



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**RAFAEL CARNEIRO DA MATTA**

**POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS  
COMO FORMA DE EFETIVAÇÃO DOS OBJETIVOS TRAÇADOS  
PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A NECESSIDADE DE  
OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA  
EM TEMPOS DE CRISE**

Salvador  
2022

**RAFAEL CARNEIRO DA MATTA**

**POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE BENEFÍCIOS  
FISCAIS COMO FORMA DE EFETIVAÇÃO DOS OBJETIVOS  
TRAÇADOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A  
NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Daniela Lima de Andrade Borges

Salvador  
2022

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**RAFAEL CARNEIRO DA MATTA**

**POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE BENEFÍCIOS  
FISCAIS COMO FORMA DE EFETIVAÇÃO DOS OBJETIVOS  
TRAÇADOS PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E A  
NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA  
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM TEMPOS DE CRISE**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2022.

*Dedico este trabalho ao meu avô e  
padrinho, Emmanuel Matta, por tudo.*

## **AGRADECIMENTOS**

Aqui destino meu agradecimento especial à minha mãe, Judilita Carneiro, quem me ensinou sobre o amor, ao meu pai, Sérgio Matta, por todo suporte, e ao meu irmão, Gabriel, meu melhor amigo.

Agradeço à Maria Elisa, que sempre esteve ao meu lado. À Antonio Ali, a quem tenho como um irmão. À Victor Queiroz, cujo apoio foi essencial para a realização deste trabalho.

Agradeço por fim, aos professores que admiro enquanto mestres, Edvaldo Brito, pela inspiração diária, à minha orientadora Daniela Borges, e à Emmanuel Matta, de quem herdei a paixão pela justiça.

## RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar a tributação e o sistema tributário brasileiro. Verificar historicamente como se deu a busca por direitos ao contribuinte e pelas limitações ao poder de tributar. Compreender de que forma o tributo pode ser utilizado como instrumento de efetivação dos objetivos constitucionais do bem-estar social e do desenvolvimento econômico, sobretudo, observando o princípio da capacidade contributiva. Propõe-se, portanto, a noção deste princípio como preceito fundamental que detém aplicação não limitada aos impostos, e de tal forma, como princípio a ser observado no momento de incidência dos tributos, tendo em vista inclusive, a função social dos tributos. Ainda, se fez necessário o entendimento do conceito de políticas públicas e políticas públicas tributárias, especialmente no sentido de concessão de benefícios fiscais, e da função da Administração Pública na busca pelo desenvolvimento e bem-estar social. De forma semelhante, este trabalho buscou compreender o fenômeno das crises e demonstrar as repercussões dessas ao Estado e ao corpo social, para que seja possível a análise acerca da função das políticas públicas tributárias de benefícios fiscais na mitigação desses impactos, à luz, por conseguinte, do princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, demonstra-se que a Lei de Responsabilidade não constitui óbice para adoção dessas políticas. Por fim, o estudo permitiu a discussão acerca da adoção dessas políticas tanto como medidas de concretização dos objetivos constitucionais em situação ordinária, bem como medidas indispensáveis no enfrentamento das crises que interfiram na capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária. Logo, o trabalho pretende abordar de que forma os objetivos traçados pela Constituição da República Federativa do Brasil podem se efetivar por meio dessas políticas.

