

# “Pandemia COVID-19”, estado de exceção constitucional e deveres tributários: uma breve análise comparativa luso-brasileira

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.25.4>

## **Joaquim Freitas da Rocha**

Joaquim Freitas da Rocha ([ORCID: 0000-0001-7510-7476](https://orcid.org/0000-0001-7510-7476)) é Professor Auxiliar com agregação na Escola de Direito da Universidade do Minho e investigador do centro de investigação JusGov da mesma Universidade. É Diretor do Mestrado em Direito Tributário e Fiscal da Universidade e formador no Centro de Estudos Judiciários (CEJ).

## **Eduardo Sequeiros de Sousa Nunes**

Eduardo Sequeiros de Sousa Nunes ([ORCID: 0000-0002-4322-0260](https://orcid.org/0000-0002-4322-0260)) é Mestre em Direito tributário pela Escola de Direito da Universidade do Minho.

## RESUMO

O presente conjunto de considerações tem natureza eminentemente descritiva e procura evidenciar, numa abordagem comparativa luso-brasileira, o quadro normativo-legal emergente da Pandemia COVID-19, com particular enfoque nas medidas de natureza tributária. Elencar-se-ão, de modo tópico e sumário, as principais intervenções facilitadoras do cumprimento de deveres por parte dos contribuintes, salientando-se, todavia, a natureza pouco generosa de ambos os Estados, possivelmente antecipando a fortíssima crise económica e financeira que se prenuncia e a escassez de recursos públicos.

## 1 EXCECIONALIDADE CONSTITUCIONAL

Adaptando expressões que não são nossas, pode afirmar-se que se vive presentemente uma situação de “nervosismo constitucional”, decorrente de uma receção do medo (“*Rezeption von Angst*”) e de uma condição de permanente alarme e vigilância acrescidos (“*Zustand permanent erhöhter Alarmbereitschaft und Wachsamkeit*”)<sup>1</sup>.

Que uma situação pandémica provoca graves consequências e prejudica um número alargadíssimo de pessoas e situações é irrefutável, desde logo considerando a própria debilidade do estado de saúde das pessoas afetadas.

Acresce que não apenas as consequências sanitárias são de ponderar. Na realidade, a estas últimas, somam-se os devastadores efeitos financeiros, económicos e sociais (entre outros), como o desemprego, a quebra de rendimentos, a suspensão de serviços públicos e privados em educação, saúde, justiça, segurança, licenciamentos, registos, transportes públicos, etc. Como facilmente se compreende, a dimensão desses efeitos é tanto maior quanto maior for a escala e o impacto quantitativo das medidas de prevenção, dos tratamentos, dos internamentos e dos falecimentos, deslocando os tópicos problemáticos do interesse privado e da mera esfera individual - sempre relevante e de considerar - para a dimensão coletiva e de interesse público.

---

<sup>1</sup> Neste sentido, e com muitíssimo interesse, v. Barczak, Tristan, *Der nervöse Staat: Ausnahmezustand und Resilienz des Rechts in der Sicherheitsgesellschaft*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2020.

Em termos jurídicos, uma situação como a que se tem vindo a traçar constitui um campo extremamente rico para reflexão, levantando indagações quanto à necessidade, à conveniência e à oportunidade da tomada de decisões ao nível legal. Deverão o Estado e restantes poderes públicos agir ou omitir-se, deixando, neste último caso, ao livre desenvolvimento das estruturas económicas e sociais privadas o enfrentamento da situação? Agindo, deverá fazê-lo circunscrevendo-se ao domínio sanitário - e particularmente ao círculo da saúde pública -, ou deverá antes ampliar o espectro de atuação, abrangendo outros domínios económicos e sociais? Uma eventual intervenção deverá considerar o quadro constitucional e legal de normalidade recorrente ou, de outro modo, ser materializada no contexto de um estado jurídico-político de excecionalidade?

Como se vê, há inúmeros e complexos questionamentos.

E nem se pense que se tratam de simples questionamentos teóricos ou meramente especulativos (embora tal, só por si, não fosse necessariamente um aspeto negativo); bem longe disso, são problemas que podem implicar corolários bem gravosos, não apenas no presente mas também - e sobretudo, diríamos - no futuro quanto aos interesses, direitos e deveres das gerações vindouras. Pense-se, por exemplo, que pode existir uma tentativa de aproveitamento da situação pandémica para introduzir por via jurídico-normativa afrouxamentos das garantias clássicas inerentes ao Estado de Direito e ao Estado democrático - sem esquecer, evidentemente, o Estado social - como a legitimação democrática das medidas, a separação de poderes, a subordinação da administração à lei, a tendencial irretroatividade das normas, a presunção de inocência dos arguidos, etc. Riscos como a desvalorização do estatuto dos parlamentos e órgãos democraticamente eleitos, a governamentalização das restrições e suspensões de direitos, o abaixamento de grau normativo (*downgrade legislativo*), a criação de tributos ilegítimos ou as prisões precipitadas são reais e bem efetivos, podendo a situação pandémica constituir o fundamento material para abusos que em outras circunstâncias dificilmente seriam tolerados.

Porém, sem embargo do interesse e relevância de todas estas temáticas, o âmbito das presentes considerações é bem mais restrito: os efeitos da situação pandémica no contexto dos deveres dos contribuintes. Estamos, portanto, perante um escrito de Direito tributário.

