

A INEFICÁCIA DO PERT-COVID/19 COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA DURANTE A PANDEMIA



<https://doi.org/10.22533/at.ed.975132505057>

Data de aceite: 02/06/2025

Victor Antonio de Assis Freitas

Discente do 9º período do curso de Bacharelado em Direito pelo Centro Universitário Uninorte – Faculdade de Direito, Rio Branco – AC
<http://lattes.cnpq.br/8812016506424588>

Adriano dos Santos Iurconvite

Docente do Centro Universitário Uninorte – Faculdade de Direito. Doutorando em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI). Mestre em Direito pelo Centro Universitário FIEO (UNIFIEO). Especialista em Direito Público, com ênfase em Direito Tributário, pela Instituição Toledo de Ensino (ITE). Bacharel em Direito pela mesma instituição. Rio Branco – AC
<http://lattes.cnpq.br/4919379255698902>

RESUMO: O dever constitucional de pagar tributos é imposto a todas as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, e constitui instrumento essencial para a concretização dos direitos fundamentais promovidos pelo Estado. Contudo, a pandemia de Covid-19 instaurou um cenário de emergência sanitária e econômica de alcance global. Em 30 de janeiro de 2020, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou o surto do novo coronavírus como uma Emergência

de Saúde Pública de Importância Internacional (ESPII), reconhecendo sua gravidade e potencial de desestabilização mundial (Organização Das Nações Unidas, 2020). Nesse contexto, tornou-se urgente repensar mecanismos de justiça tributária capazes de auxiliar os contribuintes a manterem-se adimplentes diante da retração econômica e da queda abrupta de receitas. Este trabalho tem como objetivo analisar a eficácia do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT-COVID/19) como instrumento de justiça tributária no cenário da pandemia. A metodologia adotada foi teórico-dogmático pesquisa bibliográfica e documental, com base em legislações pertinentes (Código Tributário Nacional, Constituição Federal, decretos e medidas provisórias relacionadas à pandemia), projetos de lei (em especial o PL 2.375/2020). Os resultados indicam que o referido programa não se mostrou eficaz na proteção do contribuinte durante o período de calamidade, sendo a moratória o instituto jurídico mais adequado para atender às demandas sociais e econômicas impostas pela crise sanitária.

PALAVRAS-CHAVE: Dever fundamental de pagar tributo; justiça tributária; pandemia; moratória.

THE INEFFICACY OF PERT-COVID/19 AS AN INSTRUMENT OF TRIBUTARY JUSTICE DURING THE PANDEMIC

ABSTRACT: The constitutional duty to pay taxes is imposed on all individuals, whether natural or legal persons, and constitutes an essential instrument for the realization of the fundamental rights promoted by the State. However, the Covid-19 pandemic created a global public health and economic emergency. On January 30, 2020, the World Health Organization (WHO) declared the outbreak of the novel coronavirus a Public Health Emergency of International Concern (PHEIC), recognizing its severity and global destabilizing potential (United Nations, 2020). In this context, it became urgent to rethink mechanisms of tax justice capable of helping taxpayers remain compliant amid economic downturn and a sharp drop in income. This study aims to analyze the effectiveness of the Special Program for Tax Regularization (PERT-COVID/19) as an instrument of tax justice during the pandemic. The methodology adopted was theoretical-dogmatic, based on bibliographic and documentary research, drawing on relevant legislation (National Tax Code, Federal Constitution, decrees, and provisional measures related to the pandemic), as well as legislative proposals (especially Bill No. 2,375/2020). The results indicate that the aforementioned program proved ineffective in protecting taxpayers during the state of public calamity, with the legal instrument of moratorium emerging as the most appropriate means of addressing the social and economic demands imposed by the health crisis.

KEYWORDS: Fundamental duty to pay taxes; tributary justice; pandemic; moratorium.

INTRODUÇÃO

A tributação representa um dos mais relevantes instrumentos à disposição do Estado para a concretização dos direitos fundamentais, pois consiste na retirada compulsória de parcela do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas com o objetivo de financiar os serviços públicos. Contudo, diante da crise econômica provocada pela pandemia de Covid-19, surgiu uma questão central: frente à emergência sanitária e econômica que foi instaurada, os instrumentos adotados pelo governo federal foram capazes de assegurar, de maneira justa e efetiva, o cumprimento da obrigação tributária pelos contribuintes?

Segundo o Ministério da Saúde (BRASIL, 2020), a pandemia de Covid-19 é uma infecção respiratória aguda causada pelo coronavírus SARS-CoV-2, potencialmente grave, de elevada transmissibilidade e de distribuição global. O SARS-CoV-2 é um betacoronavírus descoberto em amostras de lavado broncoalveolar obtidas de pacientes com pneumonia de causa desconhecida na cidade de Wuhan, província de Hubei, China, em dezembro de 2019. Diante desse cenário, questiona-se: o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT-COVID/19) constituiu um mecanismo adequado de justiça tributária no contexto da calamidade pública?

Este trabalho parte da premissa de que o dever de pagar tributos é um encargo constitucional fundamental, imposto a todos os cidadãos e empresas. No entanto, a instituição e a cobrança desses tributos devem observar princípios estruturantes da justiça tributária, como a legalidade, a capacidade contributiva e a isonomia. Apenas a partir do respeito a esses princípios é possível garantir que a arrecadação ocorra de forma justa, sobretudo em tempos de emergência social e econômica.

Durante o estado de calamidade pública decretado em virtude da pandemia, diversas medidas econômicas foram adotadas. No entanto, constata que tais medidas foram insuficientes frente à magnitude da crise. O aumento do desemprego e o fechamento em massa de estabelecimentos comerciais afetaram diretamente a capacidade de arrecadação estatal e, por consequência, a manutenção das políticas públicas essenciais à população.

Nesse contexto, evidencia a inadequação do Projeto de Lei nº 2.375/2020, que propôs apenas o parcelamento dos créditos tributários, com a manutenção de juros e penalidades pecuniárias. Tal medida revela-se ineficaz diante da realidade enfrentada pelos contribuintes, pois não oferece um alívio real e imediato às dificuldades financeiras enfrentadas durante a pandemia.

Entre esses instrumentos eficazes, destaca-se a moratória como a alternativa mais adequada, pois possibilita a suspensão temporária da exigibilidade dos tributos, aliviando o fluxo de despesas das empresas e contribuindo para a preservação de empregos e da atividade econômica como um todo.

METODOLOGIA

A metodologia adota uma abordagem qualitativa de cunho teórico-dogmático, sustentada por levantamento bibliográfico e documental. Foram analisadas legislações pertinentes (Código Tributário Nacional, Constituição Federal, decretos e medidas provisórias relacionadas à pandemia), projetos de lei (em especial o PL 2.375/2020), pareceres técnicos, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como artigos científicos e doutrinas clássicas e contemporâneas do Direito Tributário.

