, 22 de outubro de 2021.

Prof.^a Dr.^a Marcela Cunha Guimarães – UFU/MG

Prof. Dr. Almir Garcia Fernandes – UFU/MG

Bel. Erick Hitoshi Guimarães Makiya – UFU/MG

À toda minha família, pela confiança e apoio incondicionais que sempre demonstraram para com meus sonhos e objetivos.
Sem vocês, esta obra jamais seria possível.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Prof.^a Dr.^a Marcela Cunha Guimarães por, além das excelentes aulas e primorosa orientação, possibilitar-me a oportunidade de compor a renomada banca Marcela Guimarães Sociedade de Advogados. Trata-se de experiência que me trouxe a certeza da carreira no Direito Tributário e propiciou-me, sobretudo, trabalhar em um ambiente acolhedor e adquirir conhecimentos inestimáveis.

Agradeço também ao Prof. Dr. Almir Garcia Fernandes e ao mestrando Erick Hitoshi Guimarães Makiya por aceitarem o convite para compor a banca examinadora da defesa desta monografia e, desse modo, contribuírem com este momento tão singular da minha formação acadêmica.

Agradeço, ainda, aos amigos da 74^a Turma pelos momentos únicos vividos e por terem feito parte do meu percurso na graduação. Em particular, agradeço ao Dartagnam, pela parceria de longa data e pela ajuda com os detalhes desse trabalho, e à Giovana, pelo companheirismo profissional e acadêmico quase que diário. Vocês me trouxeram inspiração para buscar sempre evoluir.

Agradeço, por fim, à minha família, especialmente à minha mãe, Maira, minha avó, Teresinha, e a meu tio Marcos, que foram os familiares que acompanharam de maneira mais próxima – apesar da distância física – minha jornada até aqui, com todas as alegrias e dificuldades que dela fizeram parte. Todos sempre acreditaram em mim quaisquer que fossem as circunstâncias e deram o máximo de si para que este momento se concretizasse. Devo-lhes a minha vida e tudo que conquistei até aqui.

*“Aproveito a ocasião para jurar que jamais fiz um poema ou verso
ininteligível para me fingir de profundo sob a especiosa capa de
hermetismo. Só não fui claro quando não pude.”*

Manuel Bandeira, *Itinerário de Pasárgada*

RESUMO

A pandemia da covid-19, com as medidas de restrição de atividades econômicas decorrentes das diretrizes de contenção do vírus, trouxe impactos significativos sobre as empresas dos seguimentos mais afetados com tais restrições. Nesse sentido, a presente investigação trabalha com os efeitos e possibilidades da tributação sobre essas empresas, discutindo a legitimidade de sua manutenção durante os períodos restritivos e, sobretudo, os meios para atenuação dos impactos econômicos decorrentes. Desse modo, por meio de pesquisa de cunho exploratório, realizada a partir do manejo de análise bibliográfica e documental, tomou-se como ponto de partida o conceito de tributo, trabalhando-se o cotejo de seu aspecto compulsório com os princípios inerentes à ordem econômica e ao sistema tributário nacional. Nesse curso, perpassou-se pelas competências típicas dos Poderes da República, delimitando-se seu âmbito de atuação; e relacionou-se os conceitos de prazo de recolhimento das obrigações tributárias, moratória, parcelamento, isenção e anistia, destacando suas diferenças e poder de iniciativa, conforme a atuação dos Poderes anteriormente delimitada. Na sequência, o conceito de prazo de recolhimento foi trabalhado de maneira mais profunda, sob a perspectiva dos critérios da regra matriz de incidência tributária, do princípio da legalidade e dos juízos de conveniência e oportunidade. Assim, correlacionando-se os temas supra destacados e, através do método indutivo, concluiu-se pelo caráter ilegítimo da manutenção da cobrança tributária em períodos de restrições de atividades econômicas, de modo que se entendeu pela possibilidade de Poder Judiciário conceder a prorrogação do recolhimento de obrigações tributárias caso acionado, como forma de atenuar a situação econômica das empresas atingidas pelas medidas restritivas.

Palavras-chave: Pandemia da covid-19. Restrições de atividades econômicas. Tributação e conceito de tributo. Prazo de recolhimento das obrigações tributárias. Poder Judiciário.

ABSTRACT

The covid-19 pandemic, by the measures to restrict economic activities due to the virus containment guidelines, had significant impacts on companies in the segments most affected by such restrictions. In this regard, this research focus on the effects and possibilities of taxation on these companies, discussing the legitimacy of their maintenance during restrictive periods and, mostly, how to mitigate the arising economic impacts. Thus, through exploratory research, carried out from the handling of bibliographic and documental analysis, the concept of tax is taken as a starting point, working on the comparison of its mandatory aspect with the principles inherent to the economic order and the national tax system. Thereby, it passed through the typical competences of the Powers of the Republic, delimiting its scope of action; and the concepts of deadline for payment of tax obligations, moratorium, installments, exemption and amnesty were listed, highlighting their differences and power of initiative, according to the performance of the Powers previously defined. Subsequently, the concept of payment term was further developed, from the perspective of the criteria of the tax incidence matrix rule, the principle of legality and judgments of convenience and opportunity. Therefore, correlating the themes highlighted above and, through the inductive method, it was concluded that the maintenance of tax collection in periods of restrictions of economic activities was illegitimate, so that it was understood by the possibility of the Judicial Branch granting the extension of the collection of tax obligations, as a way to mitigate the economic situation of the companies affected by the restrictive measures.

Key-words: Covid-19 pandemic. Restrictions on economic activities. Taxation and tribute concept. Term for payment of tax obligations. Judicial Branch.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

CC – Conflito de Competência

CPC – Código de Processo Civil

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal de 1988

Covid-19 – *Corona virus disease 2019* (doença do coronavírus de 2019)

HC – *Habeas Corpus*

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

REsp – Recurso Especial

RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. O CONCEITO DE TRIBUTO E SEU ASPECTO COMPULSÓRIO	13
1.1. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO	13
1.2. INTRODUÇÃO AO DILEMA DA COMPULSORIEDADE <i>VERSUS</i> OS PRINCÍPIOS GERAIS DA ORDEM ECONÔMICA E DO SISTEMA TRIBUTÁRIO	15
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LIGADOS À ATIVIDADE EMPRESÁRIA	17
2.1. FUNÇÃO SOCIAL E PRESERVAÇÃO DA EMPRESA	18
2.2. VALORIZAÇÃO DO TRABALHO E DA LIVRE INICIATIVA	21
2.3. MÍNIMO EXISTENCIAL DA EMPRESA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ...	24
3. AS COMPETÊNCIAS TÍPICAS DOS PODERES DA REPÚBLICA	27
3.1. O LEGISLATIVO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	28
3.2. O EXECUTIVO E OS JUÍZOS DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE	31
3.3. O JUDICIÁRIO E OS PRINCÍPIOS DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO E DA PROIBIÇÃO AO <i>NON LIQUET</i>	33
4. CONCEITOS DE PRAZO DE VENCIMENTO, MORATÓRIA, PARCELAMENTO, ISENÇÃO E ANISTIA; E O RESPECTIVO PODER DE INICIATIVA	36
4.1. PRAZO DE RECOLHIMENTO	37
4.2. MORATÓRIA	39
4.3. PARCELAMENTO	41
4.4. ISENÇÃO	42
5. O PRAZO DE VENCIMENTO SOB A ÓTICA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DOS JUÍZOS DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE	45
5.1. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT)	45
5.2. INSUBMISSÃO À LEGALIDADE E RELATIVIDADE DOS JUÍZOS DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE	48
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS	52

INTRODUÇÃO

É inegável que a pandemia da covid-19 trouxe inúmeros desafios à humanidade. Seguramente, trata-se de evento histórico que irá influenciar de maneira permanente a dinâmica de desenvolvimento do século XXI. Apesar de, no momento em que esta investigação foi desenvolvida, os cenários nacional e internacional apontarem um panorama de início de superação da crise, é evidente que os impactos sociais, políticos, culturais e sobretudo econômicos desta tendem a se consolidar, de modo que nos cabe trazer novos olhares e perspectivas sobre o acontecimento.

Nesse sentido, uma das principais medidas adotadas para o controle da disseminação do vírus foi o isolamento social, que implicou na ordem de restrição de atividades de vários segmentos econômicos (denominados “não essenciais”), com o intuito de limitar a circulação de pessoas. Entretanto, a dita restrição impactou de maneira significativa as empresas pertencentes a esses segmentos, de forma que estas sofreram redução drástica de faturamento e, em casos mais extremos, acabaram por encerrar definitivamente suas atividades.¹ Tal circunstância causou impactos diretos nos postos de trabalho e na economia local e regional.

Apesar das restrições e das descoordenadas ações do Executivo, grande parte das exações tributárias de tais empresas foram mantidas ou pouco atenuadas. Assim, gerou-se o seguinte impasse: com a diminuição da capacidade contributiva em razão da queda da receita, o recolhimento tributário acabou por se tornar um ônus demasiado, a ponto de obstaculizar a própria continuidade da atividade empresarial e culminar no desrespeito a premissas constitucionais como a livre iniciativa, a valorização do trabalho e a função social da propriedade.

A par de tais pressupostos, este trabalho levanta a hipótese de que, havendo diretriz de restrição de atividades econômicas, a manutenção da cobrança tributária é ilegítima, cabendo a cada um dos Poderes, observados os seus respectivos âmbitos de competência, adotarem as medidas adequadas para a redução dos impactos

¹ A título de exemplo, apenas no município de Uberlândia/MG, conforme reportagem veiculada em 07 de maio de 2021 pelo Jornal Diário de Uberlândia a partir de dados divulgados pela Receita Federal, houve um aumento de 25% no fechamento de empresas no primeiro trimestre de 2021 em relação ao mesmo período do ano de 2019, sobretudo em razão dos efeitos econômicos da crise vivenciada. Vale dizer que tal aumento foi superior, inclusive, ao notado no ano de 2020, cujo período de apuração coincidiu com o início da pandemia (NATÁLIO, Fernando. Pandemia aumenta em 25% fechamento de empresas em Uberlândia. **Diário de Uberlândia**. Uberlândia, 17 mai. 2021. Disponível em: <<https://diariodeuberlandia.com.br/noticia/28372/pandemia-aumenta-em-25-o-fechamento-de-empresas-em-uberlandia>>. Acesso: 14 set. 2021).

econômicos decorrentes. Dentre tais medidas, foi abordada de maneira mais profunda a prorrogação do recolhimento das obrigações tributárias, a qual, apesar de se encontrar na alçada de competência do Executivo, defende-se poder ser concedida pelo Judiciário, caso este seja acionado sobre a questão e se denote inércia ou insuficiência das medidas adotadas pelo primeiro.

A importância desta investigação é demonstrada por alguns fatores. Em primeiro lugar, reitere-se, por mais que se vislumbre um cenário relativamente positivo neste momento, a pandemia ainda não foi vencida por completo. Logo, subsistem, em grande parte, seus impactos econômicos. Desse modo, ainda há setores que sofrem com as restrições, principalmente aqueles que trabalham diretamente com a circulação de pessoas, dos quais o grande exemplo é o setor de eventos.²

Além disso, observa-se reiteradas decisões nas quais o Judiciário, por confusão técnico-conceitual, tem se eximido de julgar pedidos de prorrogação de recolhimento das obrigações tributárias. Tais decisões surgem sob o fundamento de que o Poder não seria competente para tanto,³ ora por se tratar de matéria submetida a previsão legal (o que atrairia a competência do Legislativo), ora sujeita a juízo de conveniência e oportunidade (logo, de competência do Executivo). Por isso, mostra-se oportuno relacionar corretamente os conceitos jurídicos que envolvem a questão.

Outrossim, a tese aqui desenvolvida também pode servir de subsídio a situações futuras nas quais, por alguma razão – não necessariamente ligada a circunstâncias epidêmicas –, haja alguma restrição de atividades de determinado

² “O setor de eventos registrou prejuízo de R\$ 270 bilhões com a pandemia do novo coronavírus entre março e dezembro do ano passado. As perdas levaram ao desemprego de 3 milhões de pessoas [...]. O segmento representa 13% do Produto Interno Bruto (PIB) e tem 60 mil empresas que dependem diretamente da realização de eventos para funcionar, além de 2 milhões de microempresários” (KAORU, Thâmara. Setor de eventos perde R\$ 270 bilhões durante a pandemia. **CNN Brasil**. São Paulo, 25 fev. 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/setor-de-eventos-perde-r-270-bilhoes-durante-a-pandemia/>>. Acesso: 14 set. 2021).

³ Neste ponto, o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu, no bojo do Agravo Regimental na Suspensão de Segurança n.º 5.363/SP, que “não cabe ao Poder Judiciário decidir quem deve ou não pagar impostos, ou mesmo quais políticas públicas devem ser adotadas, substituindo-se aos gestores responsáveis pela condução dos destinos do Estado”. Tais fundamentos têm sido, de maneira atécnica, genericamente replicados em todos os pedidos da mesma natureza que chegaram ao conhecimento da Corte (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental na Suspensão de Segurança nº 5.363/SP**. Agravos regimentais na suspensão de segurança. Insurgências que se voltam contra a sustação de efeitos de decisões regionais que, em regra, declararam a inexigibilidade parcial de tributos, alongando prazos para pagamento. Indevida intromissão na gestão da política tributária estatal. Risco de lesão à ordem e à economia públicas evidenciado. Agravos regimentais não providos. Relator: Min. Dias Toffoli, 16 de setembro de 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754239510>>. Acesso: 14 set. 2021).

seguimento econômico. De tal modo, este trabalho pode constituir um marco teórico inerente ao tema, que apesar ter sido bem discutido no âmbito judicial, foi pouco trabalhado de forma científica, especialmente com a densidade que aqui se propôs.