A adequada compreensão do estatuto do contribuinte numa conjuntura excepcional de pandemia pressupõe que se comece por tematizar, ainda que brevemente, o enquadramento constitucional dos estados de excecionalidade.

Por aí se iniciará.

### ***1.1 Enquadramento dogmático dos estados de exceção constitucional***

Tendo em vista o enfrentamento de situações nas quais a vivência comunitária regular se pode considerar em perigo - como será o caso, por exemplo, de uma pandemia -, as diversas constituições consagram regimes jurídicos de exceção, os quais se traduzem e materializam em situações necessariamente temporárias de interrupção da normalidade institucional, formal e organizatória inerente a um Estado de Direito. Num quadro político-normativo atípico, os procedimentos legiferantes, assim como as competências legalmente previstas, são alterados, concentrando-se nos poderes executivos uma maior preponderância decisória e permitindo a adoção de medidas restritivas mais severas do que aquelas que seriam adotadas em situações consideradas normais. Entre tais medidas contam-se a suspensão ou a limitação de certos direitos ou garantias, como adiante se procurará demonstrar, na medida em que a extensão discursiva o permita. São, enfim, sistemas especiais de solução de crises (válvulas de escape, estados de legalidade extraordinária) que procuram assegurar a manutenção da ordem constitucional e o restabelecimento mais breve possível da normalidade<sup>2</sup>.

Em geral, isso é feito pela inserção nas Constituições de regimes jurídicos extraordinários a serem acionados no enfrentamento de conjunturas de elevada gravidade<sup>3</sup>. Em qualquer caso, a excecionalidade não deve conduzir a uma subversão das competências

---

2 Bem observadas as coisas, esses estados de exceção apenas são cabíveis em verdadeiros Estados de Direito e Estados Democráticos, pois em outro tipo de arranjos (autocráticos, ditatoriais) não se falará propriamente em regimes excecionais, mas antes em características recorrentes de sistemas autoritários e inconstantes *em si*. Nestes últimos, as alterações legislativas e competenciais, assim como as concentrações executivas de poder, serão vistos como esquemas de normalidade (o que, evidentemente, não os torna materialmente legítimos).

3 Ver a respeito do tema, Canotilho, José Joaquim Gomes (2003). *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (7ª Ed.). Coimbra: Almedina, p.1085-1086.

constitucionais. As habituais reservas de competência legislativa e a obrigatoriedade de precedência e de primado (prevalência) da lei não se devem ter por “suspensas” ou desconsideradas. Não há que sofrer contestação a ideia de que as suspensões ou limitações de direitos fundamentais devem sempre constituir reserva de ato legislativo, rejeitando-se que, mesmo a pretexto de um alegado estado de excecionalidade, poderes administrativos emanem atos restritivos que em circunstâncias normais não poderiam emanar. A diferença é que durante estes estados os procedimentos constitucionais são aligeirados, mas não inobservados.

Com particular relevância para os presentes desenvolvimentos, importa considerar os ordenamentos jurídicos português e brasileiro, no âmbito dos quais os estados excepcionais referidos são o estado de sítio e o estado de emergência (no primeiro) e o estado de defesa, o estado de sítio e a intervenção federal (no segundo).

Procuremos sumariar, *brevitatis causae*, os contornos essenciais desses institutos.

## ***1.2 Ordenamento jurídico português***

No contexto da infeção epidemiológica provocada pelo novo coronavírus (SARS-CoV-2) e da doença COVID-19, foi em Portugal decretado o denominado “estado de emergência”, o qual, nos termos da Constituição (CRP), pode ter abstratamente como fundamento uma de três circunstâncias<sup>4</sup>:

- i. Agressão efetiva ou iminente por forças estrangeiras;
- ii. Grave ameaça ou perturbação da ordem constitucional democrática; ou
- iii. Calamidade pública.

Na verdade, os fundamentos apontados são idênticos para ambas as situações de excecionalidade acima referidas (estado de sítio e estado de emergência), apenas se diferenciando pela respetiva gravidade.

---

<sup>4</sup> Cf. art.º 19º, n.ºs 2 e 3, da CRP.

O mencionado decretamento, efetuado pelo Presidente da República através do Decreto nº 14-A/2020, de 18 de março, considerou a existência da fundamentação referida em iii), legitimando posteriores intervenções do Parlamento e do Governo no sentido de estabelecer limitações e suspensões de direitos fundamentais. No quadro dessas intervenções<sup>5</sup>, muitíssimas medidas restritivas foram aprovadas, salientando-se as seguintes:

- A obrigação de confinamento no domicílio ou em estabelecimento de saúde;
- O restabelecimento de controlos fronteiriços de pessoas e bens (que, entretanto, haviam deixado de se efetuar em virtude das regras de Direito da UE e dos dispositivos do denominado *acordo Shengen*);
- A possibilidade de estabelecimento de “cercas sanitárias” em localidades particularmente afetadas;
- A interdição da permanência não justificada de grupos numerosos de pessoas na via pública;
- A proibição de reuniões com número elevado de pessoas;
- A possibilidade de requisições de bens ou serviços;
- A obrigatoriedade de abertura, funcionamento ou encerramento de determinadas empresas e estabelecimentos;
- A possibilidade de apresentação coerciva ao serviço;
- A alteração de local, horário e condições de trabalho.

