



A moratória tributária e a peste: uma reflexão sobre a legalidade e as prorrogações de vencimento de tributos em tempos de pandemia

The tax moratorium and peste: a reflection on the Legality and the extent of maturity of taxes in pandemic times

Carlos Renato Cunha *

REFERÊNCIA

CUNHA, Carlos Renato. A moratória tributária e a peste: uma reflexão sobre a legalidade e as prorrogações de vencimento de tributos em tempos de pandemia. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 49, p. 43-63, abr. 2022. DOI: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.112325>.

RESUMO

O presente artigo busca analisar, por meio de revisão bibliográfica e pelo método dedutivo, a validade jurídica das postergações de prazo de recolhimento de tributos utilizados como forma de combate aos efeitos econômicos da pandemia de COVID-19 que vivemos, tendo em vista que a moratória tributária exige autorização legal e as medidas implementadas nesse período foram veiculadas por atos infralegais. Objetiva conceituar, numa análise dogmática do Direito Tributário, a moratória, o diferimento e a mera fixação do prazo de cumprimento original da obrigação tributária, fixando critérios diferenciadores e limites para utilização conforme nosso ordenamento jurídico. Identifica três critérios jurídicos que permitem alguma forma de controle da juridicidade de tais postergações: 1) a inexistência de fixação por lei do prazo de vencimento do tributo ou a fixação com delegação de modificação por meio de ato infralegal; 2) a existência de mora do sujeito passivo tributário; e 3) a existência de crédito constituído pelo lançamento tributário. Conclui que se não há crédito constituído, mora e fixação legal do vencimento, há liberdade para modificação do prazo de recolhimento pela Administração Tributária, situação que pode ser denominada de “diferimento” ou que pode ser considerada uma espécie de “moratória” que prescinde de autorização legal. Verifica que se a lei fixar um prazo de vencimento sem delegação de alteração ao Poder Executivo ou caso a postergação tenha se dado após o vencimento do prazo de que dispunha originalmente os sujeitos passivos, estaríamos diante de caso que exige autorização legislativa.

PALAVRAS-CHAVE

Pandemia de COVID-19. Direito Tributário. Legalidade. Moratória. Diferimento.

ABSTRACT

This article seeks to analyze, by means of a bibliographic review and by the deductive method, the legal validity of the extent of maturity of taxes used as a way of combating the economic effects of the pandemic of COVID-19 that we are experiencing, considering that the moratorium tax in Brazil requires legal authorization and the measures implemented in that period were carried out by infralegal acts. The objective is to conceptualize, in a dogmatic analysis of Tax Law, the moratorium, deferral and the mere setting of the original period of compliance with the tax obligation, setting differentiating criteria and limits for use according to our legal system. It identifies three legal criteria that allow some form of control over the legality of such postponements: 1) the non-existence

* Doutor e Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina – UEL. Professor do Mestrado em Direito, Sociedade e Tecnologias das Faculdades Londrina. Professor Seminarista do IBET-Londrina. Professor de Direito Tributário e Financeiro da Graduação e da Pós-Graduação lato sensu na Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR, campus Londrina. Procurador do Município de Londrina (PR). Advogado.





of deadline for the payment of the tax in legal text or the setting with delegation of modification through an infralegal act; 2) the existence of arrears of the taxable person; and 3) the existence of a credit constituted by the tax assessment. It concludes that if there is no credit constituted, arrears and legal settlement of the maturity, there is freedom to modify the payment period by the Tax Administration, a situation that can be called “deferral” or that can be considered a kind of “moratorium” that dispenses with legal authorization. It verifies that if the law establishes a maturity period without delegating changes to the Tax Administration or if the postponement took place after the expiry of the period that the taxpayers originally had, we would be facing a case that requires legislative authorization.

KEYWORDS

COVID-19 pandemic. Tax law. Legality. Moratorium. Deferral.

SUMÁRIO

Introdução. 1. A redescoberta da moratória, essa desconhecida! 2. Legalidade Tributária e fixação do prazo de pagamento do tributo. 3. Identificando critérios para diferenciar a moratória, o diferimento e a mera fixação do prazo de vencimento das obrigações tributárias. 3.1 Primeiro critério: a existência ou não de limitação do poder de fixação do prazo de vencimento por parte da Administração Tributária em face de previsão legal específica a respeito. 3.2 Segundo critério: existência ou não de mora do sujeito passivo da obrigação tributária. 3.3 Terceiro critério: existência ou não de constituição do crédito tributário. 4. A pandemia e a moratória tributária: diferentes casos com diferentes soluções jurídicas. 5 Conclusão. Referências.

1 INTRODUÇÃO

Durante esse tempo, de todos os subúrbios, a primavera chegava aos mercados. Milhares de rosas murchavam nas cestas dos vendedores, ao longo das calçadas, e seu perfume adocicado fluava por toda a cidade. Aparentemente, nada mudara. Os bondes continuavam sempre cheios nas horas de afluência, vazios e sujos o resto do dia. Tarrou observava o velhinho, e este escarrava nos gatos. Grand se recolhia em casa todas as noites para seu misterioso trabalho. Cottard vagueava sem destino e o Sr. Othon, o juiz de instrução, continuava a passear com seus animais. O velho asmático despejava os grãos-de-bico de um recipiente para o outro, e, por vezes, encontrava-se o jornalista Rambert com um ar tranquilo e interessado. À noite, a mesma multidão enchia as ruas e as filas estendiam-se diante dos cinemas. Aliás, a epidemia pareceu recuar, e durante alguns dias contou-se apenas uma dezena de mortos. Depois, de repente, subiu de modo vertiginoso. No dia em que o número dos mortos atingiu de novo trinta, Bernard Rieux olhava o telegrama oficial que o prefeito lhe estendera, exclamando: “Estão com medo!” O telegrama dizia: “Declarem estado de peste. Fechem a cidade”. (Albert Camus, a Peste)

A pandemia de COVID-19 é um daqueles tristes fatos que todos preferiríamos não fosse realidade: trata-se de situação insólita, inimaginável. Todos fomos surpreendidos pelos seus profundos efeitos sanitários, psicológicos, sociais e econômicos que ainda vivemos em primeira pessoa. O mundo jurídico não foi uma exceção. Em certo momento, pareceu que vivíamos num





estado de exceção permanente, uma espécie de derrogação da ordem jurídica com a abolição dos deveres legais e contratuais.

