

Artigo

DIFERIMENTO DE TRIBUTOS, POR DECISÃO JUDICIAL, DURANTE A PANDEMIA DE COVID-19 E O ARTIGO 111 DO CTN

RESUMO

O presente estudo volta sua atenção aos institutos do diferimento e da moratória, em meio ao enfretamento da pandemia de Covid-19, durante a qual foram observadas inúmeras decisões autorizando a postergação de prazos para recolhimento de tributos, diferindo-os para datas futuras.

Assim, o trabalho buscou estabelecer quais são os contornos do diferimento e da moratória, a fim de responder qual a natureza do instituto contido nas referidas decisões judiciais.

Estabelecida a natureza do instituto implementado judicialmente, formulamos verificação de sua observância ao respectivo regime ao qual está submetido, bem como a eventual observância à dicção do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

PALAVRAS CHAVE: Suspensão da cobrança de tributos; COVID 19; Moratória; Diferimento;

1. INTRODUÇÃO

A pandemia causada pelo COVID-19 gerou repercussões drásticas na economia, demandando medidas governamentais para reduzir os impactos sofridos pela quase totalidade dos setores produtivos. Muitos desses segmentos, inclusive, já combalidos em razão do longo período de baixo desempenho que antecedeu a crise sanitária hoje vivenciada.

No âmbito tributário, foram anunciadas as primeiras medidas que, entretanto, não alcançavam muitos dos contribuintes atingidos pelos efeitos da pandemia, o que acabou desaguando no ajuizamento de muitas ações em busca de prorrogação do recolhimento de tributos por períodos específicos ou vinculados à persistência do estado de calamidade.

Em alguns desses feitos, a prorrogação do recolhimento de tributos vem sendo identificada como diferimento, expressão essa que também vem sendo empregada por diversos juristas.

Rejeitando a possibilidade da prorrogação, a Fazenda Nacional sustenta que, apesar de ser identificada como diferimento, na verdade, possuiria a natureza jurídica de moratória e, dessa forma, não seria possível ao judiciário conceder

postergação de tributos, em vista da ausência de lei, exigida nos moldes do artigo 153 do Código Tributário Nacional.

Concebendo se tratar de moratória, haveria de se questionar o campo restrito de interpretação relativamente aos casos que impliquem a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos moldes do artigo 111 do CTN.

O debate travado nos Tribunais suscita questionamento sobre a natureza jurídica do que vem sendo chamado de diferimento do recolhimento de tributos ou prorrogação do recolhimento de tributos. Tais situações identificariam moratória e implicariam a suspensão do crédito tributário? E, nessas circunstâncias, as decisões judiciais refletiriam flexibilização da jurisprudência em relação à interpretação literal apregoada no artigo 111 do CTN?

Para tanto, o presente artigo analisa os moldes assumidos pelos referidos institutos tributários na legislação pátria, a fim de responder se as decisões judiciais concessivas de prorrogação do recolhimento de tributos tratam de diferimento ou moratória e, com isso estabelecer quais limites devem observar, assim como se seus efeitos devem ser submetidos à limitação estampada no artigo 111 do CTN.

2. DIFERIMENTO

Em matéria tributária, a expressão diferimento é empregada para identificar fenômenos distintos que podem, ou não, gerar alterações e repercussões em critérios da regra matriz de incidência tributária. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho pontuou:

“A terminologia ‘diferimento’ é empregada, no direito positivo brasileiro, para designar vários fenômenos jurídicos ocorridos nas legislações que disciplinam os impostos plurifásicos e não cumulativos, como o ICMS. Seu caráter pode ser de isenção, substituição tributária, ou mera postergação da data prevista para o pagamento do tributo. A correta identificação deve ser efetuada em cada caso concreto, mediante exame do diploma normativo pertinente.”^[3]

Certamente, a acepção mais usual é aquela que reflete o deslocamento da satisfação do crédito tributário em cadeia produtiva. Essa, por exemplo, é a significação eleita por Eduardo Marcial Ferreira Jardim em seu Dicionário Jurídico Tributário:

“(…) instituto pelo qual, em certas operações caracterizadas por sucessivas etapas de comercialização, o legislador elege uma dessas fases como o fato jurídico tributário (fato gerador) nimiramente utilizado na legislação do imposto sobre as operações de circulação de mercadorias, a exemplo das operações com leite, em que a mercadoria se submete a um ciclo de fatos jurídicos, em tese tributáveis, mas o legislador elegeu uma daquelas operações para efeito de promover o lançamento do imposto. Tal política nada mais é do que cobrar de uma só pessoa o imposto devido por outras que realizaram fatos suscetíveis de tributação”.^[4]

Sob tal perspectiva, muitos autores entendem que o diferimento é uma espécie de substituição tributária, na qual ocorre postergação ou adiamento do pagamento do imposto e, ao mesmo tempo, a transferência da responsabilidade tributária para outro sujeito da cadeia. Nessa linha, José Eduardo de Melo afirma que o “diferimento constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro”.[\[5\]](#)

A segunda acepção de diferimento é aquela que vem sendo utilizada por juristas e decisões judiciais para identificar a postergação do pagamento do tributo, mantendo, no entanto, o contribuinte como responsável pelo pagamento.

Se adotarmos a primeira acepção, somos obrigados a afastar a possibilidade de que o instituto utilizado por algumas decisões judiciais para prorrogar o pagamento de tributos seja o diferimento. Contudo, vale investigar se ainda seria possível conceber que o instituto envolvido seja o diferimento empregado na sua segunda acepção e se isso seria possível, considerando a natureza dos efeitos gerados.

Nesse mister, cumpre percorrer os diversos moldes, naturezas e repercussões concebidos pela doutrina acerca do diferimento.

- AS TEORIAS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO DIFERIMENTO

A variedade de correntes a respeito da natureza do diferimento pode ser explicada também pela mutação legislativa. Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, por exemplo, analisando a legislação do ICM anterior à Carta de 1988, concluíram que o diferimento identificava não incidência tributária. Segundo os Autores, nos termos da legislação vigente naquela época, não havia transferência da responsabilidade do contribuinte (fornecedor) para o adquirente. Ao invés disso, a legislação simplesmente não gerava a incidência em relação à conduta praticada pelo fornecedor, mas tão somente em relação à operação realizada na próxima etapa da cadeia. Nessas condições, entendiam que sequer poderiam compreender a situação como isenção, mas apenas como não incidência[\[6\]](#).

O mesmo entendimento foi defendido por Ives Gandra da Silva Martins, tendo registrado que “a técnica de diferimento não é uma técnica de postergação de lançamento (constituição do crédito tributário), mas é técnica da impossibilidade do aparecimento das obrigações tributárias nas operações anteriores[\[7\]](#)”, entendendo, portanto, que se tratava de não incidência.

Se era possível formular tal concepção através da legislação vigente sob a luz da Constituição de 1967, o Supremo Tribunal Federal refutou a acepção frente à legislação recepcionada pela Carta Política de 1988 e a instituída posteriormente. Na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.056, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, restou confirmado o entendimento da

corde sobre o tema, estabelecendo-se que o diferimento não implica dispensa do pagamento do tributo.