**Palavras-chave:** Políticas públicas tributárias; Benefícios fiscais; Capacidade contributiva; Crises; Desenvolvimento econômico; Bem-estar social.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	9
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL E SUAS GARANTIAS.....	13
2.1 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO CONTRIBUINTE E ESTATUTO DO CONTRIBUINTE .....	13
2.1.1. <b>Conceito de tributo e tributação</b> .....	13
2.1.2 <b>Direitos do contribuinte</b> .....	16
2.1.3 <b>Deveres do Estado</b> .....	17
2.1.4 <b>Da limitação ao poder de tributar</b> .....	19
2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	21
2.2.1 <b>Espécies e eficácia</b> .....	21
2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	23
2.3.1 <b>Conceito</b> .....	23
2.3.2 <b>Âmbito de aplicação</b> .....	27
2.4 DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO .....	31
3 POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A FUNÇÃO DO ESTADO NA EFETIVAÇÃO DAS DIRETRIZES DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....	34
3.1 POLÍTICAS PÚBLICAS .....	34
3.1.1 <b>Conceito e características</b> .....	34
3.2 POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS .....	37
3.2.1 <b>Conceito e características</b> .....	37
3.2.2 <b>Conceito de políticas públicas de benefícios fiscais</b> .....	38
3.3 FUNÇÕES DO ESTADO E AS DIRETRIZES DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....	40
3.3.1 <b>Da função do Estado na promoção do Desenvolvimento Econômico</b> .....	40
3.3.2 <b>Da função do Estado na promoção do Bem-Estar Social</b> .....	41
4 CRISES SOCIOECONÔMICAS E A NECESSIDADE DE ADOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS EM OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	44
4.1 CRISES SOCIOECONÔMICAS .....	44
4.1.1 <b>Conceito e características</b> .....	44
4.1.2 <b>Impactos das crises ao Estado</b> .....	46
4.1.3 <b>Impactos das crises ao corpo social</b> .....	47
4.2 POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS.....	50
4.2.1 <b>Da necessidade de políticas públicas de benefícios fiscais em momentos de crise para a efetivação dos objetivos constitucionais</b> .....	50

<b>4.2.2 Da flexibilização da Lei de Responsabilidade Fiscal .....</b>	<b>53</b>
<b>4.2.3 Moratória Tributária.....</b>	<b>57</b>
<b>4.2.4 Parcelamento Tributário .....</b>	<b>60</b>
<b>4.2.5 Redução de Alíquota ou Alíquota Zero .....</b>	<b>63</b>
<b>4.2.6 Isenção Fiscal .....</b>	<b>64</b>
<b>4.2.7 Transação .....</b>	<b>66</b>
<b>4.2.8 Remissão .....</b>	<b>68</b>
<b>4.2.9 Do cabimento da Ação de Repetição de Indébito Tributário .....</b>	<b>70</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>77</b>



## 1 INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil, que se constitui em Estado Democrático de Direito fundamentado pelos princípios que permeiam a Constituição de 1988, enalteceu objetivos a serem alcançados, que se desdobram no desenvolvimento econômico e no bem-estar social. Por isso, denota-se a indispensabilidade de se empenhar esforços necessários no intuito de efetivação desses objetivos.

Surge nesse contexto, uma análise acerca do tributo, que, constituindo-se à luz do sistema tributário constitucional brasileiro, detém caráter essencial nessa efetivação ao possibilitar a manutenção do Estado, e também a realização de medidas que promovam os propósitos aludidos.

Assim, o debate acerca da utilização do tributo enquanto instrumento de desenvolvimento e bem-estar social, leva à noção do fenômeno da tributação, processo de aplicação do tributo. Observa-se este processo de incidência do tributo como forma de efetivação das finalidades inicialmente abordadas, uma vez se for utilizado de modo a observar os direitos relativos ao sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte, às limitações ao poder de tributar do sujeito ativo, a Administração Tributária, e por fim a função social do tributo.

Ou seja, não de ser assegurados os direitos relativos aos contribuintes e observadas as limitações ao Estado ao poder de aplicação desses tributos, para que, somente dessa forma, possa-se compreender o fenômeno da tributação enquanto mecanismo para obtenção dos fins constitucionais.

Ainda, nessa perspectiva, tem-se que o Estado detém a característica de responsável por coordenar e garantir a efetivação dessas finalidades. Assim, a Administração dos entes federados emprega políticas públicas visando a satisfação do interesse público, numa tentativa de efetivação dessas metas traçadas pela Constituição Federal.