Complementarmente, foram utilizados dados públicos provenientes de fontes oficiais, como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Ministério da Economia, Receita Federal, com o intuito de contextualizar os impactos econômicos da pandemia e subsidiar a crítica à efetividade das medidas tributárias adotadas.

**Abordagem da Pesquisa**

Qualitativa, de cunho teórico-dogmático

**Fontes Jurídicas**

- Constituição Federal
- Código Tributário Nacional
- decretos e medidas provisórias relacionadas à pandemia

**Dados Complementares**

- Dados públicos de fontes oficiais:
- IBGE
 - Ministério da Economia
 - Receita Federal

**Objetivo dos Dados**

Contextualizar os impactos econômicos da pandemia e subsidiar a crítica à efetividade das medidas tributárias adotadas

Figura 1: metodologia esquematizada

Fonte: Organização própria, abr. 2025.

INDICADORES ECONÔMICOS DURANTE A PANDEMIA DE COVID-19 NO BRASIL

Durante o período mais crítico da crise sanitária provocada pela pandemia de COVID-19, o Brasil enfrentou um cenário alarmante no mercado de trabalho, registrando uma taxa recorde de desemprego de 14,6% no terceiro trimestre de 2020, o que correspondeu a mais de 14 milhões de pessoas desocupadas (AFP, 2020).

Conforme dados sistematizados a partir da Agência de Notícias do IBGE (2021; 2022; 2023), a taxa média de desemprego atingiu seus níveis mais elevados em 2020 e 2021, refletindo os impactos profundos da pandemia sobre a economia e as relações laborais no país. Os dados referentes à taxa percentual no período de 2016 a 2022 revelam variações importantes que merecem uma reflexão cuidadosa sobre os fatores que podem ter influenciado tais oscilações. Entre 2016 e 2019, a taxa manteve-se relativamente estável, apresentando pequenas flutuações que indicam um cenário moderadamente constante, com valores próximos a 12%. (Entre 2016 e 2019, os valores apresentaram variações: iniciaram em 11,5, subiram para 12,7 em 2017, caíram levemente para 12,3 em 2018 e se estabilizaram em 11,9 em 2019). Essa estabilidade sugere que, durante esses anos, as condições econômicas, sociais ou políticas associadas à taxa mantiveram-se em equilíbrio, sem grandes impactos que causaram variações expressivas. No entanto, a partir de 2020, nota-se um aumento significativo, com a taxa atingindo o seu pico em 13,5%, o maior valor do período analisado.

Esse aumento pode estar relacionado a eventos extraordinários ocorridos nesse ano, como a pandemia de COVID-19, que trouxe profundas alterações no cenário econômico e social mundial. Muitas variáveis econômicas sofreram impactos diretos, refletindo-se em taxas elevadas, seja de desemprego, inadimplência, ou outras que a taxa em questão representa. O ano seguinte, 2021, apresenta um pequeno recuo, mas ainda mantém a

taxa em um patamar alto, de 13,2%, o que indica que os efeitos do choque de 2020 ainda persistiam. Já em 2022, a taxa apresenta uma queda acentuada, para 9,6%, registrando o menor índice em todo o período. Essa redução pode sinalizar uma recuperação ou adaptação do contexto econômico ou social às novas condições. Esse comportamento é evidenciado na análise apresentada a seguir.

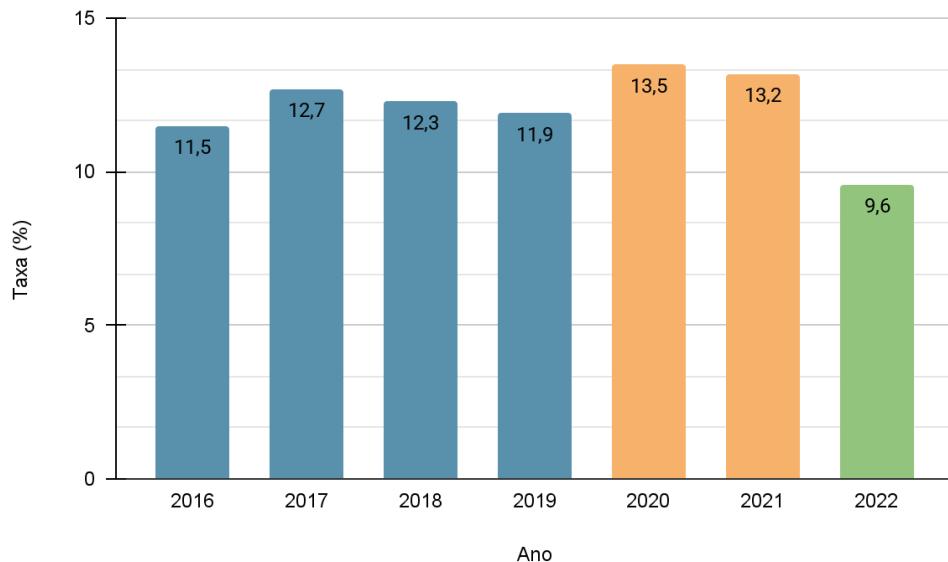


Gráfico 1: taxa de desocupação em % anual

Fonte: Dados organizados a partir de IBGE (2021; 2022; 2023).

Paralelamente aos efeitos sanitários da pandemia da COVID-19, observou-se um aumento expressivo nos pedidos de falência e de recuperação judicial no Brasil. De acordo com dados da Boa Vista SCPC (Ângelo, 2020), apenas no mês de junho de 2020 houve um crescimento de 82,2% nesses pedidos. No acumulado do ano, o índice de falências atingiu 12,7%, enquanto os pedidos de recuperação judicial chegaram a 13,4%. No mesmo período, a arrecadação federal registrou uma queda de 6,91%, totalizando R\$ 1,479 trilhão, conforme informações da Receita Federal. Como demonstra o gráfico abaixo.

