



**O DIREITO TRIBUTÁRIO EM TEMPOS DE COVID-19:
REFLEXÕES SOBRE A APLICAÇÃO DO FATO DO
PRÍNCIPE E A POSTERGAÇÃO DE TRIBUTOS**

Alexandre Ayres¹

Claudio Carneiro²

RESUMO: O Direito Tributário é um ramo do Direito que sempre apresentou uma essência eminentemente legalista e, por isso, diversos institutos previstos no Código Tributário Nacional são submetidos à reserva de lei ordinária. Diante da pandemia do COVID-19 vários atos normativos foram editados com o objetivo de postergar o pagamento de diversos tributos por um lapso de tempo determinado. Contudo, diante do fato dos referidos diplomas não terem alcançados todas as espécies societárias e regimes de tributação, alguns contribuintes ingressaram com medidas judiciais pleiteando um tratamento isonômico. Através de uma análise de cognição sumária alguns juízes concederam a postergação do pagamento de tributos invocando a Teoria do Fato do Príncipe. Diante do contexto apresentado, o objetivo do presente artigo busca estabelecer uma reflexão acerca da reserva legal na área tributária e a utilização do fato do príncipe ser ou não um fundamento plausível para justificar a postergação de tributos e moratória, bem com a sua aplicação no Direito Tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Fato do Príncipe. Moratória.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO. 2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O FATO DO PRÍNCIPE, CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR. 3. O FATO DO PRÍNCIPE E O DIREITO TRIBUTÁRIO. 3.1. O Fato do Príncipe e a possibilidade de sua aplicação no

¹ AYRES, Alexandre. Advogado e Consultor. Mestre em Direito de Empresa e Tributação (UCAM). Professor de Direito Tributário e Planejamento Tributário no Curso de Direito da Faculdade CNEC-Lemos Cunha, e nos Cursos de Pós-Graduação da UERJ, UNIGRANRIO e UCAM/OAB. Presidente da Comissão de Estudos Penais Tributários da OAB/RJ. Membro da Comissão de Direito à Educação da OAB/RJ. Membro da Comissão de Compliance e Governança e da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do IAB.

² CARNEIRO, Claudio. Advogado, consultor e parecerista. Pós-Doutor pela Universidade Nova de Lisboa. Professor do Mestrado (UniFG/BA); do Mestrado e Doutorado da UAL (Portugal) e da FGV. Vice-presidente da *Ethical & Compliance International Institute*. Presidente da Comissão de Compliance e Governança do IAB. Presidente da Comissão de Direito à Educação da OAB/RJ. Membro da Comissão de Direito Lusófono do Conselho Federal da OAB. Membro da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do IAB.



Direito Tributário. 3.2. A relação tributária pode ser considerada um contrato administrativo?
3.3. O papel do Estado em tempo de Crise. 4. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O Direito, o Estado e a sociedade vêm, nos últimos anos, sofrendo constantes e significativas mutações em todo o mundo. Em alguns ramos do Direito, como por exemplo, Tributário, Financeiro e Constitucional, é possível verificar essas mudanças com mais facilidade, especialmente quando analisamos a efetividade das normas constitucionais e as confrontamos com as decisões dos tribunais de diversos países.

As crises econômicas e financeiras deixaram de ser uma particularidade dos países menos desenvolvidos e passaram a ser uma realidade também para as principais economias do país.

A globalização assume um caráter preponderante nas relações econômicas e isso, invariavelmente, traz consequências (positivas e negativas), com maior ou menor impactação em diversas áreas.

Nesse contexto, o mundo Contemporâneo tem experimentado variações de toda a ordem, mas a recente pandemia do COVID-19 (Coronavírus) originada na China que se difundiu para todo o globo terrestre causou perplexidade, qual seja, apesar de toda a evolução da ciência, tecnologia e medicina, o planeta é muito mais vulnerável do que se pensava e que nem mesmo os países mais ricos são capazes de resolver todos os problemas que se apresentam.

O cenário que já era ruim tornou-se calamitoso, pois além de uma crise sanitária à semelhança do que ocorreu com a gripe espanhola de 1918 que dizimou cerca de 5% da população global, o mundo passou a experimentar também uma crise econômica e social. Basta observar os países que já estavam em recessão fiscal acabaram por ter sua situação agravada a índices críticos, a ponto de alguns deles chegarem a decretar estado de calamidade. A fragilidade ficou evidente em países de diversos continentes e de diferentes poderes econômicos, como foi o caso da Itália.