Para tanto, a presente análise teve como ponto de partida o conceito de tributo e suas características, com enfoque na compulsoriedade e em seu contraponto aos princípios gerais da ordem econômica e do sistema tributário nacional, que foram aprofundados sob tal ótica. Em seguida, abordou-se as competências típicas dos Poderes da República, delimitando-se o âmbito de atuação de cada um; e relacionou-se, além do conceito de prazo de recolhimento das obrigações tributárias, outros institutos próximos, como moratória, parcelamento, isenção e anistia, destacando suas diferenças e poder de iniciativa, conforme a delimitação mencionada.

Na sequência, o instituto do prazo de recolhimento foi trabalhado de maneira mais profunda, sob a perspectiva dos critérios da regra matriz de incidência tributária, do princípio da legalidade e dos juízos de conveniência e oportunidade. Nesse sentido, por meio de pesquisa de cunho exploratório, realizada a partir do manejo de análise bibliográfica e documental, buscou-se correlacionar os temas supra destacados para, através do método indutivo, testar a hipótese levantada. E, dessa forma, a par das possibilidades levantadas pela pesquisa, concluiu-se pelo caráter ilegítimo da manutenção da cobrança tributária em períodos de restrições de atividades econômicas, de modo que se entendeu pela possibilidade de prorrogação do recolhimento das obrigações tributárias pelo Judiciário, como melhor explicitado nos capítulos que se seguem.

1. O CONCEITO DE TRIBUTO E SEU ASPECTO COMPULSÓRIO

1.1. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO CONCEITO DE TRIBUTO

O termo “tributo” emprega diversas acepções, a depender de seu uso pela lei, doutrina ou jurisprudência. Tais acepções, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, costumam identificar atributos que envolvem quantia em dinheiro, prestação pecuniária, direito subjetivo, relação jurídica ou mesmo a própria norma jurídica.⁴

Para os fins aqui pretendidos, o vocábulo será utilizado em perspectiva ampla, a qual, nos dizeres do autor mencionado, busca “expressar toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”.⁵ Essa perspectiva foi aquela adotada pelo legislador ao definir tributo no art. 3º do CTN, definição que servirá de ponto de partida para a presente investigação.

O dispositivo aduz que “tributo é toda prestação pecuniária **compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (*destaque nosso*). Apesar de se tratar de definição objetiva e pedagógica, majoritariamente aceita pela doutrina e jurisprudência, Geraldo Ataliba adverte acerca da pertinência desta em relação às disposições constitucionais. Diz o autor que,

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *precepto didactico*, como qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alarga-lo, reduzi-lo ou modifica-lo. É que ele é conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios.⁶

Nesse sentido, levando-se em consideração a circunstância de o CTN se tratar de diploma anterior à CF e ter sido recepcionado por esta com o *status* de lei complementar em razão da matéria,⁷ cabe perquirir sobre a conformidade da definição

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 60.

⁵ *Ibid.*, p. 64.

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 32-33.

⁷ V. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 455: “A Lei nº 5.172/66, segundo sua ementa, dispõe ‘sobre o sistema tributário

trazida pelo art. 3º da lei tributária em relação às disposições constitucionais atinentes ao sistema tributário nacional.

Elucidando tal ponto, Luís Eduardo Schoueri é contundente ao afirmar que “se é verdade que o constituinte conhecia o Código Tributário Nacional e seu conceito de tributo, este conceito não ganha, por isso, dicção constitucional”.⁸ O autor, destarte, aponta para o fenômeno da constitucionalização do conceito de tributo, haja vista que “a definição de tributo do Código Tributário Nacional, posto que técnica, não se encaixa com perfeição às categorias constitucionais”.⁹

Sob o mesmo aspecto, Humberto Ávila aponta para a existência de um Direito Constitucional Tributário:

Sempre que a Constituição contém princípios estruturantes de uma ordem jurídica – o que, *per definitionem*, sempre é o caso –, o Direito Tributário é um Direito Constitucional Tributário. O caráter constitucional do Direito Tributário não decorre da rigidez de sua estrutura, mas da fundação de congruidade estruturante (*aus der zusammenhängenden strukturierenden Funktion*) que ele possui para o Direito do Estado.¹⁰

Logo, a despeito da previsão infraconstitucional, depreende-se que a correta conceituação de “tributo” deve advir do manejo das normas constitucionais atinentes ao fenômeno da tributação globalmente considerado.

Atento a esse cenário, Leandro Paulsen tece conceituação que busca envolver todo o regramento dado pela CF às competências tributárias, limitações ao poder de tributar e repartição de receitas tributárias. Segundo o autor:

Cuida-se de prestação em dinheiro exigida **compulsoriamente**, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que consubstancie atividade estatal a elas diretamente relacionada, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do Interesse público.¹¹ (*destaque nosso*)

nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios’. Como se vê, surtiu no mundo jurídico como lei ordinária. Ocorre que, ao dispor, desde então, sobre matérias que hoje são privativas de lei complementar, tem-se por assente que é uma lei complementar *ratione materiae*. Significa que suas regras somente podem ser alteradas por outras leis complementares da Constituição”.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 311.

⁹ *Ibid.*, p. 311.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 561.

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 44-45.

Assentadas tais premissas, é possível notar que, independentemente da abrangência do conceito utilizado, a compulsoriedade é elemento sempre presente na caracterização do tributo, destacando a natureza *ex lege* da obrigação tributária¹². Assim, uma vez que o contribuinte incorra no fato gerador, o tributo é forçosamente devido, até mesmo de modo a desprezar-se fatores como capacidade civil, eventual existência de privações ou limitações à prática das atividades civis ou mesmo a regularidade constitutiva da pessoa jurídica.¹³

No que tange às pessoas jurídicas, inclusive, o aspecto compulsório da tributação, quando analisado sob a ótica dos preceitos constitucionais ligados à ordem econômica e ao sistema tributário nacional, traz interessante dilema acerca dos limites e efeitos do intervencionismo dos entes tributantes no patrimônio das sociedades empresárias, a ser melhor abordado no tópico e capítulo a seguir.

1.2. INTRODUÇÃO AO DILEMA DA COMPULSORIEDADE *VERSUS* OS PRINCÍPIOS GERAIS DA ORDEM ECONÔMICA E DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

É fato notório que a tributação atua como sustentáculo da sociedade moderna, enquanto fonte provedora dos recursos necessários à manutenção do Estado e à prestação das respectivas políticas públicas.¹⁴ Contudo, a depender de sua modulação, o cerceamento patrimonial por ela causado, justamente em virtude de seu aspecto compulsório, pode trazer diversas consequências aos mais variados setores econômicos, sociais e culturais.

Sob esse aspecto, James Marins pontua que, evidentemente,

A tributação, como principal fonte de recursos do Estado na arrecadação na realização de seus fins, denominada de receita derivada e caracterizada – na lição de Aliomar Baleeiro – “pelo constrangimento legal para sua

¹² V. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 476: “É que a norma tributária é uma norma de conduta cuja especificidade reside em *gerar o dever de pagar tributos*, dela promanando também a *exoneração do pagamento*. Dessarte, a estrutura da obrigação tributária se contém na estrutura da norma de tributação”.

¹³ CTN, art. 126: “A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”.

¹⁴ V. PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 25: “A tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos. Pagar tributo não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. Conforme ensinou OLIVER WENDELL HOLMES JR., *‘taxes are what we pay for civilized society’*”.

arrecadação”, constitui-se em um dos problemas capitais das sociedades modernas, pois “toda tributação constitui uma intervenção econômica no patrimônio dos cidadãos, provocando normalmente na economia pública e na economia privada consequências sociais, familiares, culturais e outras e exerce influência sobre elas”. Atinge de forma coativa grande parte dos cidadãos, interferindo concretamente em sua esfera patrimonial.¹⁵

Nesse sentido, especificamente no que diz respeito às sociedades empresárias, a consequência mais relevante dessa interferência do Estado no patrimônio privado, caso feita de forma desmedida, consiste na imposição de ônus que se manifesta como entrave ao próprio desempenho da atividade empresarial, de forma que, em termos de lucratividade, o empreendimento passe a não compensar os custos por ele gerados. Em uma perspectiva ampla, essa circunstância pode, inclusive, contribuir para encerramento do negócio.

Voltando-nos ao Direito Constitucional, é possível verificar que a situação descrita no parágrafo anterior contrasta com princípios previstos para o regramento da ordem econômica e do próprio sistema tributário nacional, calcados sobretudo no estímulo à atividade econômica e na imposição de limitações ao poder de tributar. Nessa linha de raciocínio, uma vez que o fenômeno da tributação, como demonstrado anteriormente, parte de índole também constitucional, faz-se necessário, então, que este seja interpretado de maneira sistemática com os princípios aludidos, em razão do preceito hermenêutico da unidade da CF.¹⁶

Essa necessidade interpretativa leva à conclusão de que a tributação não pode ser pensada como um fim em si mesmo. Isto é, o Direito Tributário não pode ser aplicado sob um viés puramente arrecadatório, que desconsidere completamente os aspectos subjetivos da figura do contribuinte, especialmente suas potencialidades e garantias legais. Pelo contrário, a tributação deve ter por finalidade a justa equitação do ônus relativo ao subsídio da vida em sociedade.

¹⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 464-465.

¹⁶ V. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 139-140: “Convém ao intérprete, a esse propósito, pressupor a racionalidade do constituinte, ao menos como ponto de partida metodológico da tarefa hermenêutica. Essa racionalidade – tomada como uma diretiva, mais do que como uma hipótese empírica – leva o aplicador a supor um ordenamento constitucional ótimo, ideal, que não entra em contradição consigo mesmo. Para que o princípio da unidade, expressão da racionalidade do legislador constituinte, seja confirmado na atividade interpretativa, o intérprete estará legitimado a lançar mão de variados recursos argumentativos, como o da descoberta de lacunas axiológicas, tendo em vista a necessidade de confirmar o esforço coerente do constituinte de promover um ordenamento uniformemente justo”.

Paulo Caliendo, ao analisar os aspectos inerentes à interpretação econômica do Direito Tributário, bem destaca essa circunstância:

Dado que o sentido geral do Direito Tributário é promover a justiça fiscal e não simplesmente servir de instrumento para aumento da arrecadação, não é lícito supor que a interpretação tributária deva ser sinônimo de interpretação arrecadatória. A finalidade arrecadatória elege como princípio basilar a eficiência na busca de recursos ao financiamento do Estado, a interpretação tributária legítima deve possuir como fundamento a justiça na distribuição dos encargos ao financiamento de uma esfera pública de liberdade e igualdade¹⁷.

Dessa maneira, o contraste existente entre o aspecto da compulsoriedade da tributação e a principiologia constitucional, bem como a necessidade de interpretação do Direito Tributário com vistas à justiça social, demandam uma análise mais acurada sobre o conteúdo e abrangência dos princípios em espécie que trabalham a atividade empresarial e sua relação com a tributação.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LIGADOS À ATIVIDADE EMPRESÁRIA

Antes de abordarmos os princípios em espécie, porém, cabe destacar brevemente o papel e a abrangência da aplicabilidade destes, sobretudo os constitucionais, no ordenamento contemporâneo. Nesse sentido, se anteriormente os princípios eram considerados como meros ideais políticos, a doutrina atual é sólida no sentido de reconhecer-lhes não apenas o *status* de norma jurídica, mas também a eficácia normativa decorrente desta caracterização.

Sob essa perspectiva, Luís Roberto Barroso destaca que

Na trajetória que os conduziu ao centro do sistema, os princípios tiveram de conquistar o status de norma jurídica, superando a crença de que teriam uma dimensão puramente axiológica, ética, sem eficácia jurídica ou aplicabilidade direta e imediata. A dogmática moderna avaliza o entendimento de que as normas em geral, e as normas constitucionais em particular, enquadram-se em duas grandes categorias diversas: os princípios e as regras.¹⁸

Com efeito, segundo Humberto Ávila,

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de

¹⁷ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 108-109.

¹⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 352.

coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.¹⁹

Outrossim, no que tange à sua relação com as regras, os princípios constituem “normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento”.²⁰

Dessa maneira, depreende-se que o constituinte elencou, por meio dos princípios, fins juridicamente relevantes a serem promovidos, de modo que se reconhece a estes eficácia normativa justamente com vistas a assegurar a promoção de tais fins. No que tange ao escopo da presente investigação, demonstram-se como fins relevantes a serem promovidos a função social e preservação da empresa, a valorização do trabalho e da livre iniciativa e o mínimo existencial da empresa e a capacidade contributiva, agora abordados de maneira individualizada.

2.1. FUNÇÃO SOCIAL E PRESERVAÇÃO DA EMPRESA²¹

O constituinte cuidou de positivar, nos arts. 170, incisos II, III e IV,²² e 174, *caput*,²³ da CF a preservação e o incentivo à atividade econômica, bem como a proteção à propriedade privada e sua função social, enquanto princípios gerais da ordem econômica, de forma a assegurar a livre iniciativa e, sobretudo, a valorização do trabalho humano.

Diante de tais diretrizes, o legislador infraconstitucional editou diversos diplomas normativos com o intuito de conferir a devida efetividade a tal principiologia.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 225.

²⁰ *Ibid.*, p. 225-226.

²¹ No presente trabalho, por razões metodológicas, partiu-se da premissa da preservação da empresa considerada como princípio. Porém, não se desconhece a discussão acerca do não enquadramento desta na dita espécie normativa, destacada por Ricardo Negrão, que defende a “inexistência, nos enunciados da lei recuperatória, de fundamento para um princípio da preservação da empresa” (NEGRÃO, Ricardo. **Preservação da empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 83). De todo modo, fato é que o enunciado não perde seu caráter normativo e relevância diretiva no ordenamento, razão pela qual a discussão sobre seu enquadramento não influencia na análise e conclusões do presente trabalho.