Em outro sentido, Clécio Chiesa sustentou que o diferimento traduz isenção, pois a operação seria tributada em uma situação normal e, portanto, quando a legislação deixa de operacionalizar a incidência sobre determinada operação, há alteração da regra matriz, caracterizando isenção[8].

Por raciocínio distinto, mas alcançando a mesma conclusão, Edgard Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho também concebem a natureza de isenção, pois “o diferimento nada mais é do que a dilação do pagamento do imposto e atinge o aspecto temporal do fato gerador, tendo em vista que a sua ocorrência é postergada no tempo, realizando-se num momento futuro”[9].

Marcos André Vinhas Catão, com base no artigo 178 do CTN, entende que o diferimento seria isenção condicionada. Assim como outros, identifica alteração do aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária condicionada à ocorrência de operação futura[10].

Entretanto, tal concepção também restou superada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.056, de relatoria do Ministro Gilmar Mandes, foi estabelecido que o diferimento “transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não se confunde com isenção”.

Sob outra perspectiva, Fernando Brockstedt, ainda sob o sistema constitucional de 1967 e a regulamentação de ICMS do Rio Grande do Sul, entendia que a própria incidência era diferida, gerando a suspensão do crédito tributário, o que caracterizava típica moratória, nos termos do parágrafo único do art. 152, do CTN, combinada com a substituição de responsabilidade[11].

Tal perspectiva também parece não ser compatível com a jurisprudência atual sobre o tema, visto que o deslocamento do pagamento do tributo não objetiva salvaguardar os contribuintes que vivenciam hipóteses de adversidades compatíveis com a excepcionalidade da moratória.

Assim, na atualidade, prevalece a concepção no sentido de que o diferimento seria mera substituição tributária regressiva. José Eduardo Soares de Melo define exatamente nesses termos, vale dizer, diferimento é “substituição tributária para trás ou regressiva”[12]. Idêntico é o pensamento de Roque Antônio Carraza, para o qual diferimento não passa de “modalidade de substituição tributária (no caso, substituição tributária para trás)”[13].

Há de ressaltar que todas as correntes acima analisam a natureza do diferimento concebendo-o como substituição tributária para trás, ou seja, fenômeno no qual o tributo a ser recolhido é proveniente da operação ou prestação de serviço já ocorrida. Nesse caso, o fato gerador ocorreu no passado e o pagamento é adiado, ou seja, passa a ser exigido de outro sujeito posteriormente ao momento da ocorrência do fato gerador deflagrado pelo contribuinte.

Dessa forma, impõe-se considerar que, independentemente da natureza jurídica, os moldes concebidos envolvem a transferência da responsabilidade pelo recolhimento a outro sujeito. Então, o diferimento, para os autores citados, pressupõe mais do que a postergação, envolvendo também a transferência da responsabilidade, de modo que a natureza do diferimento, ultrapassadas a tese da isenção e da não incidência, seria de substituição tributária.

Existe percepção contrária a essa lógica, no sentido de que o diferimento não identificaria substituição tributária para trás, mas seria apenas um efeito desta. Nesse sentido, Zelmo Denari afirma que o diferimento refletiria a “consequência da substituição tributária projetar-se sobre fatos geradores pretéritos, ocorrendo, portanto, suspensão da incidência tributária, e, por via de consequência, diferimento do tributo[14]”.

Tal perspectiva parece não convergir com a lógica da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, mas é relevante para sustentar a possibilidade do diferimento operar-se em sistemática distinta da substituição tributária, gerando a postergação do pagamento do tributo sem, necessariamente, operar a transferência da responsabilidade.

É importante destacar, no entanto, que, segundo nos parece, a postergação do pagamento não provocaria a suspensão do crédito tributário em todos os casos, mas somente naqueles em que já é exigível, na medida em que só pode haver suspensão da exigibilidade se esta existir.

Outrossim, também não nos parece ser correto falar em suspensão da incidência tributária, mas tão somente em alteração do critério temporal, modificando, portanto, a incidência que ocorreria em determinado momento para algum outro marco futuro. A incidência tributária possui operacionalidade binária, ou seja, ocorre ou não ocorre. Se for deflagrada, o que poderá ser suspenso é a exigibilidade do crédito tributário, mas nunca a própria incidência, que já ocorreu.

De toda feita, cumpre questionar se o diferimento, entendido como adiamento do pagamento, poderia existir no sistema normativo como instituto autônomo, na medida em que a legislação infraconstitucional não trata o diferimento como fenômeno isolado que opera tão somente a postergação do pagamento, combinando-o abrangentemente com a transferência de responsabilidade. É o que passamos a enfrentar.

- UMA SEGUNDA ACEPÇÃO DE DIFERIMENTO

Retomando a linha de raciocínio, vale questionar se o diferimento poderia ser considerado isoladamente como fenômeno que opera o deslocamento do pagamento do tributo para momento futuro, sem operar a transferência da responsabilidade.

O primeiro comentário sobre a problemática é que, apesar da expressão diferimento possuir o conteúdo semântico de deslocamento temporal, nada impede que a legislação confira feições distintas de sua acepção linguística,

desde que, logicamente, não seja deformada a feição eleita constitucionalmente, quando houver, e não identifique instituto de direito privado cuja acepção já tenha sido eleita e mantida pelo constituinte, em respeito à dicção do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Nessa linha, parece que, no âmbito da legislação infraconstitucional, o conteúdo conferido ao instituto diferimento não comporta a mera postergação do pagamento do tributo, implicando, também a transferência da responsabilidade.

Entretanto, existe menção ao instituto no texto constitucional e, considerando a sua localização, parece ter sido adotado conteúdo distinto do que vem sendo estabelecido pela legislação infraconstitucional dos estados e Distrito Federal.

A menção ao diferimento consta no inciso III, do § 2º, do artigo 43, da CRFB. Segundo o dispositivo, cabe à União promover ações para redução das desigualdades regionais, entre as quais, incentivos como “isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas”.

Evidentemente, diferente do conteúdo do diferimento contido nas legislações infraconstitucionais dos estados e do Distrito Federal, que foram analisadas pelo Supremo Tribunal Federal, o instituto previsto na Carta Política de 1988 possui sim feição de benefício tributário voltado a contribuintes localizados em determinadas regiões.

Poderia até ser possível afirmar que a previsão constitucional, assim como as legislações estaduais e distrital analisadas, seria própria de tributos plurifásicos, como o IPI e contribuições não cumulativas. Entretanto, se o objetivo do constituinte foi a redução da desigualdade, a utilização do diferimento nesses moldes não seria hábil para alcançar tal finalidade, se considerarmos correto o entendimento do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual, o diferimento não identifica benefício fiscal que reflita a desoneração do contribuinte, não gerando efeito econômico que reduza o ônus suportado.

