



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA**

**FACULDADE DE DIREITO**

**WELLINGTON BORGES THRONIECKE**

**O DIREITO DO CONTRIBUINTE DE FAZER PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O  
DEVER DE TRANSPARÊNCIA DO ESTADO**

**Juiz de Fora**

**2016**

**WELLINGTON BORGES THRONIECKE**

**O DIREITO DO CONTRIBUINTE DE FAZER PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O  
DEVER DE TRANSPARÊNCIA DO ESTADO**

Monografia apresentada à faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como pré-requisito parcial a obtenção do grau de bacharel em Direito, na área de concentração de Direito Tributário, sob orientação da Prof<sup>ª</sup> Dra<sup>a</sup> Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora**  
**2016**

**WELLINGTON BORGES THRONIECKE**

**O DIREITO DO CONTRIBUINTE DE FAZER PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O  
DEVER DE TRANSPARÊNCIA DO ESTADO**

Monografia apresentada à faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como pré-requisito parcial a obtenção do grau de bacharel em Direito, na área de concentração de Direito Tributário, submetida a Banca Examinadora composta pelos membros:

---

**Prof. Dra. Elizabete Rosa de Mello (Orientadora)**  
**Universidade Federal de Juiz de Fora**

---

**Prof. Dra. Luciana Gaspar Melquíades Duarte**  
**Universidade Federal de Juiz de Fora**

---

**Prof. Dra. Waleska Marcy Rosa**  
**Universidade Federal de Juiz de Fora**

PARECER DA BANCA

( ) APROVADO

( ) REPROVADO

Juiz de Fora, 19 de julho de 2016.

À minha mãe, por toda a fé e o apoio desde o princípio desta caminhada.

À minha namorada, Renata, por compartilhar sua vida comigo.

Ao meu pai e à minha irmã, pela paciência e compreensão ao longo destes anos.

Aos meus amigos de faculdade e de estágio, pelo companheirismo e pelos momentos de extrema alegria.

À minha orientadora, Prof<sup>a</sup> Elizabete, pela inspiração que a sua dedicação ao Direito me traz.

## RESUMO

O Estado e os particulares ocupam posições antagônicas em diversas situações, principalmente, na relação jurídica tributária, onde o primeiro coloca-se como destinatário dos tributos recolhidos pelo segundo. Contudo, desta relação, sob a égide do Estado Democrático de Direito, decorre aos contribuintes o direito de recolher o menor montante de tributos possível e de receber informações atinentes a atividade tributária. O presente estudo tem por objeto a análise do direito do contribuinte ao exercício do planejamento tributário, mediante a utilização de benefícios fiscais, como instrumento previsto pelo próprio ente federativo competente a instituição dos tributos, que possibilita ao sujeito passivo da relação jurídica tributária alcançar a economia de tributos de forma lícita, e a sua relação ao dever do Estado de conferir transparência às leis. Indaga-se a efetividade dos mecanismos utilizados pelos entes federativos para divulgação das informações atinentes aos benefícios fiscais e as consequências decorrentes do descumprimento do dever de transparência pelo Estado em relação a realização do planejamento tributário pelo contribuinte.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Benefícios fiscais. Transparência. Direito Tributário.

## **ABSTRACT**

*The State and individuals take antagonistic positions in various situations, among them, the tax legal relationship where the first arises as a recipient of the taxes collected by the second. However, this relationship under the aegis of the democratic rule of law, due to taxpayers the right to collect the least amount of taxes and receive information pertaining to tax activity. This study aims at the analysis of the taxpayer's right to the exercise of tax planning through the use of tax benefits as a tool provided by the federal entities competent to the imposition of taxes, which allows the taxpayer, achieve economy lawfully taxes and their relationship to the State's duty to provide transparency of laws. Asks to the effectiveness of the mechanisms used by federal entities for disclosure of information relating to tax benefits and the consequences of noncompliance with the obligation of transparency by the State for the realization of tax planning by the taxpayer.*

*Keywords: Tax planning. Tax benefits. Transparency. Tax law.*

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	10
2.1 Conceito.....	12
2.2 Requisitos do planejamento tributário.....	14
2.3 Consequências do planejamento tributário.....	25
3 BENEFÍCIOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	29
3.1 Conceito.....	31
3.2 Finalidade.....	33
3.3 Espécies.....	36
3.3.1 Imunidade tributária.....	37
3.3.1.1 Imunidade tributária recíproca.....	38
3.3.1.2 Imunidade de templos de qualquer culto.....	42
3.3.1.3 Imunidade a partidos políticos, sindicatos, instituições de ensino e assistência social.....	43
3.3.1.4 Imunidade relativa a livros, periódicos e ao papel destinado à impressão.....	44
3.3.1.5 Imunidade relativa a fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.....	46
3.3.2 Não incidência.....	47
3.3.3 Isenção.....	48
3.3.4 Anistia.....	50
3.3.5 Remissão.....	50
3.3.6 Moratória.....	51
4 DEVER DE TRANSPARÊNCIA DO ESTADO.....	54
4.1 A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Acesso à Informação.....	58
4.2 Mecanismos de acesso à informação aplicáveis a publicização das leis.....	61
5 A AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA ESTATAL COMO ÓBICE AO EXERCÍCIO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	64
5.1 Insuficiência dos meios de divulgação utilizados pelo Estado para publicização dos benefícios fiscais.....	66
6 CONCLUSÃO.....	71
REFERÊNCIAS.....	74

## 1 INTRODUÇÃO

A economia de tributos corresponde a um direito do contribuinte, que deve efetuar-la, quando assim o deseje, em observância à legislação tributária vigente, sendo-lhe vedada a prática de atos por esta proibidos para alcançar seu intento. Caso assim o fizesse, estaria o contribuinte praticando evasão fiscal, embora somente seja-lhe permitido a prática de atos elisivos. Assim, pode o sujeito passivo da relação jurídica tributária, com o fito de economizar tributos, recolhendo o menor montante possível, realizar o planejamento tributário.

Uma das formas de exercê-lo ocorre pelo gozo de benefícios fiscais, instituídos pelo próprio ente federativo competente a cobrança do tributo, por meio de lei específica. Entretanto, atualmente, existe um óbice ao exercício deste direito pelo contribuinte, decorrente do descumprimento parcial de um dever atribuído ao Estado no texto constitucional: o dever de transparência.

Nesse sentido, o objetivo desta monografia permeia-se em verificar se os mecanismos utilizados pelo Estado para divulgação das leis que concedem benefícios fiscais são suficientes a levar ao contribuinte o conhecimento sobre a sua existência e como isto interfere no exercício do planejamento pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

No primeiro Capítulo, é feita a análise sobre o planejamento tributário, mediante a apresentação da justificativa para a sua prática pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, a construção de seu conceito e a verificação dos requisitos à sua prática. São apreciadas ainda as consequências do planejamento tributário, quais sejam, a elisão e a evasão fiscal, e a partir destes conceitos faz-se breve exame da cláusula geral anti-elisiva prevista no parágrafo único do artigo 116, do CTN.

O segundo Capítulo desta monografia explora o benefício fiscal enquanto instrumento para a prática do planejamento tributário, sendo abordado seu conceito, a finalidade em sua instituição e algumas das espécies que podem ser utilizadas pelo contribuinte para evitar o pagamento de tributos.

O terceiro Capítulo versa sobre o dever de transparência do Estado, sendo analisados os dispositivos constitucionais relacionados a este tema, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.157/2011). A partir destas disposições, são apurados os mecanismos utilizados pelo Estado para divulgação das leis que tratam dos benefícios fiscais.

Por fim, no quarto e último Capítulo desta monografia, será abordada a importância da adoção de práticas de transparência pelo Estado, para que se permita ao contribuinte o

exercício do planejamento tributário, analisando-se os efeitos decorrentes da insuficiência dos meios de divulgação para a sua prática e, verificadas as razões pelas quais os mecanismos atualmente utilizados pelos entes federativos não satisfazem de forma plena o objetivo de levar os benefícios fiscais ao conhecimento do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Para que se alcancem os objetivos estipulados, adota-se a metodologia descritiva, utilizando-se o modelo crítico dialético, mediante o levantamento da legislação nacional pertinente sobre o tema, e das posições jurisprudenciais e doutrinárias relevantes, procedendo-se a um estudo crítico e construtivo acerca da matéria.

Ademais, os institutos estudados nesta monografia se baseiam no arcabouço teórico do pós-positivismo. Por meio deste, é reconhecida a superioridade dos direitos fundamentais e a necessidade de que o ordenamento jurídico pátrio seja construído em consonância aos valores morais expressos no texto constitucional, adequando-se, dessa forma, às exigências de um Estado Democrático de Direito.

Assim, tem-se no presente trabalho, uma análise sobre as posições antagônicas em que se colocam o Estado e o contribuinte, enquanto sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, através do qual pretende demonstrar que o descumprimento do dever de conferir transparência aos atos praticados pelos entes federativos poderia interferir no direito ao exercício do planejamento tributário, especialmente quando este ocorre por meio do gozo de benefícios fiscais.

## 2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Racionalizar custos é um dos objetivos almejados por todo empresário que vise ulteriormente alcançar resultados satisfatórios ao desenvolvimento econômico de seu empreendimento.

Em um regime de concorrência, não existem formas de ingressar no mercado desconsiderando totalmente as despesas necessárias ao custeio dos meios de produção inerentes ao negócio e concentrando as atenções apenas na maximização das receitas a serem auferidas, uma vez que, em regra, jamais subsistirá o empreendimento que não alcance equilíbrio quanto a estes dois fatores, quais sejam, as despesas e as receitas, pois os recursos são sempre finitos e sendo reduzidos constantemente, quando as despesas superam as receitas, como consequência lógica, chegará um dia, em que ocorrerá, inevitavelmente, a escassez total dos recursos e a extinção daquele empreendimento.

A todos os entes que participam do mercado, que busquem estabilidade financeira e, a partir das atividades desenvolvidas, a percepção de lucro constante, impõe-se sempre direcionar sua conduta à redução de gastos e à elevação dos ganhos. A saúde financeira das pessoas físicas e jurídicas depende do cumprimento desta imposição, que quando inobservada, poderá trazer como consequência a inserção daquele que a descumpre em estado de insolvência e, provavelmente, resultará na transferência de seu patrimônio a terceiros (credores) para satisfação das dívidas assumidas. Dessa maneira funciona para empresas, para outras entidades atuantes no mercado econômico, como associações, organizações não-governamentais (ONG's) e organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIP's) e, para todas as pessoas naturais.

Na economia doméstica, de forma semelhante, também se faz necessária a observância da conduta citada no parágrafo anterior. Se as despesas de uma casa forem sempre superiores às receitas, em determinado momento, os recursos disponíveis serão insuficientes para custear todas as necessidades da família, de modo que algumas destas, certamente, deixarão de serem satisfeitas, a não ser que, para evitar este acontecimento, bens venham a ser alienados, hipótese em que se terá redução patrimonial naquele núcleo familiar, ou que sejam realizadas operações de crédito, postergando a provável insuficiência a um momento futuro.

Logo, tanto os integrantes do mercado que disponibilizam mercadorias e serviços, quanto aqueles que participam passivamente deste, adquirindo-os, devem pautar sua conduta observando esta regra imposta pelo modelo capitalista: a saúde financeira de uma casa ou de uma empresa somente será preservada se as receitas superarem ou igualarem as despesas, eis

que de modo contrário, se as despesas forem superiores às receitas, ter-se-á, inevitavelmente, redução da capacidade econômica e do poder aquisitivo.

Constata-se, dessa forma, a existência de um binômio a ser avaliado para preservação do equilíbrio econômico, constituído por dois fatores que produzem efeitos patrimoniais contrários: as receitas e as despesas. Somente haverá lucro se as receitas superarem as despesas e, de forma diversa, quando estas superarem os ganhos, ter-se-á, como consequência, prejuízo financeiro.

Assim, demonstrada a necessidade a todo aquele que preze pela manutenção de sua saúde financeira de preocupar-se com as despesas, tem-se na racionalização dos custos, um dos instrumentos mais eficazes à obtenção do lucro, seja para as empresas, que, naturalmente, têm-na como uma de suas finalidades, ou para as pessoas físicas, no que tange às suas finanças pessoais.

Uma fonte de despesas relevante para o orçamento da empresa ou da pessoa física, provém da atividade tributária desenvolvida pelo Estado, que tem como consequência a atribuição àqueles, enquanto sujeitos passivos da relação jurídica instaurada, da obrigação de pagar os tributos instituídos, que originam-se do exercício de atividades que, em regra, demonstram a existência de riqueza ou capacidade econômica pelo contribuinte.

Neste cenário, cabe ressaltar que apesar de existirem ferramentas disponíveis ao Estado para evitar que o contribuinte afaste de si a obrigação de recolher tributos quando elaborado de forma ilícita, ainda assim, é possível a racionalização das despesas, objetivando-se a economia tributária, através da utilização de mecanismos que importem na evitabilidade da incidência da tributação, na suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário, na transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo a terceiros, no aproveitamento de crédito decorrente de outras operações ou na redução do montante devido como obrigação principal ou seus consectários legais.

Existem diversas situações em que os mecanismos a serem utilizados pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária para evitar a exação fiscal, são disponibilizados pelo próprio ente federativo, através da norma tributária, como ocorre em relação aos benefícios, incentivos e desonerações fiscais. Contudo, nem sempre o Estado os aplica de forma automática, por exigir que o destinatário da norma tome determinadas atitudes, promovendo o requerimento administrativo e satisfazendo as condições impostas na lei que concede o benefício fiscal. Outrossim, muitas vezes, o óbice a utilização destes mecanismos de economia tributária, resulta do fato de que o Estado sequer os leva a conhecimento público, sendo inócua a referida norma face à ignorância de seu destinatário sobre a sua existência,

dada a insuficiência dos instrumentos utilizados por este, para publicização das leis e atos da Administração de interesse da coletividade.

Assim, pretendendo inserir-se no ainda seletivo grupo de pessoas que conseguem alcançar níveis satisfatórios de economia tributária, caberá ao contribuinte ou responsável tributário, incluir dentre as atividades financeiras a serem exercidas previamente à confecção do orçamento e à gestão do empreendimento ou de suas finanças pessoais, o planejamento tributário.

## **2.1 Conceito**

Planejamento corresponde a uma atividade preventiva, onde o indivíduo que o realiza busca estabelecer metas, prever os efeitos possíveis e prevenir consequências prejudiciais, decorrentes dos atos a serem desenvolvidos. Assim, tem-se no ato de planejar, uma atividade que se destina a previsão de um evento futuro, na medida em que, na maioria das vezes, no Direito Tributário, atos passados e suas respectivas consequências não podem ser modificados.

Ademais, o planejamento não corresponde apenas ao reconhecimento das consequências decorrentes de determinada atitude, mas, de forma diversa, enquanto ferramenta utilizada por todas as ciências, configura-se como um ato que para alcançar os objetivos almejados, deve ser acompanhado da adoção de atitudes que trarão consigo, futuramente, os resultados previstos inicialmente, que deverão balizar as escolhas daquele que planeja.

Dessa forma, planejam-se as atitudes a serem adotadas e, a partir destas, faz-se a previsão dos resultados destas decorrentes. Assim, planejar corresponde sempre a um ato prévio de organização, onde se estabelecem o modo, o tempo, o lugar, dentre outros aspectos, relativos a atos futuros, ou seja, pelo qual se define o procedimento a ser adotado, de acordo com determinado objetivo traçado.

Não se trata de uma atividade de adivinhação, no qual os resultados a serem obtidos apresentam-se totalmente imprevisíveis, eis que apesar de não haver certeza quanto às consequências decorrentes do ato planejado, existem limites quanto a estas, que devem ser consideradas como possibilidade quando o planejamento é realizado, ressalvando-se que, quanto mais abrangentes as informações e detalhada a análise, haverá maior proximidade entre os objetivos planejados e aqueles efetivamente alcançados.

O planejamento pode ser desenvolvido em diversas situações da vida cotidiana, tratando-se de ato relevante no âmbito jurídico, principalmente, no tocante a atividade financeira do Estado.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) estabelece na Seção II (intitulada “Dos Orçamentos”), inserta no capítulo II, que trata das finanças públicas do Estado, a obrigação aos entes federativos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) de desempenhar atividade de planejamento mediante a confecção de três leis, que vigoram simultaneamente e se complementam na previsão do orçamento destas pessoas jurídicas de direito público: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Por meio destas, conforme estabelecem os parágrafos 1º, 2º e 5º, do artigo 165, da CRFB/88, serão planejados, dentre outros fatores, as diretrizes, os objetivos e metas para as despesas de capital do Estado, bem como a destinação dos recursos a serem percebidos.

Dessa maneira, os entes federativos preveem o montante que receberão por meio das diversas fontes de receita que lhes são acessíveis, e todas as despesas futuras, atinentes à manutenção da máquina estatal, à prestação de serviços públicos ou à satisfação de políticas públicas. Exerce o Estado, a partir da escolha de seus governantes, que utilizam as ferramentas disponibilizadas em nosso ordenamento jurídico, quais sejam, as leis orçamentárias, o planejamento das políticas públicas escolhidas para os anos seguintes.

Neste contexto, no planejamento orçamentário, embora boa parte dos parlamentares responsáveis por sua confecção centrem seus esforços apenas na discussão sobre a destinação dos valores arrecadados, também é relevante a análise e a previsão das receitas, por corresponderem a pressuposto ao futuro gasto, na medida em que a insuficiência de recursos, assim como ocorre em relação às empresas e as pessoas físicas, inviabiliza a consecução das despesas. Em outras palavras, pode-se afirmar que quando o Estado não arrecada o montante planejado, não haverá recursos suficientes para custeio de determinada política pública ainda que prevista no orçamento.

Um dos aspectos mais importantes da previsão de receitas corresponde a arrecadação tributária, dada a prevalência deste mecanismo como a maior fonte de receita disponível aos entes federativos em nosso país.<sup>1</sup> Embora o Estado desde a sua origem, possua diversos outros

1 De acordo com estudo efetuado pela Receita Federal do Brasil, no ano de 2014, a carga tributária no Brasil fora equivalente a 33,47% do Produto Interno Bruto (PIB) referente àquele ano. (SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Carga Tributária no Brasil: 2014: Análise por tributos e base de incidência*. Brasília: Ministério da Fazenda e Receita Federal: CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. p. 1. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 01 jul. 2016).

mecanismos para a arrecadação de recursos, comportando-se até mesmo como empreendedor atuante no mercado, como ocorrera, por exemplo, na União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), durante toda a sua existência, onde o Estado detinha o controle sobre a atividade econômica desenvolvida em seu território, na atualidade, não somente para o Brasil, mas para a maioria dos Estados estrangeiros tem-se na tributação a fonte de receita muito utilizada.<sup>2</sup>

Dessa forma, assim como o Estado realiza o planejamento sobre as suas despesas e receitas, inclusive no tocante a arrecadação tributária, poderá também o particular realizar atos de planejamento sobre as atividades que resultem em despesas decorrentes do poder de tributação do Estado.

Nesse sentido, torna-se possível conceituar o planejamento tributário como a atividade preventiva a ser desenvolvida pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, onde este, através da reorganização dos meios de produção da empresa, obtém a redução do montante devido ao Estado a título de tributos ou evita que ocorra o fato gerador, em conformidade com o ordenamento jurídico pátrio, mediante a previsão do procedimento a ser adotado para que se alcance esta finalidade.

## **2.2 Requisitos do planejamento tributário**

Para que se realize um planejamento tributário eficiente, assim considerado aquele que alcança os resultados almejados, qual seja, a economia de tributos, é preciso compreender detalhadamente todos os acontecimentos e fatos que compõe a cadeia de procedimentos voltados a tributação de um fato específico, de modo a verificar sobre qual elemento recairá o planejamento em si.

Para tanto, torna-se relevante apresentar de forma sucinta, o funcionamento da atividade tributária estabelecido no Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela lei nº 5.172/1966, que apesar de ter sido editado em data anterior, fora recepcionado pela CRFB/88, devendo ser interpretado em conformidade com os princípios contidos no texto constitucional, especialmente no capítulo que regula o Sistema Tributário Nacional.