É importante realçar que a disciplina jurídica inerente ao estado de emergência consta da própria CRP e é densificada ao nível infraconstitucional através da Lei nº 44/86, de 30 de setembro.

### ***1.3 Ordenamento jurídico brasileiro***

De modo um pouco distinto, embora com alguns fundamentos análogos, a Constituição brasileira de 1988 (CRFB) prevê, como acima se adiantou, um sistema

---

<sup>5</sup> Para uma visão global, v. <https://dre.pt/legislacao-COVID-19>.

de resposta emergencial que abrange três instrumentos de proteção: o estado de defesa, o estado de sítio e, embora deslocado do Título V (Da defesa do Estado e das instituições democráticas), a intervenção federal<sup>6</sup>.

O estado de defesa é acionado para a preservação ou o pronto restabelecimento da ordem pública ou da paz social quando ameaçadas por grave e iminente instabilidade institucional ou atingidas por calamidades de grandes proporções na natureza, podendo ser decretado pelo Presidente da República, com a obrigatória consulta prévia ao Conselho da República e ao Conselho de Defesa Nacional<sup>7</sup>.

Já o estado de sítio é reservado para situações mais graves, sendo o regime mais extremado dos estados de excecionalidade constitucional no ordenamento jurídico brasileiro. Presta-se ao enfrentamento de comoção grave de repercussão nacional, da ineficácia das medidas tomadas durante o estado de defesa, bem como dos casos de declaração de guerra ou de resposta à agressão armada estrangeira. Não configura necessariamente uma escalada da situação que originou a decretação de estado de defesa, podendo ser declarado sem a existência de estado emergencial anterior de menor gravidade. Na medida em que permite restrições mais severas que as do estado de defesa, no estado de sítio, o Presidente da República deve solicitar ao Congresso Nacional autorização para decretá-lo, após a devida audição dos já citados órgãos colegiais.

Logo, enquanto o estado de defesa é decretado pelo chefe do Poder Executivo e pode ser rejeitado posteriormente pelo Poder Legislativo, o estado de sítio só pode ser decretado com a prévia anuência deste.

Por fim, a intervenção federal é uma medida excepcional de supressão temporária da autonomia dos Estados-membros e do Distrito Federal, fundada em hipóteses previstas taxativamente no texto constitucional para a preservação da existência e da unidade da

---

6 O estado de defesa e o estado de sítio são regulados nos art.ºs 136º a 141º e a intervenção federal nos art.ºs 34º e 36º. O art.º 35º e algumas disposições comuns do art.º 36º tratam da intervenção dos Estados-membros nos Municípios que, por ser orientada a situações específicas que não configuram emergência de caráter nacional, não será objeto deste trabalho.

7 O Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional são órgãos colegiais de consulta presidencial (art.ºs 89º a 91º) e, embora sejam de consulta obrigatória para a decretação dos estados de defesa e de sítio, e de intervenção federal, seus pareceres possuem tão somente caráter opinativo.

Federação<sup>8</sup>. É decretada por ato político exclusivo do Presidente da República e tem por objetivos manter a integridade nacional; repelir invasão estrangeira ou de uma unidade da Federação em outra; pôr termo a grave comprometimento da ordem pública; garantir o livre exercício de quaisquer dos Poderes nas unidades da Federação; reorganizar as finanças da unidade da Federação que suspender pagamento de dívida por mais de dois anos consecutivos, salvo motivo de força maior, ou deixar de entregar aos Municípios receitas tributárias fixadas na Constituição Federal nos prazos legais; prover a execução de lei federal, ordem ou decisão judicial; e assegurar a observância de determinados<sup>9</sup> princípios constitucionais.

Em quaisquer dos casos, estamos em face de situações nas quais medidas coercitivas gravosas poderão ser adotadas. No estado de defesa são limitadas pelo texto constitucional à restrição aos direitos de reunião, de sigilo de correspondência, de sigilo de comunicação telegráfica e telefônica e à ocupação e uso temporário de bens e serviços, na hipótese de calamidade pública, respondendo a União pelos danos e custos decorrentes.

No estado de sítio, se este ocorrer em função de comoção grave de repercussão nacional ou da ineficácia das medidas do estado de defesa, são autorizadas, *numerus clausus*, a obrigação de permanência em localidade determinada; a detenção em edifício não destinado a acusados ou condenados por crimes comuns; as restrições relativas à inviolabilidade da correspondência, ao sigilo das comunicações, à prestação de informações e à liberdade de imprensa, radiodifusão e televisão; a suspensão da liberdade de reunião; a busca e apreensão em domicílio; a intervenção nas empresas de serviços públicos; e a requisição de bens.

Porém, se o estado de sítio é decretado em resposta à declaração de guerra ou à agressão armada, a Constituição não define uma relação exaustiva de medidas. Logo, em tese, poderiam ser restringidas outras garantias constitucionais, desde que presentes

---

8 V., a respeito, Moraes, Alexandre de (2003). *Direito Constitucional* (13 Ed.). São Paulo: Atlas, p. 237; Ferreira Filho, Manoel Gonçalves (2020). *Curso de Direito Constitucional* (41 Ed.). Rio de Janeiro: Forense, p. 57.