Destaca-se que tais políticas, apesar de constituírem termo amplamente empregado nos discursos políticos e jurídicos, precisam ser entendidas em seus conceitos e características, por isso se faz necessário uma análise acerca desse fenômeno, antes, inclusive, da sua utilização nos discursos mencionados.

As políticas tributárias por sua vez, também consistem, quando aplicadas em consonância aos princípios tributários e às limitações ao poder de tributar, em mecanismos de promoção dos objetivos traçados pela Constituição Federal. Seja por

meio da arrecadação dos tributos e a aplicação destes de forma a combater desigualdades sociais e regionais, ou, seja também, por meio da desoneração em certo grau dos contribuintes, no intuito de conceder melhores condições socioeconômicas a fim de possibilitar, conseqüentemente, o seu exercício nas atividades econômicas e sociais.

Ao mesmo tempo em que essas medidas de concessão de benefícios fiscais, ou seja, políticas públicas tributárias de benefícios fiscais, são tidas como possibilidade de melhoria nos indicadores socioeconômicos, devem ser entendidas também, enquanto imposição das limitações ao poder de tributar à Administração Pública, observando nesse ponto, o princípio da capacidade contributiva.

O princípio do sistema constitucional tributário, da capacidade contributiva, de semelhante forma aos demais princípios do direito brasileiro, não é norma meramente programática, mas é preceito fundamental, que deve produzir o seu efeito.

Diante disso, o princípio em alusão deve ser observado no momento da incidência dos tributos, para evitar abusos da Administração Tributária, no sentido de impedir que as obrigações se tornem insuportáveis, interferindo nas condições de manutenção digna do sujeito passivo.

Ainda, inobstante o ser entendido por muitos enquanto princípio de aplicação somente aos impostos, o princípio em comento detém aplicação mais ampla, e não se limita a esta espécie de tributo. Há, à vista disso, de ser realizado um esforço por parte do sujeito ativo da relação tributária, para que se contemple o princípio do direito constitucional tributário.

Tal debate se potencializa em períodos de crise, seja econômica, social, sanitária, institucional ou política. Para tanto, é necessária a compreensão do que consiste uma crise e quais são as repercussões que essas conjunturas causam, tanto ao corpo social, como ao Estado em sua organização.

Em síntese, apresenta-se um cenário que revela uma vulnerabilidade socioeconômica, que atinge o bem-estar social e o desenvolvimento econômico em diversos níveis, reverberando na capacidade de contribuir do cidadão e, por consequência disso, interferindo nos indicadores daquele Estado.

Assim, pensa-se, de imediato, a possibilidade e necessidade de o Estado intervir como restaurador da ordem. No entanto, como visto, o mesmo cenário provoca impactos negativos na capacidade econômica dos sujeitos passivos da

relação tributária, seja pela impossibilidade do exercício regular das atividades econômicas, seja pelo conseqüente aumento do desemprego, pelo aumento de preço em determinados produtos considerados básicos, por motivo de insegurança política que afete o mercado de capital, entre outros. Constituindo-se esse contexto, em uma problemática a ser enfrentada.

Portanto, busca-se inicialmente entender historicamente o fenômeno tributário, analisando os direitos do contribuinte, a limitação ao poder de tributar e a função social do tributo. Ainda, discutir o princípio da capacidade contributiva enquanto preceito fundamental que não se limita aos impostos.

Para mais, compreender no que consistem políticas públicas, principalmente, políticas públicas tributárias de benefícios fiscais, enquanto medidas a serem utilizadas em prol da efetivação dos objetivos constitucionais de desenvolvimento econômico e bem-estar social, e, de semelhante forma, no que consistem estes objetivos.