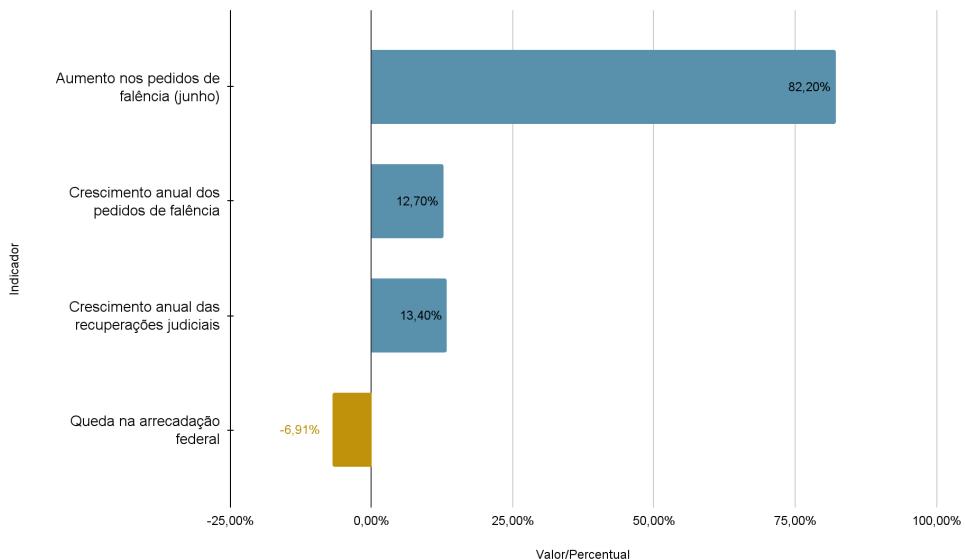


Gráfico 2: indicadores econômicos do Brasil

Fonte: Dados organizados a partir de Ângelo, 2020

Esses dados evidenciam a gravidade da crise econômica enfrentada no período, exigindo a adoção de medidas urgentes por parte do governo federal para mitigar os impactos sociais e a redução no recolhimento de tributos. Nesse contexto, a Câmara dos Deputados apresentou o Projeto de Lei nº 2.735/2020, com o objetivo de suprir o déficit de arrecadação sem impor uma carga tributária excessiva aos contribuintes já fragilizados pela crise.

O DEVER DE PAGAR TRIBUTO

O Título II da Constituição Federal disciplina os Direitos e Garantias Fundamentais. O seu Capítulo I tem como título “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”. Neste diapasão, não é incorreto afirmar que, além do rol de direitos, a Constituição Federal também estabelece deveres.

Os autores Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins (Dimoulis; Martins, 2008, p. 76-80) destacam que a Constituição Federal contempla seis espécies ou grupos de deveres fundamentais. O primeiro grupo refere-se ao dever de efetivação dos direitos fundamentais; o segundo abrange os deveres específicos do Estado em relação aos indivíduos; o terceiro corresponde aos deveres de criminalização do Estado; o quarto inclui os deveres dos cidadãos e da sociedade; o quinto diz respeito ao dever de exercer os direitos de forma solidária, considerando os interesses coletivos; e, finalmente, o sexto grupo trata dos deveres implícitos que decorrem dos direitos explicitamente declarados. Dentre esses grupos, destacamos o quarto, relativo aos deveres dos cidadãos e da sociedade. Veja Espécies de Deveres conforme demonstrado a seguir



Figura 2: Espécies de Deveres Fundamentais segundo Dimoulis e Martins

Fonte: do autor, org. de Dimoulis; Martins, 2008, p. 76-80

Constituição Federal de 1988, acentua que são raras as normas que atribuem deveres diretamente aos cidadãos. Entre elas, destacam-se: o artigo 14, § 1º, que estabelece a obrigatoriedade do alistamento eleitoral e do voto; o artigo 143, que impõe o serviço militar obrigatório; o artigo 205, que define a educação como dever da família; o artigo 225, que atribui à coletividade o dever de defender e preservar o meio ambiente; e os artigos 227 e 229, que estabelecem o dever de proteção e amparo à criança, ao adolescente e ao idoso. No entanto, há um dever de grande relevância que não está explicitamente previsto no texto constitucional: o dever fundamental de pagar tributos.

Historicamente, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, disciplina em seu artigo 13º que “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”. Bem como o artigo XXXVI da Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de abril de 1948, prescreve que “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”. A Constituição Espanhola de 1978 estabelece em seu artigo 31.1, que todos deverão contribuir com sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade econômica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório.

Inconteste é o fato de que a Constituição Federal é taxativa ao estabelecer que os direitos fundamentais, dentre eles os sociais, devem ser amparados por todos os entes da federação. O Estado brasileiro deve agir de forma a possibilitar e proporcionar condições mínimas de vida com dignidade, sempre buscando diminuir as desigualdades sociais, notadamente abrigando aos mais fracos.

Mas para que o Estado atue de forma a garantir as condições mínimas de vida com dignidade, é imperioso se fazer que cobre a arrecadação tributos. Não há como se furtar a ideia de que para que o Estado, *in casu*, a República Federativa do Brasil, seja capaz de garantir os direitos fundamentais, bem como a dignidade da pessoa humana, deva arrecadar, de forma compulsória, tributos.

O dever fundamental de pagar tributos constitui elemento central na manutenção do Estado Democrático de Direito, pois representa a contrapartida da fruição dos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente. Leandro Paulsen (2018, p. 24) ressalta que esse dever é “a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado que assegura aos cidadãos os direitos fundamentais”. Ou seja, não há como garantir educação, saúde, segurança, infraestrutura ou políticas públicas sem que haja uma base sólida de financiamento estatal, e essa base é composta, em sua essência, pelas receitas tributárias.

Nesse sentido, Marcus Abraham (2018, p. 51) é categórico ao afirmar que, “se existe liberdade, haverá um custo para usufruí-la”. A liberdade, assim como os demais direitos fundamentais, não é exercida no vácuo: ela exige estrutura, organização, serviços públicos e garantias institucionais. Logo, se o Estado tem como função oferecer à coletividade uma ampla gama de bens e serviços, é indispensável que disponha de fontes de financiamento contínuas e sustentáveis, o que confere ao tributo seu papel estruturante.

A jurista Alessandra Obara Soares da Silva (2006) aprofunda esse entendimento ao afirmar que “o dever de pagar tributo nasce junto com o direito à vida, ou com o direito à existência, no caso das pessoas jurídicas”, sendo, portanto, um dever inato, inerente a todos os indivíduos e às organizações sociais. Tal afirmação aproxima a obrigação tributária dos próprios fundamentos da cidadania e da solidariedade social, princípios que orientam a convivência democrática e o pacto constitucional.

Dessa forma, o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos está diretamente vinculado à efetivação concreta dos direitos fundamentais assegurados na Constituição de 1988. Trata-se de um compromisso coletivo com a justiça social, com a igualdade de oportunidades e com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

PRINCÍPIOS FORMADORES DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Todos nós, cidadãos, devemos cumprir a obrigação tributária principal, ou seja, o dever de pagar tributos (CTN, art. 113, § 1º), para que os entes federativos possam atuar na concretização dos princípios da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial.