9 Forma republicana; sistema representativo; regime democrático; direitos da pessoa humana; autonomia municipal; prestação de contas da administração pública, direta e indireta; e aplicação do mínimo exigido da receita de impostos estaduais, inclusive os provenientes de transferências da União, no ensino e na saúde.

três requisitos constitucionais: necessidade de efetivação das medidas, deliberação pelo Congresso Nacional, e previsão expressa no Decreto presidencial<sup>10</sup>.

Quando a intervenção federal se relacionar com o provimento da execução de lei federal, ordem ou decisão judicial, ou com a garantia de princípios constitucionais, as medidas se limitam à suspensão do ato impugnado, se tal medida bastar ao restabelecimento da normalidade.

Importante ressaltar que, apesar de o texto constitucional brasileiro sugerir em alguns momentos a necessidade de complemento normativo infraconstitucional aos regimes de excecionalidade, estes permanecem sendo regulados exclusivamente pela Constituição (ao contrário do que sucede no ordenamento português, como vimos).

No entanto, de maneira diversa do ocorrido no ordenamento português, no ordenamento brasileiro não foi decretado qualquer estado excepcional. Para enfrentar a pandemia foi editada uma lei ordinária<sup>11</sup> prevendo as medidas restritivas que poderiam ser adotadas pela União, pelos Estados-membros, pelo Distrito Federal, e pelos Municípios, no âmbito de suas atribuições.

Dessa forma, além das providências a nível federal - como, por exemplo, a restrição de entrada e saída do país -, os governos estaduais, distrital e municipais têm imposto, conforme suas competências constitucionais e necessidades específicas, regras de distanciamento ou isolamento social, quarentena, suspensão de atividades de ensino, restrições ao comércio, a atividades culturais e à circulação de pessoas.

\*\*\*

Por fim, em síntese, é possível afirmar que os ordenamentos jurídico-constitucionais português e brasileiro enfrentaram a pandemia de modo diferenciado:

---

10 Moraes, Alexandre de (2003). *Direito Constitucional* (13 Ed.). São Paulo: Atlas, p. 525-526.

11 A Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020, prevê as seguintes medidas: isolamento; quarentena; realização compulsória de exames médicos, testes laboratoriais, coleta de amostras clínicas, vacinação e outras medidas profiláticas, ou tratamentos específicos; estudo ou investigação epidemiológica; exumação, necropsia, cremação e manejo de cadáver; restrição excepcional e temporária de entrada e saída do país e locomoção interestadual e intermunicipal; requisição de bens e serviços de pessoas naturais e jurídicas; e autorização excepcional e temporária para importação e distribuição de material de saúde.

- Em Portugal, recorrendo-se a uma situação de exceção, por via do decretamento do estado de emergência (entretanto cessado), colocando as medidas adotadas na órbita constitucional;
- No Brasil, utilizando-se os expedientes normativos habituais, colocando as medidas adotadas na órbita do legislador ordinário.

De todo o modo, não se pode dizer que as medidas adotadas (proibições de deslocação, obrigações de confinamento, obrigações de encerramento de atividades e estabelecimentos, etc.) tenham sido substancialmente distintas.

## **2 AS MEDIDAS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA RELACIONADAS COM O ESTADO DE EXCEÇÃO CONSTITUCIONAL**

A infeção epidemiológica, a subsequente pandemia, e as medidas restritivas entretanto adotadas em ambos os ordenamentos para enfrentar a situação sanitária adversa implicaram efeitos nefastos.

Se, num primeiro momento, os poderes públicos procuraram conter os efeitos imediatos da doença - evitando a degradação do estado de saúde de milhares de pessoas, impondo o confinamento e o isolamento profilático de muitas delas, num contexto de encerramento de organismos públicos, de restrições de deslocações para o local de trabalho, ou de limitações no acesso a transportes públicos - , num segundo momento procuraram enfrentar os efeitos económicos e sociais decorrentes da mesma.

Em termos práticos, tais efeitos manifestam-se numa dupla perspetiva: (i) em primeiro lugar, sob a forma de *danos emergentes*, que consubstanciam despesas antes inexistentes e que irrompem com a pandemia, designadamente os encargos com a aquisição de máscaras de proteção respiratória ou gel desinfetante cutâneo, obras em estabelecimentos ou veículos para introdução de espaços separados ou zonas de circulação limitada, aquisição de material informático e serviços de telecomunicações para permitir o teletrabalho, etc.; (ii) em segundo lugar, sob a forma de *lucros cessantes*, os quais se materializam, *grosso modo*, nos ingressos que deixaram de ser

percebidos, e.g., em consequência de situações de desemprego, de quebras de faturação por causa do encerramento de estabelecimentos comerciais ou unidades fabris (nos setores da hotelaria, restauração, indústrias transformadoras, etc.), ou ainda por causa da impossibilidade de prestar serviços, como sucede na advocacia, contabilidade, consultoria, aulas ou explicações, estética, limpeza, jardinagem, etc.

Ora, como resulta compreensível, os poderes públicos não poderiam ficar indiferentes a tal cenário, principalmente quando tais poderes se inserem num arranjo organizatório que se qualifica como próprio de um Estado de Direito *social*, como indiscutivelmente é assumido na CRP<sup>12</sup> e na CRFB<sup>13</sup>.