A tributação, enquanto exercício da função arrecadatória, origina-se de atividades realizadas por pessoas físicas e jurídicas que demonstram capacidade contributiva ou

---

<sup>2</sup> NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. BARROSO, Luís Roberto (Org.). *Doutrinas essenciais: Direito Constitucional*. Volume VI. Constituição Financeira, Econômica e Social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 1033-1066.

obrigação retributiva, decorrente do dever de ressarcir o Estado em razão de serviços prestados ou de obras. Todas estas atividades encontram fundamento no texto constitucional, que autoriza os entes federativos a instituir e arrecadar os tributos, através dos mecanismos previstos em lei própria.

A partir do texto constitucional são delimitadas as competências dos entes federativos para instituir tributos e estabelecidas as limitações ao seu exercício. Nesse sentido, uma destas corresponde ao princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da CRFB/88, nos seguintes termos, *in verbis*: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Esta norma corresponde a uma das garantias fundamentais do contribuinte, dentre outras previstas na Seção II, do Título VI, da CRFB/88, intitulada “Das limitações ao poder de tributar”, que, com a finalidade de trazer maior segurança a estes nas relações das quais são partes e que apresentem conteúdo econômico, impõe ao Estado a obrigação de utilizar como ferramenta para instituição dos tributos apenas a lei, seja esta complementar, quando a CRFB/88 o exija, ou ordinária, ressalvadas as exceções contidas no texto constitucional.

Sobre este princípio, um dos mais relevantes no texto constitucional, assim define Roque Antônio Carrazza<sup>3</sup>, *ipsis litteris*:

Incontroverso, pois, que a cobrança de qualquer tributo pela Fazenda Pública (nacional, estadual, municipal ou distrital) só poderá ser validamente operada se houver uma lei que a autorize. O princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco. O tributo subsume-se a esse princípio constitucional. Nisso estamos com Renato Alessi, quando defende a ideia de que *la amministrazione può fare soltanto ciò che la legge consente*. Afinal a vontade da lei, na obrigação tributária, substitui a vontade das partes, na obrigação privada.

O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei.

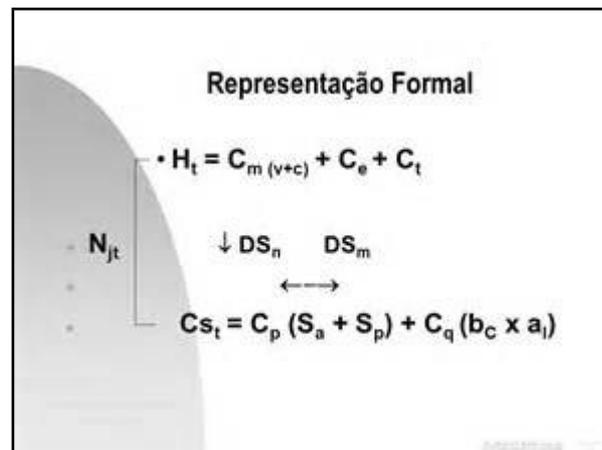
Assim, tem-se na lei tributária, seja esta complementar ou ordinária, elemento basilar ao exercício da atividade arrecadatória pelo Estado, através do qual se confere maior segurança aos destinatários da norma. Todavia, sua eficácia encontra-se condicionada ao estabelecimento de requisitos mínimos, a serem estabelecidos na lei, sem os quais não será possível sua aplicação.

---

3 CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. São Paulo, Malheiros, 1998. p. 167.

Estes requisitos foram abordados por Paulo de Barros Carvalho, ao tratar da regra-matriz de incidência tributária, que sinteticamente é definida pelo autor utilizando-se o seguinte esquema lógico:

Figura 1 – Esquema lógico de representação formal da regra-matriz de incidência tributária.



Fonte: [http://images.slideplayer.com.br/3/1223069/slides/slide\\_3.jpg](http://images.slideplayer.com.br/3/1223069/slides/slide_3.jpg)<sup>4</sup>

Segundo o referido autor,<sup>5</sup> os símbolos contidos nesta fórmula, apresentam o seguinte significado:

- N<sub>jt</sub> = norma jurídica tributária – regra-matriz de incidência;
- H<sub>t</sub> = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição, hipótese ou descritor;
- = equivalência;
- C<sub>m</sub> = critério material da hipótese – núcleo da descrição fática;
- v = verbo – sempre pessoal e de predicção incompleta;
- . = conectivo lógico conjuntor;
- c = complemento do verbo;
- C<sub>e</sub> = critério espacial da hipótese – condicionante de lugar;
- C<sub>t</sub> = critério temporal da hipótese – condicionante de tempo;
- C<sub>s<sub>t</sub></sub> = consequência tributária, consequente, proposição consequente, prescritor normativo
- C<sub>p</sub> = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional;
- S<sub>a</sub> = sujeito ativo da obrigação tributária, credor, sujeito pretensor;
- S<sub>p</sub> = sujeito passivo da obrigação tributária, devedor;
- C<sub>q</sub> = critério quantitativo da obrigação tributária – indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação;
- b<sub>c</sub> = base de cálculo – grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário;
- a<sub>l</sub> = alíquota – fator que se conjuga a base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária;
- DS<sub>n</sub> = dever-ser; neutro – conectivo deôntico interproposicional. É representado por um vetor → e significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência;

4 REPRESENTAÇÃO formal. 1 imagem. Disponível em: <[http://images.slideplayer.com.br/3/1223069/slides/slide\\_3.jpg](http://images.slideplayer.com.br/3/1223069/slides/slide_3.jpg)>. Acesso em: 20 mai. 2016.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 377-378.

$DS_m$  = dever-ser modalizado – operador deôntico intraproposicional. É representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários. Significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor  $\leftrightarrow$ .

De forma simplificada, a figura corresponde a uma representação formal da regra-matriz de incidência tributária, que pode ser explicada da seguinte forma:

A Norma Jurídica Tributária ( $N_{jt}$ ) é composta de dois elementos que se estabelecem, respectivamente, como causa e consequência, formando juízo hipotético condicional, eis que *se verificada a causa, a Hipótese Tributária ( $H_t$ ), ter-se-á *então* a consequência, o Consequente Tributário ( $C_{st}$ ).*

A hipótese tributária corresponde a causa da relação jurídica tributária, que somente será considerada existente caso se verifiquem presentes os critérios que a compõem. São estes: o critério material ( $C_m$ ), que corresponde ao núcleo do fato gerador, sendo composto pelo verbo (v) e seu respectivo complemento (c); o critério temporal ( $C_t$ ) e o critério espacial ( $C_e$ ), que representam provas da conduta que originou a incidência tributária. Através da norma tributária opera-se o deôntico interproposicional ( $DS_n$ ), pelo qual ter-se-á que a partir do *ser*, a conduta extraída da norma, localizada no espaço e no tempo, ou seja, da hipótese tributária, *deve ser* o consequente tributário ( $C_{st}$ ).

O consequente tributário explica a relação jurídica tributária e o nascimento da obrigação principal desta decorrente, sendo composto pelo critério pessoal ( $C_p$ ), pelo qual se definem os sujeitos ativo ( $S_a$ ) e passivo ( $S_p$ ) da relação jurídica tributária, e; pelo critério quantitativo ( $C_q$ ), que corresponde ao produto de dois fatores: a base de cálculo ( $b_c$ ) e a alíquota ( $a_l$ ).

Assim, sendo desta maneira constituídas as leis tributárias em nosso ordenamento jurídico, impõe-se reconhecer que o planejamento pode ser executado, para afastar a incidência da norma jurídica tributária, sobre qualquer dos critérios acima especificados.

Como exemplo, tem-se a atitude do indivíduo que desejando adquirir um carro e podendo escolher entre um veículo produzido no Brasil ou no exterior, opta pela aquisição do primeiro, para evitar a incidência do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II). Nessa hipótese, o planejamento tributário efetuado recairia sobre o critério material da hipótese, uma vez não constatada a ocorrência do verbo contido na norma que define o fato gerador deste tributo. Ademais, caso a finalidade deste indivíduo fosse a economia tributária decorrente de menor tributação a título de imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), o planejamento tributário poderia ser exercido mediante a opção pelo

veículo de menor valor, recaindo, portanto, sobre o critério quantitativo do consequente tributário, eis que a base de cálculo deste imposto seria menor.

Havendo a incidência, surge para o sujeito passivo a obrigação tributária, que corresponde ao dever atribuído a este em promover o recolhimento do tributo apurado. Em seguida, procede-se o lançamento, mediante uma das modalidades previstas no CTN, quais sejam, o lançamento de ofício, por declaração e por homologação, sendo por este ato declarada a existência da obrigação tributária e constituído o crédito tributário.

Neste ponto, insta ressaltar a possibilidade atribuída ao sujeito passivo da relação jurídica tributária em realizar o planejamento para evitar o pagamento do crédito constituído, postergá-lo, ou ainda, reduzir o montante devido, através da utilização dos instrumentos previstos no CTN para suspender, extinguir ou excluir o crédito tributário.

Como exemplo, tem-se a conduta do sujeito passivo, que desempenha uma atividade profissional autônoma, prevista na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, e recebe três cobranças de impostos diferentes no mês de janeiro, quais sejam, o próprio imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), sendo que ambos concedem descontos para pagamento à vista e a opção de parcelamento sem qualquer alteração sobre o valor apurado. Neste caso, se este contribuinte não possuir recursos disponíveis para quitar todos estes tributos no mês de janeiro, recebendo os respectivos descontos, deverá o mesmo planejar-se de acordo com sua disponibilidade financeira para escolher sobre qual destes será efetuado o pagamento à vista e sobre quais realizará a quitação parcelada, visando a maior economia. Nesse caso, deverá o contribuinte analisar o montante de recursos que dispõem para o pagamento à vista dos tributos que lhes são cobrados, e planejar as situações possíveis, calculando-se aquela que ao final daquele exercício financeiro, importará no menor montante a ser recolhido.

Desenvolvendo este exemplo, atribuindo valores aos tributos, com intuito didático, poder-se-ia considerar que o ISS, o IPVA e o IPTU correspondam, respectivamente, a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais), R\$ 2.000,00 (dois mil reais) e R\$ 1.000,00 (mil reais), sendo o desconto conferido na hipótese de pagamento a vista correspondente a alíquota de 5%, 10% e 15%, nessa mesma ordem. Considera-se ainda que os tributos a serem pagos a prazo, deverão ser quitados em 10 parcelas, devendo a primeira ser recolhida de forma imediata. Assim, de acordo com os recursos financeiros que dispõe o sujeito passivo da relação jurídica tributária, seria possível simular as seguintes situações, representadas na tabela a seguir:

Tabela 1 – Hipóteses de planejamento tributário possíveis ao contribuinte

<i>Planejamento tributário (tributo recolhido à vista)</i>	<i>Valor total recolhido no 1º mês</i>	<i>Valor das parcelas subsequentes</i>	<i>Valor total recolhido ao final do exercício financeiro</i>	<i>Valor economizado</i>
ISS	R\$ 1.440,00	R\$ 300,00	R\$ 4.140,00	R\$ 60,00
IPTU	R\$ 1.170,00	R\$ 320,00	R\$ 4.050,00	R\$ 150,00
IPVA	R\$ 2.020,00	R\$ 220,00	R\$ 4.000,00	R\$ 200,00
ISS + IPTU	R\$ 2.190,00	R\$ 200,00	R\$ 3.990,00	R\$ 210,00
ISS + IPVA	R\$ 3.040,00	R\$ 100,00	R\$ 3.940,00	R\$ 260,00
IPVA + IPTU	R\$ 2.770,00	R\$ 120,00	R\$ 3.850,00	R\$ 350,00
ISS + IPVA + IPTU	R\$ 3.790,00	R\$ 0,00	R\$ 3.790,00	R\$ 410,00

Fonte: Tabela elaborada pelo autor dessa monografia

A tabela descreve as diversas possibilidades que se apresentam ao contribuinte na realização do planejamento tributário, estando descritas: na primeira coluna, os tributos aos quais o mesmo poderia optar em realizar o pagamento à vista; na segunda coluna, o valor total dos tributos que seria recolhido no 1º mês, caso o mesmo optasse pelo pagamento à vista apenas do tributo descrito na primeira coluna e pela quitação parcelada das demais, correspondente ao valor do tributo planejado com o respectivo desconto, acrescido de um décimo do valor dos demais tributos, referente ao valor da 1ª parcela; na terceira, o valor das parcelas subsequentes, considerando os tributos não recolhidos à vista, no valor de um décimo do valor total destes (sem o desconto); na quarta, o valor total dos tributos recolhidos ao longo daquele exercício financeiro, correspondente ao valor recolhido no primeiro mês e nove parcelas no valor expresso na coluna anterior, e, por fim; na quinta, o montante economizado pelo contribuinte caso optasse pelo planejamento apresentado na primeira coluna.

Nesta situação, seria possível definir que a melhor opção de planejamento a ser utilizada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, de acordo com os montantes disponíveis que tivesse a sua disposição no 1º mês, poderia ser expresso pela seguinte tabela:

Tabela 2 – Planejamento mais efetivo ao contribuinte de acordo com os recursos disponíveis para pagamento dos tributos

<i>Recursos disponíveis</i>	<i>Planejamento mais efetivo</i>
R\$ 0,00 a R\$ 1.169,99	Pagamento parcelado (ISS + IPVA + IPTU)
R\$ 1.170,00 a R\$ 1.439,99	IPTU
R\$ 1.440,01 a R\$ 2.019,99	IPTU
R\$ 2.020,00 a R\$ 2.189,99	IPVA
R\$ 2.190,00 a R\$ 2.769,99	ISS + IPTU
R\$ 2.770,00 a R\$ 3.039,99	IPVA + IPTU
R\$ 3.040,00 a R\$ 3.789,99	IPVA + IPTU
Acima de R\$ 3.790,00	ISS + IPVA + IPTU

Fonte: Tabela elaborada pelo autor desta monografia

A vantagem auferida pelo contribuinte que realiza o planejamento tributário deriva da economia de tributos ao final do exercício financeiro, que pode alcançar o montante de R\$ 410,00, aproximadamente 9,76% do crédito tributário, caso este possuísse recursos suficientes e optasse em realizar o pagamento de todos os tributos à vista, recebendo o desconto previsto na lei municipal. Todavia, se o mesmo não tivesse os recursos disponíveis para quitação de todas as obrigações à vista, ter-se-ia na tabela acima a identificação do planejamento pelo qual o contribuinte alcançaria a maior economia de recursos, de acordo com o montante financeiro que tivesse a sua disposição para pagamento.

Em análise a tabela, cumpre destacar alguns pontos que demonstram que a avaliação do planejamento mais efetivo deve observar as circunstâncias do caso concreto. Na faixa em que o sujeito passivo da relação jurídica tributária dispõe entre R\$ 2.020,00 a R\$ 2.189,99, o planejamento que resultará na maior economia de tributos será certamente o pagamento apenas do IPVA à vista, o que demonstra que nem sempre a melhor solução a ser adotada pelo contribuinte será o pagamento daquele tributo que lhe concede o maior percentual de desconto (no caso, o IPTU). Outrossim, na faixa compreendida entre R\$ 2.190,00 e R\$ 2.769,99, resta demonstrado que o planejamento tributário mais eficaz nem sempre será alcançado através do pagamento do tributo que concede o maior desconto em valores absolutos (no caso, o IPVA), eis que embora optando-se pelo recolhimento à vista do ISS e do IPTU, o desconto concedido corresponda apenas a R\$ 60,00 e R\$ 150,00, respectivamente, enquanto o desconto relativo ao IPVA, corresponde ao montante de R\$ 200,00, a escolha pelo pagamento dos dois primeiros permite ao sujeito passivo maior economia de tributos, cuja diferença corresponde a R\$ 10,00.

Dessa forma, constata-se que o planejamento tributário deve ser realizado por meio de análise prévia e organizada, sendo a economia de tributos consequência dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária que o realiza. Existiria ainda a possibilidade de inclusão de outros vetores, que certamente influiriam no resultado do planejamento, tais como, o investimento do montante não recolhido para posterior quitação parcelada e o pagamento do tributo devido com atraso, considerando o valor de juros e multa a serem cobrados.

O planejamento pode ser exercido em qualquer momento, seja antes da incidência tributária ou após a constituição do crédito tributário, por qualquer contribuinte ou responsável, sejam estes, pessoa física ou jurídica, por meio de seu representante.

Todavia, é no ramo empresarial que os profissionais especializados em Direito Tributário e Contabilidade que realizam o planejamento tributário mais atuam, o que ocorre devido ao volume de operações as quais as empresas se sujeitam, ao elevado montante financeiro movimentado no desempenho de suas atividades e às inúmeras especificidades que a lei estabelece para a atividade tributária incidente sobre o consumo e para a tributação pessoal da pessoa jurídica, o que exige, em razão de sua complexidade, um estudo mais apurado por parte daquele que realiza o planejamento tributário, como forma de maximizar os lucros percebidos, através da economia de recursos que anteriormente estariam destinados aos cofres da Fazenda Pública.

Para as sociedades empresárias, principalmente àquelas de médio e grande porte, o exercício do planejamento tributário constitui uma obrigação do administrador perante os demais sócios, estando esta, para Ricardo Mariz de Oliveira,<sup>6</sup> inclusive, prevista na Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações).<sup>7</sup>

Outrossim, além das empresas, a pessoa física também poderá realizá-lo, destacando-se que, em determinadas hipóteses, a busca pela economia e o exercício do planejamento tributário são constatados em atitudes simples adotadas pelo contribuinte, independentemente do apoio técnico de um profissional especializado na área.

Nesse sentido, existem diversas situações em que as pessoas realizam o planejamento tributário sem que sequer o percebam, como ocorre no momento da confecção da declaração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). Neste exemplo, considerando

---

6 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento Tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coo.). Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 473.

7 Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios. Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

as opções disponibilizadas pelo sistema, e previstas na lei que rege este tributo, antes mesmo de realizar gastos destinados a educação ou saúde, própria ou de seus dependentes, o contribuinte antevê que os valores a serem despendidos para satisfação destas necessidades, poderão ser posteriormente deduzidos no momento da confecção da declaração do IR ou indicado para fins de restituição deste tributo. Há nessa situação, um planejamento por parte do contribuinte, que ao analisar os efeitos tributários decorrentes da despesa que será efetuada, adota determinadas atitudes, visando a futura economia tributária, como a preservação dos recibos relativos às atividades sujeitas a dedução legal para posterior lançamento.

Ademais, seguindo este mesmo exemplo, o contribuinte após declarar as rendas percebidas no exercício anterior e os bens componentes de seu patrimônio, no momento de calcular o imposto devido, deverá fazer uma escolha, quanto ao regime de tributação a que se sujeitará, na medida em que poderá optar pelo regime de deduções legais, onde ser-lhe-á reduzido do montante apurado como renda bruta recebida no ano anterior, montante relativo aos dependentes, aos alimentados e a algumas despesas que encontram-se previstas em lei, tal como as despesas com instrução e com tratamentos médico-hospitalares, ou pelo regime de redução simplificada, onde 20% da renda bruta será desconsiderada para apuração da base de cálculo do IR. Assim, ao escolher a opção que lhe promova a menor oneração, terá o contribuinte exercido um ato de planejamento tributário.

O planejamento tributário é realizado, geralmente, de forma prévia a ocorrência do fato gerador, quando decorra de atos praticados pelo contribuinte ou responsável tributário, que busquem afastar a incidência da tributação, evitando que lhes seja atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do tributo a ser apurado, que tenham por finalidade a redução do montante devido, pelo gozo de benefícios fiscais que estabeleçam aos respectivos destinatários alíquotas menores, ou que intente a diminuição planejada da base de cálculo.

Entretanto, existem situações em que o planejamento tributário é exercido após a ocorrência do fato gerador, como ocorre em relação as atitudes adotadas pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária que visam atacar o crédito tributário já apurado, diminuindo-lhe quantitativamente.

Como exemplo, tem-se a adesão por diversas agremiações desportivas ao Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT), instituído pela Lei Federal nº 13.155/2015, que, dentre outras providências, instituiu parcelamentos especiais para recuperação de dívidas das entidades desportivas profissionais de futebol em relação à União, estabelecendo como contrapartida a estas a obrigação de

observar e aderir aos princípios e práticas de responsabilidade fiscal e financeira e de gestão transparente e democrática.