Contudo, o Estado não pode exercer sua competência tributária de maneira arbitrária, uma vez que a própria Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar. Entre esses limites, destacam-se os princípios da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva, os quais devem ser interpretados de forma integrada, sob pena de comprometimento da coerência e da eficácia do sistema jurídico-tributário. Conforme destaca Roque Antonio Carrazza (2003, p. 40), tais princípios não se tratam de meras diretrizes políticas, mas de normas jurídicas de observância obrigatória, que estruturam e legitimam a atividade tributária estatal no âmbito do Estado Democrático de Direito.

O princípio da solidariedade, embora não esteja previsto de forma expressa no tópico referente às limitações do poder de tributar, consiste em um dos objetivos da República Federativa do Brasil, elencado em seu artigo 3º, inciso I, vale dizer, construir uma sociedade livre, justa e solidária. Noutros dizeres, o Estado deve sempre atuar de forma a concretizar o princípio da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

Tais objetivos somente são viáveis mediante a arrecadação de tributos. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar as ADIs 3.105 e 3.128, firmou entendimento de que todos os cidadãos são chamados a contribuir para o financiamento do Estado, observando-se os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

É imperioso destacar que o princípio da solidariedade deve ser interpretado sob uma perspectiva objetiva, enquanto dever jurídico de natureza vinculante, que se materializa na obrigação legal de pagar tributos. Em outras palavras, a solidariedade, no contexto tributário, configura-se como um dever fundamental dos cidadãos de contribuir para o custeio do Estado e para a manutenção das estruturas públicas.

Nesse sentido, Ana Kátia Barbosa Torres (2012, p. 88) cita:

A tributação conduzida pelo Estado e suportada pelos cidadãos-contribuintes, antes de ser um meio de prover e manter a máquina estatal, é primariamente um dever de solidariedade social, dever este que possui natureza de princípio constitucional.

Logo, uma vez concretizado o fato imponível, os sujeitos passivos da relação tributária devem agir de forma a pagar o tributo não apenas com a ideia, o sentimento da obrigação de cumprir um ato compulsório descrito em lei, mas também o de auxiliar na promoção do bem coletivo e atendimento das demandas sociais.

Como observa Mota (2010, p. 201):

A finalidade (objetivo, fim a que se destina o tributo) buscada pelo legislador infraconstitucional impõe dever o tributo na atualidade cumprir indiretamente uma função (ação, utilidade para consecução de seus objetivos) que caberia diretamente ao Estado contemporâneo cumprir: a função social. Dessa forma, o tributo na atualidade é instrumento de alcance daquela função social do Estado e, ao mesmo tempo, também cumpre sua função social.

Com a premissa de agir em respeito ao princípio constitucional da solidariedade, percebe-se que o tributo não possui apenas uma função fiscal, ou seja, de arrecadação, mas também uma função ética: a concretização da justiça tributária.

Este é o espírito da solidariedade insculpido na Constituição Federal, o Princípio intrinsecamente ligado à solidariedade é o da isonomia. A Constituição Federal estabelece, de modo genérico, no *caput* do artigo 5º que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. No âmbito tributário, o princípio da isonomia está disposto no inciso II do artigo 150 da Carta Magna, no qual disciplina que os entes da federação são vedados de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Importante dizer que tais princípios não se excluem, ao contrário. O Supremo Tribunal Federal na ADI 3.105/DF decidiu que o princípio constitucional da isonomia tributária, artigo 150, inciso II, consiste na particularização do princípio fundamental da igualdade, artigo 5º, *caput*.

Como regra, o princípio da isonomia tributária disciplina que todas as pessoas, que se encontrem na mesma situação, devem ser tributadas da mesma forma. Esta é a chamada isonomia horizontal, que se funda na “igualdade perante a lei”, não havendo tratamento diferenciado entre os contribuintes. Como exemplo, citamos que os contribuintes que auferem os mesmos rendimentos deverão pagar o mesmo imposto de renda pessoa física.

Mas o princípio da isonomia tributária também deve ser analisado sob uma outra acepção, a vertical.

Como muito bem ensina Rui Barbosa, patrono da advocacia brasileira, “a regra da igualdade não consiste senão em quinhar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam” (Barbosa, 1999, p. 26). Aqui estamos diante da isonomia tributária em sentido vertical.

A própria Constituição Federal não veda que os contribuintes que se encontrem em situações distintas devem ser tributados de maneira diferente, na medida de suas diferenças. Esse entendimento se extrai da leitura do, já citado, artigo 150, inciso II, onde os entes da federação são vedados de instituírem tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Se não estiverem em situação equivalente, ou seja, existindo reais, verdadeiras diferenças, pode-se haver um tratamento tributário diferenciado entre os contribuintes.

A regra constitucional da *isonomia* deve ser entendida como a autorização concedida ao legislador para igualar as pessoas, após serem identificadas as suas desigualdades, através do tratamento jurídico particular que produza o efeito de nivelar as diferenças que mereçam ser corrigidas, e sendo certo, também, que, em direito tributário, as isenções se justificam por serem o instrumento jurídico adequado para nivelar os contribuintes. Seixas Filho, 1989, p. 119.)

A existência de desigualdades autoriza a abertura de uma classe de contribuintes com o propósito de tributar de forma igualitária os iguais e diferente os desiguais. Diante disso, pode-se dizer que a isonomia tributária traz a ideia de justiça tributária.

Diante disso, não há outro entendimento senão o de que, no campo da tributação, deve ser observada a capacidade contributiva do sujeito passivo, sendo plenamente admissível o tratamento diferenciado àqueles que não se encontram em situação econômica equivalente. Um exemplo concreto dessa possibilidade ocorreu durante a pandemia de Covid-19, quando diversas sociedades empresárias tiveram sua capacidade contributiva substancialmente reduzida em razão dos impactos econômicos provocados pela crise sanitária. O princípio da capacidade contributiva encontra-se consagrado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 145.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Insta mencionar que, apesar do texto constitucional prescrever que o princípio da capacidade contributiva se aplique somente aos impostos, ele se aplica a todos os tributos, conforme posicionamento do Supremo Tribunal Federal no ARegRExt. 176.382-5, ADI 4.762 e ADI 4.697. Trata-se de um princípio que deve ser aplicado a todas as espécies tributárias, vale dizer, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (BRASIL, 1992).

Outro ponto a ser elucidado é que a expressão “sempre que possível”, constante do referido dispositivo constitucional, não pode ser interpretada como uma cláusula que atribui discricionariedade ampla ao legislador.

Conforme pontua Hugo de Brito Machado Segundo (2017, p. 169): “A expressão ‘sempre que possível’ não confere poder discricionário ao legislador, mas designa, sim, por meio do advérbio ‘sempre’, um inafastável grau de imperatividade no comando.” Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva deve ser compreendido como diretriz vinculante na conformação da tributação, cuja observância é exigência inafastável do Estado Democrático de Direito.