Assim sendo, foram implementadas várias medidas de mitigação ou atenuação desses efeitos nas mais diversas áreas, desde o domínio laboral até o acesso à saúde, passando pela assistência social, pela educação, e - aqui com especial ênfase - pela área dos tributos e das obrigações tributárias.

Sobre as últimas nos debruçaremos de modo tópico nos desenvolvimentos subsequentes, sublinhando que todas as medidas sinalizadas se caracterizam pela sua natureza excecional, transitória e extraordinária, atentos assim ao seu espectro temporal limitado e à circunstância de constituírem desvios aos regimes que seriam normalmente aplicáveis.

## ***2.1 No ordenamento português***

Em primeiro lugar, o legislador português flexibilizou o cumprimento de algumas obrigações tributárias cujo prazo de pagamento decorreria no *pico da crise*, permitindo que as mesmas pudessem ser cumpridas mais tarde. Aqui se incluem quer a entrega de IVA devido pelas operações tributáveis (e.g., transmissões de bens

---

12 Cf., por exemplo, art.ºs 63º (segurança social), 64º (saúde), 65º (habitação), 67º (proteção da família), 68º (paternidade e maternidade), 69º (proteção da infância) ou 72º (proteção das pessoas idosas), todos da CRP.

13 Cf., por exemplo, art.ºs 196º a 200º (saúde), 201º e 202º (previdência social), ou 203º e 204º (assistência social), todos da CRFB.

e prestações de serviços), quer as entregas do imposto de selo, quer ainda as quantias retidas na fonte em sede de IRS ou de IRC e pagamentos especiais por conta<sup>14 e 15</sup>.

Em segundo lugar, isentou de IVA as transmissões e aquisições intracomunitárias de bens quando estejam em causa finalidades sanitárias ou sociais, e determinou a sujeição a taxa reduzida do mesmo imposto (em regra, 6%) das importações, transmissões e aquisições intracomunitárias de máscaras de proteção respiratória ou gel desinfetante cutâneo<sup>16</sup>.

Mas a flexibilização do cumprimento não abrangeu somente as obrigações pecuniárias, a satisfazer em dinheiro, pois também as obrigações de natureza documental foram objeto de algum aligeiramento, permitindo-se a entrega diferida de declarações e outros documentos formais, além de se atenuar algumas exigências procedimentais probatórias, por exemplo, aceitando-se faturas em formato PDF<sup>17</sup>.

---

14 Cf. Decreto-lei nº 10-F/2020, e despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais nºs 104/2020-XXII, de 9 de março; 129/2020-XXII, de 27 de março; e 153/2020-XXII, de 24 de abril de 2020, disponíveis em [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/COVID\\_19/Despachos/Paginas/default.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Despachos/Paginas/default.aspx). Não se cuida no texto das medidas concernentes às contribuições para a segurança social; a respeito destas, v. art.º 4º do Decreto-Lei nº 10-F/2020.

15 Em termos teleológicos, terá sido intenção legislativa atenuar os efeitos económicos que o pagamento em altura de pandemia poderia acarretar, empurrando os encargos para momento futuro, numa altura em que os efeitos negativos sejam menos impactantes. Porém, levanta-se legitimamente a questão de saber se terá sido a melhor abordagem, atendendo ao facto de que, não existindo qualquer espécie de isenção ou exoneração de cumprimento, o efeito de acumulação poderá tornar-se, ele próprio, bastante pernicioso. Por outras palavras: aquilo que não se paga no presente terá de ser pago no futuro, e - mais grave - em cúmulo com as dívidas dessa altura (por exemplo, os IVA's respeitante ao trimestre anterior), sendo que, não se antevendo qualquer alívio da situação de crise económica, poderá suceder que as dificuldades não desapareçam ou até se incrementem. Neste sentido, a solução do legislador Português parecerá um pouco exígua ou parcimoniosa, apenas concedendo uma moratória legal, bem diferente de uma renúncia à receita (sob a forma de eventual perdão fiscal, isenção retroativa, etc.), a qual constituiria sem dúvida um sinal de maior *sensibilidade* para os problemas derivados da pandemia. Em todo o caso, compreende-se que a solução possa ter sido a que foi acolhida, atendendo às necessidades inerentes ao equilíbrio das contas públicas e ao imperativo de arrecadação de receitas para acudir à satisfação das necessidades coletivas e gerais, designadamente de natureza social.

16 Cf. Lei nº 13/2020, de 7 de maio, e despacho nº 112/2020-XXII, de 24 de março, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

17 Aqui, como está bom de ver, a teleologia subjacente já não se relaciona com a atenuação dos efeitos económicos em si, mas antes com as dificuldades de obtenção de suportes adequados para a comprovação dos atos e transações. Convém não perder de vista que muitos serviços públicos e privados se viram encerrados, dificultando sobremaneira as diferentes atuações profissionais e empresariais.

Num outro plano - o processual -, cuidou-se de preservar a subsistência económica quotidiana, resguardando o património dos contribuintes de atos limitativos (de desapossamento ou mesmo de transferência de propriedade) praticados no âmbito de processos de execução fiscal<sup>18</sup>, como as penhoras, as reversões contra responsáveis subsidiários, as graduações de créditos ou as vendas. Neste sentido, determina-se, durante o período em que durar o estado excecional suscitado pela pandemia, a suspensão *automática* dos processos de execução fiscal<sup>19</sup>. Também os pagamentos das prestações devidas ficam suspensos, mas aqui apenas se os interessados assim o desejarem, pois, querendo, podem continuar com o respetivo cumprimento.