Nessa situação, constata-se que o crédito tributário já fora devidamente apurado, tratando-se, no caso de diversas destas agremiações, de tributos cujo fato gerador remonta a décadas passadas.

Ademais, além do parcelamento do montante devido, o PROFUT envolve a redução de juros e multa incidentes sobre este, consoante estabelece o artigo 7º da referida lei.<sup>8</sup> Assim, quando o clube adere a este programa, realiza efetivamente um ato de planejamento tributário onde é avaliado o custo e a viabilidade das medidas a serem adotadas para que sejam cumpridas as condições impostas na lei que o regula, visando a obtenção de economia tributária.

Da mesma forma ocorre em relação às pessoas jurídicas que aderem a condições impostas por lei para gozo de uma determinada anistia ou remissão, eis que nestas situações, já terá havido o fato gerador e, geralmente, o crédito já se encontrará efetivamente constituído.

Outrossim, o planejamento tributário, que resultará em economia ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, pode ser deflagrado sob diversas formas. Uma destas, precedente às demais medidas a serem adotadas pelo contribuinte, corresponde a escolha pelo regime jurídico de tributação ao qual se sujeitará.

Também correspondem a formas legítimas de exercício do planejamento tributário, a realização de estudo minucioso sobre as atividades desenvolvidas pela empresa, eis que até mesmo o regime de contratação de funcionários e o número destes, a procedência das mercadorias adquiridas ou o modo de sua aquisição e, a localização da empresa, influenciam na atividade tributária a que se sujeitará a empresa. Através do planejamento tributário, poder-se-ia antever, por meio do revolvimento de todos estes fatores, economia significativa de tributos.

Além da reavaliação das atividades desenvolvidas pela empresa e da reorganização dos meios de produção, o planejamento tributário perpassa também pela análise detalhada da legislação tributária relativa ao tributo, seja com o intuito de se evitar o pagamento de créditos já constituídos ou de se adequar a situação jurídica que o retire da condição de sujeito passivo da relação jurídica tributária.

---

8 Art. 7º. A dívida objeto do parcelamento será consolidada, no âmbito de cada órgão responsável pela cobrança, na data do pedido, e deverá ser paga em até duzentas e quarenta parcelas, com redução de 70% (setenta por cento) das multas, 40% (quarenta por cento) dos juros e 100% (cem por cento) dos encargos legais.

Portanto, torna-se evidente que o planejamento tributário pode ser exercido sob qualquer uma dentre as diversas formas que a própria legislação disponibiliza ao sujeito passivo da relação jurídica tributária, bem como sob outras, que esta não proíbe. Os atos de planejamento executados pelo contribuinte ou responsável tributário correspondem apenas ao exercício do direito fundamental à liberdade assegurado aos indivíduos no inciso II, do artigo 5º, da CRFB/88, que estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Este dispositivo confere ao destinatário da norma o direito ao exercício de qualquer ato que não seja proibido por lei, constituindo este o único meio pelo qual a liberdade individual poderia ser cerceada pelo Estado. É este o princípio da legalidade enquanto direito e garantia fundamental.

Tal princípio, todavia, recebe tratamento diferenciado quando o ato em análise seja praticado pelo Estado, eis que a este, por meio de seus órgãos ou dos entes que o compõe, somente é autorizado atuar quando haja autorização por meio de lei.

Logo, observados tais princípios, o sujeito ativo da relação jurídica tributária, que se trata sempre de pessoa jurídica de direito público, consoante previsão do artigo 7º, do CTN, somente poderá exercer atos que sejam autorizados por lei, enquanto ao sujeito passivo da relação jurídica tributária será possível exercer qualquer ato que não seja proibido por lei, sendo possível a este, portanto, a escolha pela realização dos negócios jurídicos que menos lhe onerem, desde que não haja vedação legal ou abuso de direito.

Nesse sentido, assinalando-o como uma prerrogativa conferida ao contribuinte no texto constitucional, decorrente ainda da autonomia privada, enquanto consectário lógico do princípio da legalidade, do direito à intimidade e da livre iniciativa, arremata Cláudio Oliveira Santos Colnago:<sup>9</sup>

Tida por muitos como a mais “cidadã” de todas as nossas Cartas, a Constituição Federal de 1988 tratou de privilegiar a tutela dos direitos fundamentais, em atitude simbólica (porém relevante) de alocá-los no início de seu texto. Erigindo “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa” como fundamento (art. 1º, IV, da CF/1988) da nova República, a Lei Maior tratou de garantir direitos fundamentais como a legalidade (ao estabelecer que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, inc. II do art. 5º), a intimidade (“art. 5º, (...) X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação” e o direito ao livre exercício profissional (“XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”) a Constituição veicula clara mensagem no sentido de que aos

9 COLNAGO, Cláudio Oliveira Santos. *O planejamento tributário como decorrência do direito fundamental à autonomia privada e a restrição do parágrafo único do art. 116 do CTN*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 21, vol. 109, p. 271, mar/abr. 2013.

indivíduos deve ser assegurada plena liberdade na definição do conteúdo e da forma dos empreendimentos econômicos que pretendem realizar.

Tem-se, dessa forma, através do planejamento tributário, o exercício de uma faculdade conferida ao sujeito passivo, que, albergado pelas garantias constitucionais em comento, exerce a gerência de seus próprios negócios da forma que lhe convier, sendo legítima a conduta adotada com a finalidade de economizar tributos, desde que esta não seja proibida por lei e que seja condizente com as normas que regem o Sistema Tributário Nacional.

### 2.3 Consequências do planejamento tributário

O planejamento tributário consubstancia na adoção de determinadas atitudes pelo contribuinte ou responsável tributário que podem resultar em duas consequências jurídicas diversas: a elisão fiscal e a evasão fiscal.

Prefacialmente, cumpre frisar que não constitui objeto do presente estudo, a análise acerca da nomenclatura mais adequada a ser adotada a cada um destes institutos, eis que independentemente do nome que se atribua, será possível identificar os efeitos de cada um destes atos e suas principais características.

No entanto, para efeitos didáticos, adotar-se-á a nomenclatura utilizada pela maioria da doutrina que considera como consequências do planejamento tributário a elisão fiscal e a evasão fiscal.<sup>10</sup>

Elisão fiscal corresponde a conduta lícita adotada pelo contribuinte com a finalidade de desobrigar-se ao recolhimento dos tributos.<sup>11</sup> Ao exercer o planejamento tributário, o sujeito que elide a tributação, ou seja, elimina a obrigação ao recolhimento do tributo, para o qual estaria submetido, pratica elisão fiscal. Será considerada lícita, sob a égide interpretativa

10 A despeito da escolha pela utilização dos termos elisão fiscal e evasão fiscal para designar o exercício do planejamento tributário, respectivamente, de forma lícita e ilícita, conjugado do entendimento manifestado por Hugo de Brito Machado que afirma que a nomenclatura mais adequada para tais atos seria justamente o inverso, pelas razões apresentadas por este renomado autor, neste trecho: “Com efeito, elisão é ato ou efeito de elidir, que significa eliminar, suprimir. E evasão é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se e fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 138).

11 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 31-48.

do Direito Tributário, a conduta adotada em conformidade com a lei, ou seja, considerando a sujeição do contribuinte ao princípio da legalidade, na forma prevista no artigo 5º, inciso II, da CRFB/88, a conduta que não seja considerada como proibida no ordenamento jurídico pátrio.

Por sua vez, a evasão fiscal corresponde a conduta adotada pelo contribuinte ou responsável pelo recolhimento do tributo, porém, revestida de forma ilícita, na medida em que este evitará a incidência da norma jurídica tributária utilizando de instrumentos evasivos, para fugir à tributação, como a sonegação e a fraude, ocultando os fatos geradores do tributo, com o fito de evitar a cobrança fiscal ou reduzir o montante devido.<sup>12</sup>

Assim, extrai-se da definição de ambos os institutos, divergência substancial entre estes, na medida em que diferenciar atos lícitos e ilícitos, no âmbito de uma ciência que exige que a hipótese de incidência da norma jurídica tributária deve estar prevista em lei, torna-se relativamente simples.

Todavia, nem todos os atos jurídicos são facilmente qualificáveis em uma destas categorias, eis que existem situações em que o sujeito passivo da relação jurídica tributária pratica ato válido, que em conformidade com o ordenamento jurídico pátrio, satisfaz as condições previstas no artigo 104, do Código Civil, quais sejam, o agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa por lei, mas que, todavia, apresenta finalidade diversa.

Nessa situação, se enquadraria o indivíduo que visando exclusivamente a economia de tributos, para evitar a incidência do imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física (ITBI), devido ao Município, constitui sociedade com terceiro, realizando a transferência deste bem para a pessoa jurídica, enquanto o outro realiza a integralização de capital em dinheiro em quantia equivalente ao valor do imóvel, mas que, pouco tempo depois, dissolve a sociedade constituída e, em seguida, no momento de divisão do patrimônio da pessoa jurídica, fica com o dinheiro, enquanto seu “sócio” recebe o imóvel.<sup>13</sup>

Nesta hipótese, a finalidade destes indivíduos jamais fora a constituição de uma sociedade para desempenho de uma atividade de interesse comum, mas, de forma diversa, houve a formação de uma pessoa jurídica com o objetivo de realizar a transmissão da propriedade de bem imóvel sem que fosse necessário o recolhimento do ITBI, tributo que

---

12 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 31-48.

13 Situação semelhante a esta, já fora apreciada pela 3ª Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em reexame necessário, reconhecendo a ocorrência da evasão fiscal. (TJMG - Reexame Necessário-Cv 1.0188.11.007733-9/001, Relator(a): Des.(a) Albergaria Costa, 3ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 18/04/2013, publicação da súmula em 26/04/2013).

seria devido, caso os contratantes houvessem pactuado a transmissão por intermédio de contrato de compra e venda, com a subsequente lavratura de escritura pública e registro. Trata-se esta hipótese de flagrante abuso da forma jurídica, decorrente da utilização de negócio jurídico previsto em lei como instrumento para evitar a ocorrência da hipótese tributária relativa ao ITBI.

Situações semelhantes a esta motivaram a intervenção do legislador promovida através da Lei Complementar nº 104, de 2001, que incluiu o parágrafo único ao artigo 116, do CTN, estabelecendo norma geral anti-elisiva, nos seguintes termos:

Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A partir da leitura deste dispositivo, nota-se a elevação do poder atribuído às autoridades administrativas responsáveis pelo lançamento tributário, na medida em que sempre que entendam que o sujeito passivo da relação jurídica tributária tenha dissimulado o ato ou negócio jurídico, utilizando-se de forma diversa àquela prevista em lei, visando somente evitar a ocorrência do fato gerador ou a presença dos demais elementos necessários à incidência tributária, se autoriza a estes desconsiderar a forma atribuída ao ato e interpretá-lo de acordo com os fins pretendidos pelas partes.<sup>14</sup> Todavia, esta norma recebe diversos questionamentos quanto à sua constitucionalidade, em razão da limitação decorrente de tal norma à autonomia do sujeito passivo da relação jurídica tributária, na gestão de seus negócios.

Nesse sentido, um dos principais argumentos utilizados por aqueles que defendem a inconstitucionalidade deste dispositivo, dentre estes Paulo de Barros Carvalho,<sup>15</sup> corresponde a existência de normas de cunho axiológico que devem ser observadas na edição e interpretação de normas de hierarquia inferior, sendo de especial relevância, o princípio da legalidade e da tipicidade tributária. Pelo primeiro, tem-se a imposição de que os entes competentes para instituição de tributos somente poderão fazê-lo por meio de lei. Já o

---

14 Este tipo de norma, qual seja, a cláusula geral antielisiva não é exclusiva da legislação tributária brasileira, havendo disposições semelhantes em diversos outros países. Como exemplo, tem-se o artigo 38º, número 2, da Lei Geral Tributária portuguesa, que estabelece que: “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

15 CARVALHO, Paulo de Barros. *Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados*. Disponível em: <<http://www.barroscarvalho.com.br/Estudos.html>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

segundo princípio, estabelece a imposição de que o surgimento da obrigação tributária exige a exata adequação do fato à norma, de modo que não havendo o evento da subsunção, descrito pelo autor, como a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, não se terá a ocorrência do fato gerador, inviabilizando o nascimento da obrigação tributária.<sup>16</sup>

Ademais, cabe ressaltar ainda o posicionamento adotado por Cláudio de Oliveira Santos Colnago,<sup>17</sup> para quem o dispositivo em comento somente pode ser considerado constitucional, se interpretado conforme a Constituição, no sentido de que é exigível à autoridade administrativa, para que promova a desconsideração dos atos e negócios jurídicos, a observância de hipóteses previstas em lei que o autorizem. Sob tal viés, apresenta o referido autor, como situação exemplificativa apta a embasar este entendimento, a medida provisória nº 66/2002 que, embora não tenha sido convertida em lei, buscou regular as hipóteses em que seria possível à autoridade administrativa promover a desconsideração na forma prevista no parágrafo único, do artigo 116, do CTN.<sup>18</sup>

Contudo, tal entendimento não se apresenta condizente aos termos contidos na lei, na medida em que a norma em comento não define que as hipóteses ou situações em que será possível a desconsideração serão estritamente previstas em lei, mas que, tão somente, o procedimento a ser adotado pelo Fisco para desconsiderar os atos e negócios jurídicos, deverão obedecer a previsão de lei ordinária, impondo ao legislador a obrigação de editá-la, para estabelecer a forma como atuará a autoridade administrativa, não permitindo que esta inobserve os procedimentos que assegurem ao contribuinte o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

---

16 No mesmo sentido, assim também se posiciona Sacha Calmon Navarro Coêlho. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 52-59).

17 COLNAGO, Cláudio Oliveira Santos. *O planejamento tributário como decorrência do direito fundamental à autonomia privada e a restrição do parágrafo único do art. 116 do CTN*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 21, vol. 109, p. 273-276, mar/abr. 2013.

18 No mesmo sentido, assim se posiciona Hugo de Brito Machado Segundo. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 228-229).

### 3 BENEFÍCIOS FISCAIS COMO INSTRUMENTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O sujeito passivo da relação jurídica tributária pode utilizar de diversos mecanismos dentre aqueles estabelecidos com a finalidade de minimizar as consequências advindas da incidência tributária, para realizar o planejamento e promover economia de recursos, seja evitando a cobrança fiscal ou efetuando o recolhimento de valor inferior.

Estando previstos na própria legislação e sendo estabelecidos exclusivamente pelo ente da federação competente a instituição do tributo, pode-se afirmar que a finalidade destas normas nunca será somente o fornecimento de opções ao contribuinte, para possibilitar-lhe a economia de tributos, eis que nesta hipótese, caso não houvesse nenhum outro objetivo atrelado ao interesse primário ou secundário do Estado,<sup>19</sup> ter-se-ia seguramente norma divergente à Constituição, por contrariar o disposto no artigo 150, inciso II, da CRFB/88, que assim estabelece:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Tal dispositivo impede o legislador que intente a concessão de benefícios fiscais, a diferenciar pessoas que se encontrem em situações jurídicas semelhantes, em que não se evidencie critério legítimo a justificar o tratamento diferenciado que lhes é conferido. Assim, tem-se a imposição de que a concessão de benefícios fiscais deve atender a critérios que observem a consecução de objetivos expressos no texto constitucional, especialmente, àqueles dispostos nos artigos 1º, 3º e 170, da CRFB/88, que tratam, respectivamente, dos fundamentos

---

19 Celso Antônio Bandeira de Mello define o interesse público primário como “a dimensão pública dos interesses individuais, ou seja, que consistem no plexo dos interesses dos indivíduos enquanto partícipes da Sociedade”, diferenciando-o ao interesse público secundário que, por sua vez, seria correspondente ao interesses particulares do Estado enquanto pessoa jurídica. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 65-67).

da República Federativa do Brasil,<sup>20</sup> dos objetivos fundamentais<sup>21</sup> e dos princípios da ordem econômica.<sup>22</sup>

As normas contidas na legislação tributária que conferem ao contribuinte ou responsável a possibilidade de economizar o montante de tributos a ser recolhido, não são instituídas somente com a finalidade de favorecer sujeitos específicos. Inobservado o interesse público, esta norma configuraria, inclusive, ato de imoralidade administrativa, eis que o agente público responsável pela edição do ato normativo, estaria apenas se utilizando da máquina pública para satisfação de interesses particulares, causando, por meio deste ato, dano ao erário, caracterizado pela ausência de recolhimento de tributos que seriam devidos pelo contribuinte beneficiário do ato ímprobo, previsto no artigo 10, inciso VII, da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.429/1992).<sup>23</sup>

Assim, para que não haja desvio de finalidade no ato normativo que concede benefício fiscal, as normas tributárias que resultam em economia ao contribuinte devem apresentar sempre como resultado o atendimento a fim almejado pelo Estado, como consentâneo de seu interesse primário ou secundário.

Tem-se como exemplo representativo destas situações, a previsão de norma tributária que conceda benefício fiscal a microempresas e empresas de pequeno porte que atuem em determinada atividade industrial, visando o desenvolvimento destas, de modo que, em razão da economia de tributos, seja possível a estas redirecionar os recursos para a expansão de suas atividades e a criação de novos empregos, atendendo assim a dois princípios da ordem econômica expressos no texto constitucional, em seu artigo 170, quais sejam, o tratamento

20 Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político.

21 Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

22 Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

23 Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:[...]VII – conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie.

favorecido para empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país (inciso IX) e a busca do pleno emprego (inciso VIII).

Outro exemplo que, todavia, evidencia-se pela satisfação do interesse secundário do Estado, consubstancia no estabelecimento pelo ente federativo de regime tributário especial que vise a simplificação dos procedimentos a serem adotados pelo Fisco na administração e fiscalização da atividade fazendária, o que resultará certamente em economia de recursos e facilitará o exercício desta função, exercida pelo ente responsável pelo recolhimento do tributo e seus respectivos agentes.

### 3.1 Conceito

O ente competente para instituir tributos corresponde também, face a vedação constitucional à concessão de isenção heterônoma, contida no artigo 150, inciso I, da CRFB/88, ao único ente competente para permitir aos contribuintes que deixem de recolher os tributos devidos, o que se realiza por meio da concessão de incentivos ou benefícios fiscais, não se adequando dentre suas espécies a omissão do Poder Legislativo em instituir os impostos de sua competência, por ser obrigatória a sua atuação.<sup>24</sup>

Existem, todavia, na própria Constituição e em determinadas leis que regulam a atividade financeira desenvolvida pelo Estado determinadas limitações e condições cuja observância se faz necessária à sua efetividade, tal como o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101/2000, que preceitua obrigação ao ente federativo que conceder qualquer incentivo ou benefício fiscal aos contribuintes, sempre que tal concessão resulte em renúncia de receita, de realizar a estimativa do impacto orçamentário-financeiro nos anos iniciais de sua vigência, acompanhada da demonstração de que esta foi considerada na confecção do orçamento ou da previsão da correspondente forma de compensação, seja esta efetuada por meio da elevação das alíquotas de tributo já existente ou pela instituição de novo tributo, com vistas à manutenção da arrecadação.

Trata-se, porém, de norma imperfeita, uma vez que não há cominação de sanção ao ente federativo quando incorra no descumprimento desta obrigação, embora estabeleça o § 2º, do referido dispositivo, que a vigência da norma encontra-se condicionada a implementação das medidas de compensação, quando estas sejam utilizadas para a concessão do benefício

---

<sup>24</sup> Nesse sentido, assim determina o art. 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), *in verbis*: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

(atendendo a exigência legal contida no artigo 14, *caput*, da LRF, em razão da necessidade de manutenção do equilíbrio orçamentário). Assim, conforme o referido dispositivo ter-se-á a suspensão da eficácia da norma que cria o benefício fiscal até que se efetive a medida compensatória correspondente.

Ademais, embora a Lei de Responsabilidade Fiscal trate os benefícios e os incentivos fiscais como equivalentes, em razão da similitude dos efeitos destes resultantes em sua aplicação, estes institutos possuem significados diversos.