E ainda, analisar as crises e os seus impactos ao Estado e ao corpo social. Restando inequívoca, deste modo, a necessidade de análise acerca da adoção de políticas públicas tributárias como ferramentas a serem empenhadas no intuito de restabelecer condições sociais e econômicas plenas ao corpo social, bem como as condições necessárias ao pleno funcionamento da organização estatal, principalmente, no sentido de concessão dos benefícios fiscais, e também, como observância do princípio da capacidade contributiva.

Em suma, a análise de políticas públicas aplicadas no processo tributário visando a garantia da efetivação dos fins enaltecidos pela Constituição, se faz imprescindível, substancialmente, em situações de constatada vulnerabilidade social. Revela-se, nesses períodos, uma problemática em respeito à tributação e ao curso do Estado Democrático de Direito, à luz, sobretudo, da observância do princípio da capacidade contributiva.

Para que se faça possível a materialização desta discussão, o tipo de pesquisa científica a ser utilizada para a produção deste trabalho monográfico é predominantemente bibliográfica, pelo fato de o estudo se basear em observância à legislação vigente, obras jurídicas, artigos e teses acadêmicas, bem como outras fontes pertinentes ao tema proposto, como, por exemplo, decisões das cortes brasileiras, projetos de lei e matérias jornalísticas.

No que se refere ao método científico adequado, verifica-se o hipotético-dedutivo, visto que o estudo consiste em um processo de falseamento das hipóteses levantadas para construir a solução devida, pretendendo, portanto, indicar uma solução a problemática enfrentada através da dedução. A pesquisa por fim, tem característica predominantemente qualitativa, por visar a identificação, interpretação e resolução das nuances que dizem respeito à problemática.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL E SUAS GARANTIAS

O direito tributário brasileiro surge diante da necessidade de se tutelar a relação entre Estado e contribuinte. Constitui-se, portanto, no intuito da tutela dos direitos do contribuinte e de se impor limitações ao poder do Estado, bem como para estabelecer as regras que viriam a reger o fenômeno da tributação.

Ocorre que o sistema tributário constitucional, isto é, o núcleo tributário presente na Constituição Federal de 1988, enunciando, de forma expressa ou não, os princípios que moldariam o fenômeno tributário, deve estar em constante observância para que não ocorram arbitrariedades no trato dos tributos.

### 2.1 GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO CONTRIBUINTE E ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

#### 2.1.1. Conceito de tributo e tributação

Urge o tratamento, de início, acerca do que consiste o tributo e o seu fenômeno, a tributação. Trata-se de um fenômeno que surge numa evolução natural, com base no desenvolvimento e aumento de complexidade das organizações sociais e a conseqüente necessidade de manutenção da máquina estatal, bem como a necessidade de manutenção da própria ordem social.

No entanto, tem-se que o tributo não é devido apenas para fins de financiamento do Estado enquanto coordenador da sociedade e investidor social, mas também é devido para fins de assegurar àquela sociedade, uma ordem, sendo uma obrigação “geral”, que vincula todos os indivíduos, de uma forma ou de outra, àquele sistema.

Sintetiza brilhantemente Aliomar Baleeiro<sup>1</sup>:

“o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos desde a antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.”.

Vislumbra-se que, quanto maior o grau de complexidade da sociedade aumenta-se o grau de complexidade das suas necessidades, incidindo em uma

---

<sup>1</sup> BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Derzi - 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 1.

problemática a ser resolvida. A base de qualquer empreendimento é a finança, portanto, a fiel sombra do poder político e da organização estatal nasce como mecanismo para a satisfação das suas necessidades<sup>2</sup>.

Busca-se nesta senda, a noção de tributação, temática observada desde os pensamentos de Montesquieu<sup>3</sup>, que formula:

As rendas do Estado são uma porção que cada cidadão dá de seus bens para ter a segurança da outra ou para gozar dela agradavelmente. Para estabelecer corretamente esta receita, devem-se considerar tanto as necessidades do Estado quanto as necessidades do cidadão. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para dar às necessidades imaginárias do Estado.