O Direito Tributário não passou incólume a esse quadro.

Com efeito, percebemos de plano que os efeitos da pandemia aparecem em dupla face: o aumento exponencial das despesas estatais com saúde e com programas sociais para minorar os efeitos econômicos do isolamento social exigem o aumento da arrecadação tributária; contudo, a queda da circulação econômica levou a uma abrupta diminuição das receitas tributárias, sem que haja espaço para a majoração de tributos numa combalida sociedade em que atividades não essenciais não puderam funcionar durante considerável tempo e o desemprego grassa. Essa aporia entre a maior necessidade de recursos e a queda de receitas públicas acompanhar-nos-á por muitos anos no debate acadêmico.

Como todos sabemos, houve sucessivas declarações de estados de calamidade pública em todos os níveis da Federação Brasileira, tendo a pandemia deixado a marca da crise do Direito em vários âmbitos.

Em nosso ordenamento jurídico há um Direito Tributário de crise: há previsões constitucionais e legais que são instrumento para fazer frente a situações de urgência. Nesse Direito Tributário de exceção ou de urgência, incluiríamos institutos como a possibilidade de modificação de alíquotas em tributos com natureza reguladora da economia, o imposto de guerra, o empréstimo compulsório, a remissão, a anistia, a moratória *etc.*

Todavia, a COVID-19 pareceu ser mais que uma exceção: assemelhou-se a uma exceção da exceção, pois as ferramentas de emergência do Direito como um todo e do Direito Tributário em particular parecem não ter sido suficientes para enfrentar tamanho desafio.

É o que parece ter ocorrido em relação às postergações de prazo para recolhimento de tributos, medidas adotadas como forma de minorar o impacto econômico da pandemia. Afinal, se são uma forma de moratória tributária, o Código Tributário Nacional – CTN exige que sejam veiculadas por lei, o que não ocorreu como regra: em meio ao caos pandêmico, as prorrogações foram previstas em atos infralegais de toda espécie, Brasil afora.

Convém aprofundarmos sobre esse tema e buscar compreender algumas figuras jurídico-tributárias próximas e nem sempre diferenciadas pela dogmática: a fixação do prazo de vencimento do tributo, o diferimento e a moratória tributárias.

Começemos tratando um pouco mais da moratória.





2 A REDESCOBERTA DA MORATÓRIA TRIBUTÁRIA, ESSA DESCONHECIDA!

Os manuais de Direito Tributário não costumam tratar com profundidade da moratória, fazendo-o de forma um pouco mais interessada, em relação à sua modalidade mais comum, o parcelamento, relação de gênero e espécie que tem sido apontada há tempos pela doutrina (CARVALHO, 2018, p. 444; COSTA, 2000, p. 4-5).

Ora, a “[m]oratória consiste na prorrogação do prazo (ou na concessão de novo prazo, se já vencido o prazo original) para o cumprimento da obrigação” (AMARO, 2009, p. 379) ou na “dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação [...] tendo em vista uma execução unitária ou parcelada” (CARVALHO, 2007, p. 437), sendo “um período de tolerância na exigência de dívidas, não a determinado contribuinte, mas a toda uma categoria deles” (BALEIRO, 2001, p. 844). Como recorda Schoueri (2011, p. 543) não se trata de uma prática recente na história.

Pouco debatida e tendo maior aplicabilidade no campo dos parcelamentos tributários, a moratória em parcela única com a concessão de novo prazo para o pagamento é de rara identificação no campo da *práxis*. A atual pandemia modificou esse quadro, pois tornou-se medida comum, Brasil afora, a concessão de novos prazos de vencimento dos créditos tributários como forma de combate dos efeitos econômicos decorrentes das medidas de combate à COVID-19.¹

E, aqui, chegamos ao ponto problemático do instituto, a exigir maiores reflexões pela dogmática: todos os casos em que se teve a postergação do prazo de pagamento de tributos em meio à pandemia podem ser considerados aplicação do instituto da moratória tributária?

Isso porque ela trata-se, claramente, de medida excepcional que depende de autorização legal (AMARO, 2009, p. 380; MACHADO, 2010, p. 195), pois, como recordam Schoueri (2011, p. 544), Costa (2013, p. 254), Derzi (2001, p. 846) e Carvalho (2018, p. 437), está-se diante de tema sobre o qual incide a noção da indisponibilidade do interesse e dos bens públicos. E vimos vários casos em que a concessão de prazos dilatados para pagamento foi realizado por ato infralegal, sem que houvesse lei a fundamentá-lo.

¹ Até mesmo, em alguns casos, por meio de decisão judicial, com o inédito fundamento na aplicação das noções de força maior ou de fato do príncipe ao Direito Tributário brasileiro.





Para poder responder a esse questionamento, cremos ser necessário um esclarecimento prévio sobre a aplicabilidade da moratória. O *caput* do art. 154 do CTN prevê o seguinte:

Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Ou seja, a regra geral é a de que a moratória somente abrange créditos tributários já constituídos, mas há a cláusula de exceção “salvo disposição de lei em contrário”. Como bem aponta Carvalho (2018, p. 438), se a moratória é um caso da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e essa é atributo do ato administrativo de lançamento tributário, este é pressuposto para a aplicabilidade do instituto.