Nesse contexto, o governo passa a assumir uma importante função como gerenciador de crises e, com isso, vem anunciando uma série de medidas que visam minimizar alguns impactos, entre elas de ordem tributária e fiscal. Vale ressaltar que o Direito Tributário junto



às universidades sempre foi tratado como uma disciplina dogmática, um ramo do direito pautado no princípio da legalidade estrita. Significa dizer que sempre se prestigiou a permissividade legal para a prática de atos e procedimentos. Por essa razão a alegação de fato do príncipe inserida no bojo de uma decisão judicial com o objeto de postergação de pagamento de tributos sem autorização legal, acabou por gerar controvérsia, daí o objetivo do presente artigo.

Dessa forma, por razões metodológicas, bem como objetivando trazer a base conceitual primária imprescindível para o entendimento do tema proposto, se faz necessária a conceituação do instituto jurídico que se convencionou chamar de Fato do Príncipe. Além disso, também se mostra necessário a abordagem do Caso Fortuito e Força Maior, para então seguirmos para o cotejo existente entre os referidos institutos, o Direito Tributário e o papel do Estado nas Crises, em especial aquelas que possuem repercussão financeira.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE FATO DO PRÍNCIPE, CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR

Antes de adentrar ao tema, mostra-se imprescindível a abordagem sobre esses conceitos e, para tanto, trazemos à colação doutrina abalizada sobre o que se considera fato do príncipe, caso fortuito e força maior.

Para Moreira Neto³ todas as ações estatais de ordem geral, mesmo que não possuam relação direta com o contrato administrativo:

mas que produza efeitos sobre este, onerando, dificultando ou mesmo impedindo a satisfação das obrigações, é caracterizada como *fato do príncipe*, que acarreta no desequilíbrio econômico-financeiro originalmente previsto no contrato original, podendo trazer a impossibilidade de continuidade do contrato administrativo, possibilitando ao contratado o direito à repactuação do equilíbrio, permitindo o direito à rescisão do contrato, com ressarcimento das perdas e danos.

Na visão de Bandeira de Mello⁴ é um ato lícito e legítimo que conforme sua definição se trata de: “agravo econômico resultante de medida tomada sob titulação diversa da

³ MOREIRA NETTO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Editora Forense, 2009. p. 191.



contratual, isto é, no exercício de outra competência, cujo desempenho vem a ter repercussão direta na econômica contratual estabelecida na avença”.

Assim, podemos entender que o Fato do Príncipe é o fato extracontratual praticado pela Administração que repercute no contrato administrativo (ex.: aumento da alíquota do tributo que incide sobre o objeto contratual). Trata-se, portanto, de um fato genérico e extracontratual imputável à Administração Pública, que acarreta o aumento dos custos do contrato administrativo (álea extraordinária administrativa).

Noutro giro, a diferença entre caso fortuito e força maior também merece uma abordagem, ainda que de forma breve. Alguns autores, como por exemplo, Caio Mário⁵, entendem que o caso fortuito é o advento imprevisível da natureza (ex.: enchente, tempestade) e a força maior decorrente de evento humano (ex.: greve). Já, outros pensam justamente ao contrário, tendo como exemplo, Maria Sylvania Di Pietro⁶.

Entendemos que a controvérsia nessa distinção não possui maior relevância prática, pois a ordem jurídica define as duas situações (caso fortuito e força maior) como eventos inevitáveis e imprevisíveis (art. 393, parágrafo único, do Código Civil (CC)⁷) e atribui consequências idênticas (artigos 65, II, “d”, e 78, XVII, da Lei 8.666/93⁸).

Na mesma esteira Carvalho Filho⁹ afirma que:

São fatos imprevisíveis aqueles eventos que constituem o que a doutrina tem denominado de força maior e de caso fortuito. Não distinguiremos estas categorias, visto que há grande divergência doutrinária na caracterização de cada um dos eventos. Alguns autores entendem que a força maior é o acontecimento originário da vontade do homem, como é o caso da greve, por exemplo, sendo o caso fortuito o evento produzido pela natureza, como os terremotos, as tempestades, os raios e os trovões.

Cabe registrar que a Lei 8.666/93¹⁰ impõe o dever de indenização por parte da Administração em relação ao contrato na hipótese de caso fortuito e força maior (art. 78,

⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso A. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 1021.

⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: volume II. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1976. p.299.

⁶ DI PIETRO, Maria Sylvania. **Direito administrativo**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 530-531.

⁷ BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

⁸ BRASIL. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm. Acesso em: 26 abr. 2020.

⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 458.



XVII, e 79, § 2º, da Lei¹¹). Todavia, a doutrina tem discutido a validade dessa norma, uma vez que nela se consagra a responsabilidade do Poder Público contratante sem a ocorrência do nexo causal (a Administração não causou o dano contratado). Entendemos que a Administração, nesses casos, deve indenizar apenas os prejuízos até o momento do evento imprevisível.