²² CF, art. 170: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; [...]”.

²³ CF, art. 174: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, **incentivo** e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”. (*destaque nosso*)

Dentre eles, merecem destaque a recente Lei n. 13.874/2019, responsável por instituir a declaração de direitos de liberdade econômica; e a Lei n. 11.101/2005, a qual possui como foco o resguardo da empresa em situações de crise.

Nessa perspectiva, este último diploma se tornou um dos principais meios de concretização das disposições constitucionais aludidas, ao consagrar, em seu art. 47, sua finalidade precípua de estímulo à atividade econômica, por meio dos princípios da função social e da preservação da empresa:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Importante ressaltar que este trabalho não possui como intuito abordar diretamente as situações de falência e recuperação judicial ou extrajudicial, regidas pela Lei n. 11.101/2005. A menção ao diploma tem por finalidade apenas se utilizar da positividade infraconstitucional dos princípios trabalhados neste tópico, como forma de melhor abordá-los, bem como de destacar a sua importância.

Retomando o raciocínio, nota-se que há muito se superou a visão estritamente liberal da atividade econômica realizada pelo setor privado, fundada exclusivamente no lucro dos sócios ou acionistas. De fato, atualmente é pacífico que as sociedades empresárias também possuem importante papel social, ao atuarem como geradoras de empregos e renda, contribuírem com o sustento de famílias e, indiretamente, promoverem a concretização de objetivos mais amplos, mormente aqueles positivados nos arts. 1º, incisos III e IV;²⁴ e 3º, incisos II e III,²⁵ da CF.

Nessa ordem de ideias, segundo Fábio Ulhoa Coelho, cumpre função social

A empresa que gera empregos, tributos e riqueza, contribui para o desenvolvimento econômico, social e cultural da comunidade em que atua, de sua região ou país, adota práticas empresariais sustentáveis visando à proteção do meio ambiente e ao respeito aos direitos dos consumidores. Se sua atuação é consentânea com estes objetivos, e se desenvolve com estrita obediência às leis a que se encontra sujeita, a empresa está cumprindo sua função social; isto é, os bens de produção reunidos pelo empresário na

²⁴ CF, art. 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; [...]”.

²⁵ CF, art. 3º: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]”.

organização do estabelecimento empresarial estão tendo o emprego determinado pela Constituição Federal.²⁶

Em outras palavras, o resguardo da atividade empresária interessa não apenas ao empresário, mas, sobretudo, a toda coletividade. Conseqüentemente, cabe ao Poder Público e, em especial, ao Judiciário, quando acionado, prover os meios necessários para que a atividade empresária, desde que legalmente constituída e cumpridora das exigências legais, seja preservada. É nesse ínterim, pois, que surge o princípio da preservação da empresa:

Quando se assenta, juridicamente, o princípio da preservação da empresa, o que se tem em mira é a proteção da atividade econômica, como objeto de direito cuja existência e desenvolvimento interessam não somente ao empresário, ou aos sócios da sociedade empresária, mas a um conjunto bem maior de sujeitos. Na locução identificadora do princípio, “empresa” é conceito de sentido técnico bem específico e preciso. Não se confunde nem com o seu titular (“empresário”) nem com o lugar em que é explorada (“estabelecimento empresarial”). O que se busca preservar, na aplicação do princípio da preservação da empresa, é, portanto, a atividade, o empreendimento.²⁷

No mesmo sentido, Ricardo Negrão destaca que a norma do art. 47 da Lei n. 11.101/2005 tem por objetivo máximo “atender à preservação da empresa, mantendo, sempre que possível, a dinâmica empresarial, em seus três aspectos fundamentais: fonte produtora, emprego dos trabalhadores e interesses dos credores”.²⁸

Por fim, vale destacar que a aplicação dos princípios em análise é fortemente observada na jurisprudência pátria. A título de exemplo, no âmbito do STJ, o voto proferido pela Ministra Nancy Andrighi no CC n. 118.183/MG, ao se referir à principiologia da preservação da empresa na Lei n.11.101/2005, é elucidativo:

O que buscou o legislador, com tal regra, foi implementar a ideia de que a flexibilização de algumas garantias de determinados credores, conquanto possa implicar aparente perda individual, numa análise imediata e de curto prazo, pode significar ganhos sociais mais efetivos, numa análise econômica mais ampla, à medida que a manutenção do empreendimento pode implicar significativa manutenção de empregos, geração de novos postos de trabalho, movimentação da economia, manutenção da saúde financeira de fornecedores, entre inúmeros outros ganhos.²⁹

²⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. v. 1. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 58.

²⁷ *Ibid.*, p. 60-61.

²⁸ NEGRÃO, Ricardo. **Curso de direito comercial e de empresa: recuperação de empresas, falência e procedimentos concursais administrativos**. v. 3. 14. ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2020, p. 165.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). **Conflito de Competência nº 118.183/MG**. Processo civil. Conflito de competência. Recuperação Judicial. Transferência de parque industrial mediante Arrendamento. Constituição de nova empresa para Administrá-lo. Sucessão trabalhista reconhecida pela Justiça do trabalho. Impossibilidade. Conflito conhecido. Relatora: Min. Nancy

Portanto, a bem da correta aplicação e efetividade dos princípios da função social e preservação da empresa, cabe aos agentes responsáveis em cada situação e de acordo com suas competências, o dever da adoção de medidas que tenham a finalidade precípua de preservar as atividades produtivas, os empregos e toda a movimentação econômica gerada pelos respectivos empreendimentos.

2.2. VALORIZAÇÃO DO TRABALHO E DA LIVRE INICIATIVA

Também decorrem do art. 170 da CF os princípios da valorização do trabalho e da livre iniciativa, os quais constituem uma das bases fundamentais para o desenvolvimento econômico e social. Nessa perspectiva, relacionando a norma supra ao citado art. 1º, inciso IV da CF, o qual também trata da valorização do trabalho e da livre iniciativa, Eros Grau comenta o caráter social de ambos, especialmente da última:

Ao que tudo indica, as leituras que têm sido feitas do inciso IV do art. 1º são desenvolvidas como se possível destacarmos de um lado “os valores sociais do trabalho”, de outro a “livre iniciativa”, simplesmente. Não é isso, no entanto, o que exprime o preceito. Este em verdade enuncia, como fundamentos da República Federativa do Brasil, o valor social do trabalho e o valor social da livre iniciativa. Isso significa que a livre iniciativa não é tomada, enquanto fundamento da República Federativa do Brasil, como expressão individualista, mas sim no quanto expressa de socialmente valioso.³⁰

No entanto, voltando-se ao art. 170, o autor destaca a sobreposição da valorização do trabalho como fim juridicamente relevante a ser promovido:

Já no art. 170, *caput*, afirma-se que a ordem econômica deve estar fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Note-se, assim, que esta é então tomada singelamente e aquele — o trabalho humano — é consagrado como objeto a ser valorizado.³¹

Com efeito, é possível notar que o constituinte foi extremamente cuidadoso ao tratar da valorização do trabalho, pois o tema permeia, em suas variadas acepções, boa parte do texto constitucional, como se observa, para além dos dispositivos já

Andrighi, 9 de novembro de 2011. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101625160&dt_publicacao=17/11/2011>. Acesso: 21 set. 2021.

³⁰ GRAU, Eros Roberto. Comentário ao art. 170, *caput*. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013, p. 3850.

³¹ *Ibid.*, p. 3850.

citados, dos arts. 6^o³² e 193, *caput*.³³ O próprio STF, ao julgar a ADI n. 1.721/DF, bem sintetizou a importância e a completude das facetas constitucionais do trabalho:

Os valores sociais do trabalho constituem: a) fundamento da República Federativa do Brasil (inciso IV do art. 1º da CF); b) alicerce da ordem econômica, que tem por finalidade assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e, por um dos seus princípios, a busca do pleno emprego (art. 170, *caput*, VIII); c) base de toda a ordem social (art. 193). Esse arcabouço principiológico, densificado em regras como a do inciso I do art. 7º da Magna Carta e as do art. 10 do ADCT/1988, desvela um mandamento constitucional que perpassa toda relação de emprego, no sentido de sua desejada continuidade.³⁴

Logo, nota-se que a valorização do trabalho humano consiste em fim jurídico de relevância superior, haja vista as várias formas em que se apresenta no texto constitucional e a circunstância de traduzir-se no principal meio de evolução humana e superação das desigualdades sociais, além de constituir elemento auxiliador na construção de uma sociedade mais justa e livre.

Tendo em mente essa especial proteção conferida pelo constituinte ao tema, é possível observar que a valorização do trabalho pode ser efetivada sob duas perspectivas: na primeira, pela estipulação de políticas públicas que tenham por intuito fomentar a criação de empregos; e, na segunda, pela atuação de maneira a proteger os empregos já criados, especialmente em momentos de crise social. Esta segunda perspectiva está intimamente ligada à preservação da empresa, pois desta, como demonstrado, decorre o asseguramento dos empregos por ela gerados.

Por outro lado, no que tange à livre iniciativa, Fabio Ulhoa Coelho destaca que esta se afigura também sob duas perspectivas, seja como estímulo à atividade empresária, seja como direito a exercê-la livremente, até mesmo em detrimento de ingerências indevidas do próprio Estado. O autor destaca que

Para o direito comercial, dois aspectos relevantes se concluem da inserção da livre-iniciativa entre os fundamentos da ordem econômica. Em primeiro lugar, a constitucionalidade de preceitos de lei que visam a motivar os

³² CF, art. 6º: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”

³³ CF, art. 193, *caput*: “A ordem social tem como base o primado do **trabalho**, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”. (*destaque nosso*)

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.721-3/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 3º da medida provisória nº 1.596-14/97, convertida na lei nº 9.528/97, que adicionou ao artigo 453 da consolidação das leis do trabalho um segundo parágrafo para extinguir o vínculo empregatício quando da concessão da aposentadoria espontânea. Procedência da ação. Relator: Min. Carlos Britto, 11 de outubro de 2006. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=469598>>. Acesso: 21 set. 2021.

particulares à exploração de atividades empresariais. O primado da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, por exemplo, quando aplicado ao direito societário, tem o sentido de limitar o risco, de forma a que as pessoas não receiem investir em atividades econômicas em razão da possibilidade de elevado comprometimento de seu patrimônio. [...] Em segundo lugar, o prestígio que a liberdade de iniciativa recebe da Constituição significa, também, o reconhecimento de um direito, titularizado por todos: o de explorarem atividades empresariais. Disso decorre o dever, imposto à generalidade das pessoas, de respeitarem o mesmo direito constitucional, bem como a ilicitude dos atos que impeçam o seu pleno exercício. Em duas direções se projeta a defesa do direito à livre-iniciativa: contra o próprio estado, que somente pode ingerir-se na economia nos limites constitucionalmente definidos, e contra os demais particulares.³⁵

A jurisprudência, por sua vez, vem atuando com o objetivo de conferir ao princípio em questão a devida efetividade. No âmbito do STF, destacou-se na ADPF n. 449/DF que é possível ao Judiciário, no intuito de proteger a livre iniciativa e na linha do exposto supra, inclusive invalidar atos do Executivo que possam feri-la:

O exercício de atividades econômicas e profissionais por particulares deve ser protegido da coerção arbitrária por parte do Estado, competindo ao Judiciário, à luz do sistema de freios e contrapesos estabelecidos na Constituição brasileira, invalidar atos normativos que estabeleçam restrições desproporcionais à livre iniciativa e à liberdade profissional.³⁶

No mesmo sentido, acerca da valorização do trabalho, o STJ evidenciou a importância principiológica e poder direcional desta em relação ao restante do ordenamento, conforme trecho do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux no julgamento do REsp n. 975.322/RS:

A valorização do trabalho humano e a liberdade profissional são princípios constitucionais que, por si sós, à míngua de regulação complementar, e à luz da exegese pós-positivista admitem o exercício de qualquer atividade laborativa lícita. O Brasil é um Estado Democrático de Direito fundado, dentre outros valores, na dignidade e na valorização do trabalho humanos. Esses princípios, consoante os pós-positivistas, influem na exegese da legislação infraconstitucional, porquanto em torno deles gravita todo o ordenamento jurídico, composto por normas inferiores que provêm destas normas qualificadas como soem ser as regras principiológicas.³⁷

³⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 188-189.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 449/DF**. Direito constitucional, administrativo e regulatório. Proibição do livre exercício da atividade de transporte individual de passageiros. Inconstitucionalidade. Estatuto constitucional das liberdades. Princípios constitucionais da livre iniciativa e do valor social do trabalho (art. 1º, iv), da liberdade profissional (art. 5º, xiii), da livre concorrência (art. 170, caput), da defesa do consumidor (art. 170, v) e da busca pelo pleno emprego (art. 170, viii). Impossibilidade de estabelecimento de restrições de entrada em mercados. Medida desproporcional. Necessidade de revisão judicial. Mecanismos de freios e contrapesos. ADPF julgada procedente. Relator: Min. Luiz Fux, 8 de maio de 2019. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750684777>>. Acesso: 22 set. 2021.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial nº 975.322/RS**. Processo civil. Administrativo. Mandado de segurança. Profissional da optometria. Reconhecimento pelo ministério da educação. Precedente/stj. Legitimidade do ato. Expedição de alvará. Direito garantido se preenchidos

Dessa forma, observa-se que os princípios da valorização do trabalho e da livre iniciativa demandam atenção aos preceitos da liberdade de exercício profissional e de sua desejável continuidade livre de interferências, com o fomento da criação de novos empregos e, sobretudo, a proteção daqueles já criados.