O benefício fiscal pode ser qualificado sob duas formas, uma vez que, por vezes, em sentido amplo, é tratado na lei como gênero, tal como ocorre na previsão contida no § 1º e na segunda parte do § 2º, do artigo 14 da LRF, correspondendo nestas situações a toda e qualquer vantagem concedida ao contribuinte, visando o afastamento da incidência da norma tributária e a exoneração deste à obrigação de recolher o tributo previsto na lei. Adotado este significado, ter-se-á os incentivos fiscais como espécie de benefício fiscal.

Em outras situações, em sentido estrito, os benefícios fiscais são tratados na lei como espécie, como no *caput* e na primeira parte do § 2º, do artigo 14, da LRF, quando se configuram como exceções a regra da tributação, que se efetivam por meio da concessão de vantagens específicas a determinado grupo de contribuintes, sem que haja, necessariamente, a exigência de contraprestação.

Os incentivos fiscais, por sua vez, são instituídos com a finalidade de orientar o comportamento de determinado grupo, influenciando-o, por meio das medidas adotadas, na consecução de fins políticos. O objetivo primordial em sua concessão não corresponde ao afastamento da cobrança do tributo sobre seu destinatário, mas a finalidade extrafiscal, que pode ser influenciada por atitudes dos contribuintes adotadas em razão dos incentivos decorrentes da atividade tributária. Como exemplo mais comum de incentivo fiscal, tem-se a sua concessão como instrumento para a promoção do desenvolvimento de determinada atividade econômica, influenciando a iniciativa privada a investir naquele setor.

Dessa forma, analisadas as hipóteses contidas no § 1º do artigo 14 da LRF, serão considerados como incentivos fiscais a renúncia decorrente da concessão de subsídios ou de crédito presumido, enquanto as demais hipóteses elencadas na referida lei correspondem a situações onde se evidenciam benefícios fiscais em sentido estrito.

Insta destacar, por fim, que a concessão de benefícios fiscais somente poderá ser efetuada pela pessoa jurídica de direito público competente para a cobrança do tributo, inadmitida na hipótese de atribuição de capacidade tributária ativa a pessoa jurídica diversa, a implementação de benefícios pelo delegatário. Tal imposição também resulta da obrigação

contida no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, face a exigência, para que os benefícios fiscais alcancem efetividade, de implementação de medidas compensatórias à renúncia de receita, o que, evidentemente, somente poderia ser efetuado pelo ente competente.

Como exemplo desta limitação, tem-se a previsão contida no artigo 153, §4º, inciso III, da CRFB/88, que estabelece vedação expressa a renúncia de receita pelo Município ao qual se atribui a capacidade para arrecadação e cobrança do ITR, impondo-se que, nesta situação, apenas a União terá poderes para conceder benefícios fiscais aos contribuintes.

No entanto, excepcionam-se a esta regra as hipóteses em que o constituinte autorizou o Presidente da República a conceder benefícios fiscais relativas ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) em operações destinadas ao exterior, conforme estabelecem, respectivamente, os artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea *e*, e 156, § 3º, inciso II, da CRFB/88.

Outrossim, o texto constitucional também veda a concessão de benefícios fiscais que importem na promoção de distinção ou diferenciação imotivada de determinado ente da federação, ressalvada, todavia, quando fundamentada na redução das desigualdades regionais, em consonância ao disposto no artigo 3º, inciso III, da CRFB/88, que o estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.<sup>25</sup>

Esta imposição, que se fundamenta na aplicação do princípio da isonomia, visa impedir a utilização da máquina estatal, por intermédio da tributação, para a consecução de objetivos econômicos particulares, de modo que a concessão de benefícios somente se justifica quando atrelada a fins extrafiscais.

### 3.2 Finalidade

A atividade tributária desenvolvida pelo Estado se justifica pela existência de dois objetivos inerentes ao seu exercício e que conjuntamente permeiam todas as normas tributárias pelo qual os entes federativos instituem tributos, limitam ou afastam a sua incidência. São estes: a fiscalidade e a extrafiscalidade.

---

25 Nesse sentido, é pacífica a posição do Supremo Tribunal Federal: (AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077), (RE 480107 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 03/03/2009, DJe-059 DIVULG 26-03-2009 PUBLIC 27-03-2009 EMENT VOL-02354-04 PP-00830) e do (RE 344331, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Primeira Turma, julgado em 11/02/2003, DJ 14-03-2003 PP-00040 EMENT VOL-02102-04 PP-00831).

A extrafiscalidade corresponde a existência de fins externos àqueles a que geralmente se destinam os tributos, qual seja, a arrecadação de receitas. Estas finalidades pautam-se na consecução de objetivos constitucionalmente consagrado, e se efetivam por meio de instrumentos aptos a estimular ou desestimular determinado comportamento por parte dos contribuintes.

Trata-se de característica atribuída aos tributos, que os leva a se contrapor, quanto ao tratamento que lhes é conferido em nosso ordenamento jurídico, àqueles que possuem características de exações meramente fiscais.

Nesse sentido, seguindo a classificação utilizada por José Souto Maior Borges,<sup>26</sup> os tributos fiscais correspondem àqueles que são instituídos com a finalidade exclusiva de propiciar ao Estado uma fonte de receitas, sobre o qual incidirá a força arrecadatória decorrente do poder de tributar que lhe é atribuído no texto constitucional. Dessa forma, podem ser classificados o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), assim como diversas contribuições instituídas pela União, tais como a contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) e a contribuição sobre o lucro líquido (CSLL).

Por fim, seria possível ainda classificar os tributos como extrafiscais, que se caracterizam pela existência de outra finalidade apta a justificar a forma como se dará a tributação, sendo de menor importância na definição dos elementos da hipótese e do consequente tributário, sua finalidade arrecadatória. Tem-se como exemplo desta categoria, os impostos utilizados para regulação da economia, que, em razão desta característica, foram relacionados pelo constituinte através do artigo 150, inciso III, da CRFB/88 como exceções ao princípio da anterioridade, como ocorre em relação ao imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II), imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

Da mesma forma que os tributos extrafiscais por natureza (aqui considerados o II, o IE, o IPI e o IOF), possuem finalidade externa à função arrecadatória, os demais tributos também podem apresentar esta característica, por meio da previsão na legislação pertinente de instrumentos que lhe permitam atingir outros objetivos almejados pelo Estado, consagrados

---

26 BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 39-62.

no texto constitucional. Neste contexto, um dos instrumentos mais apropriados para que se alcance este objetivo corresponde aos benefícios fiscais.

A utilização dos benefícios fiscais não é restrita a nenhuma das espécies tributárias,<sup>27</sup> podendo, de forma diversa, ser aplicado a qualquer destas, desde que sua previsão se justifique pelo atendimento a determinado objetivo do Estado.

Um dos fundamentos mais utilizados pelos entes federativos para justificar a previsão de benefícios fiscais corresponde aos fins econômicos, na medida em que ao estatuí-lo, em seu território, ter-se-á seguramente como uma de suas consequências, aumento de receita por parte dos beneficiários, que deixarão de recolher determinado tributo, e em razão disso obterão redução em suas despesas e, por conseguinte, alcançarão alívio financeiro em momentos de crise, evitando-se o encerramento do negócio e eventual desemprego a trabalhadores da empresa, ou ainda, elevação dos lucros em momentos de prosperidade, o que poderá ocasionar a expansão do negócio e a criação de novas vagas de emprego pelo empreendedor beneficiado.

Insta ressaltar que, todavia, quando este mecanismo é utilizado com esta finalidade podem surgir problemas e conflitos entre os entes federativos, ocasionando o fenômeno da guerra fiscal.<sup>28</sup>

Visando controlar esta situação, de modo a evitar que tal conflito possa resultar na inoperabilidade econômica de determinado ente federativo, que, incapaz de estabelecer benefícios fiscais para incentivar o desenvolvimento do mercado em seu território, vê os territórios vizinhos receberem investimentos de maior monta pelo setor privado, por serem mais atrativos a estes, a legislação tributária estabelece diversos instrumentos que possibilitam o controle sobre a política fiscal adotada pelos entes federativos, limitando-a, para que não resulte em graves prejuízos aos demais.

---

27 Segundo Hugo de Brito Machado são espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, que compreendem as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de seguridade social. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 70-72.). Insta destacar, todavia, o entendimento manifestado pelo Ministro Ricardo Lewandowski no julgamento do Recurso Extraordinário nº 573.675/SC, no sentido de que a contribuição para o custeio da iluminação pública (COSIP), prevista no art. 149-A, da CRFB/88, corresponde a “um novo tipo de contribuição, refugio aos padrões estabelecidos nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal”. (RE 573675, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-094 DIVULG 21-05-2009 PUBLIC 22-05-2009 EMENT VOL-02361-07 PP-01404 RTJ VOL-00211-01 PP-00536 RDDT n. 167, 2009, p. 144-157 RF v. 105, n. 401, 2009, p. 409-429 JC v. 35, n. 118, 2009, p. 167-200).

28 Ricardo Pires Calciolari conceitua a guerra fiscal como “a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados”. (CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil*. Caderno de Finanças Públicas, nº 7. Ministério da Fazenda. Brasília: ESAF. p. 5, dez. 2006).

Como exemplo, tem-se em relação ao ICMS, a exigência prevista no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea g, da CRFB/88, de que os benefícios fiscais instituídos pelos Estados-Membros ou pelo Distrito Federal, sejam aprovados mediante deliberação destes, que se realiza pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ),<sup>29</sup> de modo que, ausente esta autorização, tem-se, provisoriamente, a ineficácia da respectiva norma.

Outro fundamento que justifica a instituição de benefícios fiscais corresponde a possibilidade de sua utilização como instrumento de redistribuição da carga tributária, de modo a personalizar a incidência tributária, evitando que esta ocorra em situações em que o sujeito passivo da relação jurídica tributária não disponha faticamente de capacidade contributiva, embora seja possível enquadrar a situação fática em que se encontre, de acordo com os critérios da hipótese tributária prevista em lei.

### 3.3 Espécies

Os benefícios fiscais, correspondem a um dos principais instrumentos para que o Estado execute a política fiscal escolhida e alcance a satisfação de finalidade diversa à arrecadação de recursos. Para tanto, existem diversas formas jurídicas que por estes poderão ser adotadas para materializar a extrafiscalidade, tais como a imunidade tributária, a isenção, a anistia, a remissão, a moratória e a não-incidência, que serão abordadas nos próximos subitens dessa monografia.

Nesse sentido, considerando o objeto do presente estudo, torna-se relevante analisar as principais características destas espécies de benefícios, atentando-se, todavia, ao fato de que apesar de corresponderem estas às mais utilizadas pelo legislador, existem diversos outros instrumentos que poderiam cumprir a função extrafiscal, tais como a redução da base de cálculo ou da alíquota, a alíquota zero, o diferimento e o crédito presumido.

---

<sup>29</sup> O CONFAZ é composto por representantes, em regra, o Secretário da Fazenda, dos 26 Estados da federação e do Distrito Federal e um representante do Governo Federal, totalizando, dessa forma, o número de 28 membros. (Art. 2º, do Convênio ICMS nº 133/97).

### 3.3.1 Imunidade tributária

A CRFB/88 estabelece dentre suas disposições, normas que apresentam caráter proibitivo direcionada aos entes competentes para tributar, resultante em limitações ao poder conferido ao ente federativo.

Tais limitações podem ser previstas sob a forma de princípios a serem agraciados na interpretação das normas contidas nos demais diplomas legislativos que abordem a matéria tributária ou sob a forma de imunidades, que, por sua vez, apresentam-se como situação constitucionalmente prevista de incompetência ao ente da federação na instituição de tributos.

Correspondem a normas finalísticas, cuja finalidade se perfaz na proteção de valores constitucionais, sendo, portanto, inadmissível sua alteração sem que haja lesão ao valor protegido por estas, impondo-se reconhecer, por conseguinte, que estas caracterizam-se como cláusulas pétreas.

As imunidades não podem ser estabelecidas na Constituição Estadual, salvo quando repisem as mesmas disposições estabelecidas na CRFB/88. Dessa forma, havendo inovação quanto ao conteúdo das imunidades, ainda que sob esta nomenclatura seja designada a limitação ao poder de tributar no texto que a estabelece, o benefício fiscal concedido terá a natureza de isenção, tendo em vista que as imunidades jamais podem ser previstas em outro diploma normativo diverso à CRFB/88.

Em relação à sua natureza, as imunidades correspondem a hipóteses em que se vislumbra a ausência de competência tributária, operando-se, dessa forma, competência negativa, que afasta a incidência legal. Nesse ponto, a imunidade diferencia-se a previsão de alíquota zero, que se trata de mera consequência matemática, e ainda da isenção, que consubstancia na dispensa ao pagamento do tributo, enquanto hipótese de exclusão do crédito tributário.

Quanto às espécies tributárias que se sujeitam a sua aplicação, existe divergência doutrinária. A 1ª corrente, defendida por Ricardo Lobo Torres,<sup>30</sup> apresenta o entendimento de que as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, da CRFB/88, aplicam-se somente aos impostos. Nestes termos, dispõe o dispositivo supramencionado, *in verbis*: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre:”.

---

30 Nesse sentido, se posiciona Ricardo Lobo Torres, ressaltando, contudo que existe no texto constitucional outras hipóteses onde se determina a imunidade a tributos contraprestacionais. (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 72).

No entanto, outros autores caminham em sentido oposto, defendendo a aplicação das normas atinentes às imunidades a outras espécies tributárias. Esposam deste posicionamento Hugo de Brito Machado<sup>31</sup> e Kiyoshi Harada.<sup>32</sup>

As imunidades podem ser classificadas em razão do seu objeto em subjetivas, quando apresentam como fundamento de sua existência qualidades pessoais do sujeito passivo da relação jurídica tributária, sendo possível qualificar-se dessa forma as imunidades previstas nas alíneas *a*, *b* e *c*, do artigo 150, inciso VI, da CRFB/88. De forma oposta, podem as imunidades classificarem-se como objetivas, quando têm por finalidade o afastamento da incidência tributária sobre determinados objetos, ou seja, coisas, sobre as quais não poderão ser instituídos tributos, tal como ocorre em relação às hipóteses previstas no artigo 150, inciso VI, alíneas *d* e *e*, da CRFB/88.<sup>33</sup>

Outrossim, pode-se qualificar as imunidades como genéricas, nestas compreendidas as hipóteses previstas no artigo 150, inciso VI, da CRFB/88, ou específicas, assim consideradas aquelas dispersas em outros dispositivos do texto constitucional, tais como a disposição contida no artigo 150, § 4º, inciso II, da CRFB/88, que assegura a imunidade das pequenas glebas rurais quanto à incidência do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), e o artigo 5º, inciso LXXVI, da CRFB/88, que estabelece a gratuidade aos hipossuficientes para a expedição da certidão de nascimento e certidão de óbito.<sup>34</sup>

No tocante às imunidades genéricas, cabe analisar cada uma das hipóteses estabelecidas no texto constitucional e o tratamento conferido a estas em sede doutrinária e jurisprudencial.

### 3.3.1.1 Imunidade tributária recíproca

A primeira hipótese estabelecida no texto constitucional se refere a imunidade recíproca (artigo 156, inciso VI, alínea *a*, da CRFB/88) que configura-se como uma imunidade subjetiva estabelecida entre os entes da federação, com fundamento no pacto

31 Para o tributarista, a imunidade tributária recíproca se aplica não somente quanto aos impostos, mas também em relação às demais espécies tributárias. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 300, 303-304).

32 O autor exemplifica em sua obra, diversas situações onde o próprio texto constitucional estabelece hipóteses de imunidade tributária a outras espécies tributárias, tais como a hipótese prevista no art. 195, §7º, da CF. (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 370-371).

33 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 152-153.

34 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 71.

federativo firmado entre estes, enquanto princípio basilar à formação da República Federativa do Brasil, pela qual se disciplina a não haverá cobrança de impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros.

Esta imunidade aplica-se apenas quando o ente da federação beneficiado corresponda ao contribuinte de direito do tributo objeto da incidência, não se aplicando, de forma diversa, quando este assuma a posição de contribuinte de fato. A imunidade constitucional prevista não se estende ao particular que ocupe nesta hipótese a posição de vendedor, considerado pela lei, nas situações de alienação de bens aos entes da federação, como o contribuinte de direito. Nesse sentido, é o entendimento do Excelso Supremo Tribunal Federal (STF), que culminou na formulação do verbete sumular nº 591: “*A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados*”.<sup>35</sup>

Assim, a imunidade tributária recíproca não se aplica ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) ou ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), quando os entes federativos ocuparem a posição de adquirentes do bem alienado ou usuários do serviço prestado.

Ressalva-se ainda que, consoante o entendimento adotado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.059,<sup>36</sup> a imunidade referida se aplica também ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

A imunidade em comento é extensiva ainda às autarquias e fundações públicas, desde que o patrimônio, a renda e os serviços estejam vinculados às suas finalidades essenciais, conforme previsão expressa do artigo 150, §2º, da CRFB/88, mas não se aplica, todavia, às empresas públicas e sociedades de economia mista, enquanto pessoas jurídicas de direito privado, aos quais é vedada a concessão de privilégios e benefícios fiscais, que somente poderão ser concedidos quando abrangerem também outras empresas da iniciativa privada.

Também não se aplica esta imunidade quando o patrimônio, a renda e os serviços das autarquias e fundações estiverem vinculados a exploração de atividades econômicas regidas

35 Em sentido contrário, José Eduardo de Souza de Melo entende que a imunidade tributária recíproca se aplica aos tributos indiretos, ainda que o ente federativo atue somente como contribuinte de fato. (MELO, José Eduardo de Souza de. PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 5. ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 346-347).

36 TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. À ausência de norma vedando as operações financeiras da espécie, é de reconhecer-se estarem elas protegidas pela imunidade do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público. Recurso não conhecido. (RE 213059, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 05/12/1997, DJ 27-02-1998 PP-00025 EMENT VOL-01900-09 PP-01761).

por normas de direito privado ou de atividades em que haja o pagamento de contraprestação pelo usuário mediante preço ou tarifa, consoante estabelece o artigo 150, §3º, da CRFB/88.

Nesse sentido, como exemplo de aplicação deste dispositivo, tem-se decisão proferida pelo STF<sup>37</sup> que reconheceu que o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) apesar de desempenhar atividade de exploração de unidade agroindustrial, pode ser alcançado pela imunidade tributária recíproca, uma vez que esta não corresponde a exploração econômica desenvolvida por empresas privadas.

Entretanto, a jurisprudência vem flexibilizando este entendimento, de modo a estender a aplicação da imunidade tributária recíproca às empresas estatais, que atuam sob o regime de monopólio, tal como ocorre em relação a Infraero e aos Correios (ECT), consoante entendimento adotado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099/RS, objeto do informativo nº 475.<sup>38</sup>

Outrossim, no que tange aos impostos sobre a propriedade, na promessa de compra e venda de bem imóvel, tem-se como sujeito passivo da relação jurídica tributária, o promitente comprador, de modo que, consoante estabelece o artigo 150, § 3º, da CRFB/88, quando o ente da federação for promitente vendedor, não se aplicará a regra da imunidade tributária recíproca. Contudo, de forma diversa, quando o ente da federação ocupar a posição de promitente comprador do bem, incidirá a norma que estabelece a imunidade tributária.

Os serviços notariais também não podem ser alcançados pela imunidade tributária recíproca, uma vez que, de acordo com o entendimento adotado pelo STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3089/DF, sobre os serviços executados nos cartórios e tabelionatos será possível a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), tendo em vista que as atividades desenvolvidas correspondem a serviço público essencial, estabelecido no texto constitucional que, no entanto, é exercido em caráter privado, conforme ementa a seguir:

37 Informativo nº 518 do STF. Disponível em:

<[http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo518.htm#Imunidade Tributária Recíproca: INCRA e Exploração de Unidade Agroindustrial](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo518.htm#ImunidadeTributariaReciproca:INCRAeExploracaodeUnidadeAgroindustrial)>. Acesso em: 07 de jan de 2016.