Vejam, portanto, a inserção desses institutos no Direito Tributário e quais os fundamentos da polêmica suscitada.

3. O FATO DO PRÍNCIPE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Superadas as questões conceituais anteriormente expostas, o qual se mostra extremamente importante para que possamos passar ao estudo sobre a aplicação ou não de tais institutos em Direito Tributário, vejamos alguns questionamentos que reputamos importantes acerca da temática principal:

3.1. O Fato do Príncipe e a possibilidade de sua aplicação no Direito Tributário

Esse questionamento é um dos mais simples, pois a resposta é não, daí a grande polêmica acerca do tema. Entretanto, com a crise econômico-financeira gerada pelo COVID-19, o Governo Federal passou a editar uma série de medidas fiscais, incluindo medidas provisórias, resoluções, portarias, decretos de vários órgãos como, por exemplo, a Receita Federal do Brasil, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Comitê Gestor do Simples Nacional, entre outros, com o objetivo de prorrogar vencimentos de diversas obrigações tributárias (principais e acessórias), diante do fechamento ou redução drástica das atividades empresariais.

Apesar das diversas medidas editadas, muitas pessoas jurídicas ficaram de fora desses “incentivos” e, por isso, começou a ocorrer a judicialização de tratamento isonômico para as outras sociedades, mas sem amparo legal expresso, ou seja, sem lei autorizativa como as demais situações descritas anteriormente.

¹⁰ BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 26 abr. 2020.

¹¹ Ibidem



É nesse contexto que nasce a construção jurisprudencial para a concessão da postergação de pagamento de tributos utilizando o fundamento do fato do príncipe, diante de ausência de lei expressa para o caso concreto a ser julgado. Vejamos, portanto, os fundamentos do juiz Rolando Valcir Spanholo, da 21ª Vara Federal Cível do Distrito Federal, que concedeu liminar a uma empresa para suspender o recolhimento de quatro tributos, como forma de preservar mais de cinco mil empregos:

À vista de todo o exposto, dentro de um juízo ainda perfunctório, **CONCEDO A TUTELA LIMINAR** requerida pela autora e suas filiais para:

- autorizar, excepcionalmente, pelo prazo de três meses, contados de cada vencimento, o diferimento do recolhimento dos tributos federais indicados na exordial (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), como forma daquela empregadora **GARANTIR A MANUTENÇÃO** integral dos mais de CINCO MIL postos de trabalho narrados na inicial (o que deverá ser comprovado mensalmente a este juízo, sob pena de imediata revogação da ordem judicial, sem prejuízo da imposição de outras sanções cabíveis);
- garantir à autora e suas filiais que, uma vez cumprida a manutenção dos postos de trabalho acima quantificados, no momento do recolhimento das exações tributárias vencíveis durante o lapso temporal também indicado na alínea anterior, não incidirão sobre os valores devidos qualquer encargo e/ou penalidade moratória (apenas atualização pelas regras do setor);
- garantir à autora e suas filiais a obtenção de Certidão Positiva com Efeito de Negativa, caso cumpridas as condições supra e desde que não haja outro impedimento legal¹².

Este é apenas um exemplo de vários movimentos que estamos percebendo no país, sempre dando-se prioridade aos direitos sociais, do trabalho e da livre iniciativa previstos na constituição, mesmo que em detrimento de outros ditames constitucionais que garantem a arrecadação tributária.

A fundamentação está no fato de serem os entes governamentais os responsáveis por exarar as ordens de “quarentena horizontal”, ou seja, todas em casa, e todas as empresas de portas fechadas, sem a possibilidade de receber público/consumidores.

A decisão invoca que estaríamos diante de uma moratória, conhecida hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no artigo 151, I, do Código Tributário Nacional (CTN)¹³. E continua afirmando que tal hipótese, na forma dos artigos 152

¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. 21ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal (SJDF). **Processo n.º 1016660-71.2020.4.01.3400**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/juiz-df-aplica-teoria-fato-principe.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2020.

¹³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.



e 153, do mesmo CTN¹⁴, somente se aplicam mediante lei específica, mas, ainda assim, aplica a regra, ao nosso sentir, por meio do conhecido “ativismo judicial/poder geral de cautela”. Eis, portanto, a crítica, pois o atuar do juiz sem amparo legal o torna um legislador positivo.