Analizando sob uma perspectiva axiológica, sempre que possível, deve-se observar o mandamento da “necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade” (Carvalho, 2012, p. 215).

Isso significa, na máxima medida possível, que os tributos devem ser instituídos e cobrados com o objetivo de promover um estado ideal de coisas ou de realizar certos fins ou valores (Machado Segundo, 2017, p. 94).

Trata-se de um princípio constitucional de eficácia plena e de efeito imediato, um princípio fundamental de tributação, devendo ser respeitado e servindo de baliza tanto na instituição como na cobrança do tributo.

Como muito bem já decidiu o Ministro Marco Aurélio, Relator no Recurso Extraordinário 423.768, o princípio da capacidade contributiva possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma graduação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto (BRASIL, 2006).

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente ligado aos princípios da isonomia tributária e da solidariedade, formando um arcabouço normativo essencial para a concretização da justiça tributária. Conforme cita Roque Antonio Carrazza (2023, p. 77):

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

Carrazza ainda destaca que o legislador possui o dever, ao instituir tributos, de selecionar fatos geradores que reflitam conteúdo econômico, observando as desigualdades inerentes às distintas categorias de contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Tal diretriz impõe ao Estado a responsabilidade de estruturar um sistema tributário que efetivamente respeite a realidade socioeconômica dos contribuintes, promovendo uma distribuição equitativa do ônus fiscal.

Importante destacar que o legislador tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas" (Carrazza, 2003, p. 77).

José Juan Ferreiro Lapatza ensina que o princípio da justa repartição da carga tributária, corolário da capacidade contributiva do contribuinte, é mais que um princípio, mas sim uma forma de entender, interpretar e aplicar a igualdade tributária, Lapatza, 2006, apud Abraham, 2016, p. 116)

Onde quem tem mais riqueza, deve contribuir a mais do que quem tem menos riqueza, vale dizer, deve pagar mais tributos com o fim de manter os cofres públicos.

Por isso que a distribuição da carga tributária deve ser realizada de forma solidária, isonômica e em conformidade com a capacidade contributiva do contribuinte, concretizando a justiça tributária.

A exteriorização da justiça tributária somente ocorre com a aplicação dos princípios da solidariedade, da isonomia tributária e da capacidade contributiva, onde se tributa os mais abonados e se atenua a incidência tributária dos menos abonados ou, ainda, com a implementação de benefícios que venham a auxiliar no adimplemento dos tributos.

O ESTADO DE CALAMIDADE E AS MEDIDAS ECONÔMICAS ADOTADAS

No dia 6 de fevereiro de 2020, entrou em vigor a Lei nº 13.979/2020, que dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus, responsável pelo surto de 2019. Esta lei estabelece medidas como isolamento, quarentena e restrições de entrada e saída do país, visando à proteção da coletividade .

Em 13 de março de 2020, o Ministério da Saúde regulamentou os critérios de isolamento e quarentena que deveriam ser aplicados pelas autoridades de saúde locais para pacientes com suspeita ou confirmação de infecção por coronavírus no Brasil. As regras entraram em vigor com a publicação de portaria no Diário Oficial da União (Toledo, 2020).

No dia 19 de março de 2020, foi publicada a Portaria nº 125, que dispõe sobre a restrição excepcional e temporária de entrada no país de estrangeiros oriundos de países sul-americanos, como Argentina, Bolívia, Colômbia, Guiana Francesa, Guiana, Paraguai, Peru e Suriname, por rodovias ou meios terrestres, pelo prazo de quinze dias, prorrogável conforme recomendação da Anvisa .

Posteriormente, em 27 de março de 2020, foi publicada a Portaria nº 152, que dispõe sobre a restrição excepcional e temporária de entrada de estrangeiros no país por via aérea, pelo prazo de trinta dias, prorrogável conforme recomendação da Anvisa .

O isolamento social horizontal imposto pelos poderes públicos trouxe como consequência a redução da cadeia produtiva e a perda da capacidade contributiva de todos os contribuintes, principalmente das sociedades empresárias. Face ao elevado índice de contaminação, a maioria de nós se isolou, fato este que levou ao desemprego e ao fechamento de empresas no país.

Posteriormente, em 20 de março, o Decreto Legislativo 6/2020 reconheceu o estado de calamidade pública em decorrência da pandemia, no qual constituiu uma comissão mista composta por 6 (seis) deputados e 6 (seis) senadores, com igual número de suplentes, com o objetivo de acompanhar a situação fiscal e a execução orçamentária e financeira das medidas relacionadas à emergência de saúde pública de importância internacional relacionada ao coronavírus, devendo se reunir mensalmente, junto com o então Ministro da Economia, a fim de avaliar a situação fiscal e a execução orçamentária e financeira das medidas relacionadas à emergência de saúde pública. Bimestralmente, a Comissão realizava audiência pública, também com o Ministro da Economia, para apresentação e avaliação de relatório da situação fiscal e da execução orçamentária e financeira das medidas tomadas face à pandemia.

Tendo como escopo a busca da justiça tributária, o Executivo Federal começou a tomar medidas de enfrentamento na área econômica. Foram adotadas medidas com o fulcro de auxiliar e permitir que as empresas não travassem suas atividades por completo e que a economia pudesse continuar funcionando

Primeiramente, insta mencionar que, para proteger, ou tentar proteger, a renda da parcela da população mais vulnerável, foi promulgada a lei 13.982, de 2 de abril de 2020, no qual dispõe sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabeleceu medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19).

No âmbito tributário, quanto ao pagamento de impostos federais, a Portaria 139/2020, prorrogou o prazo para o recolhimento de tributos federais, na situação que específica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus. A Instrução Normativa 930/2020 prorrogou o prazo de entrega da declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). O Decreto 10.414/2020, reduziu a zero a alíquota do imposto sobre operações financeiras (IOF). Os Decretos 10.285/2020 e 10.302/2020 reduziram, temporariamente, as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

O Comitê Gestor do Simples Nacional, por meio da Resolução 152/2020, prorrogou o prazo de pagamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição para o PIS/Pasep, e da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP).

Já a Medida Provisória 932/2020, convertida na lei 14.025/2020, alterou as alíquotas de contribuição aos serviços sociais autônomos. A Instrução Normativa 1.932/2020 prorrogou o prazo da apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições).

A Portaria 555/2020 prorrogou o prazo de validade das Certidões Negativas de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND) e Certidões Positivas com Efeitos de Negativas de Débitos relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CPEND), em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus (COVID-19).