A exceção prevista no *caput* do art. 154 do CTN parece ser contraditória com tal ordem de ideias. Isso porque ali se prevê que, se a regra é a aplicação da moratória aos créditos já constituídos, lei específica poderá autorizar excepcionalmente que ela alcance relações jurídicas tributárias ainda não formalizadas pelo ato de lançamento.

Há que se atentar para o léxico do CTN para buscar algum norte exegético. A distinção entre os conceitos de “obrigação” e de “crédito” tributários parece ser um caminho inicialmente indicado pelo legislador, apesar da confusão normativa. Afinal,

[n]o art. 154 mais uma vez o Código se atrapalha com a distinção por ele engendrada entre ‘obrigação’ e ‘crédito’, quando, como regra geral, limita a moratória às situações em que já tenha havido o lançamento ou em que este ‘já tenha sido iniciado’ [...]. O dispositivo tem o mérito de admitir disposição de lei em contrário. É mais do que evidente que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a disposição em contrário decorre da própria natureza da hipótese. Se se fosse circunscrever a moratória aos tributos já lançados (por homologação), seria impossível aplicá-la em tais casos, pois, neles, os tributos são pagos antes do lançamento. (AMARO, 2009, p. 380-381).

Schoueri (2011, p. 545-546) critica a previsão do CTN porque, atualmente, a maior parte dos tributos são exigíveis sem que exista o lançamento, o que levaria a pouca utilidade prática do instituto da moratória tributária a aplicação estrita da regra do art. 154 do CTN.

A solução hermenêutica predicada por Carvalho (2018, p. 438-440) é interessante: como a moratória exigiria créditos tributários já constituídos, vale dizer, que tenham sido objeto de lançamento e que, portanto, já tenham a relação jurídica perfeitamente individualizada, com a identificação do sujeito passivo, do valor a ser pago e do prazo de pagamento, a previsão excepcional seria aplicável se, em havendo a autorização legal aludida, outros devedores ainda sem a constituição do crédito realizada poderiam adiantar-se e apresentar a individualização de sua relação por meio de declaração, fazendo jus ao benefício legal.





Note-se que nessa hipótese, a rigor, não se estará diante de uma causa de suspensão, mas numa causa impeditiva da exigibilidade do crédito tributário (Derzi, 2001, p. 850).

E, nesse ponto, a arguta observação de Coêlho (2014, p. 97) é certa em colocar em dúvida a possibilidade amplamente reconhecida de que a fixação do prazo de pagamento possa ser realizada por ato infralegal:

E aqui se demonstra desde logo que o dia do pagamento do tributo é matéria sob reserva de lei, caso contrário encurtar e dilatar o prazo para pagar seria ato discricionário da Administração. Se, para antecipar ou postergar o dia do pagamento, exige-se lei (art. 153 do CTN), como admitir que o *dies ad quem* original possa ser fixado por ato administrativo?

Colocado o problema, convém buscar desanuviá-lo por meio da compreensão de alguns limites do Princípio da Legalidade Tributária e da necessária diferenciação entre a moratória e a fixação do prazo de pagamento no âmbito tributário, objetos dos próximos tópicos.

3 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E FIXAÇÃO DO PRAZO DE PAGAMENTO DO TRIBUTO

Ao tratar da prorrogação do prazo de recolhimento de tributos municipais, surge a primeira questão: seria a medida uma moratória? Se sim, não poderia ser ela concedida por meio de atos infralegais: o veículo normativo aplicável seria a lei, nos termos dos artigos 152 e 153 do Código Tributário Nacional - CTN. Em tal hipótese, vários dos casos de postergação do prazo de recolhimento de tributo que ocorreram nesse momento de pandemia possuiriam a eiva da inconstitucionalidade por afronta ao Princípio da Legalidade (art. 37, caput, CF/88). Mas, cremos, a solução no caso pode ser diversa, a depender das peculiaridades de cada situação.

A Legalidade Estrita pode ser considerada a mais relevante quando o tema é analisado no âmbito do Direito Tributário: no campo reservado à instituição de tributos encontra a lei privilegiada importância. Pelos ditames de nosso ordenamento, a lei é o instrumento por excelência para a introdução, no ordenamento jurídico, de normas gerais e abstratas e é com base em tais normas que o aplicador do Direito expede normas individuais e concretas, inseridas por meio de uma decisão judicial ou administrativa, *v.g.* (CARRAZZA, 2013, p. 399; CARVALHO, 1999, p. 33-35).

Não resta dúvida, dessarte, que a legalidade tributária exige que a criação ou majoração de tributos se realize por meio do veículo lei, como assevera o art. 150, I, da CF/88. Ela pode ser vista, como antes exposto, sob duas diferentes ópticas: numa vertente principiológica, como





manifestação do valor “Democracia”, “como autoconsentimento ou autotributação e defesa da economia privada” e, de outro lado, como regra baseada na Segurança Jurídica, em que “o mais importante é verificar o respeito ao processo legislativo de produção da norma”, como limite objetivo à tributação (BECHO, 2011, p. 375). Em sua primeira faceta, a Legalidade constitui o “direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados” (SCHOUERI, 2011, p. 269).

Quanto ao seu segundo aspecto, conforme diversos e respeitados autores, a Legalidade Tributária possui uma rigidez somente comparável à do Direito Penal (DERZI, 2007, p. 127-128; CARRAZZA, 2013, p. 293), falando-se da tipicidade tributária, que, segundo Batista Júnior (2003, p. 427) é “sacralizada” pela doutrina e brigaria com a realidade. Essa última noção seria, em síntese, a necessidade de o fato jurídico tributário ajustar-se rigorosamente à descrição do legislador, em todos os seus elementos (CARRAZZA, 2013, p. 293-294).