De outro lado, há que se invocar também que poderíamos estar diante de uma mera fixação de prazo para pagamento de tributos, já que em nenhum momento o recolhimento do tributo está sendo afastado, mas sim, postergado. Ademais, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se posicionou, inclusive através de súmula vinculante, que prazo de pagamento de tributo não é matéria de reserva legal. Logo, não há que se falar em ausência de previsão legal e, tampouco, em ativismo judicial. Acrescente-se ainda, que a despeito de estarmos falando de uma situação que hipoteticamente envolveria afastamento momentâneo de obtenção de receita, não há que se invocar o contido no artigo 14 da Lei Complementar 101/00¹⁵, pois não estamos diante de uma efetiva renúncia de receita, pois o tributo será recolhido mais à frente.

3.2. A relação tributária pode ser considerada um contrato administrativo?

É cediço que o Código Tributário Nacional¹⁶ define que a obrigação tributária principal decorre de lei formal e a obrigação acessória decorre da legislação. Contudo, não estamos questionando os elementos do fato gerador integral, mas sim, se a relação tributária poderia ser considerada um contrato administrativo.

Apesar do caso em tela, não se tratar de uma clássica autonomia da vontade, costumeiramente exigida nas premissas contratuais, nos permitimos lançar mão do pensamento de Torres¹⁷ no que se refere ao planejamento fiscal, pois aquele que discordar do pagamento de um determinado tributo, deve procurar (sempre que possível e de maneira lítica) não se inserir na zona de incidência do respectivo fato gerador.

Contudo, não podemos fechar os olhos para a impossibilidade de não se consumir, e, consumindo, existirá tributação, especialmente quando falamos dos tributos indiretos.

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

¹⁶ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Elsevier. 2013. p. 12.



De qualquer forma, pedimos vênia para destacarmos o fato que essa pergunta ganha relevância quando pensamos em adequar a teoria do Fato do Príncipe ao Direito Tributário, posto que, como verificado anteriormente, a referida aplicação dependeria da existência de relação contratual entre o Estado, causador do dado, prejudicado.

O que nunca poderá se negar é a relação obrigacional existente em toda relação tributária, relação esta que é originada na lei, e tem como partes o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito) passivo. Não é que realmente parece se tratar de uma relação contratual!

3.3. O papel do Estado em tempo de Crise

Apesar da previsão de um catálogo de direitos fundamentais expressos na Carta Constitucional brasileira de 1988 entregando ao Estado a tutela de nossas necessidades básicas (saúde, segurança, educação, entre outros) cabe a ele, independente do momento, lançar mão de todos os meios para cuidar do bem-estar da população, pois visto de uma forma bem simplista, ao final é o contribuinte que arca com todo esse ônus financeiro¹⁸ (com pagamento de tributos).

A primazia do princípio da dignidade da pessoa humana, a qual deve ser protegida e promovida pelos Poderes Públicos e pela sociedade passou a ser elemento essencial, bem como o enaltecimento da força normativa da Constituição¹⁹, pois direitos custam dinheiro²⁰. *The cost of rights* foi o tema principal da pesquisa desenvolvida por Stephen Holmes e Cass Sustein, nos Estados Unidos da América. Na referida obra os autores demonstram que todos os direitos, independentemente da classificação que lhe seja, implicam obrigatoriamente um custo econômico. Até mesmo, os ditos direitos de primeira dimensão, intitulados como direitos negativos (abstenção estatal), também exigem recursos do poder público para a sua preservação, como por exemplo, os gastos em segurança pública para preservar a liberdade. Isso, por si só, já seria um fator preponderante para sustentação teórica dos entes públicos, da tão alegada limitação de recursos financeiros²¹ (reserva do possível) para que o Estado

¹⁸ CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2020. p. 42.

¹⁹ CARNEIRO, Claudio. **Compliance e boa governança (pública e privada)**. Curitiba: Juruá. 2018. p. 106.

²⁰ HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York – London: Norton & Company. 2012. p. 15-48.

²¹ CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2019. p. 82.



justifique o descumprimento dos direitos fundamentais, que por óbvio, encontram amparo constitucional.

A despeito da controvertida decisão que divide autores, pois de um lado há quem sustente que o Poder Judiciário não poderia atuar como legislador positivo ao conceder o requerimento sem que houvesse lei autorizativa. De outro o magistrado sustentou, por analogia, a teoria do fato do príncipe (normalmente usada em contratos entre o Estado e um particular) que:

se uma das causas da crise financeira é o "desaquecimento" da economia pela quarentena horizontal frente ao novo coronavírus e se essa medida é ato da própria administração pública, então é possível aguardar alguns meses para o recolhimento de tributos, já que uma das consequências diretas é a queda de arrecadação das empresas.²²

Significa dizer que foi considerado na decisão que atos e ações da própria administração pública, por conta da pandemia, criaram situação de completa imprevisibilidade.