38 A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado ("Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;"). Com base nesse entendimento, a Turma reformou acórdão do TRF da 4ª Região que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às empresas públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art. 12 do Decreto-Lei 509/69 garanta o citado benefício à ECT. Afastou-se, ainda, a invocação ao art. 102, III, b, da CF, porquanto o tribunal a quo decidira que o art. 12 do mencionado Decreto-Lei não fora, no ponto, recebido pela CF/88. Salientou-se, ademais, a distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público. Leia o inteiro teor do voto do relator na seção de Transcrições deste Informativo. Precedente citado: RE 230072/RJ (DJU de 19.12.2002). RE 407099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 22.6.2004. (RE-407099).

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. **As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva.** A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. (ADI 3089, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-02 PP-00265 RTJ VOL-00209-01 PP-00069 LEXSTF v. 30, n. 357, 2008, p. 25-58) - (grifo nosso).

Assim, os notários e tabeliães, embora selecionados, conforme determinado no §3º do artigo 236, da CRFB/88, por meio de concurso público de provas e títulos, exercem suas atividades em caráter privado, por meio de delegação, sendo a remuneração correspondente aos proventos derivados dos atos e negócios praticados no cartório ou tabelionato, tratando-se, portanto, de atividade de intuito lucrativo, circunstância que evidencia a existência de capacidade contributiva pelos notários e tabeliães, de modo que, enquanto pessoas de direito privado, torna-se possível a incidência da tributação sobre o patrimônio, a renda e os serviços.

As taxas e custas processuais, por sua vez, não podem ser consideradas como objeto de imunidade tributária recíproca, uma vez que estas não apresentam a natureza de impostos, sendo, no entanto, viável, por liberalidade do ente da federação, a concessão de isenção, exigindo-se para tanto a edição de lei específica e a observância das disposições contidas no artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal, para que se realize a dispensa do pagamento do tributo.

### 3.3.1.2 Imunidade de templos de qualquer culto

A concessão desta imunidade tem por finalidade a vedação à incidência de tributação sobre edifícios destinados à celebração dos cultos e seus anexos, que, conforme entendimento adotado pelo STF,<sup>39</sup> apresenta ampla abrangência, de modo a permitir sua aplicação, inclusive, sobre salas comerciais, na qual a renda obtida seja destinada ao custeio da atividade-fim da instituição religiosa, estendendo-se ainda aos cemitérios que também apresentem esta finalidade. Veda-se, por sua vez, a aplicação da norma em questão, para que se estabeleça a imunidade a cemitérios com finalidade de exploração econômica, por configurar hipótese em que se evidencia a existência de capacidade contributiva.

Para tanto, reputa-se a instituição religiosa a presunção de que seus bens sejam destinados ao exercício ou ao custeio de sua atividade-fim, imputando-se à Fazenda Pública o ônus de comprovar que a atividade desenvolvida esteja vinculada a finalidade diversa, de modo a justificar que não se aplique a imunidade em análise.

A exploração econômica do bem objeto da tributação por meio de aluguel a terceiros, não apresenta o condão de caracterizar a existência de finalidade econômica e afastar a incidência da imunidade tributária à instituição religiosa, conclusão que se pode extrair da jurisprudência pátria, em consonância ao entendimento adotado pelo STF que culminou na formulação do verbete sumular nº 724, que embora criado com fundamento na disposição contida na alínea *c*, do inciso VI, do artigo 150, da CRFB/88, pode ser aplicado pelas mesmas razões aos templos religiosos. Existe, todavia, posicionamento doutrinário em sentido contrário, esposado por Hugo de Brito Machado,<sup>40</sup> que ressalva que a exploração econômica por meio do aluguel a terceiros, quando efetuado de modo permanente, demonstra a existência de finalidade econômica, inviabilizando a incidência da imunidade tributária.

---

39 Nesse sentido, sobre o entendimento do STF sobre o tema, tem-se o seguinte julgado: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. IMUNIDADE DE TEMPLOS. PRÉDIOS SEPARADOS DAQUELE EM QUE SE REALIZAM OS CULTOS. FUNCIONAMENTO E FINALIDADES ESSENCIAIS DA ENTIDADE. RECURSO PROTETATÓRIO. MULTA. AGRAVO IMPORVIDO. I – A imunidade prevista na Constituição que tem como destinatário os templos de qualquer culto deve abranger os imóveis relacionados com a finalidade e funcionamento da entidade religiosa. Precedentes. II – Recurso Protelatório. Aplicação de multa. III – Agravo regimental improvido. (AI 690712 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 23/06/2009, DJe-152 DIVULG 13-08-2009 PUBLIC 14-08-2009 EMENT VOL-02369-13 PP-02739 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 176-178).

40 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 304.

### 3.3.1.3 Imunidade a partidos políticos, sindicatos, instituições de ensino e assistência social

A imunidade tributária em apreço, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *c*, da CRFB/88, destina-se às situações em que a tributação incide sobre a atividade-fim de partidos políticos, sindicatos, instituições de ensino e de assistência social, sendo, portanto, possível a tributação sobre outras atividades que por estas instituições sejam desenvolvidas. No entanto, existem algumas ressalvas a serem feitas sobre cada uma destas hipóteses.

Primeiramente, no tocante aos partidos políticos, destaca-se a exigência de que este esteja registrado junto ao Tribunal Superior Eleitoral (TSE), na forma prevista no § 2º do artigo 17, da CRFB/88. Já aos sindicatos, impõe-se que este seja formado por trabalhadores, partes hipossuficientes na relação trabalhista, não se admitindo a concessão de imunidade aos sindicatos que sejam constituídos pelos empregadores.

Por sua vez, quanto ao conceito de instituições de ensino exposto no texto constitucional, ressalta-se que este apresenta aspecto amplo, de modo a englobar todas as instituições que se destinam ao exercício de atividades de educação *lato sensu*. Assim, até mesmo instituições de ensino superior ou cursos de idiomas, encontram-se insertos no contexto reconhecido no texto constitucional, desde que não tenham finalidade lucrativa.

Por fim, no tocante às instituições de assistência social, ressalta-se que a imunidade estabelecida no texto constitucional encontra-se condicionada ao atendimento dos requisitos previstos em lei específica, bem como que seja esta uma instituição sem fins lucrativos.

Nesse ínterim, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 236174,<sup>41</sup> o STF adotou o entendimento de que a imunidade estabelecida no texto constitucional aplica-se a bens e fatos jurídicos relacionados a atividades de lazer provenientes de clube formado por funcionários de entidade de assistência social, reconhecendo que, nesta hipótese, inexistente desvio de finalidade, o que viabiliza a incidência da norma que estabelece a imunidade tributária.

---

41 (RE 236174, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2008, DJe-202 DIVULG 23-10-2008 PUBLIC 24-10-2008 EMENT VOL-02338-04 PP-00823 RTJ VOL-00207-03 PP-01192 RT v. 98, n. 879, 2009, p. 180-182 RF v. 104, n. 400, 2008, p. 347-349 LEXSTF v. 31, n. 361, 2009, p. 172-176).

### 3.3.1.4 Imunidade relativa a livros, periódicos e ao papel destinado à impressão

Trata-se de hipótese de imunidade objetiva, que apresenta como fundamento para sua instituição, os objetos previstos na norma constitucional que, por natureza, conferem proteção a dois valores constitucionalmente protegidos, quais sejam, o direito à educação e à informação. A imunidade incidente sobre estes objetos independe da relação comercial que sobre estes se desenvolva, impondo que sobre os bens destacados, não poderá ocorrer a incidência de imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II), imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Esta imunidade por ser justificada em razão do objeto, não depende de qualquer pressuposto a ser apresentado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária para que ocorra a sua incidência.<sup>42</sup>

Assim, é admitida a aplicação da imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e papéis destinado a sua impressão tanto às pessoas jurídicas quanto às pessoas físicas, tal como ocorre em relação às imunidades tributárias específicas. Contudo, esta hipótese constitucional não resulta em imunidade subjetiva às Editoras, remanescendo sobre estas a incidência de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR).

Quanto às atividades abarcadas pela norma em questão, a imunidade tributária compreende todas as fases da cadeia produtiva e comercial dos bens estabelecidos no dispositivo constitucional, de modo que não se admitirá a tributação sobre as atividades de produção, circulação ou venda.

Ademais, a doutrina e a jurisprudência estabelecem outras hipóteses, por intermédio da aplicação do método de interpretação extensiva, para se verificar a incidência da norma constitucional que estabelece a imunidade tributária, sobre outros objetos que em razão das características semelhantes, justificariam a ampliação do conceito. Nesse ponto, existe controvérsia quanto a aplicação da norma, como extensão do conceito de livros, a CD's e livros eletrônicos.

---

42 Nesse sentido destaca-se na doutrina a posição de Hugo de Brito Machado, que diz: “A imunidade, aqui, é tipicamente objetiva. Não importa a pessoa a quem pertença o livro, o jornal ou periódico, ou o papel. Este último tem a imunidade condicionada à destinação.” (MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 306).

No tocante aos CD's, cujo fundamentos apresentados poderiam ser aplicados aos livros eletrônicos, insta destacar a posição de Hugo de Brito Machado:<sup>43</sup>

É certo que o constituinte de 1988 teve oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto, porém, não quer dizer que o intérprete da Constituição não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje. Realidade que já não é aquela vivida pelo constituinte, pois nos últimos dez anos a evolução da tecnologia, no setor de informática, tem sido simplesmente impressionante. Se em 1988 não se tinha motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdido sua notável importância.

À evolução, no setor da informática, é tão rápida, que o CD ainda nem ocupou espaços significativos no mercado brasileiro e já está sendo substituído, com imensa vantagem, pelo DVD, levando várias empresas a incluir drivers especiais em alguns de seus micros; previa-se, mesmo, que até o final de 1998 “esses drivers terão substituído totalmente os de CD-ROM, que serão, então, peças de museu” (INFO-Exame, n. 12, dezembro/1997, p. 44).

Não pode, pois, o intérprete, deixar de considerar essa evolução. Nem esperar que o legislador modifique o texto. O melhor caminho, sem dúvida, para que o Direito cumpra o seu papel na sociedade, é a interpretação evolutiva.

Em sentido contrário, destaca-se a posição assumida por Ricardo Lobo Torres,<sup>44</sup> que critica a extensão exagerada promovida pelo STF a situações diversas às expressamente previstas no texto constitucional, conforme adiante:

Mas o STF ampliou exageradamente a interpretação: a) estendeu a intributabilidade ao ISS incidente sobre as fases intermediárias da elaboração de livros e periódicos (RTJ 115/267); b) entre os livros as listas telefônicas (RTJ 126/210); c) subsumiu no conceito de papel de imprensa os filmes e os papéis fotográficos (DI 12.12.97). Discute-se intensamente sobre a extensão da vedação constitucional ao livro eletrônico e aos produtos da informática, que nos parece incabível, por não se extrapolar a disciplina jurídica típica da mídia impressa ao mundo eletrônico e ao espaço cibernético (cyberspace).

Existem ainda outras manifestações contrárias à extensão da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea *d*, da CRFB/88, a outros objetos, inclusive, aos livros eletrônicos. Nesse sentido, tem-se o seguinte julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo TJSP:<sup>45</sup>

43 MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 307-308.

44 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 77.

45 No Tribunal de Justiça de Minas Gerais, tem-se o seguinte julgado em sentido contrário a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos: TRIBUTÁRIO - SUPOSTA CONSTITUCIONALIDADE DA EXTENSÃO DA IMUNIDADE. 1. Travou-se, aqui, discussão sobre a constitucionalidade da extensão da imunidade tributária conferida a livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão aos livros eletrônicos comercializados em forma de CD-ROM relativamente ao ICMS (arts. 146, III e 150, VI, da CF/88). 2. “[...] o uso da interpretação extensiva não deve ser utilizado para pretender abarcar, no preceito imunitório, toda e qualquer forma de acesso, uso e gozo da liberdade de informar e ser informado. Com a regra do art. 150, VI, “d”, limitando-se o seu alcance apenas aos livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão, já encontra-se satisfeito o objetivo e garantindo o valor desejado pelo Constituinte. Tudo o mais que de aperfeiçoamento técnico, para o uso cibernético, possa surgir, não será

MANDADO DE SEGURANÇA - Imunidade tributária - Art 150, VI, 'd", da CF - **CD-ROMs e Áudio-books - Impossibilidade de acrescentar ao texto constitucional termos não utilizados pelo legislador** - Reexame necessário, considerado interposto, recurso providos - Ordem denegada (Relator(a): Francisco Vicente Rossi; Comarca: São Paulo; Órgão julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 24/11/2008; Data de registro: 17/12/2008; Outros números: 8092735100) - (grifo nosso).

Entretanto, a despeito da divergência existente, já houve decisão proferida pelos Tribunais Superiores pátrios, no sentido de que deve ser realizada a interpretação extensiva para considerar viável a aplicação da norma em relação a filmes e papéis fotográficos, conforme entendimento sumulado do STF (súmula nº 657), afastando-se, todavia, a sua incidência no tocante à tinta.<sup>46</sup>

### **3.3.1.5 Imunidade relativa a fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil**

A emenda constitucional nº 75/2013 acresceu à CRFB/88 hipótese de imunidade tributária, cuja finalidade consubstancia no fortalecimento da indústria musical brasileira face à concorrência desleal decorrente da falsificação de CD's, DVD's e *Blue-ray's*, utilizando-se a não-incidência de tributação como ferramenta de combate à pirataria. Logo, a partir da previsão desta imunidade busca o constituinte a proteção da livre concorrência, enquanto princípio da ordem econômica, consagrado pelo artigo 170, inciso IV, da CRFB/88, e a garantia do desenvolvimento nacional, enquanto objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, previsto no artigo 3º, inciso II, da CRFB/88.

Nesse diapasão, estabelece o texto constitucional, como requisito para aplicação desta norma, que o produto deve ser produzido no Brasil, de autoria brasileira ou interpretada por cantores brasileiros.

---

mais que uma exploração de bens de consumo (computadores) cuja utilização demonstra evidente capacidade econômica, devendo, pois, o respectivo produto (livro eletrônico) ser tributado, sem que isto concorra para afetar qualquer liberdade individual vinculada com a difusão da informação e da cultura" (Tributação e Imunidade nos chamados "livros eletrônicos", in "Imunidade tributária do Livro Eletrônico". S. Paulo, IOB, 1988). 3. IMPOSTOS. CD – ROM. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, INEXISTÊNCIA. PRIVILÉGIO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. IRRELEVÂNCIA DA DESTINAÇÃO DO BEM E DA QUALIFICAÇÃO DA ENTIDADE QUE O PRODUZ. HIPÓTESE NÃO CONTEMPLADA NO ART. 150, INC. VI, D, DA CF. INTERPRETAÇÃO NÃO EXTENSIVA. RECURSOS PROVIDOS"" (TJSP, 8ª C. Direito Público, AP. cível 28.579.5/4-00, DOE 1º.2.199). (TJMG - Agravo de Instrumento-Cv 1.0024.09.753614-8/001, Relator(a): Des.(a) Nepomuceno Silva, 5ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 10/06/2010, publicação da súmula em 24/06/2010).

46 (RE 265025, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 12/06/2001, DJ 21-09-2001 PP-00054 EMENT VOL-02044-02 PP-00445).

Entretanto, Leandro Paulsen<sup>47</sup> entende que a imposição de que o produto seja de origem da indústria nacional, embora reforce a tese de que o dispositivo fora acrescentado ao texto constitucional com o intuito de combater a pirataria, viola acordos internacionais, das quais é signatário o nosso país, tais como o GATT (*General Agreements on Tariffs and Trade*).

### 3.3.2 Não incidência

A não incidência ocorre quando a fatos semelhantes àqueles sobre os quais o legislador estabeleceu a existência de relação jurídica tributária, em razão de opção política deste, não é dada qualquer relevância jurídica apta a qualificá-lo como fato gerador. Consubstanciam, portanto, em fatos econômicos aos quais não fora atribuído qualquer efeito tributário.

Não se exige que se estabeleça em lei as hipóteses de não-incidência, eis que estas já correspondem em si a todos os fatos, aos quais, embora fosse possível ao legislador estabelecer a tributação, não foram acolhidos na norma tributária. Nesta situação, ter-se-á a não-incidência pura e simples.

Todavia, a não-incidência pode ainda ser juridicamente qualificada, o que decorre da situação em que o legislador estabelece de forma expressa que determinado fato não se qualifica como hipótese de incidência tributária. No entanto, ainda que esta norma fosse revogada ou extinta do ordenamento jurídico, não seria possível a cobrança do tributo, eis que a explicitação promovida pela lei, não produz nenhum efeito em relação a criação ou ao afastamento de fatos geradores, já inexistentes.<sup>48</sup>

### 3.3.3 Isenção

A isenção corresponde a espécie de benefício fiscal que concede perdão ao contribuinte, dispensando-o da obrigação de recolher o tributo, evitando, enquanto modalidade de exclusão do crédito tributário, que ocorra sua constituição. Dessa forma, tem-se a isenção como espécie a ser concedida em data anterior ao lançamento, eis que afasta a

---

47 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 463.

48 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo, Malheiros, 2010. p. 243-244.

necessidade de que se aperfeiçoe o crédito por este ato, o que a difere a remissão, que produzindo efeitos práticos semelhantes, por afastar a responsabilidade ao recolhimento do valor principal e do acessório, é concedida apenas após o lançamento.

Para a concessão de isenção exige-se a reserva de lei, excepcionando-se, todavia, quando incidente sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), eis que, além da lei, existe outra exigência, qual seja, a deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal para sua concessão ou revogação, conforme previsto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da CRFB/88.

Atualmente, conforme estabelece o Convênio ICMS nº 133/97 esta deliberação se dá no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), sendo a autorização deste órgão, condição de eficácia para a norma que concede a isenção, sem o qual dever-se-á considerá-la inconstitucional, face ao descumprimento à previsão contida no dispositivo constitucional supramencionado.

A isenção poderá ser classificada em razão da legitimidade que o ente da federação possui para estabelecê-la. A isenção autônoma ocorre quando o ente da federação, por ser titular da competência tributária, tem autonomia para concedê-la, enquanto, a isenção heterônoma, ocorrerá quando o ente da federação for incompetente, mas, ainda assim, pretenda a concessão da isenção a tributo de competência de outro ente.<sup>49</sup>

A concessão de isenção heterônoma é vedada pelo texto constitucional que, todavia, excepciona três situações, quais sejam, as hipóteses previstas nos artigos 155, § 2º, inciso XII e 156, § 3º, inciso II, da CRFB/88, quando a concessão do benefício tenha por objeto o ICMS ou o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), na exportação de mercadorias e serviços, ou quando a concessão ocorra através de tratados internacionais, eis que nesta situação, o Presidente da República atuará como representante público do Brasil, e não como Representante da União, vinculando, por conseguinte, todos os entes federativos.

A isenção também poderá ser gratuita e incondicionada, quando não se exige contraprestação por parte do contribuinte, o que a torna revogável a qualquer tempo, ou ainda, onerosa, quando existam contraprestações previstas em lei, inadmitindo-se, portanto, a sua revogação, no decurso do prazo estabelecido em lei, durante o qual a isenção concedida permanecerá válida, tendo este entendimento resultado na formulação do verbete sumular nº 544 do STF, que assim estabelece: “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não

---

49 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 248.

podem ser livremente suprimidas”. Assim, as isenções onerosas ou condicionadas, de forma diversa, geram direito adquirido ao contribuinte.<sup>50</sup>

Neste ponto, cumpre esclarecer que, embora produza efeitos equivalentes a majoração ou criação de tributos, a lei que revoga a isenção terá eficácia imediata, conforme entendimento adotado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 204.062. Existe, todavia, posicionamento em sentido contrário, embora minoritário, no sentido de que nesta hipótese, dever-se-ia aplicar o princípio da anterioridade tributária, em razão das consequências decorrentes do ato de revogação.<sup>51</sup> Contudo, a despeito do posicionamento manifestado pelo Supremo, no tocante aos impostos incidentes sobre o patrimônio e a renda, determina o artigo 104, inciso III, do CTN, que a extinção ou redução de isenções efetuadas por lei, apenas terão eficácia a partir do exercício financeiro seguinte a publicação da lei.