No contexto do que vimos expondo, alguns autores reconhecem a existência de diferentes graus de rigidez da legalidade em nosso sistema. Xavier (1978, p. 31), por exemplo, em análise do texto constitucional anterior que pode ser transposta para a presente, trata do uso da expressão “em virtude de lei” como autorização para casos de criação de obrigações por lei de forma mediata. Falcão (1987, p. 44), no contexto da Constituição de 1946, mencionava as diferenças entre a “preferência da lei” – também chamada de “primazia da lei” – e o da “reserva da lei”, como restrições ao poder regulamentar: se no primeiro caso, a limitação advém da existência de prévia lei, no segundo, a matéria só pode ser veiculada por lei.

É a diferença entre legalidade e estrita legalidade, entre o “poder legislativo” e o “poder financeiro”², como recorda Schoueri (2005, p. 232-233) ou entre a legalidade genérica e a reserva de lei, segundo Silva (2014, p. 423-431).³ Justen Filho (2005, p. 148), nesse sentido, afirma:

Ora, é possível diferenciar dois modos de manifestação do princípio da legalidade. Existe a legalidade “simples”, que implica a necessidade de lei para impor direitos e obrigações, mas que não exclui o cabimento de a lei criar competências discricionárias para reconhecimento da solução mais satisfatória e adequada, tomando em vista as circunstâncias do caso concreto.

A par disso, reconhece-se a estrita legalidade. Tal se passa quando a Constituição determina a regulação normativa exhaustiva por via de lei e proíbe a instituição normativa da discricionariedade. Portanto, a determinação constitucional da estrita

² No original: “*pouvoir législatif*” e o “*pouvoir financier*”.

³ Há outras acepções para “reserva de lei”, como recorda Vieira (1999, p. 81-82), seja como uma relação de conformidade à lei (o que não é permitido é proibido, aplicável à Administração Pública), seja como, equivocadamente, segundo ele, a identificação entre essa expressão e a Legalidade, fundada na transposição acrítica de doutrina francesa.





legalidade significa a supressão da competência normativa externa ao Poder Legislativo para disciplina de certo tema.

Sundfeld (2014, p. 255-260) aprofunda a distinção, afirmando existirem três graus de vinculação da Administração ao legislador: a) a “primazia da lei”, calcada no art. 37, *caput*, da CF/88; b) a “reserva geral de lei”, em que deve haver sempre alguma espécie de “outorga de competência feita por lei, ainda que de modo relativamente amplo e aberto”, com fundamento no art. 48, *caput*, da CF/88 – o Legislativo pode tratar de qualquer matéria –, assim como no art. 5º, II, sempre que a atuação administrativa gerar “deveres negativos ou positivos aos particulares” e em diversos dispositivos constitucionais “que exigem lei para a estruturação da Administração Pública em entes e órgãos, o que supõe que a própria lei defina e reparta competências”, sendo impossível a auto atribuição de competências administrativas; e c) casos de “reserva específica de lei”, nas várias hipóteses em que a Constituição prevê uma dependência qualificada da Administração à lei, como as previsões do art. 170, Parágrafo Único, art. 150, I e seus §§ 6º e 7º *etc.*

Isso nos parece certo. Ao lado de uma legalidade atávica, essencial para a autorização genérica de atuação administrativa, se a Constituição determina que a norma deve ser inteiramente veiculada por meio do instrumento “lei”, estaremos diante da chamada legalidade estrita. Isso se comprova ao se comparar as previsões dos incisos II (“em virtude de lei”) e XXXIX (“definição em lei”), do art. 5º da CF/88, nos quais se percebe uma diferença redacional que não é irrelevante. A cláusula do inciso II é a previsão da *Legalidade Simples ou Genérica*, mas que não possui a rigidez vista na do inciso XXXIX: afinal, se o “crime” deve ser definido em lei, isso significa que todos os âmbitos de validade da norma devem ser veiculados por meio de lei (SILVA, 2014, p. 423-431). Este é um caso de *Legalidade Estrita*.

Fiquemos primeiramente no que nos parece mais pacífico: a instituição de obrigações tributárias, com a previsão dos elementos primordiais da norma de incidência tributária, deve se dar por meio do veículo “lei”. Quais são os elementos primordiais já é uma questão mais complicada: estariam eles pressupostos na Constituição ou, por força do art. 146, III, “b”, da CF/88, seriam papel do legislador nacional por meio de lei complementar, o que implicaria já numa delegação parcial? É pacífico que tudo aquilo que atinge de forma direta a capacidade contributiva do contribuinte, como a indicação da materialidade em geral (critérios material, temporal e espacial da hipótese tributária), da sujeição passiva e de elementos quantitativos do consequente tributário devem estar previstos em lei, independentemente de exigência por lei





complementar, como hoje se vê no art. 97 do CTN.⁴ Seriam estes os elementos mínimos de uma norma de incidência tributária digna do nome.

Mas parece ser prevalente o entendimento de que o mesmo não se dá em relação ao local e ao tempo de cumprimento da obrigação, que não fazem parte da estrutura da Regra-Matriz de Incidência Tributária em sua concepção original (CARVALHO, 2018, p. 355-359), numa aceitação de “delegação” da fixação de tais importantes critérios por atos infralegais, como expressamente prevê o art. 97, do CTN e se vê da leitura conjunta dos artigos 159 e 160, cumulados com os artigos 100 e 96, todos do CTN, este último a definir “legislação tributária” de modo bastante elástico.

Veja-se o interessante questionamento referente à necessidade de a lei prever também o momento do cumprimento do dever tributário, ou seja, o prazo para pagamento. Como afirma Queiroz (1999, p. 176 *et seq.*), na estrutura normativa, tal requisito é essencial (CUNHA, 2011, p. 101-109). A questão é saber se tal elemento deve ou não estar previsto em lei, como defendem, exemplificativamente, Gruppenmacher (1997, p. 92) e Fischer (1999, p. 169).