Assim sendo, propomos uma reflexão diante da decisão judicial paradigmática apresentada, sobre o cabimento de comparar o instituto da moratória invocado com o da remissão tributária.

Não há dúvidas que sob o olhar superficial do bem-estar do contribuinte, a aplicação da remissão seria o melhor entendimento por se tratar de um perdão do crédito, enquanto a moratória, tão somente, um alargamento do prazo para pagamento.

A considerar que estaríamos tratando de uma moratória tributária clássica, seu grande problema também estaria no fato de, em alguns casos, também ter sido concedida por ato normativo do Comitê Gestor do Simples Nacional. Além de não ter ocorrido por uma lei formal e, em tese, contrariar o disposto no Código Tributário Nacional, há que ponderar também outras questões. Dito de outra forma, se daqui a três meses ou mais (a depender do caso), o contribuinte terá que pagar as parcelas postergadas juntamente com as vigentes em relação às obrigações correspondentes (o que pode ser apenas uma postergação do problema)

²² VITAL, D.; VALENTE, F. Sem contrato administrativo, juiz aplica "fato do príncipe" para postegar tributos. **Consultor Jurídico**, 26 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-26/juiz-aplica-fato-principe-garante-moratoria-tributos>. Acesso em: 30 mar. 2020.



e considerarmos isso como uma moratória, o que proibiria do juiz também conceder uma remissão tributária?

Diferentemente da moratória que, em brevíssimas palavras, é a fixação de um novo prazo de pagamento, a remissão expressa no artigo 172 do CTN²³ consiste em um verdadeiro perdão (ato de remir) do crédito tributário concedido através de lei, ou seja, trata-se da dispensa do sujeito passivo do pagamento total ou parcial do crédito tributário, constituindo uma modalidade de extinção do respectivo crédito tributário.

Por configurar crédito tributário, em razão do princípio da indisponibilidade do patrimônio público, a remissão apenas poderá ser concedida com fundamento em lei específica, conforme artigo 150, § 6º da CRFB/88²⁴ e ainda teria que observar o disposto na lei de responsabilidade fiscal no que se refere à renúncia de receita.

Estabelecendo o alcance do disposto nos incisos I e V do artigo 172 do CTN²⁵, visualiza-se, que: “I - à situação econômica do sujeito passivo”, normalmente, retrata casos de impossibilidade material decorrente de situações anômalas que atingem certas atividades ou certas localidades; e “V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante”, comumente, tais condições peculiares resultam de calamidade pública, crise econômica aguda, comoção interna etc.”

É neste momento que nos surgem as seguintes indagações: a) A remissão tributária poderia ser justificada pela existência comprovada de caso fortuito e/ou força maior?; b) Poderia ainda ser suscitada pela decretação de estado de calamidade pública e fechamento indiscriminado das atividades empresariais, a denominada “quarentena horizontal”?; c) E ainda, poderia o poder judiciário, independente de lei específica, lançando mão do “poder geral de cautela”, comprovada ocorrência do “fato do príncipe” e “ativismo judicial” aplicar o instituto jurídico tributário da remissão?

²³ Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

²⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2020.

²⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 21 mar. 2020.



Realmente, não estamos tratando de algo fácil de se solucionar. Com efeito, pensamos que, ao partirmos das premissas já delineadas, ainda precisamos de mais um pilar de Direito Público para tentarmos dar solução ao dilema, ou seja, necessitamos entender em que circunstâncias estaremos diante da responsabilidade do Estado.

Para este fim, nos socorreremos, mais uma vez, Bandeira De Melo²⁶, posto que divide, elegantemente, o fato de existir responsabilidade do Estado, do dever de indenizar.

Afirma o autor que o fundamento se biparte, pois pode haver responsabilidade por ilegalidade comissiva ou omissiva do Estado, ou ainda responsabilidade causada por comportamentos lícitos, estando, ao nosso sentir, nesta parte do fundamento a solução para a temática. Vejamos o que sustenta o autor²⁷:

No caso de comportamentos lícitos, assim como na hipótese de danos criada pelo Poder Público – mesmo que não seja o Estado o autor do ato danoso – entendemos que o fundamento da responsabilidade estatal é garantir uma equânime reparação dos ônus proveniente de atos ou efeitos lesivos, evitando que alguns suportem prejuízos ocorridos por ocasião ou por causa da atividade desempenhada no interesse de todos. De conseguinte, seu fundamento é o princípio da igualdade, noção básica do Estado de Direito.