Por fim, e considerando a obrigação de confinamento, as limitações de deslocação, e o encerramento ou redução de muitos serviços (entre os quais os Tribunais) - que implicam que muitos atos que deveriam ser praticados presencialmente deixem de o poder ser - suspenderam-se, num primeiro momento, os prazos processuais. Aqui se abrangeram os prazos para a prática de atos e diligências em qualquer tribunal tributário (ou outro tribunal, naturalmente, incluindo os tribunais arbitrais, a funcionar junto do CAAD), como, por exemplo, as contestações ou respostas, as oposições, as diligências probatórias, as alegações, etc.<sup>20</sup>. Posteriormente, a referida suspensão dos prazos processuais cessou, retomando-se a sua contagem nos termos normais, e determinou-se que diligências se deverão fazer através de teleconferência, videochamada ou outro meio equivalente, ou então presencialmente e com a observância do

---

18 Importa salientar que, em termos comparativos, a tramitação da execução fiscal é absolutamente jurisdicionalizada no ordenamento brasileiro, enquanto que no ordenamento português assume uma natureza mista administrativa-jurisdicional. Para desenvolvimentos, v. Rocha, Joaquim Freitas, *Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*, Execução fiscal (e-book), Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, pp. 35 e ss., disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/59862>.

19 Cf. art.º 5º, nº 2, do Decreto-lei nº 10-F/2020.

20 Não obstante, a imposição suspensiva não era absoluta, admitindo-se a possibilidade de prática de atos e diligências em circunstâncias que não implicariam riscos acrescidos ou que envolvessem interesses públicos superiores, particularmente quando estivesse em causa a tutela judicial em tempo útil, como acontece no contexto dos denominados «processos urgentes». V. art.º 7º, nº 7, da Lei nº 1-A/2020. Nestas situações, os atos ou as diligências deveriam praticar-se através de teleconferência, videochamada ou meio equivalente ou - caso não seja possível e esteja em causa a vida, a integridade física, a saúde mental, a liberdade ou a subsistência imediata dos intervenientes - presencialmente, desde que não se exceda o número de pessoas previsto nas recomendações das autoridades de saúde.

limite máximo de pessoas e demais regras de segurança e de higiene definidas pela Direção Geral da Saúde<sup>21</sup>.

## ***2.2 No ordenamento brasileiro***

Como já se adiantou, no Brasil, a pandemia de COVID-19 ainda não ocasionou a decretação de estados de excepcionalidade constitucional. Porém, poucos dias após a OMS declarar emergência global de saúde pública, e antes da confirmação do primeiro caso, o Ministério da Saúde declarou Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional<sup>22</sup>, permitindo o emprego de medidas urgentes de prevenção, controle e contenção de risco, danos e agravos à saúde pública.

Com o agravamento da pandemia, o Congresso Nacional, por solicitação do Presidente da República, reconheceu o estado de calamidade pública especificamente no que tange à dispensa do atingimento dos resultados fiscais e da limitação de empenho de despesas públicas até 31 de dezembro de 2020, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>23</sup>.

Dessa forma, o estado de calamidade pública atual prende-se à necessidade imperiosa de aumento do gasto público no combate à pandemia, em especial no apoio financeiro a Estados e Municípios, autorizando a não observância das metas fiscais e dos limites de gastos fixados para o exercício de 2020.

Importante ressaltar que abordaremos aqui tão somente as medidas de âmbito federal com reflexos tributários, excluindo as determinadas pelo Distrito Federal, e pelos 26 Estados e 5.570 Municípios.

Podemos dividir as providências adotadas em três classes: reduções temporárias de tributos; prorrogação de prazo de cumprimento de obrigações tributárias; e outras medidas.

---

21 V. o referido novo art.º 6º-A da Lei nº 1-A /2020.

22 Portaria nº 188, de 3 de fevereiro de 2020.

23 Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020.

Dentre as reduções, a taxa do Imposto de Importação (II) de itens necessários ao combate à COVID-19 foi zerada até 30 de setembro de 2020<sup>24</sup>, tendo sido adotada igual providência para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre determinados materiais utilizados no enfrentamento da pandemia<sup>25</sup>.

Com o objetivo de reduzir o custo das operações de crédito às pessoas singulares e coletivas, o Imposto sobre Operações de Crédito (IOF) foi reduzido a zero para as operações contratadas entre 3 de abril e 3 de julho de 2020<sup>26</sup>.

A alteração das taxas do II, do IPI e do IOF pode ser promovida diretamente pelo Poder Executivo em função de expressa disposição constitucional<sup>27</sup>, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, e não dependem da declaração de estados excepcionais.

Outra redução temporária ocorreu com as contribuições sociais ao chamado Sistema “S”, composto por um conjunto de instituições - serviços sociais autónomos de direito privado - voltado para questões profissionais diversas que suportam, por exemplo, as atividades da indústria, do comércio, do agronegócio e das cooperativas. A diminuição das taxas em 50%, porém, teve que ser operada por meio da Medida Provisória nº 932, de 31 de março de 2020, em face da ausência de permissivo legal similar ao concedido aos impostos citados anteriormente<sup>28</sup>.