Logo, inequívoco se faz o entendimento acerca da importância do fenômeno da tributação e como isto é tutelado pela Constituição, que por sua vez, estabelece os fundamentos de organização do Estado.

Observa-se, nesse ponto, o subsistema constitucional tributário, que, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>:

realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.

No entanto, nota-se pela leitura da Carta Magna, que inexistente dentro de suas disposições um conceito de tributo, talvez ignorado, ou talvez implícito, pela própria Constituição da República. Por outro lado, observa-se conceito expresso trazido pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 3º<sup>5</sup>:

---

<sup>2</sup> BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição de 1988**. III Fórum de Teses da Faculdade Baiana de Direito, 2011. P. 79.

<sup>3</sup> MONTESQUIEU, **O espírito das Leis**. Apresentação Renato Janine Ribeiro; Tradução Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996. P. 221.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-pub: P. 200.

<sup>5</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Logo, se trata de toda obrigação jurídica que nasce de um pressuposto lícito, diferenciando-se das sanções em geral, inclusive de indenizações por atos ilícitos, que seja instituído em lei e apresente caráter compulsório<sup>6</sup>.

Destrincha-se este conceito em certos requisitos de existência e de validade do tributo. Trata-se, desse modo, de uma relação jurídica de natureza obrigacional, cujo objeto configura uma prestação pecuniária que tem como causa uma compulsoriedade, a imposição do Estado no exercício da sua soberania e que não constitua sanção de ato ilícito, cobrado mediante atividade administrativa do sujeito ativo, ou seja, da pessoa jurídica de direito público.

Já a tributação, o fenômeno que envolve a aplicação do tributo e sua arrecadação, por sua vez, consiste na adequação do sujeito passivo em fato gerador previamente determinado e no lançamento do crédito tributário para o possível recolhimento.

Assim, necessário se faz, de acordo com a teoria da norma de incidência do tributo, uma antecedente descrição do fato gerador da obrigação tributária e a conseqüente descrição da obrigação que nasce com a ocorrência do fato gerador, observando ainda a compatibilidade deste fato gerador e da obrigação surgida, nos moldes do sistema legal.

Indicar-se-á o fato gerador em seu aspecto material, temporal, espacial e pessoal, e, havendo a subsunção do fato à norma, incide a conseqüente obrigação. Além de haver de indicar o aspecto quantitativo da prestação pecuniária, com relação ao sujeito ativo e passivo da obrigação.

Além disso, é importante também observar a diferenciação no que concerne a classificação de tributos, leia-se aqui, impostos, entre diretos e indiretos. Distingue-se aqui, os diretos e os indiretos, pela forma que venham a incidir, ou seja, como o sujeito passivo da obrigação irá responder àquela prestação pecuniária.

Nos impostos diretos, o contribuinte irá absorver o encargo econômico, como ocorre no caso do Imposto de Renda. Já nos impostos indiretos, o contribuinte de direito irá repassar o encargo econômico ao consumidor final, que constitui

---

<sup>6</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi - 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. P. 31.

contribuinte de fato, como ocorre no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços - ICMS<sup>7</sup>.

Portanto, ocorre na tributação indireta, o fenômeno da repercussão tributária que consiste no repasse do encargo para etapa subsequente da cadeia econômica. Importante ressaltar aqui, o princípio da não cumulatividade<sup>8</sup>.

A partir de todo o exposto, surge a discussão acerca da necessidade de se tutelar os direitos do sujeito passivo, que, pela própria denominação enquanto sujeito, passivo, deve buscar meios para assegurar a uniformidade desta obrigação com os reais aspectos socioeconômicos em que se encontra.

### 2.1.2 Direitos do contribuinte

O sistema tributário constitucional brasileiro detém caráter essencial na atuação da tutela dos direitos do contribuinte, levando em consideração o fato de o tributo ser primordial sustento do Estado em toda a sua extensão. Ainda, detém esse caráter essencial, também pelo fato de se tratar de sistema com deveres e garantias relativos ao contribuinte, que, simultaneamente, é obrigado perante o Estado e o obriga perante si.