Desta feita, se o estado é o responsável por garantir o Estado de Direito, o qual está calcado no Princípio de Igualdade, podendo, ainda que sem praticar ato ilícito, ser responsável por danos àqueles que encontram-se sob a sua tutela, pensamos que não existe qualquer impeditivo para que o Poder Judiciário lance mão do seu poder geral de cautela, e exercite o ativismo judicial para garantir o equilíbrio necessário em toda e qualquer relação de poder.

Sendo a tributação uma clara relação de poder e ferramenta de controle social²⁸, podendo o Estado vir a ser responsabilizado pelo fechamento indiscriminado de estabelecimentos empresariais, mesmo que esse fechamento seja uma “atividade desempenhada no interesse de todos”²⁹, pensamos ser a Remissão dos tributos com fatos geradores ocorridos nesse período uma forma eficaz de evitar, ou reduz consideravelmente, uma possível reparação de dano, demonstrando parcimônia e empatia do Poder Público.

²⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso A. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 1006-1007.

²⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso A. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 1006-1007. p. 1007.

²⁸ AYRES, Alexandre de Carvalho. **Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes tributários**. 1. ed. Florianópolis: Editora Habitus, 2019. p. 32.

²⁹ *Ibidem*. p. 32.



Também no âmbito do Supremo Tribunal Federal, quando julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.766/DF³⁰, ocorreram discussões conceituais acerca dos termos “Análise Econômica do Direito” e “*Law and Economics*”, pois não é uníssono o entendimento de que essas expressões sejam sinônimas, tampouco de que essas teorias venham a ser aplicadas no Brasil sob o argumento de não respeitarem uma coerência com a Constituição do país. Tanto que, enquanto o ministro Luís Roberto Barroso sustenta a constitucionalidade da “*Law and Economics*” (de Posner) sob o prisma da dimensão pragmática, o ministro Luiz Fux reconhece que a teoria não integra o direito brasileiro e o ministro Ricardo Lewandowski afirma a sua inconstitucionalidade. Já o ministro Gilmar Mendes entende que não é necessário ter um modelo dogmático ou jurisprudencial para o caso, mas sim a aplicação da lei.

Ainda no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), o ministro da referida corte constitucional, Alexandre de Moraes, atendeu o pedido da Advocacia Geral da União (AGU) e concedeu medida liminar autorizando que o governo federal descumprisse regras previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)³¹ e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)³² de 2020 para realizar ações de combate ao coronavírus³³. Na decisão o ministro afirmou que a pandemia pode gerar consequências desastrosas e, portanto, exige medidas rápidas. O ministro afirmou que:

durante a emergência em saúde pública de importância nacional e o estado de calamidade pública decorrente de covid-19, afastar a exigência de demonstração de adequação e compensação orçamentárias em relação à criação/expansão de programas públicos destinados ao enfrentamento do contexto de calamidade gerado pela disseminação de covid-19. Complementou que a pandemia de covid-19 (coronavírus) é uma ameaça real e iminente, que irá extenuar a capacidade operacional do sistema público de saúde, com consequências desastrosas para a população, caso não sejam adotadas medidas de efeito imediato, inclusive no tocante a garantia de subsistência, empregabilidade e manutenção sustentável das empresas.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.766 - Distrito Federal**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ementa-voto-barroso-custas-processos.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2020.

³¹ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

³² Brasil. Lei nº 13.898 de 11 de nov. 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13898.htm. Acesso em: 29 mar. 2020.

³³ OLIVEIRA, Mariana. Alexandre de Moraes autoriza governo a descumprir LDO e LRF para medidas contra coronavírus. **G1 Política**, 29 mar. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/politica/noticia/2020/03/29/alexandre-de-moraes-autoriza-que-governo-descumpra-ldo-e-lrf-para-medidas-contracoronavirus.ghtml>. Acesso em: 20 mar. 2020.



A alegação do governo federal através da AGU é que as medidas de estímulo à economia e ao emprego a serem tomadas em plena crise vão provocar gastos públicos³⁴ que vão além dos previstos nas leis orçamentárias. O referido quadro pode fazer com que o governo federal descumpra as regras da LRF³⁵ e da LDO³⁶ se não houver o entendimento de que as exigências não valem para estes gastos específicos. Nesse sentido, para que o governo seja dispensado de apontar a fonte dos recursos para cobrir as despesas, será necessário que o STF fixe uma interpretação específica para alguns artigos da LRF³⁷ e da LDO³⁸ de 2020.