---

24 Resolução da Câmara de Comércio Exterior nº 17, de 17 de março de 2020. O governo estima um impacto fiscal da ordem de 4,45 mil milhões de reais (aproximadamente 810 milhões de euros), conforme Nota Informativa de 17/04/2020, disponível em [https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/nota-informativa-medidas-fiscais-coronavirus-final-17\\_04.pdf/view](https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/nota-informativa-medidas-fiscais-coronavirus-final-17_04.pdf/view).

25 Decretos nº 10.285, de 20 de março de 2020 e nº 10.302, de 1º de abril de 2020. O governo estima um impacto fiscal da ordem de 540 milhões de reais (aproximadamente 98 milhões de euros), conforme Nota Informativa de 17/04/2020, disponível em [https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/nota-informativa-medidas-fiscais-coronavirus-final-17\\_04.pdf/view](https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/nota-informativa-medidas-fiscais-coronavirus-final-17_04.pdf/view).

26 Decreto nº 10.305, de 1º de abril de 2020. O governo estima um impacto fiscal da ordem de 7 mil milhões de reais (aproximadamente 1,2 milhão de euros), conforme Nota Informativa de 17/04/2020, disponível em [https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/nota-informativa-medidas-fiscais-coronavirus-final-17\\_04.pdf/view](https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/nota-informativa-medidas-fiscais-coronavirus-final-17_04.pdf/view).

27 Art. 153º, § 1º da Constituição brasileira.

28 A edição de medida provisória, cuja competência é do Presidente da República, exige situações relevantes e urgentes, tem força de lei, e vigora, em geral, pelo prazo de sessenta dias, perdendo sua eficácia se neste prazo não for convertida em lei pelo Poder legislativo.

O recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), além da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) devidas em abril e em maio de 2020, foi prorrogado respectivamente para os meses de agosto e outubro de 2020<sup>29</sup>. No âmbito do regime do Simples Nacional<sup>30</sup>, houve uma prorrogação de seis meses para o pagamento dos tributos federais<sup>31</sup> e do valor fixo mensal do Microempendedor Individual (MEI) devidos em abril, maio e junho de 2020; e de três meses para o pagamento dos impostos sobre o consumo de competência dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios<sup>32</sup> devidos em abril, maio e junho de 2020<sup>33</sup>.

A motivação da moratória nos parece de todo similar à concedida no ordenamento português - atenuar os efeitos económicos de pagamentos em tempos de pandemia - e, da mesma forma, pode-se questionar os efeitos perniciosos dessa medida, remetendo assim aos comentários da nota nº 14 supra.

Importante destacar que a concessão de moratória - suspensão ou alargamento do prazo de cumprimento da obrigação principal - deve ser promovida por meio de lei<sup>34</sup>, exigência que não foi observada nas prorrogações outorgadas pelo Ministério da Economia e pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, órgãos de natureza administrativa.

A dilatação do prazo de cumprimento de obrigações também alcançou as obrigações não pecuniárias, por exemplo, a entrega das declarações relativas ao ano de 2019

---

29 Portaria do Ministério da Economia (ME) nº 139, de 3 de abril de 2020 alterada pela Portaria ME nº 150, de 7 de abril de 2020.

30 O Simples Nacional é um regime tributário facilitado e simplificado para microempresas e empresas de pequeno porte que permite o recolhimento de vários tributos federais, estaduais e municipais num pagamento único.

31 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), IPI, Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), PIS, e a contribuição previdenciária patronal (CPP).

32 Tratam-se do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal; e do Imposto sobre Serviços (ISS), de competência do Distrito Federal e dos Municípios.

33 Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 154, de 03 de abril de 2020.

34 Conforme art. 152º do Código Tributário Nacional brasileiro.

do MEI e das microempresas e empresas de pequeno porte<sup>35</sup>, do imposto de renda das pessoas naturais<sup>36</sup>, e da declaração final do espólio e de saída definitiva<sup>37</sup>. Aqui também podemos associar a medida aos óbices enfrentados para a obtenção das informações necessárias ao preenchimento das declarações, o que nos remete aos comentários da nota nº 16 supra.

Dentre as medidas que escapam às reduções e ao diferimento de obrigações, podemos destacar, no domínio da Receita Federal do Brasil, a suspensão até 30 de junho de 2020 dos prazos para a prática de atos processuais; da emissão eletrônica automatizada de aviso de cobrança e intimação para pagamento de tributos, da notificação de lançamento da malha fiscal da pessoa física, do procedimento de exclusão de contribuinte de parcelamento por inadimplência de parcelas, e do registro de pendência de regularização por ausência de declaração no cadastro nacional de pessoas naturais e coletivas<sup>38</sup>. Na jurisdição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), houve a suspensão por 90 dias dos prazos para impugnações administrativas nos procedimentos de cobrança; da instauração de novos procedimentos de cobrança; do encaminhamento de certidões de dívida ativa para cartórios de protesto; e da instauração de procedimentos de exclusão de parcelamentos em atraso<sup>39</sup>. Também foram prorrogados por três, quatro e cinco meses os prazos para pagamento das prestações de parcelamentos administrados pela PGFN com vencimento, respetivamente, em maio, junho e julho de 2020<sup>40</sup>.