2.3. MÍNIMO EXISTENCIAL DA EMPRESA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Cabe destacar também, para a presente investigação, a existência e relevância do princípio do mínimo existencial da empresa. Apesar de não se tratar de princípio exposto, na medida em que as pessoas jurídicas são entes dotados da capacidade de titularizar relações jurídicas e praticar atos da vida civil, por conseguinte, a elas também se aplicam os direitos fundamentais.³⁸

Nesse sentido, a ideia do mínimo existencial da empresa surge como ampliação do conceito em questão, também conhecido por mínimo isento, normalmente aplicado apenas às pessoas naturais. Com efeito,

Como exigência constitucional à aplicação da justiça fiscal, o mínimo isento, entretanto, não se aplica apenas às pessoas físicas. Ele deve ser considerado, sempre que houver manifestação de riqueza tributável, independentemente de quem seja o titular dessa riqueza. Nenhum sujeito de direito que tenha ingressos que se prestem apenas à sua manutenção básica pode ser constrangido a contribuir com os gastos públicos.³⁹

Sob esse contexto, depreende-se que em se tratando de situação na qual o pleno desenvolvimento das atividades econômicas esteja inviabilizado, com as repercussões inerentes no patrimônio das empresas, é notório que “consoante ocorre com as pessoas físicas, as jurídicas necessitam de um patrimônio mínimo para lhes garantir a existência como empresas e a manutenção de sua atividade produtiva”.⁴⁰

os requisitos sanitários estipulados na legislação específica. Valorização do trabalho humano e a liberdade profissional. Princípios constitucionais. Relator: Min. Luiz Fux, 14 de outubro de 2008. Disponível em: <
https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701887642&dt_publicacao=03/11/2008>. Acesso: 22 set. 2021.

³⁸ V. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.*, p. 255: “Não há, em princípio, impedimento insuperável a que pessoas jurídicas venham, também, a ser consideradas titulares de direitos fundamentais, não obstante estes, originalmente, terem por referência a pessoa física. Acha-se superada a doutrina de que os direitos fundamentais se dirigem apenas às pessoas humanas”.

³⁹ DANIEL, Denise de Cássia. **O imposto de renda das pessoas jurídicas e a compensação de prejuízos fiscais**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado e Direito de Relações Sociais) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006. p. 46.

⁴⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena; MULLER, Mariana Bezerra. Reflexões sobre o mínimo existencial da empresa. *Revista Jurídica da FA7*, v. 15, n. 2, p. 37-45, 18 nov. 2018, p. 40.

A garantia de tal patrimônio mínimo está intimamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º da CF⁴¹, o qual constitui verdadeiro preceito norteador de toda a atividade tributante, de forma que seu conteúdo extrapola, inclusive, a própria previsão constitucional.⁴²

O princípio em questão apresenta duas grandes facetas: de um lado, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva e, de outro, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva. No que tange à primeira, Regina Helena Costa aduz:

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc.⁴³

Já no que tange à capacidade contributiva denominada relativa ou subjetiva, a autora prossegue dizendo que,

Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.⁴⁴

Importante também destacar que, a despeito de a norma constitucional em que se encontra o princípio da capacidade contributiva fazer menção apenas à espécie tributária “impostos”, entende-se majoritariamente que sua aplicação é estendida às demais espécies tributárias. Hugo de Brito Machado esclarece:

Embora a literalidade do § 1º do art. 145 da CF/88 refira-se à capacidade contributiva como inerente aos impostos, a maior parte dos estudiosos da matéria considera que a mesma, por ser a principal medida de aplicação do princípio da igualdade (tratar desigualmente os desiguais na medida em que

⁴¹ CF, art. 145: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁴² V. PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 99: “A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição”.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 76.

⁴⁴ *Ibid.*, p. 76

se desigualam...), é aplicável também às demais espécies tributárias, naturalmente respeitadas as peculiaridades de cada uma delas⁴⁵.

Logo, o ente tributante deverá observar a capacidade contributiva do contribuinte em ambos seus aspectos como medida para a gradação da tributação que incorrerá sobre este, de forma que não se comprometa sua atividade econômica, atingindo seu patrimônio mínimo. Além disso, deverá se averiguar, sobretudo em momentos de restrições de atividades econômicas, se realmente há fatos materialmente denotadores de riqueza que ensejem a tributação.

Assim, depreende-se de tal conjuntura, do mesmo modo que Denise Cavalcante e Mariana Muller, que

A capacidade contributiva e seu vínculo com a proibição de tributo, com efeito de confisco, e o próprio mínimo existencial, abrangem a renda disponível para a contribuição. De tal sorte, nenhum tributo pode atingir o mínimo existencial, pois este é anterior à própria capacidade, como também não há de ultrapassar esses limites, visto que a "[...]capacidade contributiva termina, de todo o modo, onde começa o confisco".⁴⁶

Na jurisprudência, o STF, ao julgar a ADI n. 2.898/DF, destacou a preponderância da condição social na qual estão inseridos os contribuintes para a observância do princípio da capacidade contributiva:

Assim sendo, atrelado ao valor da isonomia, o princípio da capacidade contributiva busca, exatamente, justificar a adoção de critérios de diferenciação de incidência, conforme exija a multiplicidade de situações sociais, sempre visando a uma tributação mais justa e equânime. Constatase, assim, como já assentado, que a norma impugnada buscou, exatamente, sanar disparidade instaurada pela legislação anterior, sem recair, por isso, em inconstitucionalidade.⁴⁷

No mesmo sentido, o STJ consagrou o dever, decorrente da capacidade contributiva, de tratamento tributário adequado à condição do contribuinte:

Denota-se que o acórdão impugnado afastou a violação do princípio da igualdade tributária, por entender que a questão em análise deve levar em conta o princípio da capacidade contributiva, pois é necessário diferenciar os

⁴⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 147.

⁴⁶ CAVALCANTE, Denise Lucena; MULLER, Mariana Bezerra. *Op. cit.*, p. 41.

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.898/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Artigos 22 e 29, III, da Lei nº 10.684/03. Aumento da base de cálculo do tributo para as empresas prestadoras de serviço. Violação dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação do confisco ou da anterioridade. Não ocorrência. Improcedência da ação. Relator: Min. Dias Toffoli, 10 de outubro de 2018. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748775099>>. Acesso: 22 set. 2021.

que possuem riquezas diferentes e, conseqüentemente, os que possuem diferentes capacidades de contribuir, ou seja, tratar de forma igual apenas os que tiverem igualdade de condição. A respeito do princípio da capacidade contributiva, a Constituição Federal estabelece em seu art. 145, que: "os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". [...] Portanto, o princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio da capacidade contributiva, de modo que cada indivíduo seja tratado de maneira que sejam reconhecidas as suas peculiaridades, atribuindo-lhe tratamento adequado à sua condição desigual, para minimizar desigualdades naturais.⁴⁸

Portanto, observa-se que a manutenção inalterada da tributação sobre empresas em situação de restrições de atividades econômicas, nas quais a capacidade contributiva destas está gravemente abalada, pode resultar na situação de estas terem que dispor do patrimônio mínimo necessário à manutenção do empreendimento para manter incólume a arrecadação do Estado.

Essa circunstância, gravosa por si só, poderia ocasionar o não cumprimento de demais obrigações assumidas, o não pagamento de fornecedores e, sobretudo, até mesmo o encerramento da atividade empresarial, com o fechamento de postos de trabalho e todo o impacto econômico negativo decorrente. Note-se que tal circunstância vai na contramão das nuances de todos princípios estudados, pelo que deve ser fortemente evitada.

3. AS COMPETÊNCIAS TÍPICAS DOS PODERES DA REPÚBLICA

Neste capítulo, abordar-se-á brevemente os Poderes da República, suas funções e as nuances inerentes às suas competências típicas, sobretudo como forma de subsidiar a distinção do poder de iniciativa relativo aos institutos tributários que serão abordadas no capítulo subsequente.

A princípio, deve-se ressaltar que a divisão de Poderes adotada no ordenamento brasileiro decorre do art. 2º da CF, segundo o qual "são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário". No entanto, a doutrina é pacífica em ressaltar que a nomenclatura "Poderes" não se

⁴⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 37.652/MS**. Processual civil. Tributário. Exclusão do benefício fiscal de crédito presumido de ICMS. Estabelecimento frigorífico exportador. Observância do princípio da capacidade contributiva. Relator: Min. Humberto Martins, 26 de junho de 2012. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200728776&dt_publicacao=29/06/2012>. Acesso: 22 set. 2021.

mostra adequada, tendo em vista que, conforme se depreende do próprio texto constitucional, o Poder em si é uno e indivisível.

Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello desta que

Dentro desta construção ideológica, que ganhou enorme e proveitosa aceitação, é fundamental dividir-se o exercício destas aludidas funções entre diferentes órgãos. Sem embargo, nos vários Direitos Constitucionais positivos - e assim também no brasileiro - sua distribuição não se processa de maneira a preservar com rigidez absoluta a exclusividade de cada órgão no desempenho da função que lhe confere o nome. Esta solução normativa de estabelecer contemperamentos resultaria, ao menos no início, do explícito propósito de compor os chamados "freios e contrapesos", mecanismo por força do qual atribuindo-se a uns, embora restritamente, funções que em tese corresponderiam a outros, pretende-se promover um equilíbrio melhor articulado entre os chamados "poderes", isto é, entre os órgãos do Poder, pois, na verdade, o Poder é uno.⁴⁹

Em complementação ao excerto supra, José Afonso da Silva observa que o “poder político, *uno, indivisível e indelegável*, se desdobra e se compõe de *várias funções*, fato que permite falar em *distinção das funções*, que fundamentalmente são três: a *legislativa*, a *executiva* e a *jurisdicional*”.⁵⁰ Vejamos, então, cada uma dessas funções de maneira individualizada.

3.1. O LEGISLATIVO E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Acerca do Legislativo, José Afonso da Silva afirma que “a função legislativa consiste na edição de regras gerais, abstratas, impessoais e inovadoras da ordem jurídica, denominadas leis”.⁵¹ Todavia, nesse conceito cabe substituir “regras” por “normas”, pois, como anteriormente demonstrado, as regras consistem em apenas uma das espécies normativas, de modo que atualmente se entende que há, pelo menos,⁵² duas, com a inserção dos princípios em tal divisão.

⁴⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 32.

⁵⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 110.

⁵¹ *Ibid.*, p. 110.

⁵² Humberto Ávila sustenta a existência de três espécies normativas: princípios, regras e postulados. Nesse sentido, v. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. *Op. cit.*, p. 225: “A dissociação entre as espécies normativas, sobre ser havida como hipótese de trabalho para o processo aplicativo, pode ser laborada em razão do seu significado frontal. Nesse sentido, o significado preliminar dos dispositivos pode experimentar uma dimensão imediatamente comportamental (regra), finalística (princípio) e/ou metódica (postulado)”.

Nessa perspectiva, assentado que a função legislativa compreende a edição de normas jurídicas em caráter geral e abstrato e observando-se que a tradição jurídica brasileira, apesar de decorrer historicamente do *civil law*, tem paulatinamente absorvido aspectos do *common law*,⁵³ mostra-se oportuno verificar sobre quais matérias deve recair a atuação legislativa e a consequente positivação legal.

Em atenção a tais matérias, surge o chamado princípio da legalidade ou da reserva legal. Constitucionalmente, este é entendido sob várias facetas, desde uma acepção geral, passando pelas áreas penal e administrativa, até desambiguar na seara tributária. Neste momento, serão abordadas apenas a acepção geral e aquela voltada ao Direito Tributário, previstas no arts. 5º, inciso II e 150, inciso I da CF.

O primeiro dispositivo citado prevê que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Sobre este, conhecido como legalidade geral, Leandro Paulsen destaca:

A legalidade geral está estampada no art. 5º, II, da CF que se limita a prescrever que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal nem sequer precisaria estar expresso no texto constitucional, porquanto resulta do próprio princípio do Estado de direito. MANUEL AFONSO VAZ refere, inclusive, que a própria expressão “reserva de lei” já não se mostra tecnicamente significativa, pois, em um estado de direito democrático, não se circunscreve a nenhuma matéria especificamente, constituindo garantia geral.⁵⁴

Regina Helena Costa, por sua vez, complementa:

Em outras palavras, para impor-se um comportamento aos particulares, bem como para vedar-lhes uma conduta, é imprescindível o instrumento legislativo. Outra espécie de ato normativo – um ato administrativo, por exemplo – é inidônea para tal fim. Em consequência, extrai-se do art. 5º, II, que somente a lei pode: a) impor obrigações aos particulares; b) proibir comportamentos aos particulares; c) prever infrações; e d) cominar penalidades.⁵⁵

⁵³ V. DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 20 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018, p. 66-67: “A identificação de uma tradição jurídica não se faz apenas com a análise do sistema jurídico. É preciso investigar também o papel e a relevância dos operadores jurídicos e o modo como se ensina o Direito. No Brasil, embora a importância da opinião dos doutrinadores ainda seja bem significativa (característica do *civil law*), o destaque que se tem atribuído à jurisprudência (marca do *common law*) é notável, de que serve de exemplo a súmula vinculante do STF. Não obstante o nosso ensino jurídico se tenha inspirado no modelo da Europa Continental (principalmente de Coimbra), não se desconhecem atualmente inúmeros cursos de Direito que são estruturados a partir do exame de casos, conforme a tradição do *common law* [...]. A experiência jurídica brasileira parecer ser única; é um paradigma que precisa ser observado e mais bem estudado”.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 136-137.

⁵⁵ Costa, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 64.

Já o segundo dispositivo mencionado aduz: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Trata-se da legalidade, pois, da legalidade inerente à tributação.