A partir de uma análise econômica, a afirmativa da Corte Constitucional procede, na medida em que, de fato, o ônus econômico dos tributos plurifásicos é repassado até a última etapa da cadeia. Todavia, é importante ressaltar que tal interpretação econômica não deve servir de base para analisar tributos que não incidem nas diversas etapas de uma cadeia. Como já advertia Alfredo Augusto Becker^[15], os institutos do direito tributário não podem ser interpretados a partir das suas repercussões econômicas, mas sim a partir das repercussões jurídicas dadas pelo sistema normativo.

Cumprido anotar, no entanto, que, de fato, no caso dos tributos plurifásicos, o repasse econômico identifica fenômeno previsto pelo próprio sistema normativo, de modo que, há de se considerar o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito da neutralidade do diferimento do ICMS.

Ora. Então, a partir da jurisprudência da Corte Constitucional, somos obrigados a entender que o diferimento do ICMS identifica instituto distinto daquele previsto no inciso III, § 2º, artigo 43, da Constituição, na medida em que a neutralidade tributária é incompatível com o desígnio constitucional e também não possuiria a mesma lógica em relação a tributos cumulativos, sendo certo que o dispositivo constitucional supramencionado não denota qualquer tipo de limitação em âmbito de políticas regionais desenvolvidas pela União, vale dizer, seriam alcançados, tanto os tributos plurifásicos, como os cumulativos. Vale desenvolver o raciocínio.

Não é possível aceitar que o diferimento previsto do artigo 43 da CRFB estaria limitado apenas a tributos plurifásicos, pois tal restrição já representaria, por si mesma, antítese ao alcance das políticas de redução da desigualdade regional operadas através de mecanismos tributários, visto que, ao reduzir o número de tributos em relação aos quais poderia ser concedida isenção, redução e diferimento, também estar-se-ia reduzindo o universo de sujeitos alcançados pela política, o que, repita-se, é antitético à lógica da redução da desigualdade.

Outrossim, verifica-se, na redação do próprio inciso III, § 2º, do referido artigo, que tais incentivos regionais, operados através dos institutos tributários mencionados, também devem alcançar as pessoas físicas. Dessa referência, mais uma vez, não parece ser possível inferir que o alcance às pessoas naturais realizar-se-ia somente através de repercussões indiretas de desoneração e, ainda que tal aceção fosse possível, especificamente em relação ao diferimento, mais uma vez seria incompatível com a feição de substituição tributária, pois, se a carga tributária é repassada até o final da cadeia, não geraria qualquer benefício ao consumidor final, sendo, mais uma vez neutro e, portanto, inócuo à promoção da igualdade regional.

Por tais razões, entendemos que não é possível extrair do texto constitucional limitação em relação aos tributos da União que poderiam ser alcançados pelo diferimento previsto no inciso III, § 2º, do artigo 43, da CRFB. De modo que, então, havendo possibilidade de diferimento em relação a tributos cumulativos, impõe-se concluir que o instituto também comporta a prorrogação do pagamento de tributo para momento futuro, sem deslocar a responsabilidade pelo recolhimento para outro sujeito.

Isso porque, tratando-se de tributo cumulativos, nem sempre é possível conceber a transferência da responsabilidade regressiva, já que, em diversos casos, simplesmente não existirá sujeito relacionado ao fato gerador posteriormente à incidência tributária, mas somente em momento pretérito, inviabilizando, portanto, a postergação do pagamento com a transferência da responsabilidade. Por exemplo, não existe sujeito relacionado ao fato gerador do IRPF e IOF, em momento posterior à incidência, também não existe sujeito relacionado ao fato gerador do ITR. Isso para não falar da possibilidade de diferimento, na aceção ora debatida, de tributos cumulativos de competência dos estados e dos municípios, como o IPVA e IPTU, em relação aos quais também não é possível identificar um terceiro relacionado ao fato gerador em momento posterior à incidência tributária.

Vale lembrar que o questionamento aqui não é se existe a mera possibilidade de transferir a responsabilidade pelo pagamento a sujeito relacionado ao fato gerador, nos moldes o artigo 128 do CTN, ou mesmo a atribuição de obrigação acessória pela retenção e recolhimento a outrem, questiona-se se isso é possível em momento futuro, ou seja, diferido.

E nessa perspectiva, como visto acima, adotando-se o entendimento de que o diferimento, previsto no inciso III, § 2º, do artigo 43, da CRFB, também pode alcançar tributos cumulativos, e estes nem sempre comportam a identificação de terceiro para o qual seja possível transferir a responsabilidade tributária no contexto de postergação do pagamento, impõe-se concluir que o diferimento, previsto constitucionalmente, também comporta o deslocamento temporal para frente do pagamento de tributo, sem a sua transferência para outrem.

2. MORATÓRIA

A moratória também identifica deslocamento do pagamento do tributo para data futura, podendo assumir variações que implicam repercussões distintas nos moldes do crédito tributário e nas garantias que recaem sobre o mesmo.

Se existe divergência em relação a alguns aspectos da moratória, é tranquilo na doutrina que a mesma somente pode existir em circunstâncias excepcionais, como calamidade pública e desastres naturais. A pandemia pela qual o mundo passa é exemplo perfeito de circunstância na qual o instituto pode ser utilizado.

No entanto, existem variações que causam debate, valendo destacar duas delas para o debate travado no presente estudo: i) deslocamento do pagamento para data futura antes do vencimento do tributo; e ii) deslocamento do pagamento para data futura depois do vencimento do tributo.

A maioria dos autores entendem que as duas variações comportam a natureza de moratória, como Hugo de Brito Machado, para o qual:

“A palavra moratória, que vem do latim *moratorius*, ou aquilo que retarda, ou dilata, é empregada na linguagem jurídica no sentido literal para designar a dilatação de prazo concedido pelo credor, a seu devedor, para que cumpra a obrigação, já vencida ou por vencer³. No direito privado, quando a dívida já está vencida, e portanto, já é exigível, a moratória a rigor não significa simplesmente uma prorrogação do prazo, mas um acordo ou ajuste entre o devedor e o credor. Essa observação é importante para que não se considere moratória a atitude tolerante do credor que não exige desde logo o cumprimento da obrigação.”

“Seja como for, tem-se que também no direito tributário moratória é prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, e pode dar-se com ou sem parcelamento do respectivo valor. É a única das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário cuja disciplina ocupa-se o Código Tributário Nacional.” [\[16\]](#)

Luciano Amaro, inclusive, entende expressamente que o parcelamento é uma modalidade de moratória:

“Apesar de o Código não referir, em sua redação original, o parcelamento como causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, esse efeito era inegável, não apenas porque isso decorre da própria natureza do parcelamento (mediante o qual é assinado ao devedor prazo para que este satisfaça em parcelas a obrigação que, por alguma razão, alega não poder pagar à vista), mas também porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória.” [\[17\]](#)

O Desembargador Leandro Paulsen entende que “moratória é a dilação do prazo de vencimento do tributo. Pode-se dar tanto antes do decurso do prazo originariamente previsto como depois” [\[18\]](#).