Por fim, poderá a isenção ser instituída em razão das características do sujeito, tal como ocorre em relação a isenção de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) quando o contribuinte é portador de uma das doenças especificadas por lei,<sup>52</sup> ou poderá ser justificada em razão das características dos bens que sejam objetos da tributação.

Destarte, ante as diversas possibilidades mencionadas quanto à aplicação desta ferramenta na concessão de benefícios fiscais, tem-se na isenção uma das espécies mais utilizadas pelo legislador quando intenta a utilização da tributação para se atingir fins extrafiscais, em razão de sua extensão, eis que abarca o crédito tributário e seus acessórios, previamente à sua constituição, e de sua flexibilidade, dada a possibilidade de concessão e revogação por meio de lei, ou ainda, sua previsão por prazo determinado.

### 3.3.4 Anistia

A anistia, que também corresponde a modalidade de exclusão do crédito tributário, tem por resultado a concessão de perdão ao sujeito passivo em razão de infrações tributárias, sendo aplicável apenas àquelas já praticadas antes da publicação da lei, não se considerando

50 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2011. p. 309.

51 *Idem*, op. cit., p. 318.

52 Conforme estabelece o artigo 6º, inciso XV, da lei nº 7.713/88, são isentos de imposto de renda os proventos percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

como infrações tributárias, todavia, para fins de concessão deste benefício fiscal, os crimes e contravenções penais, o dolo, a fraude, a simulação e o conluio de duas ou mais pessoas.

A concessão de anistia não produzirá qualquer efeito em relação ao tributo em si, eis que o valor decorrente da obrigação principal ainda será devido pelo contribuinte. De forma diversa, a anistia poderá ter como consequência a exclusão e perdão das multas, dos juros e da correção monetária, ou seja, dos valores acessórios, desde que, conforme já destacado, sejam anteriores à lei que a estabelece, não produzindo qualquer efeito em relação às infrações praticadas em data posterior à lei.<sup>53</sup> Se fosse diferente e a anistia abarcasse valores acessórios apurados em data posterior à publicação da lei, os contribuintes e responsáveis pelo seu pagamento deixariam de recolher os tributos devidos, face a impossibilidade de cobrança de multa e outros valores acessórios na hipótese de inadimplemento.

Este instituto pode ser classificado de acordo com os seus destinatários em geral ou limitada, consoante previsto no artigo 181, do CTN. A primeira é estendida a todos os contribuintes, dentro do território do ente tributante, aplicando-se *ope legis*, de modo que não será admissível o estabelecimento de qualquer condição a seu gozo, gerando, por conseguinte, direito adquirido ao seu destinatário.

A anistia limitada, por sua vez, depende de requerimento do contribuinte e aplica-se somente quando atendidas as condições específicas previstas na lei, correspondendo a sua concessão a ato vinculado da autoridade administrativa, cuja atuação resumirá apenas à verificação do cumprimento aos requisitos legais, o que resulta na ausência de direito adquirido ao contribuinte, eis que admitida a revisão do ato de ofício, quando houver ilegalidade ou descumpridos os requisitos impostos na lei.

### 3.3.5 Remissão

A remissão corresponde, em síntese, ao perdão do crédito tributário, sendo decorrente de autorização legal conferida à autoridade administrativa para que, de forma discricionária, por razões de conveniência e oportunidade, obedecendo aos critérios estabelecidos no artigo 172, do CTN, determine a extinção deste ou a requeira, quando o crédito seja objeto de ação de execução fiscal.

---

53 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 250-251.

A remissão poderá ocorrer de forma total ou parcial. Quando a remissão incidir apenas sobre as penalidades, ela será semelhante ao indulto, eis que esta modalidade de exclusão somente se aplica após a notificação do lançamento.

A remissão não gera direito adquirido ao sujeito passivo, sendo possível o reconhecimento da nulidade ou anulabilidade, quando verificada a existência de vícios ou demonstrado que houve fraude ou conluio praticados de forma dolosa pela autoridade administrativa ou pelo contribuinte.

Por fim, insta ressaltar que a anistia difere a remissão, eis que esta corresponde a modalidade de extinção do crédito tributário que ocorrerá sempre após o lançamento, enquanto a anistia configura-se como modalidade de exclusão da infração tributária quando não efetuado o lançamento, destacando-se, todavia, o entendimento em sentido contrário esposado por Luciano Amaro,<sup>54</sup> que entende pela possibilidade de concessão deste benefício fiscal ainda que após a notificação do sujeito passivo.

Ademais, frisa-se ainda que a remissão pode extinguir não apenas os valores acessórios, mas também o valor principal do crédito tributário, enquanto na anistia ter-se-á somente a exclusão dos valores acessórios.

### 3.3.6 Moratória

Outra espécie de benefício fiscal que poderá ser concedida pelo ente federativo competente corresponde a moratória. Esta espécie tem por efeito a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em razão da concessão, em lei específica, de novo prazo ao contribuinte para pagamento do tributo devido. Aplica-se, em regra, apenas aos créditos já constituídos, mas que ainda não foram pagos pelo contribuinte ou responsável, desde que o fato gerador já tenha ocorrido, salvo previsão legal em contrário.<sup>55</sup>

A moratória pode ser enquadrada como modalidade de benefício fiscal, pelo fato de que, embora não retire ao contribuinte o dever de recolher o tributo devido, tal como o fazem as demais modalidades, posterga o prazo para recolhimento do tributo, sendo beneficiado o sujeito passivo da relação jurídica tributária, com prazo maior para vencimento, sem que com isto incidam correção monetária, juros ou multas. Trata-se de renúncia por parte do ente

---

54 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 456-457.

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

competente ao recebimento imediato do tributo devido, com vistas a beneficiar o contribuinte, bem como todo o setor econômico abarcado, eis que estes poderão utilizar os recursos inicialmente destinados ao pagamento do tributo ao custeio de outras contingências emergenciais.

Para que cumpra aos efeitos pretendidos, a lei específica que institui este benefício fiscal deverá estabelecer minimamente o prazo, as condições, os tributos que constituem objeto do benefício, o número de prestações, e, por fim, as garantias a serem prestadas pelo beneficiário.

Ademais, difere-se esta modalidade ao parcelamento, em virtude do fato de que nesta forma de pagamento já se incluem nas parcelas os juros compensatórios e correção monetária, relativos ao período em que o Estado deixou de receber o tributo devido.<sup>56</sup>

A lei que concede a moratória poderá apresentar caráter autônomo, quando instituída pelo ente da federação aos tributos de sua competência, ou heterônomo, que ocorre quando a União decide pela concessão da moratória sobre os tributos de competência de todos os entes da federação e obrigações privadas, o que não violaria, todavia, qualquer preceito constitucional, desde que seja uniforme a todos os Estados e Municípios, em consonância a limitação prevista no artigo 151, inciso I, da CRFB/88.<sup>57</sup>

Poderá a lei apresentar caráter individual, quando concedida por autoridade administrativa competente, que autorizada por lei, por meio de ato vinculado, verifica a presença dos requisitos e condições, objetivos e subjetivos, à sua concessão, consoante dispõe o artigo 153, do CTN, ressaltando-se a exigência de que a lei estabeleça o prazo de duração da moratória. Nesta hipótese, a concessão da moratória não se operará de forma automática, eis que será necessário ao contribuinte que deseje gozar deste benefício fiscal, apresentar requerimento.

Cumprе destacar que, por tratar-se de ato vinculado, é plenamente cabível o controle jurisdicional sobre a atuação da autoridade administrativa, estando o magistrado, no entanto, limitado às disposições contidas na lei que a concede.

---

56 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 381-382.

57 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 195-196.

Além disso, a moratória concedida em caráter individual, de forma oposta a moratória em caráter geral, não gera direito adquirido, uma vez que poderá ser revogada<sup>58</sup> de ofício a qualquer tempo, consoante estabelece o artigo 155, do CTN.

Nesta situação, a revogação da moratória poderá ocorrer em razão de dolo do contribuinte que, embora não cumpra aos requisitos, fraudou-os para que possa auferir as benesses desta modalidade, de modo que, uma vez reconhecida a fraude, estará o beneficiário obrigado ao pagamento do débito, cumulado com correção monetária, juros de mora e multa, destacando-se que o período compreendido entre a concessão e a revogação não será havido por legítimo, não havendo, portanto, o cômputo deste período na contagem do prazo prescricional, considerando-se como se houvesse sido suspensa a exigibilidade do crédito tributário, e, por conseguinte, suspenso o decurso do prazo prescricional.

A revogação poderá ainda ocorrer por culpa, na hipótese em que em razão de causa superveniente o contribuinte deixe de cumprir os requisitos necessários à concessão do benefício, não se configurando, dessa forma, a existência de fraude. Assim, ter-se-á por legítimo o período compreendido entre a data de concessão e revogação do benefício fiscal, o que resulta em seu cômputo na contagem do prazo prescricional.

Como não seria considerada suspensa a exigibilidade do crédito tributário no período compreendido entre a concessão e a revogação da moratória, ter-se-ia a possibilidade de que o exercício da revogação resultasse na obrigatoriedade do reconhecimento da prescrição do crédito tributário, quando o único fato que pudesse impedi-lo fosse a dita suspensão.

Dessa forma, de modo a solucionar esta questão, Hugo de Brito Machado,<sup>59</sup> destaca que a revogação por culpa, de forma excepcional, não poderia ocorrer a qualquer tempo, mas para evitar que de sua efetivação ocorra a prescrição do crédito tributário, contrariando aos interesses do Fisco, somente poderia ocorrer antes do decurso do prazo prescricional, ou seja, em no máximo 5 (cinco) anos após a constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, apreciadas algumas das espécies de benefícios fiscais, cumpre analisar os mecanismos utilizados pelo Estado para conferir transparência a estas normas, de modo a possibilitar que estas alcancem efetividade, permitindo ao contribuinte a obtenção da economia de tributos e a satisfação do fim extrafiscal.

---

58 O termo revogação, constante no dispositivo legal mencionado, apresenta-se equivocado, tendo em vista que por tratar-se de ato de natureza vinculada, não poderia o mesmo ser revogado, visto que esta ação somente poderia ocorrer em relação aos atos discricionários, de acordo com o juízo de conveniência e oportunidade da autoridade administrativa competente. Tratando-se de ato vinculado, o termo correto a ser utilizado poderia ser a anulação, quando o ato apresente vício que resulte em ilegalidade, cassação, quando o cancelamento decorra do descumprimento de requisitos legais, ou caducidade, quando se encerre o prazo do benefício concedido por lei.

59 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 197-198.

#### 4 DEVER DE TRANSPARÊNCIA DO ESTADO

A previsão normativa de benefícios fiscais a serem usufruídos pelos contribuintes e responsáveis tributários, por si só, em determinadas situações, não se mostra suficiente à satisfação da finalidade extrafiscal para o qual se direciona a norma, principalmente, no que tange aos benefícios fiscais que não se destinam indistintamente a todos os contribuintes e que dependam de requerimento destes e da observância de condições estabelecidas na lei que os concedem.

Em diversas situações, o sujeito passivo da relação jurídica tributária sequer tem ciência sobre a existência de benefícios fiscais da qual é destinatário e que por este poderia ser utilizado para evitar a incidência tributária ou reduzir o montante a ser recolhido. Tal circunstância, de desconhecimento da norma benéfica, atinge, principalmente, os contribuintes que não possuam assistência jurídica ou contábil em seus atos, como ocorre em relação a boa parte das pessoas físicas e das empresas de pequeno porte.

Esta dificuldade apresenta diversas origens, sendo possível elencar o baixo nível de escolaridade da população brasileira,<sup>60</sup> a dificuldade de acesso aos meios de comunicação<sup>61</sup> e o nível de renda<sup>62</sup> da maioria da população conjuntamente ao alto custo de vida de grande parte das cidades brasileiras, que inviabiliza à grande maioria dos contribuintes a contratação de profissionais especializados em tributos.

Todavia, seria possível a superação de algumas destas dificuldades, mediante a adoção de políticas públicas que busquem tão somente conferir efetividade a um dever fundamental atribuído ao Estado pela CRFB/88, o dever de transparência.

O Estado, pela forma como fora construído pelo constituinte o texto de 1988, é sujeito a diversas limitações no exercício de suas funções e a imposições de cumprimento

60 O Censo Demográfico realizado no ano de 2010, pelo IBGE, apurou que, no Brasil, 49,3% das pessoas com 25 anos ou mais de idade não possuem instrução ou se o possuem, não completaram sequer o ensino fundamental. (IBGE. *CENSO DEMOGRÁFICO 2010: Educação e deslocamento: resultado das amostras*. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=7545>>. Acesso em: 25 jun. de 2016).

61 Em outra pesquisa realizada pelo IBGE, no ano de 2014, fora apurado ainda que apenas 54,9% dos domicílios particulares permanentes no Brasil têm acesso a *internet*, principal veículo midiático utilizado pelos entes federativos para divulgação das leis editadas. (IBGE, Coordenação de Trabalho e Rendimento. *Acesso à internet e à televisão e posse de telefone móvel celular para uso pessoal*: 2014. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=295871>>. Acesso em: 25 jun. 2016).

62 O IBGE apurou também, no Censo Demográfico de 2010, que o rendimento médio mensal de todas as fontes, das mulheres de 10 ou mais anos de idade, era de R\$ 1.074,00, enquanto o dos homens era de R\$ 1587,00. (IBGE, Coordenação de População e Indicadores Sociais. *Estatísticas de Gênero: Uma análise dos resultados do censo demográfico 2010*. Rio de Janeiro: IBGE, 2014. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=288941>>. Acesso em: 25 jun. 2016).

obrigatório. Estas, por sua vez, correspondem simultaneamente a direitos individuais e coletivos exercíveis de plano pelas pessoas, e configuram-se em obrigações de fazer ou não fazer assumidas pelo Estado, das quais são destinatárias.

Como exemplo de obrigação de fazer têm-se os direitos sociais previstos no artigo 6º, *caput*, da CRFB/88, que impõe ao Estado a obrigação de disponibilizar a todas as pessoas educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados. De forma diversa, tem-se como exemplo de obrigação de não fazer a qual se sujeitam todos os entes federativos, a obrigação de respeitar o direito à propriedade privada, previsto no artigo 5º, inciso XXIII, da CRFB/88.

Assim, em relação ao Estado, corresponde o texto constitucional a uma espécie de guia ou programa que define as condutas a serem adotadas e as proibições a serem observadas por este, distribuídas sob a forma de obrigações impositivas e proibitivas assumidas como contrapartida à submissão dos indivíduos e da sociedade ao ordenamento jurídico construído. A observância destas normas pelo ente estatal é de suma importância para conferir-lhe legitimidade perante os administrados e possibilitar a aceitação por parte destes sobre a atuação de seus representantes, essencialmente, no exercício da função administrativa, legiferante ou judicante.

Nesse sentido, dentre as obrigações impositivas a que se sujeita o Estado, encontra-se o princípio da publicidade, consubstanciado na obrigação de prestar informações a sociedade sobre todos os atos praticados, excetuados, no entanto, aqueles cujo sigilo justifique pela imprescindibilidade à segurança da sociedade e do Estado ou pela proteção à intimidade de determinada pessoa.

A partir deste princípio impõe-se ao ente estatal a obrigação de realizar a divulgação dos atos administrativos observando-se a forma definida em lei. Trata-se de condição de eficácia do ato praticado pelo Estado, sem o qual, em razão da falta de conhecimento público sobre a sua existência, não será admissível a produção de qualquer efeito jurídico.

Com a publicização, que em diversas situações decorre tão somente de sua inserção no Diário Oficial do ente federativo, o ato deixa de ser secreto e passa a ser conhecido, o que, todavia, corresponde a mera presunção, dada a impossibilidade fática de acompanhar fidedignamente todos os atos divulgados em nosso país, ainda que cada pessoa concentre suas atenções apenas àqueles divulgados nos órgãos de Imprensa Oficial da União, do Estado, do Distrito Federal e do Município em que residam.

Todavia, reconhecer que determinado ato fora divulgado em observância a este princípio, não significa o mesmo que dizer que este é transparente, eis que se tratam de características diferentes que embora guardem certa similitude, por tratarem-se ambos de consectários lógicos do direito fundamental à informação, podem trazer consequências diversas ao Estado.

A transparência é vislumbrada quando o Estado torna visível e compreensível o ato, permitindo ao destinatário conhecê-lo e entendê-lo em sua essência. Pela publicidade permite ao indivíduo ver a mensagem, ainda que a mesma apresente ininteligível para aquele que a lê. Permite-se que esta seja lida, conhecida e analisada, mas nem sempre para aqueles ao qual a norma se destina esta será compreensível. Pela transparência, por sua vez, permite-se ao indivíduo, além de conhecer a mensagem em todos os seus signos, compreendê-la e decifrá-la, permitindo-se, dessa forma, que se torne cognoscível o seu conteúdo.

Este princípio é inerente a todos os atos em que participem o Estado, sejam estes praticados no âmbito do Poder Executivo, Legislativo ou do Judiciário, já não sendo mais cabível sob a égide de um Estado Democrático de Direito a edição de lei ou a prolação de sentença que utilize linguagem inacessível a seu destinatário, dificultando a compreensão sobre o seu conteúdo, sendo necessárias que as normas e outros atos estatais não demandem a utilização de um dicionário para alcançar o entendimento do exato significado dos termos utilizados.<sup>63</sup>

A transparência não corresponde, todavia, a inutilizar conceitos técnicos, que, por vezes, apresentam extremamente necessários, à compreensão da norma, mas a obrigação de simplificar sempre que for possível, optando-se pela inserção de termos mais familiares aos destinatários da norma quando não haja prejuízo ao seu entendimento.

A observância destes princípios, da transparência e da publicidade, pelo Estado é essencial para a satisfação do direito fundamental à informação. Esta deve ser acessível a todo indivíduo, o que somente será plenamente efetivado caso não exista sigilo e tenha o mesmo a capacidade de compreendê-la em todos os seus termos.

---

63 Como exemplo, tem-se a antiga redação dos incisos II e III do art. 202 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do imposto sobre produtos industrializados - RIPI), que em relação ao prazo para recolhimento deste tributo determinava como limites às situações nele previstas, “o terceiro dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores” e “o último dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores”. Esta redação fora alterada através da Lei nº 11.933/2009 para fixar como limite ao recolhimento do tributo, respectivamente, “o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores” e “o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores”, facilitando a interpretação do destinatário da norma em relação a este dispositivo.

A publicidade permite que aquele que é inteiramente cego, veja. A transparência, por sua vez, viabiliza que aquele que vê, mas se encontra no escuro, acenda a luz e veja o que antes lhe era oculto em sua plenitude.

Tal obrigação de disponibilizar aos administrados o acesso às informações relativas a atos praticados pelo Estado, encontra-se prevista em diversos dispositivos do texto constitucional, sendo exemplo destes o artigo 5º, inciso XXXIII e LXXII, alínea *a*, o artigo 31, §3º, e o artigo 37, *caput*, da CRFB/88, que assim estabelecem, *in verbis*:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

[...]

LXXII – conceder-se-á *habeas data*:

a) para assegurar o conhecimento de informações relativas à pessoa do impetrante, constantes de registros ou bancos de dados de entidades governamentais ou de caráter público;

Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

[...]

§ 3º As contas dos Municípios ficarão, durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Tratam-se de disposições que visam garantir a todos os indivíduos o direito de acesso à informação sobre as atividades desenvolvidas pelo Estado que sejam de seu interesse particular ou que sejam de interesse geral ou coletivo, tendo como principal objetivo possibilitar o controle da população sobre a atividade desenvolvida pelos órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

O estabelecimento destes mecanismos corresponde a requisito essencial à legitimação da atuação estatal e, também, a consectário lógico do Estado Democrático de Direito, sendo flagrantemente contrário as características deste, a ausência de publicidade em suas ações e de mecanismos de controle externo, seja por outras instituições, legitimadas a seu exercício, ou diretamente pela população.

Assim, tem o Estado o dever de publicizar todos os atos praticados que interfiram na vida dos administrados ou de interesse geral, sendo este especialmente relevante no que tange

às leis e outros diplomas normativos, face a sua imperatividade sobre os respectivos destinatários e a impossibilidade de esquivar-se a seu cumprimento sob a alegação de mero desconhecimento, pois “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (artigo 3º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/1942).