Queiroz (1999, p. 176) assim também entende, afirmando que, se a lei for omissa, aplicam-se os artigos 159 e 160 do CTN. Tal solução é muito interessante, e parece-nos sistematicamente atraente, mas consideramos nosso dever anotar que, do ponto de vista pragmático, o Supremo Tribunal Federal – STF tem entendido de forma diversa, com base no artigo 97 do CTN, que não prevê, entre suas hipóteses, a data de pagamento como caso de necessária previsão em lei. Desse modo, conquanto para o cumprimento de sua obrigação o contribuinte tenha de saber o prazo para adimplemento da obrigação, se levarmos em consideração o modo como vem sendo interpretado o Princípio da Legalidade Tributária em nossa jurisprudência, tais critérios poderiam estar previstos em veículo introdutor de cunho infralegal.

Afinal, como afirma Fischer (1999, p. 169) “[...] uma coisa é a necessidade de previsão legal; outra, é a de considerar esses elementos como integrantes da norma tributária em sentido estrito”.

Nesse sentido, note-se que o art. 97 do CTN omite a fixação do prazo de pagamento quando estipula o rol de matérias submetidas ao veículo “lei”; que o art. 160 do CTN prevê uma regra geral de vencimento de tributos salvo se a “a legislação tributária não fixar o tempo do

⁴ Ainda que a própria doutrina entenda que, se não previsto expressamente, o critério espacial da hipótese será ele pressuposto, o que podemos estender para o caso da sujeição ativa do consequente. Por todos: Carvalho (2018, p. 283-285).





pagamento"; que a Súmula Vinculante n. 50 do E. Supremo Tribunal Federal - STF explicita o entendimento de que a modificação do prazo de vencimento não se submete ao Princípio da Anterioridade Tributária; que as Cortes Superiores sedimentaram tal entendimento, como demonstram os seguintes exemplos:

EMENTA: O despacho agravado, embora sucinto, enfrentou a tese trazida no recurso extraordinário, ao entender que o acórdão proferido no TJSP não violou os princípios constitucionais da legalidade, anterioridade e da vedação de delegação legislativa, ao considerar legítima a antecipação da data de recolhimento do ICMS, realizada por meio do Decreto 33.188/91. Agravo regimental desprovido. (RE 180224 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 14/05/2002, DJ 14-06-2002 PP-00142 EMENT VOL-02073-04 PP-00679)

EMENTA: 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. (RE 195218, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 28/05/2002, DJ 02-08-2002 PP-00084 EMENT VOL-02076-05 PP-00929)

Desse modo, já fica claro que se a concessão de moratória, a dilação do prazo do pagamento, exige autorização legal (art. 153 do CTN), quanto ao prazo de cumprimento original da obrigação tributária entende-se de forma bastante majoritária ser possível sua fixação por ato infralegal, dentro do conceito amplíssimo de "legislação tributária" do art. 96 do CTN, que abrange atos infralegais – e, óbvio, se a lei não tiver fixado tal prazo de forma inequívoca, sem espaço de delegação à Administração Tributária, nesse último caso pela primazia da Legalidade.

Mas como coadunar tais situações aparentemente incoerentes, mormente em face da regra excepcional do art. 154 do CTN? Necessários são mais alguns passos.

4 IDENTIFICANDO CRITÉRIOS PARA DIFERENCIAR A MORATÓRIA, O DIFERIMENTO E A MERA FIXAÇÃO DO PRAZO DE VENCIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

4.1 PRIMEIRO CRITÉRIO: A EXISTÊNCIA OU NÃO DE LIMITAÇÃO DO PODER DE FIXAÇÃO DO PRAZO DE VENCIMENTO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, EM FACE DE PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA A RESPEITO





Fixou-se linhas acima que a fixação do prazo de vencimento original do crédito tributário pode ser realizada por ato infralegal segundo o entendimento pacífica da jurisprudência em face do que dispõe o CTN. Pode-se considerar, sem maiores aprofundamentos nesse momento, que se pode, como regra, a Administração Tributária fixar o prazo de vencimento do tributo, estaria abrangida em sua competência a possibilidade de mudança de tal prazo – que nada mais é que uma nova fixação.

Isso não significa, contudo, que isso possa ser feito em qualquer hipótese, tendo em vista que pode o legislador ter limitado a amplitude do poder normativo da Administração Tributária num caso particular.

Isso pode ocorrer porque ainda que haja um espaço de conformação autorizado pelo CTN à Administração Tributária, se a lei fixou o prazo de vencimento sem ter concedido a liberdade de regulamentação ao infralegal, estar-se-á diante de um caso de Primazia legal, decorrente da própria hierarquia normativa entre o instrumento “lei” e os atos que lhe são subalternos.

Aqui já se apresenta um primeiro critério delineador do quadro geral de validade de atos de postergação do prazo de vencimento em nosso ordenamento jurídico: *a existência ou não de limitação do poder de fixação do prazo de vencimento por parte da Administração Tributária, em face de previsão legal específica a respeito*. Inexistindo lei específica, há liberdade, no contexto do entendimento hoje pacífico acima exposto.

4.2 SEGUNDO CRITÉRIO: EXISTÊNCIA OU NÃO DE MORA DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Mas há outros pontos merecedores de nossa atenção. O segundo critério possui fundamento constitucional e consiste em identificar se existe, com a moratória, *a anistia de multa e de juros, ou seja, se já se encontra o sujeito passivo tributário em mora*, exista ou não crédito tributário constituído.

Convém recordar que a mora tributária pode decorrer, utilizando-se o contexto normativo do CTN sem criticá-lo, do não pagamento do tributo pelo sujeito passivo que teve contra si constituído o crédito tributário pelo lançamento ou que deixou de recolher de forma “antecipada”, no seio do procedimento do lançamento por homologação, o valor que deveria ter apurado espontaneamente.





Às escancaradas, se existe mora e se promove a “reabertura” do prazo de vencimento, o que, em efeitos práticos, se anula os efeitos da mora, está-se diante de clara anistia tributária em relação à multa de mora e de anistia ou remissão tributária em relação aos juros de mora.