Para o professor Paulo de Barros Carvalho, “moratória é a dilação do intervalo de tempo estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada”[\[19\]](#).

Além disso, a quase totalidade dos doutrinadores admitem que a moratória alcança créditos tributários não constituídos à época da lei ou do ato concessivo, nos moldes do artigo 154 do CTN. Alguns sustentam tal posição a partir da concepção de que a obrigação tributária ocorre, e o crédito tributário surge, independentemente do lançamento, como o Professor Sacha Calmom Navarro Coêlho:

“(…) Para ocorrer a moratória ou o parcelamento do pagamento, não é necessário – embora em certas circunstâncias já exista – haver lançamento, mas tão somente a obrigação e o crédito dela derivado. O sujeito passivo declara-se devedor, e o sujeito ativo consente em adiar o pagamento (moratória propriamente dita) ou em parcelá-lo em duas ou mais prestações, nos termos da lei (moratória de prestações sucessivas).”[\[20\]](#)

Outros, como o professor Paulo de Barros Carvalho, entendem que a legislação não condiciona a moratória à existência do crédito e o mesmo pode ser constituído através de informações prestadas pelo contribuinte, que substituiriam o lançamento:

“(…) Todavia, querendo o legislador imprimir tom de maior operatividade ao instituto da moratória, que foi ditada, certamente, por elevadas razões de ordem pública, permite que outros devedores, ainda que não tenham seus débitos constituídos no modo da lei (pelo lançamento), possam enquadrar-se, postulando seus benefícios. Mas de que maneira? Apresentando à autoridade administrativa uma declaração em que tudo aquilo que o lançamento contém esteja claramente discriminado.”[\[21\]](#)

Nesse contexto, precisamos reconhecer que a quase totalidade da doutrina aceita a possibilidade de moratória, tanto em relação a créditos constituídos, como em relação aos não constituídos à ocasião da lei instituidora ou do ato

concessivo. O que não fica claro, na grande maioria das obras, é se a moratória alcançaria créditos ainda não constituídos pelo simples fato de não ter ocorrido a incidência tributária, em outras palavras, importa questionar se a moratória poderia alcançar créditos ainda não constituídos que somente poderão existir a partir da incidência tributária que ocorrerá após a lei instituidora da moratória ou ao ato concessivo.

Tomando como base as lições dos dois grandes tributaristas anteriormente aludidos, somos obrigados a concluir que somente seria possível moratória em relação a créditos tributários originados em incidência tributária ocorrida antes da lei instituidora ou do ato concessivo.

Segundo o professor Sacha Calmon, mesmo não existindo lançamento, seria possível fruir da moratória, na medida em que bastaria a existência de obrigação tributária. No entanto, mesmo para os que compreendem que o surgimento da obrigação tributária, ou do crédito tributário, não demanda a formalização de norma individual e concreta, ainda assim, impossível conceber o surgimento da obrigação, ou do crédito, sem a anterior, ou concomitante, incidência tributária. Por conseguinte, se a fruição da moratória demanda, no entendimento do Professor Mineiro, ao menos a existência prévia da obrigação, parece inviável que a moratória possa alcançar créditos que surgirão em decorrência de incidência tributária posterior à instituição da lei ou do ato concessivo, na medida em que não seria possível cogitar o surgimento de obrigação tributária em momento anterior à incidência.

Apesar de desenvolverem linhas teóricas bastante distintas, nos parece que, a partir da construção formulada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, também não é possível conceber que a moratória alcance créditos decorrentes de incidência tributária posterior à lei instituidora ou ao ato concessivo, na medida em que o professor sustenta ser possível ao sujeito passivo antecipar todos os dados que estariam contidos no lançamento para viabilizar a fruição da moratória. Porém, para fornecer todos os dados necessários ao lançamento, é impreterível que os mesmos existam, o que, somente ocorre após a incidência tributária.

Ainda são necessários alguns comentários sobre tais particularidades. Nos termos do artigo 154 do CTN, a moratória somente pode alcançar créditos definitivamente constituídos ou os que tenham tido o lançamento iniciado pela autoridade administrativa, na data em que a lei concessiva for editada.

O primeiro debate diz respeito à amplitude da ressalva contida na regra, no sentido de que a lei pode estabelecer de forma distinta. Mas o que a lei pode estabelecer de forma distinta? A lei poderia estabelecer que a moratória alcance créditos que ainda não tenham sido constituídos ou que nem mesmo tenham tido início de atos tendentes ao lançamento?

Como vimos acima, a doutrina aceita tal possibilidade, mas vale revisar tal concepção e, para responder tal questionamento, cumpre entender qual a aceção empregada pelo CTN a respeito do início do lançamento.

Na verdade, quando o legislador se referiu ao início do lançamento desejou aludir a ato de instauração de fiscalização em relação a determinado tributo, de determinado período. Assim, apesar da redação imprecisa, a lei complementar autorizaria que a moratória alcançasse, inclusive, créditos que sequer tinham sido efetivamente constituídos, nem mesmo em caráter precário, ao tempo da edição da lei que institui a específica moratória?

Tal problemática leva a um segundo questionamento. Bastaria, então, o início da fiscalização, cientificada ao sujeito passivo, para autorizar a concessão de moratória pela autoridade administrativa, em relação aos créditos que vierem a ser constituídos, em razão desse procedimento?

Para responder a tal questionamento, é necessário ainda distinguir os dois modelos de moratória prevista no artigo 152, vale dizer, em caráter geral e em caráter individual. Em caráter geral não exige ato concessivo da autoridade administrativa, alcançando todos os sujeitos ativos do tributo. A moratória individual, entretanto, demanda ato concessivo praticado por autoridade administrativa, nos moldes do artigo 155.

Nesses termos, por conseguinte, tratando-se de moratória em caráter geral, em princípio, somente poderiam ser alcançados aqueles créditos já constituídos na data da edição da lei ou que, apesar de ainda não constituídos, venham a ser lançados em data posterior à lei, mas em decorrência de fiscalização iniciada antes dela.

Já em relação à moratória individual, o raciocínio é o mesmo, adotando-se, entretanto, a data do ato administrativo concessivo da moratória como marco limítrofe da constituição do crédito.

Não nos parece que, na moratória individual, seja possível abranger, por ocasião do ato administrativo concessivo, créditos que ainda não foram constituídos até aquela data, mas que possam vir a ser constituídos em razão de fiscalização iniciada antes da data do ato concessivo.

Ora, se o ato administrativo concessivo de moratória individual possui o objetivo de declarar que determinados créditos, de determinados contribuintes, se enquadram na hipótese da lei, gerando, por tanto, uma norma individual e concreta concessiva de moratória, como seria possível abranger créditos ainda inexistentes e que podem vir a ser constituídos, ou não, com feições ainda não conhecidas?