Os artigos da LRF³⁹ que são objeto de questionamento estabelecem que despesas obrigatórias de caráter continuado (aquelas para investimentos em programas e políticas públicas) só podem ser realizadas se o governo seguir as seguintes exigências: a) ter estimativas de impacto financeiro e orçamentário, tanto no ano em que a despesa entra em vigor quanto nos dois anos subsequentes; b) estar de acordo com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que são as leis que fixam as bases para a elaboração do Orçamento; c) ter a compensação dos seus efeitos financeiros nos anos subsequentes pelo aumento de receita ou redução de despesa.

Um dos pontos mais interessantes é que além do afastamento dos artigos que não serão aplicados durante a manutenção do estado de calamidade pública também estendeu a possibilidade de descumprimento dessas regras a governos estaduais e municipais que tenham decretado estado de calamidade pública.

O ministro Alexandre de Moraes foi designado para o julgamento desse caso em razão de ser o relator de outras ações em andamento no STF exatamente sobre a validade da LRF⁴⁰.

³⁴ Entre as medidas informadas pelo governo na ação ao Supremo e que serão adotadas estão: 1. auxílio emergencial (abono) para os trabalhadores informais, com estimativa de impacto entre R\$ 15 e 20 bilhões; 2. pagamento de percentual do valor do seguro-desemprego para trabalhadores formais, em caso de suspensão de seus contratos; 3. a distribuição de alimentos para idosos a ser implementado pelo Ministério da Cidadania, uma vez que a atual legislação do Programa Bolsa Família impede a concessão de novos benefícios para este programa; 4. Dentre outros programas de redistribuição de recursos, cujo aumento de despesa não poderia ser compensado nos termos em que exigido pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

³⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 maio 2000 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

³⁶ Idem. Lei nº 13.898 de 11 de nov. 2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13898.htm. Acesso em: 29 mar. 2020.

³⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

³⁸ BRASIL. Lei nº 13.898 de 11/11/2019. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13898.htm. Acesso em: 29 mar. 2020.

³⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

⁴⁰ Ibidem.



Nos outros processos, ele já haveria votado pela validade de alguns desses artigos (defendendo que a LRF⁴¹ garante transparência e prudência fiscal) que o governo agora propõe a flexibilização, contudo, destacou que *"há, porém, situações onde o surgimento de condições supervenientes absolutamente imprevisíveis afetam radicalmente a possibilidade de execução do orçamento planejado"* e lembrou que a própria LRF prevê um regime emergencial⁴² em caso de calamidade pública.

Diante do todo exposto, parece-nos cristalino que as decisões judiciais em comento, conscientemente ou não, invocam a teoria da Análise Econômica do Direito e, nesse sentido, merece aplausos, pois afasta o positivismo de um direito que durante décadas se orientou pela legalidade estrita. Não queremos dizer com isso, que somos a favor do decisionismo, do solipsismo, pois tal postura enfraquece a segurança jurídica. Contudo, precisamos considerar que o mundo atravessa um dos piores momentos da história e o Brasil mergulhado em uma areia movediça que, a depender do movimento que se faça, afundará ainda mais.

4. CONCLUSÃO

À guisa de conclusão, cabe ressaltar o momento em que passa o Brasil e o mundo. O estado de calamidade sanitária proporcionada pela proliferação do COVID-19, indiscutivelmente está mergulhando o país em uma das maiores crises econômicas do século XXI. Isso tem reflexos significativos em vários segmentos, como por exemplo, nos contratos de trabalho, na continuidade das atividades empresariais e na sociedade como um todo, reverberando efeitos danosos a todas pessoas jurídicas e físicas, que aqui residem ou investem.

A postura do Poder Judiciário em invocar o fato do príncipe para prorrogar o pagamento de tributos diante da ausência normativa é louvável no contexto da utilização da teoria da Análise Econômica do Direito, sobretudo diante da magnitude da crise que se apresenta. De outro lado, não há como deixar de observar nesse caso concreto, a possibilidade de estarmos diante de um ativismo judicial, onde o Poder Judiciário se imiscui no hiato legislativo em matéria tributária e interferindo na obtenção de receita pública.

⁴¹ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 mar. 2020.

⁴² Posteriormente a essa medida, o Congresso Nacional brasileiro iniciou o processo de votação de uma emenda constitucional para criar o Orçamento de Guerra.



Retornando ao fato do príncipe, a teoria da imprevisão igualmente se adequa à questão, pois trata-se de situação imprevisível, superveniente e extracontratual de natureza econômica, ressaltando-se, não imputáveis às partes. O ente federativo não foi capaz de prever a terrível situação econômica proveniente da pandemia e, logicamente, muito menos o contribuinte.