Nesse sentido, Leandro Paulsen prossegue:

A legalidade tributária, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificando-a em matéria de instituição e majoração de tributos. Vejamos o enunciado do art. 150, I, da CFRB: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. A referência não apenas a “exigir”, mas especificamente a aumentar, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido. A lei é que estabelece o *quantum debeatur* e somente a lei pode aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.⁵⁶

Esse conteúdo adicional da legalidade tributária possui importante repercussão no ordenamento infraconstitucional, haja vista que o CTN dispõe de um título todo apenas para tratar da legislação tributária.⁵⁷

No que tange especificamente ao princípio da legalidade, entretanto, assim prevê o art. 97 da lei tributária:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Das hipóteses acima cabe destaque à trazida pelo inciso VI, que trata dos casos de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, tendo em vista que

⁵⁶ *Ibid.*, p. 137.

⁵⁷ Cabe ressaltar que não se deve confundir a expressão “legislação tributária” com o princípio da legalidade em matéria tributária, conforme se depreende dos arts. 96 e 97 do CTN. Sobre essa diferenciação, v. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 173-174: “Assim, em pontos em que o CTN exige a edição de lei (v.g., art. 97), trata-se de lei em sentido estrito, ato normativo feito pelo Poder Legislativo segundo o processo previsto na Constituição (ou, excepcionalmente, de medida provisória, ato que tem força de lei, quando cabível sua utilização nos termos do art. 62 da CF/88). Já nas hipóteses em que o Código autoriza a legislação tributária a cuidar de certos assuntos, subentende-se que os mesmos podem ser versados em atos infralegais, como ocorre, por exemplo, em relação à fixação do prazo para pagamento do tributo (CTN, art. 160)”.

a maioria das medidas a serem abordadas no capítulo seguinte enquadrar-se-ão nestas categorias, circunstância fundamental para as conclusões deste trabalho.

3.2. O EXECUTIVO E OS JUÍZOS DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE

Em relação ao Executivo, José Afonso da Silva assevera que suas funções envolvem “poderes, faculdades e prerrogativas da mais variada natureza. Pode-se dizer, de modo geral, que se trata de órgão constitucional (supremo) que tem por função a prática de atos de chefia de estado, de governo e de administração”.⁵⁸

O autor destaca ainda que

*A função executiva resolve os problemas concretos e individualizados, de acordo com as leis; não se limita à simples execução das leis, como às vezes se diz; comporta prerrogativas, e nela entram todos os atos e fatos jurídicos que não tenham caráter geral e impessoal; por isso, é cabível é cabível dizer que a função executiva se distingue em função de governo, com atribuições políticas, colegislativas e de decisão, e função administrativa, com suas três missões básicas: intervenção, fomento e serviço público.*⁵⁹

Partindo desses pressupostos, no escopo do presente trabalho, focar-se-á na função administrativa do Executivo. Esta, conforme prevê o texto constitucional no seu art. 37, *caput*,⁶⁰ é exercida dentro dos limites do princípio da legalidade, na linha do exposto no tópico anterior.

Nessa acepção, conforme o grau de abstração da lei, a atuação administrativa poderá ser, igualmente, mais ou menos abrangente. Quando a lei destinar apenas uma única possibilidade de ação ao administrador, diz-se que o ato deste será vinculado, posto que deverá obedecer fielmente ao comando legal. Contudo, quando a lei deixa margem ao administrador para que este possa optar dentre duas ou mais ações, entende-se que “o poder da Administração é discricionário, porque a adoção de uma ou outra solução é feita segundo critérios de oportunidade, conveniência, justiça, equidade, próprios da autoridade, porque não definidos pelo legislador.”⁶¹

⁵⁸ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 548.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 110.

⁶⁰ CF, art. 37, *caput*: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”.

⁶¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 481.

Com efeito, apesar de a conveniência e oportunidade, principais aspectos inerentes ao poder discricionário, demonstrem alguma liberdade de atuação do administrador, cabe ressaltar que estes ainda decorrem do princípio da legalidade, mostrando-se a este adstritos. Celso Antônio Bandeira de Melo aduz:

A exata compreensão do princípio da legalidade não significa - nem exclui - o fato de que à Administração incumbe criar concretamente - embora em nível sublegal - a utilidade pública, fato do qual decorrerá frequentemente o exercício de atuação discricionária. É que a lei, inúmeras vezes, ao regular abstratamente as situações, o faz de maneira a irrogar ao administrador o encargo de eleger, perante o caso concreto, a solução que se ajuste com perfeição às finalidades da norma, para o quê terá de avaliar conveniência e oportunidade caso a caso.⁶²

Sob esse aspecto, levanta-se a discussão se caberia ao Judiciário o controle dos atos discricionários, podendo-se avaliar casuisticamente a motivação inerente à conveniência e oportunidade elencadas pelo administrador.

Maria Sylvia Zanella, nesse sentido, entende ser possível o referido controle, de modo que destaca, em tais casos, o poder de “o Judiciário invalidar o ato, porque a autoridade ultrapassou o espaço livre deixado pela lei e invadiu o campo da legalidade.”⁶³ A autora, inclusive, aponta para uma tendência de ampliação da atuação judicial sobre tais atos no ordenamento contemporâneo, destacando que

Essa tendência verifica-se com relação às noções imprecisas que o legislador usa com frequência para designar o motivo e a finalidade do ato (interesse público, conveniência administrativa, moralidade, ordem pública etc.). Trata-se daquilo que os doutrinadores alemães chamam de “conceitos legais indeterminados” (cf. Martin Bullinger, 1987). Alega-se que, quando a Administração emprega esse tipo de conceito, nem sempre existe discricionariedade; esta não existirá se houver elementos objetivos, extraídos da experiência, que permitam a sua delimitação, chegando-se a uma única solução válida diante do direito. Neste caso, haverá apenas interpretação do sentido da norma, inconfundível com a discricionariedade.⁶⁴

Celso Antônio Bandeira de Mello, ao se debruçar sobre o tema, destaca a existência o princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, inciso XXXV da CF (que será melhor analisado no item seguinte). Assim, ao confrontar a atividade discricionária da administração com o princípio aludido, o autor assevera que somente a “composição entre estes dois termos fornece a medida da extensão que ao

⁶² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 80.

⁶³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit.*, 493.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 494.

Judiciário quadra na investigação de atos administrativos expendidos no gozo de certa liberdade discricionária”.⁶⁵

Nessa linha, após algumas considerações, conclui-se que

Para ter-se como liso o ato não basta que o agente alegue que operou no exercício de discricção, isto é, dentro do campo de alternativas que a lei lhe abria. O juiz poderá, a instâncias da parte e em face da argumentação por ela desenvolvida, verificar, em exame de *razoabilidade*, se o comportamento administrativamente adotado, inobstante contido dentro das possibilidades *em abstrato* abertas pela lei, revelou-se, *in concreto*, respeitoso das circunstâncias do caso e deferente para com a finalidade da norma aplicada. Em consequência desta avaliação, o Judiciário poderá concluir, em despeito de estar em pauta providência tomada com apoio em regra outorgadora de discricção, que, naquele caso específico submetido a seu crivo, à toda evidência a providência tomada era incabível, dadas as circunstâncias presentes e a finalidade que animava a lei invocada. Ou seja, o mero fato de a lei, *em tese*, comportar o comportamento profligado em juízo não seria razão bastante para assegurar-lhe legitimidade e imunizá-lo da censura judicial.⁶⁶

Dessa forma, nota-se que dentro do escopo da atuação discricionária da administração, os juízos de conveniência e oportunidade devem ser respeitados enquanto âmbito de atributivo do Executivo subscrito aos ditames da legalidade. Contudo, estes não são mostrados absolutos, de modo que é possível que o Judiciário analise casuisticamente o correto atendimento à lei e aos princípios constitucionais.

3.3. O JUDICIÁRIO E OS PRINCÍPIOS DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO E DA PROIBIÇÃO AO *NON LIQUET*

Por fim, quanto ao Judiciário, tem-se que “a *função jurisdicional* tem por objeto aplicar o direito aos casos concretos a fim de dirimir conflitos de interesse”.⁶⁷ Assim, a dita função, muitas vezes entendida simplesmente pelo termo “jurisdição”, “se realiza por meio de um *processo judicial*, dito, por isso mesmo, sistema de composição de conflitos de interesses ou sistema de composição de lides”.⁶⁸

Nesse âmbito, conforme suscitado no tópico anterior, cabe destacar o princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no art. 5º, inciso XXXV da CF:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

⁶⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 988.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 991-992.

⁶⁷ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 110.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 559.

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

O princípio em questão determina ao Judiciário o dever de oferecer a prestação jurisdicional, em havendo a demonstração de lesão ou ameaça a direito. Com efeito, é possível observar que o espírito da disposição constitucional é o destaque da função precípua do órgão de salvaguarda aos direitos fundamentais. Em outras palavras, “cabe ao Judiciário a tarefa clássica de defender os direitos violados ou ameaçados de violência (art. 5º, XXXV, da CF). A defesa dos direitos fundamentais é da essência da sua função”⁶⁹.

Inclusive, cabe ressaltar que a própria garantia de defesa dos direitos fundamentais estampada no dispositivo consagra, nela mesma, um direito fundamental, não só pela circunstância de o constituinte originário tê-la inserido topologicamente dentro do rol dos direitos e garantias fundamentais; mas, acima de tudo, pela importância desta para a manutenção do Estado Democrático de Direito.

Tal importância é fortemente destacada pela aptidão das decisões judiciais à definitividade, isto é, a fazer coisa julgada, prerrogativa exclusiva do Judiciário. Sob este aspecto, Paulo de Barros Carvalho é eloquente:

A função jurisdicional, no Brasil, é primazia absoluta do Poder Judiciário. A idoneidade para dizer o direito aplicável é disseminada entre os outros Poderes e está aberta a quem quiser fazê-lo. Inobstante isso, só o Poder Judiciário transmite às suas manifestações o peso das decisões definitivas. Advém daí o rigor da redação, constitucional, vedando às leis que impeçam, àquele que se viu lesado no seu direito individual, ou que se sente ameaçado de tanto, o recurso de bater às portas do Poder Judiciário, deduzindo em juízo sua pretensão. Fica assegurado a todos, sem exceção, o direito à tutela jurisdicional do Estado, com o sainete que lhe é próprio, a aptidão para fazer coisa julgada — a definitividade.⁷⁰

Nesse sentido, o Ministro do STF Carlos Ayres Britto, no HC n. 94.000/PI destacou que a garantia constitucional da inafastabilidade da jurisdição é exteriorizada sob duas perspectivas: uma voltada ao Legislativo, de forma que este não possa afastar da apreciação judiciária, por meio de lei, lesão ou ameaça a direito; e outra voltada ao Judiciário, proibindo que este se escuse de exercer seu poder decisório em face de da demonstração de lesão ou ameaça a direito, nesses termos:

[...] Dever que é uma das vertentes da altissonante regra constitucional de que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a

⁶⁹ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Op. cit.*, p. 224.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 211.

direito (inciso XXXV do art. 5º). Dever, enfim, que, do ângulo do indivíduo, é constitutivo de tradicional garantia de acesso eficaz ao Poder Judiciário ("universalidade da Justiça, também se diz). E como garantia individual, a se operacionalizar pela imposição de uma dupla e imbricada interdição: a) interdição ao Poder Legislativo, no sentido de não poder afastar de apreciação judiciária todo e qualquer tipo de lesão ou ameaça a direito; b) interdição aos próprios órgão do Judiciário, na acepção de que nenhum deles pode optar pelo não-exercício do poder de decidir sobre tais reclamos de lesão a ameaça a direito. É o que se tem chamado de juízo de proibição do *non liquet*, a significar que o Poder Judiciário está obrigado a solver ou liquidar as questões formalmente submetidas à sua apreciação. Esta a sua contrapartida, da qual não pode se eximir jamais.⁷¹

Em relação a esta segunda perspectiva, acerca do juízo de proibição do *non liquet*, cabe um olhar um pouco mais aprofundado. Sobre o tema, o Ministro citado, agora em voto proferido no julgamento do HC nº 91.352 asseverou que

Se ao Legislativo não se pode impor a obrigação de legislar, ao Judiciário se impõe, sim, a obrigação de julgar. É proibido, no âmbito do Judiciário, a formulação daquele juízo de *non liquet*, de não resolver a causa. O juiz de qualquer instância, o Tribunal de qualquer natureza tem que solver a questão, liquidar a questão para corresponder a esse prestígio máximo que a Constituição lhes deu ao dizer que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.⁷²

Nessa perspectiva, do excerto supra extrai-se que o *non liquet* não se configura apenas pelo “não julgar”, haja vista que a organização sistemática do Judiciário é posta justamente para dar ao conhecimento do magistrado todas as lides que tramitam naquele juízo. Configura-se, em verdade, sobretudo quando se procede a julgamento que não aprecia efetivamente a questão posta em juízo, de forma que não a solve adequadamente, especialmente sob o fundamento de que não seria competente, por se tratar de matéria afeita à reserva de lei ou submetida aos juízos de conveniência e oportunidade.