A remissão tributária é prevista no art. 156, inciso IV, do CTN, como forma de extinção do crédito tributário, enquanto a anistia, prevista no art. 175, inciso II, do mesmo *Codex*, é considerada causa de “exclusão” do crédito tributário. Sem que adentremos na discussão doutrinária acerca das falhas técnicas que a classificação realizada pelo CTN possui, em linhas gerais é possível afirmar que, na remissão, “o Estado dispensa o pagamento do crédito relativo ao tributo”, enquanto na “anistia, dá-se o perdão correspondente ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária” (CARVALHO, 2018, p. 481).

Quanto à multa, dúvida não há. Trata-se de típica penalidade pecuniária, e sua exclusão implica na existência de *anistia*. Já a classificação dos juros moratórios incidentes sobre o crédito tributário vencido não é simples. Sabe-se que se trata de *sanção* ao ato ilícito do não pagamento do tributo no prazo previsto em lei, nos termos do 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Tal sanção possui nítida natureza indenizatória “do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido”, não tendo fins punitivos (CARVALHO, 2018, p. 533). São eles “adicionados à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória” (CARVALHO, 2018, p. 533). Pode-se entender, portanto, que o “perdão” de juros de mora tributários configura remissão tributária, pois, de um modo ou de outro, ele se incorporaria ao crédito tributário, remunerando-o.

É possível, também, entender-se que a natureza jurídica dos juros de mora é de penalidade, em sentido amplo, pelo não pagamento, no prazo, do principal. Nesse caso, a renúncia aos juros de mora configuraria, também, “anistia”. Essa é nossa posição pessoal.

Independente de se considerar a natureza da liberação dos juros de mora como uma “remissão” ou uma “anistia”, a consequência jurídica será a mesma. Inicialmente, tratando-se de exonerações tributárias, sujeitam-se à Legalidade Estrita, não com base na previsão do art. 150, I, da CF, mas no que determina o § 6º do mesmo dispositivo constitucional, que exige lei específica para exonerações tributárias em geral (BORGES, 2007, p. 37-38;





GRUPENMACHER, 2012, p. 28; ANDRADE, 2006, p. 178).⁵ Ambas as figuras configuram, igualmente, renúncia de receita, nos termos do § 1º do art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF.⁶

Seja como for, se está o sujeito passivo em mora e se pretende a concessão de novo prazo de vencimento com a exclusão dos efeitos dela decorrentes, está-se diante de situação em que há a necessidade de autorização legal sob a perspectiva tributária.

4.3 TERCEIRO CRITÉRIO: EXISTÊNCIA OU NÃO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O terceiro critério que poderíamos delinear é o que decorre da previsão do art. 154 do CTN acerca da moratória, que foi acima exposto. A regra, afinal, é que “a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder [...]”. Com isso teríamos a questão da identificação da *existência ou não de constituição do crédito tributário por meio do ato administrativo de lançamento*.

Esse é um ponto delicado, em primeiro lugar pela continuação do dispositivo legal que alude à hipótese em que o “lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo”. A questão é que, *a priori*, tal previsão não parece ser aplicável por uma questão de coerência normativa: ora, se por “lançamento iniciado” entender-se a abertura de procedimento de fiscalização que levaria a uma possível autuação e, portanto, a um eventual lançamento de ofício por parte da autoridade fazendária, não há ainda, nesse momento do *iter* de concretização do crédito tributário, um prazo de vencimento. Nem crédito tributário há, a rigor. Como se poderia postergar um prazo que não existe? Não seria caso, ainda, de falar-

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 5 de outubro de 1988. Art. 150, I, § 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

⁶ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. [...]





se de moratória, salvo se condicional à posterior concretização jurídica do crédito e, portanto, de existência de um futuro prazo de vencimento, o que levaria à aplicação da regra do *caput* do art. 154 do CTN.

Se a exegese for a de que, no particular, o legislador menciona um lançamento do qual já foi o contribuinte notificado, mas que pode ser modificado pela eventual apresentação de impugnação administrativa no prazo legal, já tem-se o crédito constituído e prazo de vencimento, sendo o caso, uma vez mais, de aplicação da própria regra do *caput* do art. 154 do CTN.

Questão mais intrincada é a já mencionada regra excepcional do início do dispositivo sob comento: “salvo disposição de lei em contrário”. A previsão parece conceder à moratória, ao menos sob o ponto de vista excepcional no contexto do CTN, amplitude tal que abarca toda e qualquer postergação ou reabertura de prazo de vencimento, exista crédito constituído ou não. Isso ganha especial relevo nos casos de lançamento por homologação, cuja natureza não aprofundaremos no presente estudo, mas que, sob a perspectiva do CTN, é um procedimento no qual o contribuinte “adiantaria” o recolhimento de tributo sem que exista lançamento tributário até a futura homologação por parte da autoridade fazendária, como prevê o art. 150 do CTN.⁷

Veja-se, contudo, que nos termos do próprio art. 154 do CTN, se há crédito constituído, tem-se indubitavelmente a moratória tributária a exigir autorização legal. Nesse caso, o modal deontico – para utilizarmos o léxico da Lógica Jurídica (Bobbio, 2003, p. 186) – é o *obrigatório*.

Sem crédito constituído, está-se diante do já mencionado espaço de liberdade concedido à Administração Tributária para fixar – e, portanto, modificar – o prazo de vencimento da obrigação tributária, que enunciamos como o primeiro critério algumas linhas acima, decorrente das previsões dos artigos 96, 97 e 160 do CTN. Obviamente que, como exposto, pode o legislador prever – obviamente que por meio de “lei” – a postergação de prazos em tais hipóteses, o que levaria à necessária primazia da norma veiculada por tal instrumento normativo, por questão de hierarquia jurídica. Mais uma vez retornamos à diferenciação do primeiro critério que havíamos identificado. Note-se que, em tal hipótese, tem-se a permissão de que a moratória seja veiculada por lei – o modal *permitido* vem à tona.