À luz ainda desse sistema, observa-se o chamado Estatuto do Contribuinte, que, para Roque Antônio Carraza<sup>9</sup>, consiste na exigência que a tributação ocorra livre de arbitrariedades e que objetive o pleno funcionamento do Estado de Direito, havendo de incidir, respeitando os direitos do contribuinte.

Realiza-se, desta forma, um exercício de cautela, de acordo com a profundidade do grau de intervenção tributária, tutelando interesses desses indivíduos.

Observa-se pelo teor da própria Constituição, “Cidadã”, que essa observaria a tutela referida, assegurando a legalidade e a proporcionalidade com relação à carga tributária. E assim ocorre.

---

<sup>7</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 146.

<sup>8</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. P. 261.

<sup>9</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997. P. 239.



O lema “*no taxation without representation*” representa, na história do tributo, um importante âncora desta legalidade, que é tida como base, ou deveria ser, do fenômeno da tributação.

Verifica-se então, que este cenário da não taxaço, ou tributação, sem representação, por volta décadas de 1750 e 1760 indicando a insatisfaço dos colonos americanos nas Treze Colônias Britânicas na América, se trata de mais um dos inúmeros momentos da história em que tal discussão, seja pelo alto grau de tributação, seja pela ausência de legalidade do tributo recolhido, ensejou uma revolução.

Vê-se aqui, a necessidade de tutela dos direitos dos indivíduos para, além de assegurar a legalidade e proporcionalidade da tributação, também possibilitar o devido processo de recolhimento dos tributos. Ou seja, necessita-se da defesa destes direitos para justamente, o Estado, poder cobrar e arrecadar devidamente o tributo.

Encontram-se, portanto, elencados no texto constitucional alguns direitos dos contribuintes e algumas limitações ao Estado em relação ao seu poder de tributar. Tem-se então, dispositivos legais, presentes no corpo da Constituição e demais leis que regem o fenômeno tributário, normas regras e normas princípios do direito, que limitam a atuação do Estado tutelando a posição do sujeito passivo, o contribuinte, pautando-se na legalidade.

O Estatuto do Contribuinte emerge neste cenário. Porém, por mais que a legislação brasileira atual preveja normas de proteção ao contribuinte, seja na Constituição, seja no Código Tributário Nacional, ou, seja no texto das demais leis, ainda há discussão semântica e prática acerca destas normas. Por isso, há a urgente, e sempre será urgente, necessidade de se estabelecer um conjunto legislativo claro e benéfico ao contribuinte.

### **2.1.3 Deveres do Estado**

Mesmo sendo entendido por muitos doutrinadores enquanto noção de força e poder, o “Estado” melhor se adequa ao conceito em que há a preponderância de um fator jurídico.

Dalmo Dallari<sup>10</sup>, nesse sentido, conceitua o Estado como a “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.

Indica desse modo a noção de poder, quando se utiliza da soberania para caracterizar a ordem jurídica, e ainda, deixa evidente o fator político, ao passo que dispõe sobre a busca pelo bem comum, porém, sem deixar de conferir ao Estado, uma noção preponderante de ordem jurídica.

Neste ponto, o Estado surge como entidade vinculante e também vinculada ao povo. Assim, apesar de sua soberania lhe conferir determinado grau de poder, a busca pelo bem comum é o ponto principal, que lhe confere a sua característica mais importante.

Edvaldo Brito<sup>11</sup>, por sua vez, ensina que o Estado é por consequência, inclusive, dessa característica de ordem jurídica com a finalidade do bem comum, um agente de necessidades públicas:

O Estado, é, por conseguinte, um dos agentes de satisfação das necessidades humanas, representando, assim, os homens congregados coletivamente, desenvolvendo um esforço para atender às necessidades decorrentes da vida em sociedade, ou seja, da própria convivência.