Logo, esta proibição tem por intuito propiciar ao jurisdicionado a garantia de uma tutela jurisdicional justa e efetiva, finalidade esta alçada à condição de princípio

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus nº 94.000/PI**. Habeas corpus. Estatuto da criança e do adolescente. Decisão indeferitória de provimento cautelar. Súmula 691/STF. Ilegalidade perceptível de plano. Internação preventiva. Brevidade e excepcionalidade. Excesso de prazo configurado. Ilegalidade da restrição da liberdade dos pacientes. Ordem concedida de ofício. Relator: Min. Carlos Britto, 17 de junho de 2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=580953>>. Acesso: 29 set. 2021.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 91.352-1/SP**. Habeas corpus. Direito à razoável duração do processo. Pretensão parcialmente prejudicada. Súmula nº 606/STF. Relator: Min. Menezes Direito, 28 de fevereiro de 2008 Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=521697>>. Acesso: 29 set. 2021.

processual.⁷³ A importância da proibição do *non liquet*, inclusive, denota-se pela circunstância de que, uma vez configurado no caso concreto, este pode configurar em dupla lesão de direitos: a primeira relativa ao pleito posto em juízo, caso legítimo; e a ao direito constitucional de acesso eficaz ao Poder Judiciário, que decorre justamente do princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Destaque-se, outrossim, que a doutrina defende, no mesmo sentido do demonstrado no tópico anterior, que mesmo que eventualmente haja discussão sobre a matéria estar submetida a critérios de conveniência e oportunidade, a garantia de inafastabilidade da jurisdição deve se sobrepor:

Outro argumento habitualmente assacado contra a exigibilidade dos direitos sociais como direitos subjetivos a prestações, especialmente de direitos originários a prestações, diz com a alegação da impossibilidade do controle judicial das políticas públicas destinadas a garantir a efetividade desses direitos, visto que tais políticas e decisões da Administração e do Legislativo constituiriam matéria afeta à discricionariedade administrativa e/ou liberdade de conformação do legislador, portanto, sujeitas apenas a critérios de conveniência e oportunidade, sobre os quais não caberia intervenção judicial. Conquanto não se vá aqui adentrar no exame da problemática da legitimidade da atuação do Judiciário, importa assinalar, contudo, que a consagração da garantia fundamental da inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5.º, XXXV) por si só bastaria para fragilizar o argumento da inviabilidade de controle judicial das políticas públicas, mais ainda quando se trata de dar eficácia e efetividade à perspectiva objetiva dos direitos sociais.⁷⁴

Portanto, conclui-se que ao Judiciário sempre caberá a apreciação de violação de direitos, de modo que este não pode se escusar de solver a questão, mesmo que esta esteja no âmbito de discricionariedade do Executivo, e possui o dever de apreciar a lide adequadamente, ofertando provimento jurisdicional que se mostre justo e eficaz para o caso concreto.

4. CONCEITOS DE PRAZO DE VENCIMENTO, MORATÓRIA, PARCELAMENTO, ISENÇÃO E ANISTIA; E O RESPECTIVO PODER DE INICIATIVA

Neste capítulo, serão abordadas as definições e características dos institutos tributários do prazo de recolhimento ou vencimento, moratória, parcelamento, isenção e anistia. Nesse sentido, de acordo as respectivas características e enquadramentos

⁷³ CPC, art. 6º: “Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva”.

⁷⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 658-659.

conceituais, bem como tomando por base o discernimento feito entre as funções inerentes aos Poderes da República no capítulo anterior, destacar-se-á também o poder de iniciativa relativo a cada uma das medidas.

4.1. PRAZO DE RECOLHIMENTO

O prazo de recolhimento ou vencimento das obrigações tributárias consiste, em linhas gerais, na identificação do momento temporal em que deverá, em condições ideais, ocorrer o adimplemento da obrigação tributária, de modo a acarretar a extinção do crédito tributário pelo pagamento, na forma do art. 156, inciso I, do CTN.⁷⁵

Do conceito acima verifica-se, a princípio, que se trata de instituto de menor grau de relevância dentro da legislação tributária, visto que se insere em momento no qual já existe previsão normativa caracterizadora do tributo e dos aspectos de sua incidência. Logo, nas palavras de Leandro Palsen,

O prazo para recolhimento do tributo não constitui elemento da hipótese de incidência. Trata-se de simples disposição sobre a operacionalização de pagamento relativo à obrigação principal estabelecida por lei, não acrescentando nenhuma obrigação ou dever. Pode-se, assim, ser estabelecido por simples ato administrativo infralegal. Mas, se o legislador ordinário tratar da matéria, estabelecendo prazo de vencimento a ser observado, vinculará o Fisco, de modo que não poderá haver alteração por Portaria.⁷⁶

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado também entende que o prazo de recolhimento não compõe os elementos essenciais da norma tributária, de forma que o legislador poderá estabelecê-lo por meio de lei em sentido estrito, apesar de não estar obrigado. Explica o autor:

Note-se que, como já explicado, a teor do disposto no art. 150, I, da CF/88, todos os aspectos da hipótese de incidência da norma que institui ou majora o tributo devem ser veiculados em lei: fato gerador, base de cálculo, alíquotas (observadas as exceções constitucionais), contribuintes, responsáveis etc. Mas não está nesse rol a fixação do prazo para o recolhimento do tributo, que pode ser estabelecido em normas infralegais. Entretanto, caso a lei fixe um determinado prazo para o vencimento, só outra lei poderá alterá-lo.⁷⁷

Vale dizer que o CTN traz previsão legal acerca do prazo de recolhimento, em seu art. 160, *caput*, o qual diz que “quando a legislação tributária não fixar o tempo do

⁷⁵ CTN, art. 156: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; [...]”.

⁷⁶ PAULSEN, Leandro. *Op cit.*, p. 142-143.

⁷⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Op cit.*, p. 102-103.

pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”. No entanto, observa-se que se trata de previsão geral para casos de omissão e, sobretudo, que a norma trabalha com o conceito de “legislação tributária”, o qual, como já destacado, é mais amplo que a ideia de lei em sentido estrito, englobando inclusive decretos e demais normas infralegais, conforme prevê a dicção do art. 96 do CTN.⁷⁸

Em sentido diverso, contudo, Regina Helena Costa assevera:

Entendemos relevante destacar que, embora a norma em comento utilize a expressão “legislação tributária”, sabidamente abrangendo atos normativos de diversas naturezas, como visto (art. 96, CTN), o prazo para pagamento de tributo deve ser fixado em lei, porquanto ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, CR).⁷⁹

No entanto, discorda-se de tal posicionamento pela circunstância de que, conforme destacado por Leandro Paulsen, o prazo de recolhimento em si não constitui obrigação ou dever autônomo. Trata-se de mera operacionalização atinente à obrigação tributária principal, a qual já fora, necessariamente, veiculada por lei, de modo que se encontra devidamente cumprida a previsão do art. 5º, inciso II da CF.

Ainda sob essa perspectiva, observa-se também que o CTN não previu o prazo de recolhimento dentre as hipóteses de exclusão, suspensão ou extinção de créditos tributários, arroladas nos arts. 175, 151 e 156, respectivamente. Como destacado, o prazo de recolhimento consiste no momento em que deverá ocorrer o adimplemento tributário, com a posterior extinção do crédito pelo pagamento. Tal circunstância, por si só, já afastaria o enquadramento nas duas primeiras hipóteses, tendo em vista a ausência de relação lógico-jurídica entre o conceito acima e as concepções de exclusão e suspensão do crédito tributário.

Outrossim, o prazo de recolhimento também não consiste em hipótese de suspensão do crédito tributário, pois não se confunde com o pagamento em si. Este, como ensina Paulo de Barros Carvalho, “é a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo”.⁸⁰ Logo, observa-se facilmente que a prestação associada à obrigação tributária é conceito distinto do lapso temporal previsto para sua efetivação.

⁷⁸ CTN, art. 96: “A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 199.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 539.

Reforça essa ideia a circunstância de que a extinção do crédito tributário pelo pagamento pode se dar em momento posterior ao prazo previsto originalmente, incidindo sobre a prestação pecuniária os acréscimos legais decorrentes da mora, como juros e multa, ou mesmo quando se está diante de situação na qual tenha ocorrido moratória ou parcelamento, os quais, conforme demonstrado a seguir, demandam a vencimento da dívida.

Diante do exposto, depreende-se que o prazo de recolhimento não constitui elemento essencial à caracterização da obrigação tributária, sendo elemento paralelo a esta; e, igualmente, não foi tratado pela lei como necessariamente submetido ao crivo da legalidade estrita. Logo, caso não se trate de hipótese em que o Legislativo tenha tomado a iniciativa de fazê-lo, conclui-se que o poder de iniciativa acerca da fixação de prazo de vencimento compete ao Executivo.

4.2. MORATÓRIA

A moratória, tratada nos arts. 152 a 155 do CTN, consiste em “acordo entre credor e devedor sobre as datas de pagar, diferentes das inauguralmente previstas na lei. Acordo regido pelo princípio da legalidade.”⁸¹ Pode ser concedida em caráter geral ou individual, como prevê o art. 152 da lei tributária⁸², abordando, nos demais dispositivos regulamentadores, abrangência e especificidades necessariamente veiculadas por lei em sentido estrito.

Acerca das mencionadas datas de pagar, Regina Helena Costa assevera que esta nova estipulação de prazo para recolhimento, na moratória, depende de ter se esgotado o prazo originalmente previsto:

A moratória é a prorrogação do prazo ou a outorga de novo prazo, se já findo o original, para o cumprimento da obrigação principal. Sempre dependerá de lei para sua concessão, não somente porque a obrigação tributária é *ex lege*, mas também por força do princípio da indisponibilidade do interesse público,

⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 885.

⁸² CTN, art. 152: “A moratória somente pode ser concedida: I - em caráter geral: a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira; b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado; II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior. Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos”.

já que a moratória implica o recebimento do crédito fiscal posteriormente ao prazo originalmente estabelecido.⁸³

No mesmo sentido, o STJ, ao julgar o REsp n. 1.658.517/PA, submetido à sistemática prevista nos arts. 1.036⁸⁴ e seguintes dos CPC, consagrou que tanto a moratória quanto o parcelamento dependem do vencimento do crédito em questão para serem operacionalizados. Observe-se trecho do voto proferido pelo relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

Na hipótese em comento, o encaminhamento do carnê do IPTU ao contribuinte, contemplando o pagamento em 10 cotas mensais, não se enquadra como parcelamento. Com efeito, no momento em que emitido o carnê, não se pode falar, ainda, em débito tributário vencido, pois o parcelamento, como modalidade de moratória, versa necessariamente a respeito de crédito tributário já constituído e vencido. Dessa forma, a oferta de pagamento por meio de cotas parceladas (parcelamento de ofício) não tem o condão de modificar a data a partir da qual tem início o prazo prescricional.⁸⁵

Cabe ressaltar ainda que o CTN prevê expressamente a moratória enquanto causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme previsão contida no art. 151, inciso I⁸⁶, o que atrai a aplicação do princípio da legalidade, nos termos do art. 97, inciso VI da lei tributária, conforme já mencionado.

No que tange à sua relação com o instituto do prazo de recolhimento, nota-se que estes não se confundem, haja vista que, além de a moratória expressamente necessitar de previsão legal, ao contrário do primeiro, observa-se que esta ocorre em momento posterior ao transcurso do referido prazo, visto que trata necessariamente de créditos vencidos e não pagos.

No mais, decorre do princípio da legalidade que o poder de iniciativa relativo à moratória recaia ao Legislativo.

⁸³ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 190.

⁸⁴ CPC, art. 1.036: “Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça”.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial nº 1.658.517/PA**. Processual Civil e tributário. Recurso especial representativo da controvérsia. IPTU. Prescrição. Termo inicial. Dia seguinte ao vencimento da exação. Parcelamento de ofício da dívida tributária. Não configuração de causa suspensiva da contagem da prescrição. Moratória ou parcelamento apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Necessária manifestação de vontade do contribuinte. Parcelamento de ofício. Mero favor fiscal. Aplicação do rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015. Art. 256-I do RISTJ. Recurso especial do Município de Belém/PA a que se nega provimento. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 14 de novembro de 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603059545&dt_publicacao=21/11/2018>. Acesso: 20 set. 2021.

⁸⁶ CTN, art. 151: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; [...]”.

4.3. PARCELAMENTO

O parcelamento, por sua vez, trata-se de “espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo”.⁸⁷ Logo, não chega a constituir, materialmente, instituto autônomo, surgindo como desambiguação fática do instituto da moratória.

No entanto, a despeito de tais características, o legislador optou por inseri-lo apartadamente como causa de suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI do CTN⁸⁸. Acerca do intuito do legislador esta atitude, Sacha Calmon aduz:

No que diz respeito ao parcelamento como causa apartada de suspensividade diferente da moratória, só vemos uma explicação: a busca de precisão factual, porque, na verdade, os parcelamentos são uma espécie de moratória, talvez a mais importante, daí o relevo que o legislador quis dar ao termo. O parcelamento é uma moratória em fatias mensais, até anuais. Reparte-se o pagamento por um longo trecho de tempo. Tornam-se vários, apenas isto. Quando o credor concede mora ao devedor, significa que lhe dá tempo e modo para pagar o seu débito, diferentemente do pagamento único em determinado dia.⁸⁹

Sob uma perspectiva um pouca mais profunda, mas compartilhando das mesmas conclusões, Paulo de Barros Carvalho destaca que esta circunstância fez com que surgissem dúvidas sobre os contornos semânticos do conceito de parcelamento, de modo que

Voltou-se a pensar na sua amplitude, tendo em vista o gênero “moratória”, de tal maneira que se pode distinguir, com Christine Mendonça: (i) o parcelamento previsto antes do nascimento da obrigação tributária; (ii) o parcelamento como espécie do gênero moratória; e (iii) aquele que se pode chamar de parcelamento stricto sensu. A despeito das possibilidades elucidativas que o termo possa propiciar e a utilidade de construções dessa natureza, pois, afinal de contas, “o jurista é o semântico da linguagem do direito”, como bem assinalou Becker, o legislador fez questão de sublinhar que o parcelamento também suspende a exigibilidade do crédito tributário, a ele se aplicando as disposições atinentes ao instituto da moratória. Mais uma confirmação de que se trata apenas de espécie (parcelamento) do gênero (moratória), como vêm proclamando, entre outros, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira.⁹⁰

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 286.

⁸⁸ CTN, art. 151: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: VI – o parcelamento”.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 882-883.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 534.

Dessa forma, uma vez entendido o parcelamento como espécie de moratória, aplicam-se-lhe as mesmas considerações feitas quando da análise desta. Assim, depreende-se que este igualmente não se confunde com o instituto do prazo de recolhimento das obrigações tributárias e, por outro lado, também se submete ao princípio da legalidade, como prevê o art. 97, inciso VI, do CTN, pelo que o poder de iniciativa também deve advir do Legislativo.