Ou seja, toda a questão da moratória em relação a créditos não constituídos reduz-se à mesma discussão sobre a existência ou não de lei que preveja expressamente o prazo de

⁷ Sobre o lançamento por homologação, veja-se, de forma exemplificativa: Cunha (2021, p. 690-694); Horvath (2010, p. 164-169); Costa (2007, p. 272-273), Fillipo (2016, p. 261) e Coêlho (2014, p. 690).





vencimento de obrigações tributárias em dar margem à Administração Tributária para sua fixação e/ou modificação. Se não há lei que o preveja, persiste a competência para o Poder Executivo fixar e/ou alterar o prazo de vencimento pela inexistência de limitação legal a respeito.

Se há mora e haveria a “reabertura” do prazo de vencimento – *rectius*, uma verdadeira anistia tributária – está-se diante do segundo critério acima explicitado, que também exige autorização legal.

Haverá aqui uma questão semântica que não nos parece de maior relevância, mas que convém consignar: pode-se denominar tal postergação do prazo pela Administração Tributária nos casos em que não há crédito constituído ou mora de “diferimento” para diferenciá-lo da situação da moratória que exige veiculação por lei; ou, pode-se afirmar que existem duas espécies de moratória: a que exige previsão legal (se há crédito constituído, mora ou ambos) e a que permite previsão legal (se não há crédito constituído ou mora); ou, ainda, pode-se dizer que o “diferimento” é o nome de uma espécie de moratória tributária, que prescinde de autorização legal expressa mas que *pode* ser veiculada por lei.

5 A PANDEMIA E A MORATÓRIA TRIBUTÁRIA: DIFERENTES CASOS COM DIFERENTES SOLUÇÕES JURÍDICAS

Como antes mencionamos, realizou-se em todos os níveis da Federação brasileira a postergação dos prazos de vencimento de obrigações tributárias, normalmente por atos infralegais. Esse é o aspecto que exige aprofundamento científico e que nos move na presente reflexão, partindo das premissas que fixamos no item anterior.

Pincemos alguns exemplos para análise.

Imagine-se os casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que o prazo para cumprimento do dever tributário não tenha sido fixado em lei ou que esta tenha delegado ao Poder Executivo considerável margem para atuação normativa em relação à matéria. Se a postergação do prazo se deu antes do vencimento original, vale dizer, se não estava o sujeito passivo em mora, está-se diante de mera modificação da data de vencimento do tributo, regra afeta ao procedimento de cumprimento da obrigação tributária, que, de há muito, o Judiciário entende não estar jungida ao Princípio da Estrita Legalidade.





Desse modo, em gênero, a alteração da data de vencimento de créditos tributários não vencidos, ainda não constituídos, poderia ser realizada por ato infralegal se não houver regra contrária prevista em lei. Trata-se de um diferimento ou de uma moratória não sujeita a autorização legal, conforme preferência conceitual que antes expusemos.

Caso a lei preveja um prazo de vencimento sem delegação de alteração ao Poder Executivo ou caso a postergação tenha se dado após o vencimento do prazo de que dispunha originalmente os sujeitos passivos, estaríamos diante de caso que exigiria lei, sendo inválida a alteração sem autorização legislativa.

Em relação aos tributos lançados de ofício em que tenha havido a notificação do sujeito passivo e em relação aos créditos tributários já inscritos em Dívida Ativa, a nosso ver seria vedada a alteração do prazo por ato infralegal sem expressa autorização legal, por se tratar de casos com créditos já constituídos. Desse modo, qualquer reabertura de prazo de pagamento constituiria a moratória de que tratamos no início, que é possível, mas pelo veículo lei.

Numa síntese:

Tabela – Postergação do prazo de vencimento por ato infralegal.

Critério 1 Existência de fixação legal do prazo de vencimento sem delegação de alteração ao Executivo	Critério 2 Existência de mora	Critério 3 Existência de crédito constituído pelo lançamento	Análise da legalidade ou ilegalidade do ato de concessão da prorrogação do prazo de vencimento do tributo por ato infralegal
Sim	Indiferente	Indiferente	Ilegalidade
Não	Sim	Indiferente	Ilegalidade
Não	Não	Sim	Ilegalidade
Não	Não	Não	Legalidade

Fonte: Elaborada pelo autor.

Como exemplos da esfera federal, recordamos que a Portaria do Ministério da Economia n. 139, de 3 de abril de 2020, prorrogou o prazo de recolhimento de algumas das contribuições sociais do da Lei Federal n. 8.212/91 e das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.⁸ Ocorre

⁸ BRASIL. Portaria nº 139, de 3 de abril de 2020. *Prorroga o prazo para o recolhimento de tributos federais, na situação que especifica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus.* Art. 1º. As contribuições previdenciárias de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, devidas pelas empresas a que se refere o inciso I do caput e o parágrafo único do art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, e a contribuição de que trata o





que, em tais casos, a lei fixou o prazo de vencimento das obrigações tributárias, respectivamente, no 20º dia do mês subsequente (art. 30, I, “b” da Lei Federal n. 8.212/91) e no 25º dia do mês subsequente (art. 10 da Lei Federal n. 10.637/2002 e art. 11 da Lei Federal 10.833/2003 com as redações dadas pela Lei Federal n. 11.933/2007), sem que tenha concedido margem de modificação expressa ao Executivo Federal.

Tais prorrogações, diante do que antes expusemos, não se sustentam juridicamente sem autorização legal. Veja-se que o Ministério da Economia se fundamentou no que prevê o art. 66 da Lei Federal n. 7.450/85⁹, dispositivo que outorga competência para a fixação infralegal do prazo de vencimento de créditos tributários e que foi declarado constitucional pelo STF no julgamento do RE n. 140.669/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão:

EMENTA: 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.