Por fim, citamos a Lei Complementar 173, de 27 de maio de 2020, que dispõe sobre o Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus, no qual estabelece a suspensão de pagamento de dívidas contratadas entre a União com os demais entes (art. 1º, § 1º, inc. I); a reestruturação de operações de crédito interno e externo junto ao sistema financeiro e instituições multilaterais de crédito (art. 1º, § 1º, inc. II); e, o auxílio financeiro da União aos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 5º).

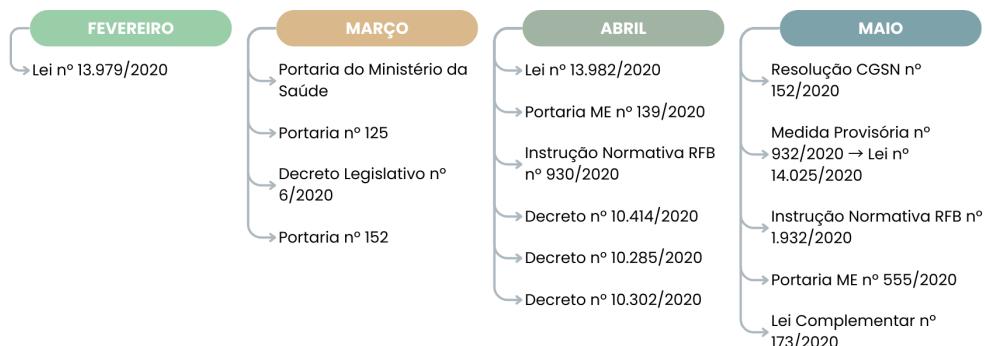


Figura 3: Esquema Cronológico de Medidas Adotadas Durante a Pandemia de Covid-19 (2020)

Fonte: Org. própria, 2025.

Infelizmente, tais medidas mostram-se insatisfatórias diante da crescente taxa de desemprego, que atingiu 14,6%, estabelecendo um novo recorde histórico no Brasil (AFP, 2020), bem como do aumento expressivo no número de pedidos de falência, que subiram 28,9% em junho, e de recuperação judicial, que cresceu 82,2% no mesmo

período (ÂNGELO, 2020). Esses fatores impactam diretamente a arrecadação tributária e, consequentemente, comprometem a efetivação dos direitos fundamentais assegurados pela Constituição Federal.

Mister se faz com que os Entes da Federação, em especial o Federal, lancem mão de todos os mecanismos tributários de justiça tributária para a manutenção dos empregos, das sociedades empresárias e, por conseguinte, da atividade econômica, não apenas durante, mas também no pós-pandemia.

A MORATÓRIA COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A moratória está prevista no artigo 151, inciso I, e regulamentada pelos artigos 152 a 155 do Código Tributário Nacional (CTN). Consiste em um instituto jurídico que autoriza a prorrogação do prazo para pagamento do tributo, seja ele já vencido ou a vencer, mediante previsão legal expressa. Essa prorrogação pode se dar por meio de adiamento ou parcelamento da dívida tributária.

Tal instrumento configura um benefício fiscal temporário, destinado a aliviar a carga tributária dos contribuintes em situações excepcionais, como calamidades, catástrofes ou condições econômicas e sociais adversas que dificultem o cumprimento da obrigação tributária principal. Segundo Ricardo Lobo Torres, o instituto da moratória justifica-se em situações excepcionais, como calamidades públicas, enchentes, catástrofes ou condições econômicas e sociais adversas que dificultem o cumprimento da obrigação tributária principal pelos contribuintes (TORRES, 2005, p. 957.). Importa destacar que, no instituto da moratória, não incidem juros nem multas, diferenciando, portanto, de outras modalidades de parcelamento ou anistia tributária.

Face ao grande número de pedidos de falência e, via direta, o aumento do desemprego em virtude da pandemia, a moratória configura em um importante instituto, capaz de auxiliar na concretização de uma justiça tributária eficaz.

Instituindo a moratória, de forma a postergar ou adiar o pagamento do tributo, sem a incidência de juros e penalidade pecuniária, os Entes da Federação estarão agindo de forma a auxiliar as sociedades empresárias em sua subsistência, na manutenção dos empregos e na continuidade da prestação do serviço e fornecimento de bens.

Importante elucidar que a moratória AMARO, 2018, p. 378. “não implica em uma contestação do direito do credor”, ou seja, não se está isentando o sujeito passivo do pagamento de um tributo. A lei apenas dilata ou parcela o pagamento de um tributo.

No auge da pandemia em decorrência do Coronavírus, a moratória agiria de forma a atenuar o impacto na arrecadação de tributos, pois se estaria dando um fôlego, um prazo para que todos os contribuintes cumprissem com a obrigação tributária de pagar.

O PERT-COVID/19 COMO INSTRUMENTO INEFICAZ DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O Projeto de Lei nº 2.375/2020, que tramitou na Câmara dos Deputados, teve por objetivo instituir o Programa Extraordinário de Regularização Tributária da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em resposta ao estado de calamidade pública decorrente da pandemia de COVID-19, denominado PERT-COVID/19 (BRASIL, 2020).

Poderiam aderir ao PERT-COVID/19 todas as pessoas físicas e jurídicas, inclusive aquelas em processo de recuperação judicial (art. 1º, § 1º), no prazo de até 90 (noventa) dias após o término do estado de calamidade pública causado pela pandemia do coronavírus (art. 1º, § 2º), desde que possuam débitos de natureza tributária ou não tributária (art. 1º, § 3º). O deferimento do pedido de adesão está condicionado ao pagamento do valor à vista ou da primeira parcela.

Segundo especialistas, o PERT-COVID/19 é considerado um dos melhores programas de parcelamento já propostos (ARABI, 2020; EQUIPE TRIBUTÁRIA, 2020). Contudo, o programa “extraordinário” nada mais representa do que uma modalidade de parcelamento das dívidas tributárias.

O parcelamento previsto no PERT-COVID/19 consiste em uma medida de política fiscal que tem por objeto a recuperação dos créditos inadimplidos, incidindo juros e multa (art. 1º, § 5º e art. 2º, § 3º).

Não se nega que a *mens legis* seja de auxiliar todas as pessoas, físicas e jurídicas, face aos impactos financeiros advindos pelos efeitos da pandemia. Contudo, poderia ser feito mais! O legislador, utilizando de um instituto tributário mais adequado, pode estimular mais o empreendedor no cumprimento da obrigação tributária principal.

Os Poderes Executivo e Legislativo devem sempre atuar em conjunto, de forma a aliviar o fluxo de despesas das empresas e, com isso, ocorrer a manutenção do emprego. Somente com a utilização de um instrumento tributário condizente com a realidade é que se estará criando mecanismos econômicos direcionados à manutenção da atividade econômica e do emprego.