Se tal situação é possível, somente caberia naquela situação ilustrada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, em que o sujeito passivo tem condições de informar à autoridade administrativa todos os dados que seriam necessários ao lançamento. Porém, não concebemos a possibilidade de que a autoridade administrativa conceda a moratória de forma genérica, em relação aos débitos que vierem a ser lançados pela fiscalização em decorrência de fiscalização iniciada anteriormente e nem que, num segundo momento, a autoridade administrativa altere o ato concessivo para incluir créditos que ainda não tinham sido lançados.

Mas, ultrapassando tais debates, cumpre enfrentar a questão posta anteriormente e definir quais seriam os limites da lei, relativamente aos créditos que podem, ou não, ser alcançados pela moratória.

Não nos parece que a referida ressalva do artigo 154 do CTN autoriza a lei instituidora da moratória a abranger créditos ainda não constituídos ao seu tempo, ao tempo do ato concessivo, ou que venham a ser constituídos em decorrência de fiscalização que tenha se iniciado antes desses marcos temporais, o que decorre da inteligência do próprio artigo 111 do CTN.

Compreendemos que a ressalva apenas autoriza que a lei instituidora da moratória possa estabelecer maior restrição de alcance do que a prevista no CTN, ou seja, a lei não poderia estabelecer que a moratória alcance créditos que venham a ser constituídos em momento futuro, posterior à lei ou ao ato concessivo, independentemente de fiscalização iniciada anteriormente, mas poderia estabelecer, por exemplo, que a moratória somente alcance débitos constituídos até determinada data anterior à edição da lei, estabelecendo, portanto, alcance inferior ao previsto no CTN.

É importante pontuar, nesse momento, que distinguimos a moratória e o parcelamento, relativamente à exigência de hipóteses excepcionais e a submissão aos artigos 152 a 155, do CTN. Não desejamos ingressar no debate sobre a natureza jurídica do parcelamento, mas, independentemente de suas notas comuns, defendemos que a instituição de parcelamento prescinde de hipótese de excepcionalidade, podendo ser justificado por diversos fatores, logicamente, desde que reflitam interesses públicos e observem as exigências financeiras e orçamentárias.

Assim, nada impede a instituição de parcelamento que abranja quaisquer débitos, anteriores ou posteriores à lei, decorrentes de fatos geradores ocorridos antes ou depois da sua edição, nos moldes que vierem a ser estabelecidos.

Entretanto, não enxergamos a mesma liberdade em relação à moratória. Razão pela qual, cremos não ser possível que a lei instituidora da moratória autorize a inclusão de créditos tributários não constituídos até o momento de sua adição, até o ato concessivo ou de créditos que, apesar de ainda não constituídos, venham a ser lançados em decorrência de fiscalização iniciada antes dessas marcos temporais.

Aliás, considerando que a moratória provoca a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, temos que o legislador foi infeliz no desenvolvimento da sistemática prevista nos artigos 152 a 155, do CTN. Sob tal perspectiva, vale questionar o que seria suspenso na hipótese de moratória geral, quando o sujeito ativo sequer possui crédito constituído?

Ora, o artigo 151, I, do CTN, opera a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de modo que, inexistindo este, não há o que suspender. Dessa forma, a coerência sistêmica do CTN é vacilante nesse ponto, assim como em diversos outros.

De toda feita, nos resta compreender, para viabilizar operabilidade ao disposto no artigo 154, que, no caso de ainda não ter sido promovido o lançamento, e a lei permitir a fruição da moratória, o crédito nascerá suspenso em caso de moratória geral ou, sendo possível constituí-lo a partir de informação prestada pelo sujeito passivo em moratória individual, o crédito nascerá suspenso na ocasião do ato concessivo, desde que o fato gerador tenha ocorrido em data anterior à lei.

Mas precisamos fazer ressalvas.

Creemos que a moratória somente seria possível em relação a créditos que deixaram de ser pagos até a data de vencimento estabelecida no lançamento ou aqueles que, tendo sido constituídos, ou não, através de lançamento por homologação, não tenham sido recolhidos até a data de vencimento estabelecida em agenda tributária. Isso porque, somente há de se falar em mora quando a pretensão do credor, de ver o seu crédito satisfeito até determinada data, restar frustrada, deflagrando a mora e o direito subjetivo de adotar atos de cobrança em face do devedor.

Isso porque, apesar do crédito ser exigível desde sua constituição, o devedor não poderá ser considerado em mora até a data limite concedida pelo credor para o pagamento.

Assim, no caso do credor alterar a data de vencimento para momento posterior aquele inicialmente fixado, antes mesmo da configuração de mora, tem-se, simplesmente a postergação do vencimento e não moratória. E para comprovar isso, questiona-se, nesse caso, o que foi suspenso, nos termos do artigo 151, I, do CTN?

Ora, nada é suspenso quando o sujeito ativo altera a data do vencimento para data futura, antes mesmo do sujeito passivo incorrer em mora.

Nesse ponto, cumpre distinguir algumas decorrências lógicas geradas em razão da modalidade de lançamento analisada.

No lançamento de ofício, o crédito se torna definitivamente constituído a partir do momento em que o sujeito passivo deixa de impugnar dentro do prazo legal que lhe foi conferido para tal, quando renuncia ao mesmo ou quando, tendo impugnado, o lançamento é mantido, integral ou parcialmente, e não restem mais oportunidade recursal com efeito suspensivo.

Se o vencimento para o pagamento do crédito for idêntico ao prazo de impugnação, o sujeito ativo estará livre para adotar os atos de cobrança permitidos, se o sujeito passivo não impugnar e nem pagar. Note-se que, entre a sua constituição e o vencimento/prazo para impugnar, apesar de ser exigível, ainda não é permitido ao sujeito ativo adotar atos de cobrança, pois não configurada a mora. Assim, imaginando a alteração do prazo de vencimento para data futura, antes da mora, haveria suspensão da exigibilidade?

A resposta é não. O crédito continuaria exigível, e agora definitivamente constituído, porém, o sujeito ativo permanece impossibilitado de adotar atos de cobrança, pois não estaria configurada a mora, já que não é possível ainda considerar que o devedor resistiu à satisfação do direito do credor.

O mesmo ocorre quando o sujeito passivo renuncia ao direito de impugnar ou o prazo para tal é inferior ao vencimento. Definitivamente constituído, ou não, o crédito é exigível, mas o sujeito ativo não pode adotar atos de cobrança até o vencimento. Assim, advindo alteração da data de vencimento para momento futuro, a situação será mantida, ou seja, o crédito continuará exigível, mas não existe mora do devedor e, portanto, o sujeito ativo fica impedido de adotar atos de cobrança.

Por fim, na hipótese do sujeito passivo impugnar o lançamento, a exigibilidade do crédito ficará suspensa e, portanto, desaparece o prazo de vencimento inicial, já que o mesmo somente poderá ser exigido novamente se o sujeito ativo desistir ou quando não existirem mais recursos com efeito suspensivo, momento em que, restabelecida a exigibilidade e confirmado o crédito, integral ou parcialmente, será estabelecido novo vencimento. Também aqui, advindo alteração do vencimento para data futura, o crédito continuará exigível, mas o sujeito ativo não poderá adotar atos de cobrança antes da deflagração da mora.