Ocorre que referida decisão possui peculiaridades que não podem ser transpostas para o contexto mencionado. Note-se que a lei do IPI previa um prazo de pagamento, mas fora derogada pela lei posterior, de 1985, que permitia a fixação do prazo por ato infralegal. O mesmo não se pode afirmar de leis posteriores, como as que mencionamos acima.¹⁰

Caso diverso ocorre com os tributos inseridos no Simples Nacional, regime especial de recolhimento de tributos para micro e para pequenas empresas instituído pela Lei

art. 24 da Lei nº 8.212, de 1991, devida pelo empregador doméstico, relativas às competências março e abril de 2020, deverão ser pagas no prazo de vencimento das contribuições devidas nas competências julho e setembro de 2020, respectivamente.

Art. 2º Os prazos de recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS de que tratam o art. 18 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o art. 10 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 11 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativas às competências março e abril de 2020, ficam postergadas para os prazos de vencimento dessas contribuições devidas nas competências julho e setembro de 2020, respectivamente.”

⁹ BRASIL. Lei Federal n. 7.450, de 1985. *Altera a legislação tributária federal e dá outras providências*. Art 66. Fica atribuída competência ao Ministro da Fazenda para fixar prazos de pagamento de receitas federais compulsórias.”

¹⁰ Idêntica solução jurídica nos parece aplicável à previsão da Portaria MF nº 12, de 20 de janeiro de 2012, que posterga prazos de recolhimento de tributos em municípios abrangidos por decreto estadual que tenha decretado estado de calamidade pública, que se fundamenta no mesmo dispositivo legal mencionado: sua validade dependerá do tributo em particular.





Complementar n. 123/2006. que tem fundamento constitucional no art. 170, IX c/c artigos 179 e 146, III, "d" e parágrafo único da CF/88 (CUNHA, 2011). Houve a postergação dos prazos de vencimento por meio das Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN n. 152 e 154 tendo por fundamento a situação da pandemia de COVID-19.

No Simples Nacional, por força das previsões constitucionais acima mencionadas e pela forma elegida pelo legislador complementar. Centralizou-se a competência legislativa em relação aos tributos incluídos na sistemática simplificada na União e a competência normativa no Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN, opção bastante discutível (CUNHA, 2011, p. 269-272). Seja como for, a LC 123/06 previu expressamente sobre o prazo de pagamento, o seguinte:

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:
I - por meio de documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor;
II - (REVOGADO)
III - enquanto não regulamentado pelo Comitê Gestor, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele a que se referir;
IV - em banco integrante da rede arrecadadora do Simples Nacional, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

Verifica-se que o prazo para recolhimento de tributos incluídos no Simples Nacional ou é fixado por ato do CGSN ou será até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente. Houve, no particular, delegação expressa de fixação do prazo à esfera do infralegal, o que leva a uma solução jurídica diversa da que antes expusemos no exemplo das contribuições previdenciárias e das contribuições ao PIS/COFINS.

6 CONCLUSÃO

A inserção da adoção no Direito da Criança e do Adolescente significou a aplicação de uma sistemática e principiologia próprias para o atendimento dos interesses infantojuvenis. Com isso, a adoção deixou de ser um instituto jurídico voltado para os interesses dos adultos e passou a focar na criança e no adolescente. Para cumprir essa finalidade, é necessário que sejam observadas as disposições do Estatuto da Criança e do Adolescente para a concretização da adoção, em especial o período de habilitação, com o intuito de gerir as expectativas dos adotantes e de afastar pessoas que não estão aptas para adotar, e o estágio de convivência.

Ressalta-se que o estágio de convivência não é um período de teste, sujeito a arrependimento, e sim um compromisso assumido pelos adotantes perante o Poder Judiciário, além de obrigações de natureza ético-jurídicas com o adotando.





Caso ocorra a desistência da adoção durante esse período por ato de vontade dos adotantes e havendo formação de vínculos afetivos entre adotantes e adotando, essa conduta pode acarretar danos à saúde psíquica da criança ou do adolescente, podendo, portanto, ocorrer a responsabilização civil dos adotantes. Em análise de determinados julgados dos tribunais brasileiros, observou-se três possibilidades, das quais duas se mostraram incompatíveis com os preceitos do Direito da Criança e do Adolescente: a existência de um direito dos adotantes de desistência da adoção e a desistência considerada sempre como sendo uma inadaptação mútua. A terceira possibilidade considera viável a responsabilização civil dos adotantes pela desistência da guarda para fins de adoção, desde que sejam observadas as peculiaridades do caso concreto, em especial, o motivo da desistência, o modo como foi feita e o tempo de guarda do adotando.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. A “governamentalização” do poder de decisão tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. v.1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria Geral e Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. 2. ed. rev. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru-SP: Edipro, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.
- BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*.
- BRASIL. Lei Federal n. 7.450, de 1985. *Altera a legislação tributária federal e dá outras providências*.





BRASIL. Portaria nº 139, de 3 de abril de 2020. *Prorroga o prazo para o recolhimento de tributos federais, na situação que especifica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus.*

CAMUS, Albert. *A Peste*. Tradução de Valeria Rumjanek. Rio de Janeiro: Best Seller, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Valterlei Aparecido da. A moratória na dívida ativa. *IOB Comenta*. Ano II, ed. 25, Jun. 2000, p. 4-5.

CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: limites da Praticabilidade Tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.

CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FILLIPO, Luciano Gomes. *A Performance no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2016.

FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias, incentivos fiscais e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012.





GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e Aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo para Céticos*. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

VIEIRA, José Roberto. *Medidas Provisórias em matéria tributária: as catilnárias brasileiras*. 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1999.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978.

DADOS DA PUBLICAÇÃO

Categoria: artigo submetido ao *double-blind review*.

Recebido em: 20/03/2021.

Aceito em: 17/06/2022