Os princípios formadores da justiça tributária, vale dizer, a solidariedade, a isonomia tributária e a capacidade tributária, devem estar presentes na construção, na elaboração das leis, principalmente na atual situação enfrentada devido a pandemia.

E tomando como base os citados princípios, chega-se à conclusão de que o parcelamento, com a incidência de juros e multa das dívidas tributárias, não se mostra o meio pertinente ao contexto histórico pandêmico sendo que, o instituto tributário adequado é a moratória.

A moratória pode agir de forma aliviar o fluxo de despesas das empresas, dando melhores condições para que o gerador de empregos pague os débitos, não só vencidos, mas também os vincendos, concretizando, assim, uma política tributária eficaz. A moratória consiste em um instrumento próprio para situações de calamidade.

No mesmo sentido, no instituto tributário da moratória não há a incidência de juros, tampouco a aplicação de penalidade pecuniária, diferentemente do Projeto de Lei 2.375/2020 – PERT-COVID/19.

Outrossim, nos termos do artigo 154 do CTN, a lei pode determinar que a moratória incida sobre os créditos tributários vencidos e sobre aqueles que ainda não foram constituídos pelo lançamento, na prática, os vincendos. Durante a ocorrência de uma pandemia, para que as sociedades empresárias ganhem fôlego e se recuperem, pode ser concedida a moratória mesmo dos tributos que ainda não foram lançados e devidamente constituídos pelo fisco.

Everardo Maciel afirma que a política tributária deve amparar-se no conceito de moratória, e que a “União deve dar o exemplo e apelar pelo acolhimento das medidas por todos os entes federativos. Nesse movimento não pode haver nenhuma concessão a mentalidades burocráticas, que não enxergam a dimensão da catástrofe” (Maciel, 2020).

Como sobredito, não se busca contestar o direito do credor, questionar o lançamento, muito menos se esquivar ao pagamento, vez que é através da arrecadação dos tributos que o Estado age de forma a garantir as condições mínimas de vida com dignidade.

A moratória tem o condão de, apenas e tão somente, em dilatar ou parcelar. A lei apenas dilata ou parcela o pagamento de um tributo, sem a incidência de juros e multa, assim sendo, indubioso é o fato de que a moratória consiste em um efetivo instrumento de política tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pandemia de Covid-19 desafiou os sistemas de justiça e gestão pública em diversas dimensões, incluindo o campo tributário. Diante do colapso econômico e da crise sanitária de proporções globais, o Estado brasileiro precisou rever, ainda que de forma reativa, os mecanismos de arrecadação tributária com vistas à manutenção da ordem econômica e social. Este cenário levou à formulação da pergunta-problema que orientou esta pesquisa: o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT-COVID/19) foi eficaz como instrumento de justiça tributária durante a pandemia?

A resposta a essa indagação foi construída com base nos objetivos definidos: compreender o dever fundamental de pagar tributos, refletir sobre os princípios constitucionais que orientam a justiça tributária e avaliar, à luz desses fundamentos, a pertinência das medidas fiscais adotadas no período, com ênfase no PERT-COVID/19. Com apoio em doutrinas clássicas e contemporâneas, em análise normativa e em dados empíricos oficiais, foi possível demonstrar que o referido programa apresentou limitações significativas no que tange à sua eficácia como política pública de justiça fiscal.

O PERT-COVID/19, ao se restringir à proposta de parcelamento de débitos tributários com incidência de juros e multas, revelou-se incompatível com os princípios que regem o sistema constitucional tributário. Em um contexto marcado por grave redução da capacidade contributiva de pessoas físicas e jurídicas, a imposição de encargos financeiros adicionais agrava a situação de inadimplência, especialmente entre os setores mais fragilizados da economia. Tal medida, embora juridicamente possível, não se traduziu em resposta sensível à crise social instalada.

Ao longo da pesquisa, ficou evidente que o dever fundamental de pagar tributos, embora indispensável à sustentação do Estado e dos direitos sociais, não pode ser interpretado de forma isolada ou absoluta. Ele deve ser equilibrado com o princípio da solidariedade, que impõe ao Estado a obrigação de proteger os mais vulneráveis; com o princípio da isonomia tributária, que exige tratamento desigual aos desiguais; e, sobretudo, com o princípio da capacidade contributiva, que veda a cobrança de tributos de quem não possui condições objetivas de pagá-los.

Diante desse cenário, a moratória tributária emerge como instrumento jurídico mais adequado e eficaz. Prevista no Código Tributário Nacional, a moratória permite a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários por prazo determinado, sem a incidência de juros e multas. Diferentemente do parcelamento com encargos, a moratória reconhece a excepcionalidade do momento e oferece um alívio real aos contribuintes, promovendo a manutenção da atividade econômica, a preservação de empregos e a continuidade da arrecadação futura. Trata-se de uma medida de justiça fiscal, que conjuga a necessidade de financiamento estatal com a proteção à dignidade econômica dos contribuintes.

A análise crítica conduzida neste estudo aponta, portanto, para a confirmação da hipótese inicialmente levantada: o PERT-COVID/19, por sua concepção e aplicação limitada, não se revelou eficaz como instrumento de justiça tributária durante a pandemia. Sua estrutura não dialogou adequadamente com os fundamentos constitucionais da tributação justa, tampouco considerou a gravidade do impacto social e econômico provocado pela crise sanitária.

Dessa forma, recomenda-se que futuras políticas públicas voltadas à regularização tributária em situações emergenciais adotem instrumentos mais compatíveis com os princípios da justiça fiscal. A moratória, por ser juridicamente segura, socialmente sensível e economicamente viável, deve ocupar papel central na formulação de medidas tributárias excepcionais. Para tanto, é fundamental que haja coordenação entre os entes federativos, a fim de assegurar respostas fiscais uniformes e efetivas diante de cenários de calamidade.

A presente pesquisa contribui para o debate jurídico-tributário contemporâneo ao demonstrar que, para além da arrecadação, a política fiscal deve ser pensada como ferramenta de proteção social e equilíbrio econômico. A justiça tributária, longe de ser apenas um ideal normativo, deve ser um compromisso efetivo do Estado com a equidade, a dignidade humana e a solidariedade, especialmente nos momentos em que esses valores são mais postos à prova.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 51.

AFP. Desemprego no Brasil sobe a 14,6%, novo recorde histórico. **UOL Notícias**, Rio de Janeiro, 27 nov. 2020. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/ultimas-noticias/afp/2020/11/27/desemprego-no-brasil-sobe-a-146-novo-recorde-historico.htm>. Acesso em: 25 out. 2024.

AGÊNCIA BRASIL. Arrecadação federal cai 6,91% em 2020. **Agência Brasil**, Brasília, 25 jan. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2021-01/arrecadacao-federal-cai-691-em-2020>. Acesso em: 26 maio 2025.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 378.