Outrossim, importa atentar que, em todas as hipóteses de lançamento de ofício elucubradas acima, não restando configurada a mora, os débitos não poderão provocar qualquer restrição de direito, sendo registrados apenas para controle. Somente após o vencimento, os débitos podem passar ao status de “exigíveis”^[22] para considerar o sujeito passivo em situação irregular e gerar restrições, que se equiparam a mecanismos de cobrança.

Passando ao lançamento por homologação, cogitando-se que o sujeito passivo cumpriu as obrigações acessórias dentro dos prazos legais (declarou), mas, ainda dentro do prazo de vencimento, advém alteração deste para momento futuro, novamente não se vislumbra suspensão da exigibilidade de coisa alguma. O crédito confessado pelo sujeito passivo continuará exigível, sem que a autoridade administrativa possa adotar mecanismos de cobrança, antes de deflagrada a mora.

No caso do sujeito passivo não declarar dentro do prazo, e a autoridade administrativa não promover o lançamento de ofício, considerar-se-á os prazos legais conferidos para o recolhimento (vencimento). Se antes de terminado o prazo para recolhimento espontâneo, advir alteração para momento futuro, a situação do devedor será equiparada às anteriores, pressupondo-se que os créditos que deveriam ter sido recolhidos estariam exigíveis, mas a autoridade administrativa não pode adotar atos de cobrança, apesar de poder, e dever, adotar as medidas para constituir o crédito no lugar do sujeito passivo, pois este não cumpriu os seus deveres instrumentais (não declarou). Contudo, a eventual lavratura de auto de infração não equivale a ato de cobrança, mas tão somente ao lançamento do principal, da multa de ofício e da sanção pelo descumprimento da obrigação acessória.

Assim, percebe-se que, apesar das respectivas peculiaridades, tanto no lançamento de ofício, quanto no lançamento por homologação, havendo alteração do prazo de vencimento (ou recolhimento espontâneo) para momento posterior, antes do contribuinte incorrer em mora, o que acontece é simplesmente a manutenção da mesmíssima situação até a nova data fixada, ou seja, o crédito persiste exigível, mas o sujeito passivo não pode ser considerado em mora e o sujeito ativo não pode praticar atos de cobrança até a nova data de vencimento.

Diante de tais considerações, nos parece que a posição tradicional merece revisão. Tais reflexões podem não identificar inovação, mas merecem atenção, especialmente no momento atual em que as Fazendas Públicas sustentam que a mera postergação dos prazos de vencimento, mesmo antes do contribuinte incorrer em mora, possui natureza de moratória e, portanto, somente poderiam ser promovidas através de lei, observando todos os requisitos relacionados nos artigos 152 a 155, do CTN.

3. MORATÓRIA X DIFERIMENTO

A partir da significação semântica da expressão diferimento, seria possível afirmar que a moratória difere o pagamento do tributo para momento posterior aquele estabelecido originalmente. Contudo, verificamos que o diferimento identifica instituto com operacionalidade própria e pode possuir, inclusive, mais de uma feição.

Certamente, considerando a feição tradicional do mecanismo tradicionalmente chamado de diferimento, não há como estabelecer qualquer relação com a moratória. Como vimos, o diferimento clássico de tributos plurifásicos desloca a exigibilidade do crédito tributário para momento futuro, equivalente à incidência do tributo na etapa subsequente da cadeia, transferindo ainda a responsabilidade pelo recolhimento para sujeito distinto do contribuinte.

Na moratória, a incidência ocorre e a exigibilidade surge desde logo. Porém, advindo lei instituidora da moratória, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa até a data futura determinada na legislação, mantendo-se a responsabilidade do sujeito passivo originário.

Portanto, na moratória, não há alteração do sujeito passivo obrigado a efetuar o recolhimento do tributo, mas apenas a suspensão da exigibilidade do valor devido, caindo muito bem a definição de Aliomar Baleeiro, para o qual a moratória identificava “concessão legal de um período de tolerância na exigência de dívidas”. Para explicar a moratória, inclusive, o saudoso mestre utilizava a expressão diferimento em sua acepção semântica, afirmando que o crédito ficava “diferido para época mais favorável ou cômoda para os sujeitos passivos em dificuldade”^[23].

O ponto de amálgama entre o diferimento e a moratória ocorre quando concebemos aquele instituto em moldes semelhantes a este, ou seja, nas circunstâncias em que se opera o deslocamento do pagamento do tributo para

data posterior aquela inicialmente estabelecida, mantendo a responsabilidade do mesmo sujeito passivo originário.

Como concluímos anteriormente, o instituto diferimento comporta uma segunda operacionalidade diferente daquela tradicional dos tributos plurifásicos, na qual o pagamento do tributo é deslocado para momento futuro, beneficiando o sujeito passivo com maior prazo para suportar a carga tributária.

Tal acepção é obtida a partir previsão constante no artigo 43, § 2º, III, da CRFB, e é realizada no âmbito de políticas de redução da desigualdade regional.

No entanto, havendo a possibilidade de que o diferimento seja operado nesses moldes, confirma-se a possibilidade de sua utilização também em outras circunstâncias, viabilizando a alteração do vencimento de tributo para atender outras situações previamente detectadas, assim como a postergação do prazo voltada à redução da desigualdade que, obviamente, é operacionalizada antes de qualquer acontecimento.

Utilizado nesses moldes, o diferimento pode operacionalizar a alteração do vencimento de tributo em relação ao qual já existam créditos tributários constituídos, porém, vencidos, mas também pode alterar temporariamente o vencimento de créditos que ainda serão constituídos a partir de fatos gerados que serão deflagrados em momento futuro.

Nessa última feição, na verdade, quando vier a ocorrer o fato gerador (incidência), o crédito dele decorrente já nascerá com prazo de vencimento embasado na norma em vigor e, por isso, sequer é possível falar em alteração do vencimento.

Entendemos que a operacionalização do diferimento de crédito ainda não vencido e do vencimento de créditos que ainda serão constituídos a partir de fatos geradores futuros, não se confunde com moratória.

Conforme expomos, não nos parece que a alteração do vencimento do tributo antes do termo final originário deflagre suspensão da exigibilidade do crédito tributária nos moldes operacionalizados pela moratória, visto que, exigibilidade já havia e mantem-se preservada. Assim, nessa circunstância, o que a alteração do vencimento opera é apenas a manutenção do status de regularidade e o impedimento de atos de cobrança, mantendo-se, repita-se, a exigibilidade do tributo nos mesmos moldes anteriores.

Tão pouco conseguimos conceber que a alteração de vencimento em relação a créditos que nem mesmo existem, e que somente virão a ser constituídos a partir de fatos gerados vindouros, se confunde com moratória.