4.4. ISENÇÃO

Já a isenção, com disciplina legal nos arts. 176 a 179 do CTN, constitui “espécie de exoneração tributária, estabelecida em lei e, assim, impeditiva da produção de efeitos da norma consistente na hipótese de incidência”.⁹¹ O CTN deixa claro em seu art. 176, inclusive, que “a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração”.

Diferentemente da moratória e do parcelamento, a isenção é tida como hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme prevê o art. 175, inciso I do CTN⁹². Logo, a despeito da existência de norma tributária impositiva, não haverá o dever compulsório de oferecer prestação pecuniária, justamente em razão da existência de outra norma dispensando o referido dever.

Sobre essa característica, Leandro Paulsen é clarividente:

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria nenhuma obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo.⁹³

O autor destaca, ainda, que a concessão de isenção “se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal”.⁹⁴

Apesar de se encontrar legalmente prevista enquanto hipótese de exclusão do crédito tributário, há grande dissenso doutrinário acerca dos detalhes da natureza jurídica da isenção, havendo autores que a tratam sob as mais diversas

⁹¹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 217.

⁹² CTN, art. 175: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção; [...]”.

⁹³ PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 298.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 298.

conceituações, como hipótese de não incidência, não incidência qualificada ou mesmo dispensa legal do pagamento de tributo. Discute-se, inclusive, se há ou não o surgimento da obrigação tributária.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri, por um lado, defende a existência da obrigação tributária no âmbito da isenção:

Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no art. 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de *exclusão* do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento.⁹⁵

Regina Helena Costa, por outro lado, aduz não ser possível haver a obrigação tributária nos casos em que há isenção. Entende a autora, inclusive, que nem mesmo seria correta a terminologia “exclusão do crédito tributário”. Desse modo, esta afirma que, evidentemente,

Existindo norma isentiva, impedido estará o exercício da competência tributária. Em consequência, não poderá surgir a obrigação principal, pelo que temos por equivocadas as ideias segundo as quais a isenção consiste na “dispensa legal do pagamento do tributo” ou, mesmo, que represente modalidade de “exclusão do crédito tributário”, já que este supõe a existência do vínculo obrigacional.⁹⁶

De todo modo, para os fins pretendidos neste trabalho, cabe apenas estabelecer que a isenção se insere no momento em que surge (ou deveria surgir) a obrigação tributária. Logo, fica nítido que não há como relacioná-la com o prazo de recolhimento das obrigações tributárias, nem sequer com a moratória e o parcelamento, visto que os três se encontram em ponto muito à frente no transcurso da atividade tributante: o primeiro no lapso temporal destinado ao pagamento e os outros dois em momento posterior ao primeiro.

Vale ressaltar que, tanto os conceitos não se confundem, como são inclusive antagônicos. Ora, se há isenção, dispensando-se o dever inerente à prestação pecuniária, não há falar acerca de prazo para adimpli-la, muito menos em seu vencimento, o que possibilitaria a moratória ou parcelamento. A recíproca é verdadeira: caso se esteja diante de situação em que haja prazo para recolhimento,

⁹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 457.

⁹⁶ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 217.

ou tenha sido concedida moratória ou parcelamento, é porque, logicamente, não houve isenção do pagamento do tributo.

Por fim, nota-se que, quanto ao poder de iniciativa, mostram-se válidas as mesmas observações feitas para a moratória e para o parcelamento, haja vista que a disciplina do CTN é bem clara em submeter a isenção ao princípio da legalidade. Nem sequer seria congruente se não o fosse, haja vista que se o tributo só pode ser instituído por meio de lei, sua dispensa deve também vir apenas por meio de lei. Assim, trata-se de instituto de competência do Legislativo.

4.5. ANISTIA

Por fim, a anistia consiste em “perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal”.⁹⁷ Encontra-se disciplinada no CTN dentre os arts. 180 a 182 e pode ser concedida, de maneira que remota à moratória, sob duas formas: em caráter geral e limitadamente. Trata-se, do mesmo modo que a isenção, de hipótese de exclusão do crédito tributário, conforme art. 175, inciso II do CTN⁹⁸.

De maneira mais precisa, Regina Helena Costa aduz que anistia,

Tecnicamente, consiste no perdão da penalidade imposta ao contribuinte infrator e, eventualmente, também no perdão da própria infração. É outorgada mediante lei específica (art. 150, § 6º, CR) e por razões de interesse público, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia. Note-se ser também possível falar-se em anistia tácita, assim entendida aquela operada em razão da retroatividade benéfica da lei tributária que, alcançando ato não definitivamente julgado, deixe de defini-lo como infração (art. 106, II, a, CTN).⁹⁹

Acerca da abrangência do conceito de anistia, inclusive o relacionando com o instituto da remissão, Luís Eduardo Schoueri destaca:

Em segundo lugar, deve-se notar que a expressão “anistia” é reservada pelo Código Tributário Nacional à remissão das penalidades pecuniárias. Ou seja: na terminologia daquele diploma normativo, “remissão” está entre as hipóteses de extinção do crédito tributário (art. 156, IV, do Código Tributário Nacional) e alcança todo o crédito. A anistia é a remissão dirigida exclusivamente às penalidades pecuniárias. Se o crédito tributário for composto de principal, juros e multa, apenas a última é atingida pela anistia.¹⁰⁰

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 592.

⁹⁸ CTN, art. 175: “Excluem o crédito tributário: [...] II - a anistia”.

⁹⁹ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 221.

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 1353.

No que tange a sua relação com os demais conceitos trabalhados, nota-se, em primeiro lugar, que a anistia se volta apenas às penalidades tributárias, sendo naturalmente mais restrita, portanto. Em segundo lugar, aplicam-se-lhe as considerações feitas em relação à isenção, no que tange ao transcurso da atividade tributante, posto que como a anistia implica no não pagamento de obrigação tributária decorrente de penalidade, também se encontra em momento diverso do prazo de recolhimento e da moratória e parcelamento. Em terceiro e último lugar, como visto da conceituação supra e já demonstrado pelo art. 97, inciso VI do CTN, a anistia atrai a aplicação da legalidade, sendo, portanto de iniciativa do Legislativo.

5. O PRAZO DE VENCIMENTO SOB A ÓTICA DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E DOS JUÍZOS DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE

Abordados e devidamente diferenciados os conceitos presentes no capítulo anterior, e tendo em vista que o prazo de recolhimento é o único que não traz regulamentação específica pelo CTN (desconsiderando-se a menção de caráter subsidiário do art. 160), neste capítulo, o instituto será abordado de maneira um pouco mais profunda, sob a ótica da regra matriz de incidência tributária e do princípio da legalidade e dos juízos de conveniência e oportunidade.

5.1. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (RMIT)

A regra matriz de incidência consiste em “esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo, que pode ser utilizado na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito)”¹⁰¹. Desse modo, esta se afigura como elemento apto a caracterizar as “normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas”.¹⁰²

¹⁰¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. 2009. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006. p. 281.

¹⁰² *Ibid.*, p. 284.

O marco teórico da regra matriz surgiu a partir dos estudos de Paulo de Barros Carvalho, o qual “ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e conseqüente das regras instituidoras de tributos, percebeu a repetição de alguns componentes”¹⁰³, a partir dos quais desenvolveu modelo geral capaz de descrever todos os elementos essenciais de uma norma jurídica em sentido estrito.

Nessa perspectiva, apesar de ter surgido dentro do âmbito de trabalho do Direito Tributário (e, por conta disso, ter sido denominada “regra matriz de incidência tributária”), em verdade, é possível observar que os critérios eleitos como caracterizadores do padrão da norma tributária podem ser observados em normas das mais diversas áreas da ciência jurídica. Logo, a regra matriz alcançou grande prestígio dentre os autores da Teoria Geral do Direito, justamente por sua aplicabilidade ampla e capacidade descritiva das normas jurídicas em caráter geral e abstrato.

Sob esse aspecto, Aurora Tomazini de Carvalho ensina que

Estendendo os estudos sobre a regra matriz de incidência tributária, de PAULO DE BARROS CARVALHO, para todas as normas padrões de incidência dos diversos "ramos" do direito, nota-se que elas apresentam a mesma composição sintática, sendo os conteúdos mínimos de significação da hipótese e dos conseqüentes compostos, invariavelmente, pelos mesmos critérios, o que, num esforço mental de suspensão de seus vetores semânticos objetivos, permite-nos construir um esquema padrão: a regra-matriz de incidência.¹⁰⁴

Passando ao estudo dos componentes da regra matriz, Paulo de Barros Carvalho explica que, em um primeiro momento, há que se separar dois elementos: a hipótese (também conhecida como “antecedente”) e o conseqüente. Aduz o autor que

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.¹⁰⁵

E prossegue, utilizando-se do IPI para exemplificar o raciocínio:

¹⁰³ *Ibid.*, p. 281.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 285.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 308.

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado). A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.¹⁰⁶

Assentada a divisão entre a hipótese e o consequente, percebeu-se que esta, por si só, não bastava à correta caracterização das normas impositivas, tendo em vista que estas traziam mais elementos que, apesar de se enquadrarem na dicotomia, possuíam características distintas entre si.

Dessa circunstância, intentou-se o estabelecimento de critérios dentro da hipótese e do consequente, como forma de melhor comportar os variados aspectos da norma jurídica. Paulo de Barros destaca:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quanto no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.¹⁰⁷

Cabe destacar que, no consequente, o mencionado critério quantitativo, composto por base de cálculo e alíquota, circunscreve-se ao Direito Tributário, pelo que deve ser transposto quando se tratar de normas pertencentes às demais áreas do Direito. Assim, em termos gerais, “falamos: num critério pessoal; (ii) num critério prestacional, como componentes lógicos do consequente da regra matriz de incidência”.¹⁰⁸

Ao se analisar individualmente os critérios, temos como elementos essenciais da norma jurídica (e que, portanto, devem estar necessariamente contidos na lei), tributária ou não, a descrição de um comportamento circunscrito a determinado local em um determinado ponto ou lapso de tempo. Dessa hipótese, decorrerá a indicação dos sujeitos da relação jurídica surgida a partir dela, bem como a prestação devida

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 308.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 308-309.

¹⁰⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Op. cit.*, p. 302.

por um ao outro ou, no tributário, mais especificamente, a quantificação de base calculo e alíquota, permitindo-se chegar o valor devido do tributo.

5.2. INSUBMISSÃO À LEGALIDADE E RELATIVIDADE DOS JUÍZOS DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE

Do exposto no tópico anterior e retomando o conceito de prazo de recolhimento, é possível observar que este não se enquadra em nenhum dos critérios da RMIT, seja na hipótese ou no consequente e, assim, não constitui elemento tido como essencial à caracterização da norma jurídico-tributária.

Não se deve confundi-lo com o critério temporal, pois este diz respeito ao momento em que é praticada a conduta que irá fazer surgir a relação obrigacional. Assim, enquanto o critério temporal denota o surgimento da obrigação tributária, o prazo de recolhimento refere-se, como amplamente destacado, ao momento em que esta, em condições ideais, deverá ser extinta pelo pagamento.

Esta circunstância, somada às conclusões extraídas do tópico 5.1 deste trabalho reforçam a conjuntura de que o prazo de recolhimento das obrigações tributária não se submete ao princípio da legalidade, posto que, materialmente, não constitui elemento essencial à caracterização da hipótese de incidência tributária e, formalmente, não foi submetido expressamente ao julgo de lei em sentido estrito.

Logo, afastada a reserva legal, atrai-se a competência do Executivo para dispor sobre, o que este deverá fazer, dado o âmbito de abertura que lhe fora conferido pela lei em sentido estrito, com base em seu poder discricionário, observando-se os critérios de oportunidade e conveniência.

Observa-se que, em respaldo a essa conclusão, a jurisprudência do STF formou-se no sentido de afastar a aplicação do princípio da legalidade em relação ao prazo de recolhimento das obrigações tributárias. A este respeito, colaciona-se as seguintes ementas:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. REGRA DA LEGALIDADE. PRAZO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. INSUBMISSÃO. A aplicação da regra da legalidade à modificação do prazo de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI foi diretamente abordada pelo TRF da 3ª Região e, portanto, a matéria está prequestionada. Segundo orientação firmada por esta Suprema Corte, **a fixação do prazo de recolhimento de tributo pode ser realizada por norma infraordinária, isto é, sem o rigor do processo legislativo próprio de lei em sentido estrito**. Se a redução abrupta do prazo de recolhimento implicou a majoração artificial do montante real devido, eventual violação constitucional ocorreria em relação à

capacidade contributiva (equilíbrio base de cálculo ' critério material), à segurança jurídica e à proibição do uso de tributo com efeito confiscatório, mas não em relação à regra da legalidade. Agravo regimental ao qual se nega provimento.¹⁰⁹ (*destaque nosso*)

TRIBUTÁRIO. ICMS. MINAS GERAIS. DECRETOS N.ºS 30.087/89 E 32.535/91, QUE ANTECIPARAM O DIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO E DETERMINARAM A INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DE ENTÃO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Improcedência da alegação, **tendo em vista não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária**; já se havendo assentado no STF, de outra parte, o entendimento de que a atualização monetária do débito de ICMS vencido não afronta o princípio da não-cumulatividade (RE 172.394). Recurso não conhecido.¹¹⁰ (*destaque nosso*)

TRIBUTÁRIO. IPI. ART. 66 DA LEI Nº 7.450/85, QUE AUTORIZOU O MINISTRO DA FAZENDA A FIXAR PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IPI, E PORTARIA Nº 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 nº 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei nº 7.450/85, que, no art. 66, o deslegalizou, permitindo que sua fixação ou alteração se processasse por meio da legislação tributária (CTN, 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.¹¹¹ (*destaque nosso*)

Vale destacar, inclusive, que tal entendimento se encontra em consonância interpretativa com o disposto pela Súmula Vinculante n. 50, segundo a qual “norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”¹¹². Ora, se o princípio da anterioridade não é aplicável ao

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo em Recurso Extraordinário nº 546.316/SP**. Agravo regimental. Tributário. Regra da legalidade. Prazo de recolhimento de tributo. Insubmissão. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 18 de outubro de 2011. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629424>>. Acesso: 01 out. 2021.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 195.218-1/MG**. Tributário. ICMS. Minas Gerais. Decretos n.ºs 30.087/89 e 32.535/91, que anteciparam o dia de recolhimento do tributo e determinaram a incidência de correção monetária a partir de então. Alegada ofensa aos princípios da legalidade, da anterioridade e da não-cumulatividade. Relator: Min. Ilmar Galvão, 28 de maio de 2002. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=234375>>. Acesso: 01 out. 2021.