No tocante ao caso fortuito e força maior, conforme demonstrado no tópico específico, é irrelevante o conceito adotado, pois a ordem jurídica define as duas situações (caso fortuito e força maior) como eventos inevitáveis e imprevisíveis (art. 393, parágrafo único, do CC⁴³) e atribui consequências idênticas (artigos 65, II, “d”, e 78, XVII, da Lei 8.666/93⁴⁴). Vale frisar que à Administração cabe indenizar quando da ocorrência do caso fortuito e força maior, porém, igualmente importante a concepção de que a Administração não causou o referido dano.

No mesmo sentido, por analogia, no que tange à inexecução sem culpa, compreende-se que, é inegável que a atual crise não é de responsabilidade do Poder Público e muito menos do contribuinte.

A considerar os institutos tratados, quais sejam, moratória e remissão, há que se considerar que a questão não é tão simplista quanto se apresenta, pois existem vários elementos periféricos que merecem ser analisados e com bastante profundidade.

Ademais, mesmo que por via de exceção, o manejo das ferramentas processuais será necessário, especialmente por estar claro que o Estado é provedor, e, caso assim não haja, por meio do ativismo judicial, o Poder Judiciário deverá solucionar eventuais lides em nome do seu poder geral de cautela.

Diante do exposto, deixamos como reflexão final a utilização do fato do príncipe ser ou não um fundamento plausível para justificar a postergação de tributos, a concessão de moratória a, até mesmo, de uma remissão.

Embora tal raciocínio possa em um primeiro momento mostrar-se absolutamente descabido à luz de uma análise eminentemente positivista, insta analisar, de outro lado, a Análise Econômica do Direito diante da situação caótica jamais vivenciada por esta sociedade.

⁴³ BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

⁴⁴ Brasil. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm. Acesso em: 26 abr. 2020.



É claro que a resposta não é simples, mas diante da excepcionalidade do caso, exige-se também medidas excepcionais, ou seja, ir além da pura aplicação do direito buscando a real ponderação de valores, desde que tais medidas não sejam uma caixinha de surpresas ou uma cartola de um mágico, da qual não se sabe o que sairá.



REFERÊNCIAS

AYRES, Alexandre de Carvalho. **Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes tributários**. Florianópolis: Editora Habitus, 2019.

BANDEIRA DE MELLO, Celso A. **Curso de direito administrativo**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 mar. 2020.

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. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 21 mar. 2020.

_____. Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 jul. 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm. Acesso em: 26 abr. 2020.

_____. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 20 mar. 2020.

_____. Lei n.º 13.898 de 11 de novembro de 2019. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13898.htm. Acesso em: 29 mar. 2020.

_____. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 5 mai. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.766 - Distrito Federal**. Direito constitucional e do trabalho. Ação direta de inconstitucionalidade. Acesso à justiça. Gratuidade de justiça. Mínimo existencial. Inconstitucionalidade parcial. Relator: Min. Roberto Barroso, 27 abr. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ementa-voto-barroso-custas-processos.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2020.



_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. 21ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal (SJDF). **Processo n.º 1016660-71.2020.4.01.3400**. Ação proposta com o escopo de obter comando judicial que lhe autorize a retardar, por três meses, o pagamento dos tributos federais incidentes sobre sua atividade (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), como forma de garantir a manutenção da sua própria existência e dos postos de trabalho dos seus mais de cinco mil colaboradores, durante o pico local da pandemia mundial provocada pelo COVID-19. Recorrente Services Assessoria e Cobranças – EIRELI (matriz e filiais), Recorrido UNIÃO (Fazenda Nacional). Juiz Federal Substituto Rolando Valcir Spanholo, 26 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/juiz-df-aplica-teoria-fato-principe.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva. 2020.

_____. **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal**: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal. Salvador: Juspodivm. 2017.

_____. **Compliance e boa governança (pública e privada)**. Curitiba: Juruá. 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights**: why liberty depends on taxes. New York – London: Norton & Company. 2012.

MOREIRA NETTO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. Belo Horizonte: Editora Forense, 2009.

OLIVEIRA, Mariana. Alexandre de Moraes autoriza governo a descumprir LDO e LRF para medidas contra coronavírus. **G1 Política**, 29 mar. 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/politica/noticia/2020/03/29/alexandre-de-moraes-autoriza-que-governo-descumpra-ldo-e-lrf-para-medidas-contr-coronavirus.ghtml>. Acesso em: 20 mar. 2020.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: volume II. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1976.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. 2. ed. São Paulo: Elsevier. 2013.

VITAL, Danilo; VALENTE, Fernanda. Sem contrato administrativo, juiz aplica "fato do príncipe" para postergar tributos. **Consultor Jurídico**, 26 mar. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mar-26/juiz-aplica-fato-principe-garante-moratoria-tributos>. Acesso em: 30 mar. 2020.