No âmbito do Poder Judiciário, por sua vez, o Conselho Nacional de Justiça, considerando a necessidade de preservar a saúde de magistrados, agentes públicos, advogados e usuários em geral, e de garantir o caráter ininterrupto da atividade jurisdicional, estabeleceu regime de plantão extraordinário, e suspendeu os prazos processuais até 30 de abril de 2020, resguardando a prática de atos necessários à preservação de direitos e os de natureza urgente, tendo depois ampliado ou alterado paulatinamente

---

35 Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 153, de 25 de março de 2020.

36 Instrução Normativa RFB nº 1930, de 01 de abril de 2020.

37 Instrução Normativa RFB nº 1934, de 07 de abril de 2020.

38 Portaria RFB nº 543, de 20 de março de 2020, alterada pela Portaria RFB nº 936, de 29 de maio de 2020.

39 Portaria PGFN nº 7.821, de 18 de março de 2020.

40 Portaria ME nº 201, de 11 de maio de 2020.

essas medidas, adequando-se assim aos estágios de desenvolvimento da pandemia. Dessa forma, por exemplo, a partir de 4 de maio de 2020, os processos judiciais e administrativos eletrônicos retomaram seu curso no estado em que se encontravam no momento da suspensão, sendo restituídos por tempo igual ao que faltava para sua complementação; previu-se a suspensão de prazos nos processos que tramitem em meio eletrônico e físico nas unidades da Federação (Estados-membros e Distrito Federal) onde forem impostas medidas sanitárias restritivas à livre locomoção de pessoas, pelo tempo que estas perdurarem; e determinou-se a retomada dos serviços jurisdicionais presenciais de forma gradual e sistematizada, nos tribunais em que isto for possível, a partir de 15 de junho de 2020<sup>41</sup>.

## CONCLUSÕES

Elencadas que estão algumas das mais significativas medidas adotadas pelos legisladores brasileiro e português no quadro do combate aos efeitos ocasionados pela pandemia, o que é possível afirmar em termos reflexivos e de resumo conclusivo?

Basicamente, que ambos os ordenamentos se caracterizaram por uma razoável prontidão (e até rapidez) na emanção de remédios - identificaram prontamente (alguns) problemas e emanaram legislação celeremente -; todavia, os instrumentos “facilitadores” não são propriamente generosos, bem pelo contrário. Trata-se,  *grosso modo*, de isenções temporárias de imposto (principalmente quando estejam em causa aquisições de bens ou prestações de serviços diretamente relacionadas com o combate à pandemia); de prorrogação de prazos de cumprimento de obrigações tributárias (pecuniárias e não pecuniárias, designadamente declarativas e documentais); de suspensão temporária de processos executivos e de pagamentos prestacionais, bem como de prazos processuais.

Por isso se disse que o “legislador tributário COVID-19” foi parcimonioso: basta atentar que as isenções e os diferimentos de pagamentos não são generalizados, mas pontuais e as suspensões de prazos duram apenas algumas semanas.

---

41 Resoluções CNJ n.ºs 313, 314, 317, 318 e 320 de 2020, e Portaria do Presidente do CNJ nº 79, de 22/05/2020.

Porém, algumas perturbadoras interrogações se suscitam: o que se passará após a situação de exceção? Não seria o caso de se anteciparem desde já outras medidas mais arrojadas, em lugar de esperar e “navegar à vista?”

É inegável que o fim da pandemia (para já, não vislumbrável) não significará o fim dos efeitos económicos e sociais nefastos, bem pelo contrário, pois o mais provável será que estes últimos se acentuarão com o passar do tempo, incrementando e prolongando o estado de crise. Ademais, e considerando especificamente as dilações de prazo para pagamento de tributos - que não são perdões fiscais -, convém não esquecer que o que não está a ser pago agora terá de ser pago mais à frente no tempo, e em acumulação com as dívidas da altura. Por outras palavras: o que não se paga agora, pagar-se-á juntamente com os encargos do futuro, sobrecarregando significativamente o retomar das atividades económicas, empresariais e prestacionais. Logo, é legítimo admitir que o estado de crise potenciará muitíssimas situações de incumprimento.

Enfim, o “legislador tributário COVID-19” procurou apontar sinais de sensibilidade, tentando passar a mensagem de que existe preocupação com a situação dos contribuintes e humanizando a percepção tradicionalmente adversa do fisco <sup>42</sup>; porém, bem vistas as coisas, trata-se apenas de empurrar os problemas para o futuro o que, francamente, é pouco quando se está a falar de um Estado responsável.

Poder-se-á perguntar: mas então que alternativas existiriam? Poderia o Estado renunciar à percepção de receitas tributárias, principalmente num momento tão delicado como o que se atravessa e com certeza se continuará a atravessar?

Creemos que não.

Porém, os problemas poderiam ser enfrentados de outro modo: poderia ser o próprio Estado, não enquanto credor, mas enquanto devedor, a dar o exemplo. Bastar-lhe-ia - e não seria coisa pouca - honrar os seus compromissos e pagar o muito que deve aos cidadãos e às empresas. Seguramente que isso ajudaria bastante.

---

<sup>42</sup> Sobre o tema, v. Rocha, Joaquim Freitas, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, disponível em formato digital em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/61950>.

Porém, o tópico da despesa pública empurrar-nos-ia para outras considerações que extravasariam o âmbito do presente escrito.

Fica apenas a sinalização da ideia.

Braga, junho de 2020