À luz desse entendimento acerca do conceito de Estado e de sua atuação, nota-se que é conferido ao Estado, enquanto garantidor do bem comum, que se desdobra nas sociedades contemporâneas, principalmente, no bem-estar social e no desenvolvimento econômico, o dever de agir enquanto sujeito ativo da obrigação tributária com intuito de arrecadação de recursos que haverão de ser reaplicados em prol dos contribuintes, por meio de políticas que promovam os objetivos deste Estado.

É dever deste Estado, por exemplo, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, e também a manutenção da sua estrutura organizacional. Logo, a prestação pecuniária da obrigação tributária deve ser utilizada com finalidade de satisfação do interesse público.

---

<sup>10</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. - 32 ed. - São Paulo: Saraiva, 2013. P. 122.

<sup>11</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016. P. 6.

Assim, a atividade financeira do Estado, não se resume apenas no sentido de arrecadação dos tributos, mas sim, a arrecadação e aplicação voltada ao desenvolvimento econômico e ao bem-estar social, sendo necessários, evidentemente, os recursos arrecadados, mas, de semelhante forma, o intuito de alocar tais recursos de modo a observar a redistribuição desses em favor da própria comunidade<sup>12</sup>.

Em outras palavras, o dever do Estado, no que se refere a tributação que surge como mecanismo de efetivação do bem comum, além de atuar enquanto sujeito ativo da obrigação tributária de forma e de aplicar os recursos em conformidade ao interesse público, se dá no sentido de observar os moldes do texto constitucional e das demais leis tributárias, que, como visto, tutelam os direitos dos contribuintes, e, como veremos, impõem limitações ao poder de tributar, que, por sua vez, indicam princípios e regras tributárias a serem observadas.

#### **2.1.4 Da limitação ao poder de tributar**

Inobstante a tributação ser, em certo grau, uma manifestação da soberania do Estado, observando principalmente a característica de compulsoriedade, ou seja, da imposição da vontade estatal enquanto Administrador, esta não se limita a isso.

Hugo de Brito Machado<sup>13</sup> elucida essa questão ao passo em que critica aqueles que ainda entendem por tributação, uma simples relação de poder:

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. (...) Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária.

---

<sup>12</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016. P. 16.

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. - 31ª ed. - São Paulo. Malheiros Editores Ltda, 2010. P 32 e 33.

Por isso, é necessário se fazer um resumo histórico acerca do processo de tributação e as suas condições, e observar que tais condições são causas e consequências desse mesmo processo histórico, que culminou nas limitações ao poder de tributar.

Além dos inúmeros despertares da população em diversos lugares do planeta impulsionados pela tributação e seus abusos, há de se ressaltar os momentos de revolução ocorridos no solo pátrio, que gerou o movimento para se chegar no que entendemos hoje por tributação e sua forma de aplicação.

De início, destacam-se como propulsor desses movimentos de insatisfação popular, dois fatores principais: o grau abusivo de recolhimento de tributos e a incapacidade, por outro lado, do contribuinte de suportá-los.

Há também ainda, a problemática acerca da destinação daqueles tributos recolhidos, que na maioria das vezes não era reinvestido para aquele contribuinte.

O autor Leandro Paulsen elucida que a própria independência brasileira fora impulsionada por tal problemática, citando Jorge Caldeira que apresenta notório relato histórico acerca da Inconfidência Mineira<sup>14</sup>, suscitando que nesse momento histórico, surgiu o mártir do ideal de independência.

Ressalte-se ainda, movimentos como a Revolução Farroupilha, que se desenhou justamente pelo abuso na tributação e o não investimento desses recursos recolhidos.