#### **4.1 A Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei de Acesso à Informação**

Visando dar concretude ao direito fundamental à informação, expresso no texto constitucional, o legislador preocupou em detalhá-lo e regulá-lo de forma mais ostensiva, de acordo com a espécie de informação ao qual se pretende conferir publicidade e transparência. Nesse sentido, diversos atos normativos foram editados pelos entes federativos para estabelecer procedimentos a serem observados na divulgação dos atos praticados pelo Estado, havendo dois que merecem destaque pela sua amplitude e pela relevância que apresentam no contexto nacional. São estes: a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) e a Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011).

A primeira, editada no ano 2000, teve por objeto o estabelecimento de normas de finanças públicas relativas a responsabilidade na gestão fiscal e, em síntese, regulamentou a forma como se dará a confecção do orçamento de cada ente federativo e a respectiva execução, procedimentos a serem adotados pelos gestores dos recursos públicos na previsão das receitas e das despesas, os limites a serem observados na fixação das despesas e no endividamento público e, as formas como se dará a contratação de operações de crédito pelos entes estatais.

Todavia, releva analisar ao presente estudo, as disposições contidas no Capítulo da referida lei, intitulado “Da transparência, controle e fiscalização”. Este capítulo, que, conforme já destacado, visa tão somente dar concretude ao dever de transparência do Estado, é de suma importância à efetivação de todo o sistema construído por esta lei, na medida em que a observância das normas ali inseridas permite que exista efetivo controle sobre as políticas fiscais adotadas, o planejamento e a execução, conferindo efetividade aos demais preceitos nela previstos.

Ao estabelecer as formas como ocorrerá o controle e definir obrigações a serem observadas na realização destes atos, impulsiona-se o gestor a observar as regras do jogo, uniformizando ainda os mecanismos como se dará publicidade ao orçamento e à sua execução. Dessa forma, a partir destas disposições, em tese, impede-se que o gestor cumpra

com este dever utilizando-se da forma que lhe convier que, por vezes, poderia se apresentar insatisfatória à consecução deste objetivo consagrado no texto constitucional, a transparência na gestão dos recursos públicos.

O estabelecimento destas normas não impede que o gestor adote procedimentos mais específicos, direcionados à satisfação do dever de transparência, promovendo a divulgação de instrumentos ainda mais detalhados que aqueles previstos no mencionado Capítulo, ou ainda que se utilizem de outros mecanismos mais efetivos a possibilitar o acesso à informação. Estaria o administrador que assim o faça, apenas conferindo efetividade ao princípio da transparência fiscal.

Para Ricardo Lobo Torres, este princípio constitui elemento basilar a construção da legitimidade do Estado Financeiro, por impor a publicização e a divulgação dos atos de gestão orçamentária, ferramenta necessária à viabilização do controle sobre estes. Segundo o autor:<sup>64</sup>

O princípio da transparência, em síntese, significando clareza, abertura e simplicidade, vincula assim o Estado que a Sociedade e se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização. Só a *transparência na atividade financeira*, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, no aperfeiçoamento da comunicação social e no combate à corrupção de agentes públicos, em contraponto à *transparência na conduta do contribuinte* garantida pelas normas antielisivas pelas regras anti-sigilo bancário, pelo combate à corrupção ativa e pela desmobilização dos paraísos fiscais, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do Estado Orçamentário (destaque do autor).

Portanto, somente ter-se-á a observância deste princípio, quando o Estado proceder a divulgação dos atos de gestão orçamentária de forma clara e simples, possibilitando o controle das entidades a qual é atribuída a tarefa de realizá-lo, tal como os Tribunais de Contas, e da população.

Nesse sentido, cumpre destacar a norma contida no artigo 48, da LRF, que estabelece as formas pelo qual se dará o cumprimento deste dever, nos seguintes termos:

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante:

I – incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos;

64 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume V: o orçamento na Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2008. p. 209.

- II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;
- III – adoção de sistema integrado de administração financeira e controle, que atenda a padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo Poder Executivo da União e ao disposto no art. 48-A.

A Lei de Responsabilidade Fiscal não se encontra, todavia, desacompanhada em nosso ordenamento jurídico, havendo diversas outras leis que objetivam o estabelecimento de mecanismos para divulgação das informações de interesse público, dentre as quais se destaca a Lei de Acesso à Informação.

A lei, publicada no ano de 2011, sob o nº 12.527, tem por objeto a regulação do acesso a informações, enquanto direito fundamental, para conferir eficácia ao disposto no inciso XXXIII do artigo 5º, no inciso II do §3º do artigo 37 e no §2º do artigo 216, da CRFB/88.

Esta lei promoveu profundas alterações no gerenciamento das informações pelos órgãos públicos, estabelecendo os procedimentos a serem observados na hipótese de requisição de informações pelos particulares e definindo os limites a restrição de acesso às informações que sejam consideradas imprescindíveis à segurança da sociedade e do Estado.

A sua edição constitui um avanço à sociedade na satisfação deste direito fundamental, na medida em que torna mais simples os procedimentos a serem adotados pelos cidadãos na obtenção das informações de seu interesse, que, inclusive, devem ser fornecidas independentemente dos motivos que o conduzam a requerê-la (§3º, do artigo 10),<sup>65</sup> e estabelece aos agentes públicos deveres que conflitam efetivamente a práxis adotada em boa parte das repartições públicas, assim descritas por Agustín Gordillo:<sup>66</sup>

A tradição das administrações hispano americanas é o silêncio, o segredo, a reserva, não a publicidade. O funcionário público não considera, com isso, que realiza uma atividade ilícita: ao contrário, percebe que o correto, o devido, o lícito e normal é ser zeloso guardião de toda a informação administrativa e, sobretudo, não possibilitar o acesso a ela, dos administrados ou terceiros, pois isso poderia comprometê-lo. Se o funcionário for informado da lei que dispõe em sentido contrário, sua incredulidade será genuína: ele imaginará que essa norma é ilegal, sem saber como nem por que, mas terá consciência de que a conduta que se espera dele, por parte da sociedade, não é em absoluto aquela descrita na lei, mas sim aquela que é apreendida, sem nenhuma dificuldade, de seus superiores e companheiros de trabalho.

Trata-se de um hábito inserto em nossa sociedade ainda a ser desconstituído, decorrente muitas vezes da confusão que o próprio agente público faz em relação ao exercício

65 Art. 10. Qualquer interessado poderá apresentar pedido de acesso a informações aos órgãos e entidades referidos no art. 1º desta Lei, por qualquer meio legítimo, devendo o pedido conter a identificação do requerente e a especificação da informação requerida. [...] § 3º São vedadas quaisquer exigências relativas aos motivos determinantes da solicitação de informações de interesse público.

66 GORDILLO, Agustín. Apud. MOTTA, Fabrício. *Publicidade e Transparência nos 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (Coo.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: ensaios em comemoração aos 10 anos da lei complementar nº 101/00*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 106.

de suas funções, por considerá-la como espectro de sua intimidade e, portanto, resguardado o sigilo. Ao buscar impedir o acesso aos atos praticados no exercício de sua função, o agente público, além de considerar-se cumpridor do dever que lhe fora atribuído, em proteger aquelas informações, exerce ainda, ato instintivo a todo ser humano que busque proteção, na medida em que nem sempre será das mais prazerosas a posição do sujeito que vê seu trabalho sendo fiscalizado, ainda que seu trabalho seja realizado de forma correta. Este comportamento, todavia, não encontra mais guarida em nosso ordenamento jurídico, dada sua incompatibilidade ao princípio democrático.

#### **4.2 Mecanismos de acesso à informação aplicáveis a publicização das leis**

Conforme estabelece o artigo 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/1942, “Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”. Logo, a partir deste dispositivo, que muitas vezes é analisado apenas no tocante ao prazo neste estipulado, tem-se a imposição de que a eficácia de uma lei encontra-se condicionada à sua publicação oficial.

Este ato é necessário para que se reconheça a eficácia de qualquer espécie normativa prevista no rol do artigo 59, da CRFB/88, ocorrendo sempre em momento posterior a promulgação pelo agente político competente.

A publicação deve ocorrer por meio da Imprensa Oficial, o que geralmente se dá através do Diário Oficial do ente federativo que editou o ato normativo, na forma prevista em lei. Para a União, assim dispõe o artigo 1º, do Decreto nº 4.520/2002:

Art. 1º. Incumbe ao Poder Executivo, por intermédio da Imprensa Nacional da Casa Civil da Presidência da República, a publicação:

I – das leis e dos demais atos resultantes do processo legislativo previsto na Constituição;

II – dos tratados, convenções e outros atos internacionais aprovados pelo Congresso Nacional; e

III – dos atos oficiais, excetuados os de caráter interno:

a) da Administração Pública Federal;

b) do Poder Judiciário; e

c) do Tribunal de Contas da União.

§ 1º – As publicações de que trata este artigo serão efetuadas no Diário Oficial da União e no Diário da Justiça.

§ 2º – As edições eletrônicas do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça, disponibilizadas no sítio da Imprensa Nacional e necessariamente certificadas digitalmente por autoridade certificadora integrante da Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, produzem os mesmos efeitos que as em papel.

§ 3º – No caso de relevante interesse para a Administração Pública Federal, o Chefe da Casa Civil da Presidência da República poderá autorizar, excepcionalmente, edição extra do Diário Oficial da União.

Constata-se da leitura deste dispositivo que a divulgação das leis e outros atos normativos editados pela União, é realizada utilizando-se de dois instrumentos: a publicação em papel, vendida nas bancas de jornais, e a publicação de edição eletrônica.

Conforme informações disponibilizadas no sítio eletrônico da Imprensa Nacional, para o recebimento do Diário Oficial da União, faz-se necessário a cada indivíduo a efetivação de assinatura, a partir do qual este o receberá em seu domicílio. A entrega poderá ocorrer em qualquer Município brasileiro, seja por via física ou eletrônica, sendo vendidas separadamente e estipulado preço diferenciado para cada uma das três seções que o compõem.<sup>67</sup> É possível, todavia, acessá-lo gratuitamente por meio eletrônico, no sítio eletrônico da Imprensa Nacional, embora seja necessário realizar o *download* de cada página separadamente.

Dessa maneira ocorre o ingresso dos atos normativos no ordenamento jurídico pátrio, sendo fixado a partir da data da publicação no Diário Oficial, o *termo a quo* de sua vigência. Todavia, nem todos os entes federativos possuem órgão de Imprensa Oficial, por ser dispendiosa a sua manutenção, de modo que, nesta hipótese, permite-se a estes a divulgação através da imprensa local.

Todavia, não basta que se possibilite uma única vez à população o conhecimento sobre as leis editadas, quando de seu ingresso no ordenamento jurídico, sendo relevante também a divulgação dos atos normativos vigentes naquela localidade, através da organização de um sistema de arquivos acessível à população e de mecanismos que permitam acessá-lo.

A divulgação constitui um dever de todos os órgãos e entidades públicas, por tratarem-se tais atos normativos de informações de interesse coletivo, em razão do avanço tecnológico alcançado no século XXI, que a divulgação ocorra também por meio eletrônico, conforme estabelece o § 2º do artigo 8º, da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011):

Art. 8º. É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

[...]

§ 2º – Para cumprimento do disposto no caput, os órgãos e entidades públicas deverão utilizar todos os meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

---

67 PRODUTOS imprensa nacional. Disponível em: <<http://imprensa.in.gov.br/ediarios/acessoExterno.do?metodo=produtosIN>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

De forma semelhante, ocorre em relação a divulgação das leis estaduais e municipais, estando, excepcionalmente, dispensados a fazê-lo, por meio eletrônico, os municípios com população inferior a dez mil habitantes (artigo 8º, §4º, da Lei nº 12.527/2011).

Assim, constata-se que o exercício do dever de transparência por parte do Estado demanda atitudes concretas que efetivamente levem ao conhecimento do cidadão as informações que sejam de seu interesse. Tais preceitos devem ser observados tanto em relação às leis já vigentes em nosso ordenamento jurídico, quanto em relação às leis que vierem a ser editadas, cabendo a todos os entes federativos utilizar-se de todos os meios que possibilitem à população conhecer as leis vigentes, sendo obrigatório que estas estejam disponíveis para acesso através da *internet* ou que o ente responsável por sua divulgação crie serviço de informação ao cidadão para atender e orientar a população, informá-la sobre a tramitação de documentos e protocolizar os requerimentos formulados (artigo 9º, inciso I, da Lei de Acesso à Informação).

## **5 A AUSÊNCIA DE TRANSPARÊNCIA ESTATAL COMO ÓBICE AO EXERCÍCIO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Quando o sujeito passivo da relação jurídica tributária deseja a economia de tributos, mediante o gozo de benefícios fiscais, poderá o mesmo realizar planejamento tributário. Por meio deste promove-se a reorganização da atividade da empresa, de modo a adequar-se a todas as condições do novo regime tributário a que estará sujeita, especialmente em relação a logística financeira, na medida em que, em diversas situações, a economia de tributos será decorrente da antecipação do pagamento do tributo, como ocorre, por exemplo, às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo regime do Simples Nacional.

O gozo de benefícios pelo contribuinte pode ocorrer, inclusive, sem que este tome qualquer atitude para adequar-se à situação prevista na norma que o concede. Todavia, na maioria dos casos, não se tem a aplicação automática da norma tributária pelo Fisco Estadual, sendo esta característica ainda mais evidente nos tributos sujeitos a lançamento por declaração ou por homologação, eis que para estas modalidades de lançamento ocorre a transferência do encargo de declarar o montante tributário a ser recolhido, ao próprio contribuinte, ressaltando-se, quanto ao último, que o contribuinte deve, inclusive, promover a antecipação do pagamento do tributo devido, estando este ato sujeito a futura análise pelo Fisco que o homologará ou promoverá lançamento de ofício dos valores que entenda devidos.

A transferência destas atribuições ao contribuinte corresponde a uma tendência em nosso ordenamento jurídico, cuja finalidade é simplificar a atuação dos órgãos da Administração Tributária, resultando em economia de recursos e de tempo, de modo a possibilitar que os agentes públicos atuantes nesta área disponham de mais tempo para realizar efetivamente a função fiscalizatória.

Se esta tendência se verifica na atividade de lançamento, ato essencial a tributação, sem o qual não ocorrerá a cobrança da exação fiscal, pois não haverá a constituição do crédito tributário, em relação aos benefícios fiscais esta situação é ainda mais evidente.

O Estado, quando atua em prol, exclusivamente, de seu interesse patrimonial, não pautará sua conduta em ajudar o contribuinte a economizar tributos, por não ser este resultado consentâneo aos seus objetivos. De forma contrária, pode-se afirmar que, neste contexto, o Estado e o contribuinte apresentam interesses antagônicos como partes da relação jurídica tributária, eis que, em tese, o objetivo do primeiro é sempre ampliar a sua arrecadação, enquanto o segundo manifesta em sua conduta, o desejo de recolher o mínimo de tributos possível.

Dessa forma, ainda que a concessão de determinado benefício fiscal se justifique pela existência de finalidade extrafiscal, na maioria das vezes, caberá exclusivamente ao sujeito passivo da relação jurídica tributária promover os atos necessários, previstos em lei, para que goze desta benesse. Assim, não bastará a este permanecer inerte, devendo, de forma diversa, para alcançar a economia de tributos, realizar o planejamento tributário.

O planejamento tributário, conforme já destacado no capítulo inicial deste estudo, pode corresponder a um ato simples adotado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, como a mera escolha pelo contribuinte ao pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) pelo regime deduções legais ou de desconto simplificado, ou exigir complexa reorganização dos meios de produção de uma empresa ou de sua estrutura jurídica. Todavia, ambas as situações apresentam um ponto em comum, decorrente do fato de que, nestas situações, faz-se necessário que o responsável pelo recolhimento do crédito fiscal tenha conhecimento sobre a legislação aplicável ao tributo objeto da cobrança, condição já reconhecida por Klaus Tipke que afirma que “o direito ao planejamento pressupõe que os contribuintes conheçam a lei. Apenas quem conhece a lei e suas possibilidades de diminuição do impostos pode elaborar um planejamento para minimizar os impostos”.<sup>68</sup>

Muitas vezes informações atinentes a benefícios fiscais que podem ser aproveitados pelo contribuinte são plenamente acessíveis a este, preocupando-se o Fisco em informá-lo acerca de sua existência, especialmente quando o ente federativo competente tiver interesse na publicização da política pública, como ocorrera, por exemplo, no Município de Juiz de Fora no ano de 2015, quando fora editada a Lei Municipal nº 13.192/2015, que concedera aos contribuintes em débito com a Prefeitura, em virtude da ausência de recolhimento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), anistia das multas e da correção monetária, em montante fixado de acordo com a data de pagamento do tributo. À época, fora noticiado pela mídia que a expectativa era que esta política fiscal representaria ao ente municipal a arrecadação de cerca de 20 a 25 milhões de reais, correspondentes a 5 % (cinco por cento) créditos tributários que se encontravam inscritos em dívida ativa e que, segundo informações deste, não tinha previsão de ingresso aos cofres municipais, em razão da dificuldade do ente fazendário na promoção de sua cobrança.<sup>69</sup>

---

68 TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 42.

69 LEI de anistia fiscal é sancionada em Juiz de Fora. *G1 Zona da Mata*, Juiz de Fora, 04 ago. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/mg/zona-da-mata/noticia/2015/08/sancionada-lei-da-anistia-fiscal-aos-devedores-da-prefeitura-juiz-de-fora.html>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

Nessa situação, tal fato fora amplamente divulgado pela mídia local, que veiculou estas informações por meio de jornais impressos e de telejornais, tendo inclusive ocorrido a divulgação da existência deste benefício fiscal, com informações acerca do desconto conferido pelo Município e dos prazos para adesão, mediante a afixação de cartazes no interior dos veículos de transporte coletivo interurbanos.<sup>70</sup>

Todavia, tal situação, onde se buscou ampla divulgação da existência de benefícios fiscais é excepcional. Não corresponde a praxis do ente federativo por meio do órgão fazendário ou do órgão responsável pela comunicação dos atos oficiais utilizar-se de outros meios a divulgação da existência de benefícios fiscais diversos à publicação da própria lei que o concede.

Assim, para realizar planejamento tributário, por meio do usufruto de benefícios fiscais concedidos pelo Estado, deverá o sujeito passivo da relação jurídica tributária conhecer a legislação que rege a atividade arrecadatória, sendo possível afirmar que o contribuinte ou responsável tributário que não acompanhe diariamente o Diário Oficial, onde ocorre a publicação oficial das leis promulgadas pelo Chefe do Poder Executivo ou pelo Presidente da Câmara, estará sujeito a não aproveitar a benesse fiscal, e em virtude de seu desconhecimento, promover o recolhimento de tributos a maior, quando poderia ter alcançado economia efetiva de recursos.

### **5.1 Insuficiência dos meios de divulgação utilizados pelo Estado para publicização dos benefícios fiscais**

A publicação da lei por meio do Diário Oficial corresponde ao mecanismo mais utilizado pelos entes federativos para a divulgação desta. A partir deste ato, tem-se a presunção legal de que toda a população tomou conhecimento sobre a lei editada, alcançando a mesma a eficácia necessária a sua inserção em nosso ordenamento jurídico, passando a produzir efeitos inclusive em relação às pessoas que não acompanham este periódico e que faticamente não tiveram ciência de sua criação (artigo 1º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942).

Em seguida, têm estes o dever de manter arquivados, inclusive, por meio de sítio eletrônico, as leis e outras espécies normativas que estejam em vigor naquela localidade (artigo 8º, da Lei nº 12.527/2011), devendo ainda manter em funcionamento serviço de informação ao cidadão (artigo 9º, da referida lei), instrumento que poderia ser utilizado por

---

70 Experiência vivenciada pelo próprio autor no ano de 2015.

qualquer pessoa, observado o procedimento previsto na Lei de Acesso à Informação, para tomar conhecimento sobre as leis editadas por este ente federativo.