ÂNGELO, Tiago. Pedidos de falência sobem 28,9% em junho; de recuperação judicial, 82,2%. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 14 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/pedidos-falencia-sobem-289-junho-recuperacao-822#author>. Acesso em: 12 jan. 2024.

ARABI, Jamila. PL que institui programa de recuperação aguarda parecer na Câmara. **Contabilidade na TV, Blumenau**, 1 out. 2020. Disponível em: <https://www.contabilidadenatv.com.br/2020/10/pl-que-institui-programa-de-recuperacao-tributaria-aguarda-parecer-na-camara-desde-junho/>. Acesso em: 31 jan. 2025.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Edições Casa de Rui Barbosa, 1999. p. 26.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.735, de 2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra;jsessionid=node024ykuvp3jukr10l230f4umyj59454005.node0?codteor=1894828&filename=PL+2735/2020. Acesso em: 20 out. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 2.735/2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarIntegra?codteor=1894828&filename=PL+2735/2020. Acesso em: 20 out. 2024.

BRASIL. **Legislação Covid-19**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Portaria/quadro_portaria.htm. Acesso em: 1 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Dispõe sobre as medidas para enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus responsável pelo surto de 2019. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, ano 158, n. 27, p. 1, 7 fev. 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13979.htm. Acesso em: 19 fev. 2025.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Portaria nº 125, de 19 de março de 2020. Dispõe sobre a restrição excepcional e temporária de entrada no País de estrangeiros oriundos da América do Sul. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 mar. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/mj/pt-br/assuntos/noticias/coronavirus-portaria-restringe-entrada-de-estrangeiros-de-oito-paises-no-brasil-portaria-no-125-de-19-de-marco-de-2020-portaria-no-125-de-19-de-marco-de-2020-dou-imprensa-nacional.pdf>. Acesso em: 07 maio 2025.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. **Portaria nº 152, de 27 de março de 2020**. Dispõe sobre a restrição excepcional e temporária de entrada de estrangeiros no País, por via aérea. Brasília, DF, 27 mar. 2020. Disponível em: https://portaldeimigracao.mj.gov.br/images/portarias/PORTRARIA_N%C2%BA_152_DE_27_DE_MAR%C3%87O_DE_2020.pdf. Acesso em: 19 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Boletim Epidemiológico Especial – Doença pelo Coronavírus COVID-19**. Brasília: Ministério da Saúde, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/saude>. Acesso em: 22 Fer. 2025.

BRASIL. **Ministério da Saúde**. Saúde regulamenta condições de isolamento e quarentena. Brasília, DF, 13 mar. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/saude/pt-br/assuntos/noticias/2020/marco/saude-regulamenta-condicoes-de-isolamento-e-quarentena>. Acesso em: 19 maio 2025.

BRASIL. **Presidência da República. Secretaria-Geral**. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Legislação Covid-19. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Portaria/quadro_portaria.htm. Acesso em: fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.105/DF**. Relatora: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Julgado em: 18 ago. 2004. Plenário. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=270334>. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo STF n. 433**. Brasília, DF: STF, 2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm>. Acesso em: 10 out. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 146.733**. Relator: Min. Moreira Alves. Julgado em: 29 jun. 1992. Plenário. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=204125>. Acesso em: 22 abr. 2025.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 40.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 215.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 76–80.

EQUIPE TRIBUTÁRIA. PERT-COVID/19 – **Projeto de Lei 2735/2020**. Mendes Advocacia e Consultoria, Belém, 24 nov. 2020. Disponível em: <https://www.mendesadv.com/publicacoes/pert-covid-19/>. Acesso em: 17 fev. 2024.

ESPAÑHA. **Constitución Española**. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/tribunal/normativa/CEportugu%C3%A9s.pdf>. Acesso em: 17 dez. 2024.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-anteriores-a-criacao-da-Sociedade-das-Nacoes-ate-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 17 fev. 2024.

INFOMONEY. **Pedidos de falência saltam 12,7% em 2020, aponta pesquisa da Boa Vista**. 6 jan. 2021. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/negocios/pedidos-de-falencia-saltam-127-em-2020-aponta-pesquisa-da-boa-vista/>. Acesso em: 24 maio 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Com pandemia, 20 estados têm taxa média de desemprego recorde em 2020**. Agência de Notícias IBGE, 10 jun. 2021. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/30235-com-pandemia-20-estados-tem-taxa-media-de-desemprego-recorde-em-2020>. Acesso em: 24 maio 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Desemprego recua na maioria dos estados na média anual para 2021*. Agência de Notícias IBGE, 25 mar. 2022. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/33034-desemprego-recua-na-maioria-dos-estados-na-media-anual-para-2021>. Acesso em: 24 maio 2025.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Taxa média de desemprego cai a 9,3% em 2022, menor patamar desde 2015*. Agência de Notícias IBGE, 28 fev. 2023. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/36351-taxa-media-de-desemprego-cai-a-9-3-em-2022-menor-patamar-desde-2015>. Acesso em: 24 maio 2025.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**: instituciones. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 169.

MACIEL, Everardo. A política tributária deve amparar-se no conceito de moratória ampla. **Jota**, Brasília, 24 ago. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/coluna-da-abdf/a-politica-tributaria-deve-amparar-se-no-conceito-de-moratoria-ampla-24032020>. Acesso em: 15 nov. 2024.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Justiças social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela Constituição. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 18, n. 93, p. 199–217, jul./ago. 2010. p. 201.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Organização Mundial da Saúde declara novo coronavírus pandemia**. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881>. Acesso em: 19 jan. 2025.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Declaração americana dos direitos e deveres do homem**. Disponível em: <http://www.dhnet.org.br/direitos/sip/oea/oeadcl.htm>. Acesso em: 17 dez. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 22.

SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional comentado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2018.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 119.

SILVA, Alessandra Obara Soares da. Breves comentários sobre o dever jurídico de pagar tributo e sua correlação com os princípios da solidariedade, da igualdade e da justiça social. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 4, n. 19, jan./fev. 2006. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=34197>. Acesso em: 29 nov. 2024.

TOLEDO, Karina. Coronavírus tinha se espalhado pelo Brasil antes das medidas de contenção. **Veja Saúde**, São Paulo, 18 ago. 2020. Disponível em: <https://saude.abril.com.br/medicina/coronavirus-tinha-se-espalhado-pelo-brasil-antes-das-medidas-de-contencao/>. Acesso em: 30 jan. 2025.

TORRES, Ana Kátia Barbosa. Justiça tributária como pressuposto da justiça social. **Revista Jurídica da Fa7**, Fortaleza, v. 9, n. 1, p. 87–96, abr. 2012. p. 88.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 957.