Conforme pontuamos, se a dicção do CTN permite debate sobre a possibilidade da moratória alcançar créditos pendentes de constituição, mas decorrente de fatos geradores já ocorridos, não logramos construção que permita alcançar créditos constituídos posteriormente à lei, decorrentes de

fatos geradores igualmente ocorrido posteriormente à lei. Com o devido pragmatismo, se a alteração do vencimento se der em caráter geral, trata-se de mera alteração do vencimento.

Se for em caráter individual, será moratória, e a autoridade não poderá conceder moratória em relação a créditos que ainda serão constituídos a partir de fatos geradores futuros. Pontuando ainda que, se a lei assim estabelecer, será ilegal, pois ultrapassa a literalidade do permissivo.

Então não seria possível postergar antecipadamente o vencimento de créditos tributários que ainda serão constituídos a partir de fatos geradores vindouros?

Sim. É possível, mas não através de moratória individual. Aliás, é possível sem nem mesmo exigência de lei.

Isso porque, a data de vencimento do tributo não identifica elemento da regra matriz de incidência tributária, vale dizer, não é nota inerente ao arquétipo do tributo, mas sim matéria relacionada à administração tributária. Nesses termos, o estabelecimento de data de vencimento não é alcançada pelo princípio da legalidade, podendo ser estabelecida por normas infralegais.

Assim, o diferimento, concebido como a mera alteração do vencimento do tributo, vincendo ou pendente de incidência, pode ser implementado por normas infralegais, em outras palavras, atos administrativos normativos ou regulamentares.

Como todo ato administrativo, no entanto, devem ser submetidos aos princípios insculpidos no artigo 37 da CRFB e, concomitantemente, observar as normas de direito tributário pertinentes sistemicamente.

Ora, se o diferimento nesses moldes pode ser implementado por ato administrativo normativo, o judiciário pode, e deve, realizar controle, quando provocado, cabendo, se for o caso, suspendê-lo quando não convergir com a finalidade objetivada ou não se revelar proporcional.

4 – A CONCESSÃO DE POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE TRIBUTOS POR DECISÃO JUDICIAL E O ARTIGO 111 DO CTN

A interpretação literal do art. 111 do CNT restringe a margem de significação dos dispositivos analisados, de modo a impedir que sejam alcançadas situação ou contribuintes não referidos expressamente nos enunciados.

Quando o Código Tributário Nacional prevê que as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário são interpretadas literalmente, busca restringir tais hipóteses. Em outras palavras, o rol das circunstâncias hipotéticas é taxativo, restritas aquelas previstas no artigo 151 do CTN.

Cumprindo questionar, então, se as decisões judiciais que vêm deferindo a prorrogação do vencimento de tributos estariam ofendendo o artigo 111 do CTN, na medida em que a suspensão da exigibilidade de créditos tributários

somente pode ocorrer nas estritas hipóteses do artigo 151 do CTN. Para tanto, pedagógico transcrever parcialmente o teor de uma das decisões:

“(...) De fato, é público e notório que o mundo todo está vivendo um momento extremamente delicado em termos de saúde pública em decorrência do alastramento da Covid-19, o que levou à declaração de estado de pandemia pela Organização Mundial de Saúde e à decretação do estado de calamidade pública no país, com a adoção de diversas medidas pelos governos federal e estaduais na tentativa de contenção da doença, tais como a restrição de locomoção e aglomeração de pessoas e de circulação rodoviária e o fechamento de estabelecimentos comerciais, industriais e de prestação de serviços considerados não essenciais e educacionais. Tais medidas emergenciais, essenciais para evitar o colapso do sistema de saúde nacional e para assegurar a preservação de vidas, já estão trazendo consequências extremamente danosas sobre a economia. E mais. O cenário de recessão já vivenciado há algum tempo por diversos setores produtivos do país será agravado, afetando sobremaneira a capacidade econômico-financeira das empresas. Atenta aos princípios gerais de direito e ao bem comum, entendo, nesse exame de cognição sumária, ser necessária a prorrogação do vencimento de tributos vincendos e vencidos a partir de março/2020, para dar fôlego às empresas e permitir que mantenham suas atividades, até para que possam honrar com seus compromissos fiscais e trabalhistas. Pelo exposto, **DEFIRO EM PARTE A ANTECIPAÇÃO DA PRETENSÃO RECURSAL, com base no art. 1.019, I do CPC, para autorizar o diferimento do prazo de vencimento dos tributos IRPJ, IRRF, CSLL, IPI e II e do parcelamento constante do processo administrativo n. 10660-400285/2020-17 (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ), vincendas e vencidas a partir de março/2020, por 03 (três meses), contados a partir de cada vencimento, a serem pagas sem a incidência de juros e multa.** (AI nº 1010346-27.2020.4.01.0000 - TRF1, Relatora: Desembargadora Federal Ângela Catão, data da pub. 16/04/2020)

Pois bem. Na linha do que defendemos anteriormente, a postergação do vencimento de créditos ainda não vencidos, e de outros que sequer existem, pendentes de fatos geradores futuros, não identificam moratória, mas simples diferimento do prazo de vencimento, o que não compreende critério próprio da regra matriz de incidência tributária.

O mero diferimento do vencimento, relativamente a créditos já constituídos vincendos, não opera a suspensão da exigibilidade. Muito ao contrário, a exigibilidade, que já existia, é mantida. Porém, enquanto possuir prazo para o recolhimento, o sujeito passivo é considerado em situação regular e o sujeito ativo fica impedido de praticar atos de cobrança. Assim, não ocorre suspensão de coisa alguma, mas tão somente a postergação do prazo, durante o qual persistirão os mesmíssimos efeitos.

De outro lado, fixamos que a alteração do vencimento em relação às obrigações tributárias que ainda ocorrerão no futuro também representa situação muito distinta da suspensão de créditos tributários. Não há de se falar em suspensão do que sequer existe e que, quando vier a ser constituído será

exigível, porém, terá prazo de vencimento dado pela norma vigente. Portanto, mais uma vez, a questão passa ao largo da suspensão da exigibilidade.

Assim, as hipóteses vislumbradas acima, por não operarem suspensão da exigibilidade e não se equipararem a nenhum outro instituto mencionado nos incisos do artigo 111 do CTN, não estão submetidas à interpretação literal.

Entretanto, cumpre pontuar que a postergação de tributos vencidos, apesar das críticas à coesão sistêmica do Código Tributário Nacional, parece assumir natureza de moratória e, nesse caso, haveria de se questionar se operaria a suspensão da exigibilidade, ou não. Porém, esse não é o ponto focal do presente estudo, merecendo maior aprofundamento em outras oportunidades.

5. CONCLUSÃO

Observadas as múltiplas configurações assumidas na aplicação do diferimento, verificamos que este instituto tem operacionalidade própria e pode possuir, inclusive, mais de uma feição. Nesse mesmo sentido, entendemos que o diferimento não se restringe aos moldes da substituição tributária, podendo ser operada a postergação do vencimento do tributo, sendo mantida a responsabilidade do mesmo sujeito passivo.