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 140.669-PE**. Tributário. IPI. Art. 66 da Lei nº 7.450/85, que autorizou o Ministro da Fazenda a fixar prazo de recolhimento do IPI, e portaria nº 266/88/MF, pela qual dito prazo foi fixado pela mencionada autoridade. Acórdão que teve os referidos atos por inconstitucionais. Relator: Min. Ilmar Galvão, 2 de dezembro de 1998. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>>. Acesso: 01 out. 2021.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 50**. Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2015]. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula810/false>>. Acesso: 01 out. 2021.

prazo de recolhimento da obrigação tributária, ao se interpretar sistematicamente a súmula em conjunto com a orientação jurisprudencial destacada, não há dúvidas de que também não cabe aplicação, ao prazo de recolhimento, do princípio da legalidade.

Por outro lado, retomando os juízos de conveniência e oportunidade e como ressaltado nos itens 4.2 e 4.3, a discricionariedade administrativa não é absoluta, de modo que pode ser submetida ao controle do Judiciário, e este, por sua vez, não pode se eximir de solver a questão, possuindo o dever de oferecer uma solução justa e eficaz à lide que fora posta à sua apreciação.

Portanto, fica claro que o prazo de recolhimento das obrigações tributárias, em casos em que se demonstre haver lesão ou ameaça a direito, pode ser analisado pelo Judiciário, sendo plenamente possível a este, dentro do âmbito de sua própria competência, deferir pedido de prorrogação ou estipulação de novo prazo, caso verifique que o Executivo, ativa ou omissivamente, tenha extrapolado os limites da conveniência e oportunidade quando submetidas ao crivo da lei em sentido estrito e, sobretudo, da CF.

CONCLUSÃO

Por meio do presente trabalho, foi possível construir estudo no sentido de que a tributação, como fato decorrente de obrigação *ex lege* e, portanto, compulsória, afeta de maneira coativa o patrimônio dos cidadãos, e, no escopo de abordagem que foi aqui proposto, mais especificamente no que diz respeito às sociedades empresárias. Logo, deve ser instituída e cobrada de forma a se observar os limites circunscritos aos critérios constitucionais acerca da ordem econômica e do próprio sistema tributário.

Tais critérios encontram-se previstos na forma de princípios, segundo os quais se observa que, a despeito da grande relevância da tributação para a vida em sociedade, esta deve ser mensura em parâmetros que possibilitem, às pessoas jurídicas, o resguardo à livre iniciativa e às condições mínimas necessárias à sua subsistência, com a preservação do empreendimento e a consequente possibilidade de este fazer cumprir sua função social, principalmente com a geração e valorização de empregos, renda e movimentação econômica.

No mesmo sentido, cabe também observar que em casos de restrições de atividades econômicas, a capacidade contributiva consiste em preceito de suma

importância de ser observado, haja vista que, se atividade empresária se encontra prejudicada, o ativo por ela gerado também o estará, de modo que a capacidade econômica geral da pessoa jurídica encontrar-se-á diminuída. Logo, a tributação sobre esta deve, em atenção ao princípio mencionado, acompanhar esta capacidade, devendo ser modulada de acordo com as circunstâncias do caso concreto de modo a não se afigurar como cobrança ilegítima perante os preceitos constitucionais.

Por outro lado, nem sempre o Poder Público age dessa forma, o que impõe ao contribuinte, muitas vezes, a necessidade de socorrer-se ao Judiciário. Nesse momento, é de suma importância compreender-se o pleito levado a juízo e seu correto enquadramento conceitual, pois esta circunstância pode influenciar diretamente, no caso concreto, a possibilidade de análise e êxito da demanda, dependendo do âmbito normativo e do poder de iniciativa envolvidos.

Sob esse aspecto, separadas as funções e competências do Legislativo, Executivo e Judiciário, e conceituados e diferenciados o prazo de recolhimento das obrigações tributárias, a moratória, o parcelamento, a isenção e a anistia, é possível observar que o prazo de recolhimento não se submete ao princípio da legalidade e encontra-se circunscrito ao âmbito de competência do Executivo, podendo ser estabelecido com base nos critérios de conveniência e oportunidade.

No entanto, caso o Executivo não respeite as diretrizes principiológicas destacadas acima, ativa ou omissivamente, sobretudo nos momentos de restrições de atividades econômicas, será possível ao contribuinte recorrer ao Judiciário, pedindo prorrogação de prazo para pagamento de tributos, e fundamentando seu pleito justamente nessa violação apontada, o que configuraria circunstância apta para que o Judiciário pudesse, então, elidir os juízos de conveniência e oportunidade e conceder a tutela jurisdicional pretendida, já que estes não se mostram absolutos.

Portanto, resta demonstrado o caráter ilegítimo da manutenção inalterada da cobrança tributária em períodos de restrições de atividades econômicas, de modo que a pessoa jurídica contribuinte pode pleitear em juízo a prorrogação do recolhimento das obrigações tributárias, sendo plenamente possível ao Judiciário, dentro do âmbito de sua competência, conceder a medida, caso verifique no caso a efetiva lesão ou ameaça a direito.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 209 p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004. 601 p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. 237 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 432 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso: 14 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. **Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária**. Brasília, DF. Presidência da República, 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm>. Acesso: 21 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF. Presidência da República, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso: 30 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF. Presidência da República, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso: 14 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial nº 1.658.517/PA**. Processual Civil e tributário. Recurso especial representativo da controvérsia. IPTU. Prescrição. Termo inicial. Dia seguinte ao vencimento da exação. Parcelamento de ofício da dívida tributária. Não configuração de causa suspensiva da contagem da prescrição. Moratória ou parcelamento apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Necessária manifestação de vontade do contribuinte. Parcelamento de ofício. Mero favor fiscal. Aplicação do rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015. Art. 256-I do RISTJ. Recurso especial do Município de Belém/PA a que se nega provimento. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 14 de novembro de 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603059545&dt_publicacao=21/11/2018>. Acesso: 20 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial nº 975.322/RS**. Processo civil. Administrativo. Mandado de segurança. Profissional da optometria.

Reconhecimento pelo ministério da educação. Precedente/STJ. Legitimidade do ato. Expedição de alvará. Direito garantido se preenchidos os requisitos sanitários estipulados na legislação específica. Valorização do trabalho humano e a liberdade profissional. Princípios constitucionais. Relator: Min. Luiz Fux, 14 de outubro de 2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200701887642&dt_publicacao=03/11/2008>. Acesso: 22 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Seção). **Conflito de Competência nº 118.183/MG**. Processo civil. Conflito de competência. Recuperação Judicial. Transferência de parque industrial mediante Arrendamento. Constituição de nova empresa para Administrá-lo. Sucessão trabalhista reconhecida pela Justiça do trabalho. Impossibilidade. Conflito conhecido. Relatora: Min. Nancy Andrighi, 9 de novembro de 2011. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101625160&dt_publicacao=17/11/2011>. Acesso: 21 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso em Mandado de Segurança nº 37.652/MS**. Processual civil. Tributário. Exclusão do benefício fiscal de crédito presumido de ICMS. Estabelecimento frigorífico exportador. Observância do princípio da capacidade contributiva. Relator: Min. Humberto Martins, 26 de junho de 2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201200728776&dt_publicacao=29/06/2012>. Acesso: 22 set. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus nº 94.000/PI**. Habeas corpus. Estatuto da criança e do adolescente. Decisão indeferitória de provimento cautelar. Súmula 691/STF. Ilegalidade perceptível de plano. Internação preventiva. Brevidade e excepcionalidade. Excesso de prazo configurado. Ilegalidade da restrição da liberdade dos pacientes. Ordem concedida de ofício. Relator: Min. Carlos Britto, 17 de junho de 2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=580953>>. Acesso: 29 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário nº 195.218-1/MG**. Tributário. ICMS. Minas Gerais. Decretos n.ºs 30.087/89 e 32.535/91, que anteciparam o dia de recolhimento do tributo e determinaram a incidência de correção monetária a partir de então. Alegada ofensa aos princípios da legalidade, da anterioridade e da não-cumulatividade. Relator: Min. Ilmar Galvão, 28 de maio de 2002. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=234375>>. Acesso: 01 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo em Recurso Extraordinário nº 546.316/SP**. Agravo regimental. Tributário. Regra da legalidade. Prazo de recolhimento de tributo. Insubmissão. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 18 de outubro de 2011. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629424>>. Acesso: 01 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 50**. Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2015]. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula810/false>>. Acesso: 01 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.721-3/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 3º da medida provisória nº 1.596-14/97, convertida na lei nº 9.528/97, que adicionou ao artigo 453 da consolidação das leis do trabalho um segundo parágrafo para extinguir o vínculo empregatício quando da concessão da aposentadoria espontânea. Procedência da ação. Relator: Min. Carlos Britto, 11 de outubro de 2006. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=469598>>. Acesso: 21 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.898/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Artigos 22 e 29, III, da Lei nº 10.684/03. Aumento da base de cálculo do tributo para as empresas prestadoras de serviço. Violação dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação do confisco ou da anterioridade. Não ocorrência. Improcedência da ação. Relator: Min. Dias Toffoli, 10 de outubro de 2018. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748775099>>. Acesso: 22 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 449/DF**. Direito constitucional, administrativo e regulatório. Proibição do livre exercício da atividade de transporte individual de passageiros. Inconstitucionalidade. Estatuto constitucional das liberdades. Princípios constitucionais da livre iniciativa e do valor social do trabalho (art. 1º, iv), da liberdade profissional (art. 5º, xiii), da livre concorrência (art. 170, caput), da defesa do consumidor (art. 170, v) e da busca pelo pleno emprego (art. 170, viii). Impossibilidade de estabelecimento de restrições de entrada em mercados. Medida desproporcional. Necessidade de revisão judicial. Mecanismos de freios e contrapesos. ADFP julgada procedente. Relator: Min. Luiz Fux, 8 de maio de 2019. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750684777>>. Acesso: 22 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental na Suspensão de Segurança nº 5.363/SP**. Agravos regimentais na suspensão de segurança. Insurgências que se voltam contra a sustação de efeitos de decisões regionais que, em regra, declararam a inexigibilidade parcial de tributos, alongando prazos para pagamento. Indevida intromissão na gestão da política tributária estatal. Risco de lesão à ordem e à economia públicas evidenciado. Agravos regimentais não providos. Relator: Min. Dias Toffoli, 16 de setembro de 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754239510>>. Acesso: 14 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 91.352-1/SP**. Habeas corpus. Direito à razoável duração do processo. Pretensão parcialmente

prejudicada. Súmula nº 606/STF. Relator: Min. Menezes Direito, 28 de fevereiro de 2008
Disponível em:
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=521697>>.
Acesso: 29 set. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 140.669-PE**. Tributário. IPI. Art. 66 da Lei nº 7.450/85, que autorizou o Ministro da Fazenda a fixar prazo de recolhimento do IPI, e portaria nº 266/88/MF, pela qual dito prazo foi fixado pela mencionada autoridade. Acórdão que teve os referidos atos por inconstitucionais. Relator: Min. Ilmar Galvão, 2 de dezembro de 1998. Disponível em:
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>>.
Acesso: 01 out. 2021.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. 5194 p.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 2009. Tese (Doutorado em Filosofia do Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006. 623 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 735 p.

CAVALCANTE, Denise Lucena; MULLER, Mariana Bezerra. Reflexões sobre o mínimo existencial da empresa. **Revista Jurídica da FA7**, v. 15, n. 2, p. 37-45, 18 nov. 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 21. ed. Vol. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. 528 p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. 1047 p.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 412 p.

DANIEL, Denise de Cássia. **O imposto de renda das pessoas jurídicas e a compensação de prejuízos fiscais**. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado e Direito de Relações Sociais) - Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006. 135 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 32. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. 1932 p.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 20 ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018. 895 p.

KAORU, Thâmara. Setor de eventos perde R\$ 270 bilhões durante a pandemia. **CNN Brasil**. São Paulo, 25 fev. 2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/setor-de-eventos-perde-r-270-bilhoes-durante-a-pandemia/>>. Acesso: 14 set. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. 736 p.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. 957 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. 1147 p.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 2892 p.

NATÁLIO, Fernando. Pandemia aumenta em 25% fechamento de empresas em Uberlândia. **Diário de Uberlândia**. Uberlândia, 17 mai. 2021. Disponível em: <<https://diariodeuberlandia.com.br/noticia/28372/pandemia-aumenta-em-25-o-fechamento-de-empresas-em-uberlandia>>. Acesso: 14 set. 2021

NEGRÃO, Ricardo. **Curso de direito comercial e de empresa**: recuperação de empresas, falência e procedimentos concursais administrativos. 14. ed. São Paulo, Saraiva Educação, 2020. v. 3. 822 p.

NEGRÃO, Ricardo. **Preservação da empresa**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 114 p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 614 p.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. 1949 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. 934 p.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. 380 p.