Insta destacar que, para a divulgação das leis que tratam sobre matéria tributária, não existe dentre as normas gerais, aplicáveis a todos os entes federativos, qualquer disposição que lhes imponha o dever de exercê-la por meio de instrumentos diferentes aos demais atos normativos, de modo que geralmente os únicos instrumentos utilizados pelos entes federativos para divulgação dos atos normativos recentemente editado e os demais atos, já vigentes, corresponde aos mecanismos indicados nos parágrafos anteriores, quais sejam, o Diário Oficial, o sítio eletrônico e o serviço de informação ao cidadão.

Assim, na maioria das situações, quando não haja divulgação destes pela mídia, não sejam estas leis insertas em livros especializados (*Vade Mecum*) ou não a receba por meio de terceiros, o contribuinte ou responsável tributário somente tem acesso à informação sobre a existência do benefício fiscal por estes meios de divulgação. Seriam estes suficientes?

O primeiro mecanismo utilizado pelo Estado para divulgação das leis corresponde ao Diário Oficial, trata-se de periódico editado pelo ente federativo, por meio do respectivo órgão de imprensa, que é acessível ao contribuinte através de duas formas: física e eletrônica.

Na forma física, o acesso ao Diário Oficial nem sempre é gratuito, sendo semelhante ao que ocorre em relação a jornais, revistas e outros periódicos, para o qual deverá o indivíduo que deseja consultá-lo sob esta forma, realizar a assinatura, e o subsequente pagamento, podendo, analisando-se o caso da União, optar pela forma mensal, trimestral, semestral ou anual, sendo o menor valor, analisando-se o caso da União, referente apenas a assinatura mensal de pessoa que resida em localidade diversa ao Distrito Federal, da Seção nº 2, correspondente ao montante de R\$ 42,70.<sup>71</sup>

Por sua vez, na forma eletrônica, alguns entes federativos disponibilizam pela *internet*, de forma gratuita ou onerosa, quando efetuada sob a forma de assinatura, pela qual o adquirente receberá a edição em formato digital, através de seu sítio eletrônico oficial.

Todavia, apesar de o acesso a esta informação através destes instrumentos alcançar parcela maior da população do que ocorreria caso a divulgação das leis ocorresse tão somente mediante a afixação desta em local de fácil acesso, como ocorria no século passado e ainda se verifica em diversos Municípios que não tem condições financeiras de custear a divulgação por meio eletrônico e, em razão disso, são dispensados de fazê-lo (artigo 8º, §4º, da Lei nº

---

71 PRODUTOS imprensa nacional. Disponível em: <<http://imprensa.in.gov.br/ediarios/acessoExterno.do?metodo=produtosIN>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

12.527/2011), este mecanismo não possui alcance satisfatório considerando a dificuldade de acesso de parcela da população a este meios de comunicação.

A insuficiência destes meios tem como uma de suas causas o fato de não ser gratuita a veiculação do Diário Oficial em sua forma física ou digital, fato que colabora para o afastamento da população ao interesse em sua leitura. Apesar de tratarem-se de informações de interesse público, cuja divulgação é dever do Estado, o preço cobrado pela assinatura torna inviável sua aquisição para boa parte da população brasileira, impossibilitando o conhecimento pleno sobre a legislação tributária, o que somente seria alcançado mediante a aquisição do Diário publicado pela União, e respectivos Estado-membro e Município onde o contribuinte reside e estabelece suas relações jurídicas.

Tal ponto poderia ser ilidido pela divulgação gratuita através do sítio eletrônico do ente federativo, entretanto, apesar dos avanços alcançados nos últimos 20 anos, a *internet* ainda não é uma realidade para boa parte da população brasileira, de modo que a divulgação das leis que concedem benefícios ao contribuinte, não alcançará esta parcela, seja pela impossibilidade fática de acesso à *internet* ou pelo desconhecimento no uso desta ferramenta.

Portanto, apesar de a lei definir que não é possível escusar-se do cumprimento da lei, alegando desconhecimento, presunção esta que se justifica pela necessidade de conferir segurança ao ordenamento jurídico pátrio, faticamente, nem sempre terá o contribuinte ciência da entrada em vigor de um ato normativo que lhe beneficie, especialmente quando não se utilizam outros meios de divulgação além da mera publicação em Diário Oficial.

A incompatibilidade entre esta presunção legal e a realidade da sociedade brasileira, já fora constatado por Melissa Cainé Caracillo,<sup>72</sup> que sobre o tema, assim assinala:

Não há como supor que *todos* os brasileiros, envoltos na realidade que conhecemos, têm acesso ao *Diário Oficial*. E, ainda que assim o fosse, a educação no Brasil não permitiria que o homem comum, sem conhecimento técnico, compreendesse mesmo que superficialmente o conteúdo e objetivo das leis. Esse cenário requer *aplicação ponderada* do dispositivo da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (destaque da autora).

Este problema persiste ainda no tocante a divulgação das leis ainda vigentes em determinada localidade, quando estas são divulgadas por meio de sítio eletrônico, eis que apesar de parcela da população possuir pleno acesso a este meio de comunicação, outra parte da população restará excluída quanto a esta fonte de conhecimento.

---

72 CARACILLO, Melissa Cainé. *(In)segurança jurídica, (não) conhecimento da lei e instabilidade legislativa*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 20, Vol. 80. p. 131. jul/set. 2012.

Ademais, insta ressaltar que, em diversas situações, são diversas as leis que concedem benefícios fiscais aos contribuintes, não estando estas, geralmente, compiladas em códigos ou consolidações de leis, onde se busca inserir todas as disposições normativas sobre determinada matéria, de modo a evitar disparidades, conflitos de normas e contradições no ordenamento, e facilitar o conhecimento e a interpretação do destinatário da norma. Os benefícios fiscais, por serem concedidos de acordo com o contexto econômico e social vigente à época de sua edição, o que demanda constante reanálise sobre seu conteúdo, são normalmente previstos em leis esparsas, fato que dificulta o acesso do contribuinte à informação atinente aos benefícios fiscais, por ser mais dispendiosa a pesquisa a ser efetuada para que este consiga conhecer todas as benesses vigentes em relação ao tributo que lhe é cobrado.

Neste contexto, constata-se que por não haver a compilação das leis tributárias, especialmente, das leis que concedem benefícios fiscais em código, estatuto ou consolidação de leis, será mais difícil ao sujeito passivo da relação jurídica tributária ter conhecimento sobre estas, pois, para tanto, não será possível restringir a pesquisa a um único diploma, mas, de forma diversa, ampliá-la, de modo a abarcar todas as leis de determinado ente federativo.

Além disso, acresce-se o problema relativo a forma de organização do sítio eletrônico do ente federativo, que nem sempre facilita a pesquisa a ser realizada pelo contribuinte. Uma solução adotada por diversos entes corresponde a utilização de ferramentas de pesquisa que se utilizam da busca por palavras-chave, dentre outros métodos de organização dos dados arquivados. Todavia, tais ferramentas demandam investimento dos entes federativos, mediante a contratação de pessoal especializado em tecnologia da informação e aquisição dos equipamentos necessários ao desenvolvimento desta ferramenta, o que nem sempre corresponderá a uma prioridade política do ente tributante, especialmente para os Municípios, entes federativos que possuem menores índices de arrecadação.

Por fim, o terceiro meio de acesso ao conhecimento das leis vigentes no ordenamento jurídico corresponde a utilização do serviço de acesso à informação a ser criado pelos entes federativos e seus respectivos órgãos.

A partir deste, caso seja bem estruturado, tem-se uma ferramenta extremamente útil e acessível ao contribuinte para tomar conhecimento sobre as leis que concedem benefícios fiscais vigentes naquela localidade. Bastaria ao mesmo apenas comparecer à referida repartição responsável pela prestação deste serviço e formular requerimento para que lhe fossem fornecidas cópias destas leis, exercendo prerrogativa que lhe é conferida pelo inciso XXXIII do artigo 5º, da CRFB/88.

Contudo, tal informação não lhe seria disponibilizada de forma imediata, dada a necessidade do Estado, por meio dos funcionários incumbidos desta função, promover esta extensa busca nos atos normativos pertinentes, de modo a selecionar àqueles que correspondam a solicitação formulada pelo contribuinte.

Diante destes fatos, verifica-se que o Estado utiliza-se de alguns mecanismos para divulgação das leis que estabelecem benefícios fiscais, aproveitando-se, inclusive, do avanço tecnológico alcançado em nossa sociedade no século XXI. Entretanto, não se obtém por meio destes acesso amplo de todas as pessoas a estas ferramentas, apresentando-se insatisfatória a atuação do Estado no cumprimento do dever constitucional de conferir transparência aos atos normativos.

Nesse sentido, por ser necessário ao contribuinte, que intente realizar planejamento tributário visando a economia de tributos, o conhecimento sobre a existência da lei e seu respectivo conteúdo, para pleitear o gozo do benefício fiscal por esta concedido, verifica-se nesta deficiência estatal, consubstanciada na falta de transparência de suas leis, um óbice ao exercício do planejamento tributário pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Outrossim, se o destinatário da norma não conhece e, conseqüentemente, não aproveita o benefício fiscal concedido por lei, tem-se a partir de então ineficácia da política fiscal adotada pelo ente federativo, face a inocuidade da norma não usufruída pelo contribuinte ao qual se destina. Assim, não será alcançado o fim extrafiscal que justifica a sua concessão, havendo, dessa forma, flagrante prejuízo não somente ao contribuinte, mas a toda a sociedade, que, por vezes, é atingida por este fato.

Como exemplo, tem-se a situação da empresa que, em razão do desconhecimento de recente alteração legislativa promovida pelo Estado-membro onde realiza todas as suas atividades, deixa de aproveitar benefício fiscal previsto em lei que resultaria em isenção da alíquota do ICMS, instituída por este com a finalidade de reduzir o preço daquele produto no mercado. Se esta empresa adota a prática de transferir ao consumidor o encargo financeiro relativo aos tributos incidentes sobre a venda, este será o principal prejudicado pela falta de transparência do Estado na divulgação da lei, pois o produto adquirido terá preço superior ao que lhe seria cobrado caso a empresa tivesse usufruído da isenção concedida.

Portanto, o descumprimento ao dever de transparência pelo Estado em relação a divulgação das leis que concedem benefícios fiscais resulta em evidente prejuízo à sociedade, face ao óbice que representa ao exercício do planejamento tributário pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária e por resultar no descumprimento da finalidade extrafiscal que justifica a sua concessão, prejudicando não somente aquele, mas a sociedade como um todo.

## 6 CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo investigar a forma como é realizada a divulgação das leis que concedem benefícios fiscais pelos entes federativos e se os mecanismos utilizados com esta finalidade seriam suficientes para levar ao contribuinte o conhecimento sobre esta informação, de modo a averiguar se em razão deste fato poderia prejudicar o contribuinte no exercício do planejamento tributário.

Constatou-se que a atuação do contribuinte que deseja promover a economia de tributos por meio do planejamento tributário é constitucionalmente assegurada, como decorrência do direito à autonomia privada, podendo esta, todavia, ser limitada por meio de lei, de modo que ao sujeito passivo da relação jurídica tributária somente é possível exercê-lo por meio de práticas elisivas, assim consideradas aquelas que não sejam proibidas no ordenamento jurídico pátrio.

Sob tal viés, uma das formas de realizar o planejamento tributário corresponde ao gozo de benefícios fiscais, concedidos por meio de lei pelo ente federativo competente a instituição do tributo, com finalidade extrafiscal, pela qual o Estado buscará a satisfação de determinado interesse público. Para tanto, o Estado pode se utilizar de diversas espécies de benefícios, devendo optar por aquela que se apresente mais adequada aos objetivos almejados, observadas as exigências legais à sua instituição, especialmente, aquelas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal. Em razão disso, foram examinadas algumas das espécies que podem ser instituídas, abordados aspectos teóricos a estas atinentes, o tratamento jurisprudencial sobre o tema e as disposições normativas gerais previstas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Para que os benefícios fiscais alcancem os objetivos para os quais foram instituídos, por vezes não será suficiente a mera publicação da lei que os cria nos órgãos de Imprensa Oficial, eis que nem sempre este mecanismo de divulgação será acessível ao contribuinte de modo a garantir que ele terá conhecimento desta informação. Embora exista presunção legal nesse sentido, o contribuinte não possui pleno conhecimento da legislação tributária, de modo que, em diversas situações, realizará o recolhimento de tributo a maior, embora pudesse, por meio de benefício fiscal previsto em lei, alcançar a economia de tributos.

Para divulgação dos benefícios fiscais aos contribuintes, deve o Estado utilizar-se conforme a legislação aplicável à espécie, da publicação na Imprensa Oficial, da disponibilização das leis em sítio eletrônico e do serviço de informação ao cidadão. Todavia, ainda que sejam cumpridas tais imposições legais, observa-se a insuficiência dos meios de

divulgação utilizados pelos entes federativos para divulgação dos atos oficiais, face a dificuldade de acesso a estes para parte da população.

Assim, para estas pessoas, na prática, a lei que concede benefício fiscal será tratada como se fosse inexistente, por não produzir nenhum efeito jurídico em relação ao contribuinte destinatário da norma, embora a sua previsão se justifique pela situação na qual este se encontra, não sendo alcançada, por conseguinte, a finalidade extrafiscal que atende ao interesse público.

O descumprimento pelo Estado do dever de conferir transparência a seus atos resulta, além da inocuidade da norma, que deixa de cumprir ao fim extrafiscal para o qual fora instituída, em óbice ao exercício do planejamento tributário por parte do contribuinte, uma vez que o seu desconhecimento acerca da existência da norma que concede benefícios fiscais impossibilita-o de, por meio deste mecanismo, alcançar a economia de tributos.

Em razão disso, faz-se necessário que sejam revistos os mecanismos de acesso às informações utilizados pelo Estado para divulgação das normas concessivas de benefícios fiscais, para que estes não se apresentem inócuos em relação aos contribuintes que não possuem os recursos necessários para ter conhecimento amplo dos atos praticados pelos entes federativos.

Para tanto, deve o Estado ampliar os meios pelo qual os benefícios serão divulgados, de modo a abarcar o maior número possível de pessoas como conhecedores das benesses fiscais vigentes que poderiam ser usufruídas. Embora não haja exigência legal para a sua realização, a utilização da mídia especializada pode servir a este fim, assim como a divulgação das disposições em locais de fácil acesso à população, mediante a fixação de cartazes ou pôsteres.

O meio mais eficaz para que o Estado divulgue os benefícios fiscais que podem ser usufruídos pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária seria a utilização pelos entes federativos do mesmo mecanismo que utiliza para a cobrança do tributo, de modo que no mesmo documento em que se encontram as informações atinentes ao imposto cobrado e seu respectivo valor, sejam elencados, ainda que de forma resumida, todos os benefícios fiscais que poderiam ser usufruídos por este, em relação àquele tributo, indicando-se a forma pela qual pode ser obtida tal informação em sua completude, através do sítio eletrônico e, simultaneamente, do serviço de informação ao cidadão.

Por fim, em relação aos benefícios fiscais, ainda não foram esgotadas as ferramentas disponíveis ao Estado para divulgação das leis que os concedem, de modo a conferir efetividade ao dever de transparência, ao direito do contribuinte de manter-se informado sobre

as alterações e inovações normativas relativas aos tributos e de realizar o planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, Hugo Bonavides. *Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao Direito Financeiro*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Convênio ICMS nº 133/97, de 2 de janeiro de 1998. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv133\\_97](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/cv133_97)>. Acesso em: 09 jul. 2016.
- \_\_\_\_\_. Decreto nº 4.520, de 12 de dezembro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4520.htm)>. Acesso em: 18 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 29 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Legislação do imposto de renda. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7713.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7713.htm)>. Acesso em: 20 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Legislação geral do ISS. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Lei das Sociedades Anônimas. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 03 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Lei de Acesso à Informação. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12527.htm)>. Acesso em: 04 jun. 2016.
- \_\_\_\_\_. Lei de Improbidade Administrativa. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8429.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8429.htm)>. Acesso em: 10 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso em: 12 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei de Responsabilidade Fiscal. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 04 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei 13.155/2015 do PROFUT. Lei nº 13.155, de 4 de agosto de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13155.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13155.htm)>. Acesso em: 05 jun. 2016.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil*. Caderno de Finanças Públicas, nº 7. Ministério da Fazenda. Brasília: ESAF. p. 5-29, dez. 2006.

CAMPOS, Fabrício Costa Resende de. *Planejamento tributário – Aspectos legais e principiológicos*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 20, vol. 102, p. 305-325, jan/fev. 2012.

CARACILLO, Melissa Cainé. *(In)segurança jurídica, (não) conhecimento da lei e instabilidade legislativa*. Revista de Direito Constitucional e Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais. Ano 20, Vol. 80. p. 125-135. jul/set. 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados*. Disponível em: <<http://www.barroscarvalho.com.br/Estudos.html>>. Acesso em: 13 jun. 2016.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e Elisão Fiscal. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COLNAGO, Cláudio Oliveira Santos. *O planejamento tributário como decorrência do direito fundamental à autonomia privada e a restrição do parágrafo único do art. 116 do CTN*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 21, vol. 109, p. 269-277, mar/abr. 2013.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Tradução Fernando Sainz de Bujanda. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GORDILLO, Agustín. Apud. MOTTA, Fabrício. *Publicidade e Transparência nos 10 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. In: CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de (Coo.). Lei de

Responsabilidade Fiscal: ensaios em comemoração aos 10 anos da lei complementar nº 101/00. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBGE. *CENSO DEMOGRÁFICO 2010: Educação e deslocamento: resultado das amostras*. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=7545>>. Acesso em: 25 jun. de 2016

\_\_\_\_\_. Coordenação de População e Indicadores Sociais. *Estatísticas de Gênero: Uma análise dos resultados do censo demográfico de 2010*. Rio de Janeiro: IBGE, 2014. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=288941>>. Acesso em: 25 jun. 2016.

\_\_\_\_\_. Coordenação de Trabalho e Rendimento. *Acesso à internet e à televisão e posse de telefone móvel celular para uso pessoal: 2014*. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. Disponível em: <<http://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=295871>>. Acesso em: 25 jun. 2016

JUIZ DE FORA. Lei nº 13.192, de 31 de julho de 2015. Disponível em: <[http://www.jflegis.pjf.mg.gov.br/c\\_norma.php?chave=0000038863](http://www.jflegis.pjf.mg.gov.br/c_norma.php?chave=0000038863)>. Acesso em: 20 jun. 2016.

LEI de anistia fiscal é sancionada em Juiz de Fora. *G1 Zona da Mata*, Juiz de Fora, 04 ago. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/mg/zona-da-mata/noticia/2015/08/sancionada-lei-da-anistia-fiscal-aos-devedores-da-prefeitura-juiz-de-fora.html>>. Acesso em: 20 jun. 2016.

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

MACHADO, Luiz Henrique Travassos. *Incentivos e benefícios fiscais: diferença no Estado de direito desenvolvimentista*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 20, vol. 102, p. 55-122, jan/fev. 2012.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Elizabete Rosa de Mello. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.

MELO, José Eduardo de Souza de. PAULSEN, Leandro. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. BARROSO, Luís Roberto (Org.). *Doutrinas essenciais: Direito Constitucional*. Volume VI. Constituição Financeira, Econômica e Social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 1033-1066.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Planejamento Tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coo.). Curso de Direito Tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PORTUGAL. Lei Geral Tributária. Decreto-Lei nº 398, de 17 de dezembro de 1998.

Disponível em:

<[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/lgt/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/)>. Acesso em: 08 jul. 2016.

PRODUTOS imprensa nacional. Disponível em:

<<http://imprensa.in.gov.br/ediarios/acessoExterno.do?metodo=produtosIN>>. Acesso em: 26 jun. 2016.

REPRESENTAÇÃO formal. 1 imagem. Disponível em:

<[http://images.slideplayer.com.br/3/1223069/slides/slide\\_3.jpg](http://images.slideplayer.com.br/3/1223069/slides/slide_3.jpg)>. Acesso em: 20 mai. 2016.

SANTANA, Irailson Calado (Org.). *Carga Tributária no Brasil: 2014: Análise por tributos e base de incidência*. Brasília: Ministério da Fazenda e Receita Federal: CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2015. p. 1. Disponível em:

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 01 jul. 2016.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume V: o orçamento na Constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.