Relativamente à moratória, concluímos no sentido de que não seria possível à lei instituidora autorizar a inclusão de créditos tributários não constituídos até o momento de sua edição, até o ato administrativo concessivo ou de créditos que, apesar de ainda não constituídos, venham a ser lançados em decorrência de fiscalização iniciada antes desses marcos temporais.

Outrossim, restou fixado entendimento no sentido de que a moratória somente poderia alcançar créditos que deixaram de ser pagos até a data de vencimento estabelecida no lançamento ou aqueles que, tendo sido constituídos, ou não, através de lançamento por homologação, não tenham sido recolhidos até a data de vencimento estabelecida em agenda tributária. Sendo assim, só haveria de se falar em mora quando a pretensão do credor, de ver o seu crédito satisfeito até determinada data restar frustrada, deflagrando a mora e o direito subjetivo de adotar atos de cobrança em face do sujeito passivo.

Nessa linha, a alteração do vencimento antes do sujeito passivo incorrer em mora, não identificaria natureza de moratória, por não operar suspensão do crédito tributário, mas apenas a manutenção da exigibilidade, nas mesmas condições anteriores, ou seja, considerando o sujeito passivo em situação regular até a nova data de vencimento e mantendo o sujeito ativo impedido de promover atos de cobrança.

Por isso, concluímos que o diferimento e a moratória são institutos que não se confundem, já que, na moratória, a incidência ocorre e a exigibilidade surge desde logo. Porém, advindo lei instituidora, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa até a data futura determinada na legislação, mantendo-se a responsabilidade do sujeito passivo originário. Já no diferimento, poderiam ocorrer duas feições. A primeira desloca a exigibilidade do crédito tributário

para momento futuro, equivalente à incidência do tributo na etapa subsequente da cadeia, transferindo a responsabilidade pelo recolhimento para um outro sujeito distinto. Enquanto a segunda, simplesmente, desloca o vencimento do tributo para data futura, mantendo a responsabilidade pelo recolhimento do mesmo sujeito passivo originário.

Assim, concluímos que, em verdade, quando a postergação do tributo é realizada antes do vencimento, não existe moratória, mas diferimento. Além disso, nessas circunstâncias, o diferimento representaria mera alteração de vencimento que não toca no arquétipo do tributo e, por isso, não precisa observar o princípio da legalidade, podendo ser promovido por norma infralegal, que possui a natureza de ato administrativo normativo.

Ato contínuo, não havendo exigência de lei para a mera alteração do vencimento do tributo, e , podendo ser promovido por ato administrativo de caráter normativo, o judiciário pode realizar o controle do ato, suspendendo-o, em caso de incompatibilidade sistêmica com o ordenamento, determinando medida supletiva, a fim de evitar danos aos sujeitos passivos.

Nesse contexto, se tratando de tributos vincendos e de créditos vindouros, cujo respectivo fato gerador sequer existe, não há de se falar em suspensão da exigibilidade, mas tão somente de alteração do vencimento ou de nascimento do crédito com vencimento distinto daqueles aplicável em condições normais, situações que não se enquadram em nenhuma das hipóteses do artigo 111 do CTN, e, portanto, não precisam observar a rigidez do mesmo. Logo, as decisões judiciais que vêm sendo proferidas no sentido de postergar o vencimento de tributos, além de plenamente possíveis, não enfrentam a dicção do artigo 111 d CTN, pois implicam fenômeno bastante distinto da moratória, não operando a suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ATALIBA, Geraldo. A Técnica de Diferimento da Incidência do ICMS: Constitucionalidade do Princípio da Não Cumulatividade Quando de sua Adoção. In: __. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. São Paulo, n. 21, dez. 1983.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1999, Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4º ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BROCKSTEDT, Fernando. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. Porto Alegre: s.n., 1972.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 16º ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 9º ed São Paulo: Atlas, 2008.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 1. ed. São Paulo: Noeses: 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses: 2009.

CHIESA, Clécio. Sistema Constitucional Tributário: Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3.^a edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

GIARDINO, Cléber. ICMS - Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 23-24, p. 118-145 (p. 134). Jan./jun. 1983.

JARDIM, Eduardo M. Ferreira. Dicionário Jurídico Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol III. São Paulo: Atlas, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 3^aed. São Paulo: Editora Dialética, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Dialética, 2010.

PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentado. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Edgard Neves da; Motta Filho, Marcello Martins. Outras Formas Desonerativas. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord). Curso de Direito Tributário. 11º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Notas de Rodapé:

[1] Mestre em Direito Constitucional pelo PPGDC da Universidade Federal Fluminense, Pós-Graduação Lato Sensu pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Graduado em Direito pela Universidade Candido Mendes. Professor de Direito Tributário, Financeiro e Administrativo, advogado.

[2] Graduado pela Universidade Estácio de Sá e advogado.

- [3] Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 3. ed. São Paulo: Noeses: 2009, p. 738.
- [4] JARDIM, Eduardo M. Ferreira. Dicionário Jurídico Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 1995, p. 33.
- [5] MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 3ªed. São Paulo: Editora Dialética, 1998, p. 191.
- [6] GIARDINO, Cléber. ICMS - Linhas Mestras Constitucionais – O Diferimento. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 23-24, p. 118-145 (p. 134). Jan./jun. 1983.
- [7] Ataliba, Geraldo. A Técnica de Diferimento da Incidência do ICMS: Constitucionalidade do Princípio da Não Cumulatividade Quando de sua Adoção. In: __. Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. São Paulo, n. 21, p. 167-197 (p. 194), dez. 1983.
- [8] CHIESA, Clécio. Sistema Constitucional Tributário: Algumas Inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997, p. 130.
- [9] SILVA, Edgard Neves da; Motta Filho, Marcello Martins. Outras Formas Desonerativas. In: Martins, Ives Gandra da Silva (coord). Curso de Direito Tributário. 11º ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 299-318 (p. 315).
- [10] CATÃO, Marcos André Vinhas. Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 83.
- [11] BROCKSTEDT, Fernando. Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. Porto Alegre: s.n., 1972, p. 202-203.
- [12] MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 9º ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 28.
- [13] CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 16º ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 456.
- [14] DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 9º ed São Paulo: Atlas, 2008.
- [15] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4º ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- [16] MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 207.
- [17] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2003. Pag. 369.
- [18] PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentado. 18º ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

[19] Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 1. ed. São Paulo: Noeses: 2009, p. 452.

[20] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2007. p. 782.

[21] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 1. ed. São Paulo: Noeses: 2009, p. 453.

[22] Na verdade, o crédito já era exigível, mas a situação do sujeito passivo é regular até o vencimento. A anotação de exigibilidade nos sistemas das Fazendas Públicas correspondente à de vencido e passíveis de atos de cobrança.

[23] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª edição. Rio de Janeiro. Editora Forense, 1999, Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi

Palavras Chaves

Suspensão da cobrança de tributos; COVID 19; Moratória; Diferimento;