---

<sup>14</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-pub: P. 24 e 25. “Desde a descoberta do ouro, o governo português alterou inúmeras vezes o sistema de cobrança de impostos nas minas. Em 1750, foi estabelecido que os mineiros pagariam a quantia fixa de cem arrobas (cerca de 1.500 quilos) anuais, encarregando-se eles mesmos de coletar o valor. Com o declínio da produção, no entanto, o valor total não vinha sendo atingido desde 1763. Nos primeiros anos em que a contribuição voluntária não atingiu o limite, o governo recorreu a derramas. ...Meneses recorreu a todos os expedientes possíveis. Passou a perseguir, chantagear e a prender cidadãos. Renovou a cobrança de impostos antigos e já caídos em desuso, como a dos donativos para a reconstrução de Lisboa. Com isso, ganhou o ódio dos habitantes do lugar... O arbítrio por parte do governo logo teve consequências. A combinação de economia estrangulada com aumento de impostos era explosiva e incentivava ideias ousadas, sobretudo quando se meditava sobre o que haviam conseguido os norte-americanos... A crescente falta de alternativas econômicas acabou levando a elite mineira a considerar a ideia de um movimento revolucionário. Em 1788, os boatos sobre a derrama produziram o elemento que faltava para a decisão”. A derrama foi a cobrança abrupta e violenta dos quintos atrasados. A Inconfidência Mineira foi contida, resultando na morte e no esquartejamento de Joaquim José da Silva Xavier, o Tiradentes, que era o mais frágil dentre os conjurados, na sua maior parte “intelectuais pertencentes à elite colonial” 9. E o movimento acabou por não alterar “em nada a severa exploração lusitana, que, além dos impostos sobre o outro, exigia impostos sobre a entrada de mercadorias na região, sem contar a violenta carga tributária geral, e a violência dos próprios cobradores dos tributos”. Mas o ideal de independência ganhou um mártir. Após a independência, a situação se repetiu, agora não mais entre Colônia e Império, mas entre províncias e governo central.”

Resta, por consequência desse processo histórico, que o sistema tributário veio a incidir de forma a observar uma série de medidas adotadas pelas constituições, limitadoras a excessos, portanto, o conforme aduz Baleeiro, o sistema tributário “movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”<sup>15</sup>.

Como exemplo desses freios, verificam-se as normas de competência, que limitam o poder de tributar de cada ente federativo, os princípios, explícitos e implícitos, que permeiam a relação tributária, as imunidades constitucionais, e as demais regras que se aplicam a relação entre o sujeito ativo e passivo.

Com isso, torna-se nítida a sensibilidade acerca da tributação, e, diante desse fato, defende-se historicamente a necessidade de se impor tais limites ao poder de tributar. Importante ressaltar que nessa concepção não se questiona, em nenhum momento, a indispensabilidade da tributação, mas defende-se que ocorra de forma equilibrada.

Em suma, os limites ao poder de tributar consistem em toda e qualquer restrição imposta pelas constituições, ao sujeito ativo da obrigação tributária, e se manifestam, principalmente, pelas normas princípios amparadas pela Lei Maior de um Estado.

## 2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

### 2.2.1 Espécies e eficácia

Os princípios, de forma geral, são objetos amplamente tratados pelo direito. Dotados de alto grau de generalidade, subsistem no sistema jurídico de modo basilar, indicando os caminhos a serem seguidos pelo Estado Democrático.

Inobstante a esse grau de generalidade, característica das normas princípios, não podem ser entendidos como normas meramente programáticas, havendo o aplicador, de buscar os meios cognitivos necessários para garantir a sua eficácia, observando os componentes axiológicos destas normas.

Incidem, portanto, na lógica tributária, princípios constitucionais gerais e princípios constitucionais tributários.

---

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Derzi - 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 2.

Os primeiros norteiam todo ordenamento e aplicar-se-ão em todos os graus da discussão jurídica, inobstante conflitarem e haver de ser feito exercício de sopesamento.

Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup> sintetiza a necessidade de se atentar a estes princípios gerais:

São máximas que se alojam na Constituição ou que se despregam das regras do ordenamento positivo, derramando-se por todo ele. Conhecê-los é pressuposto indeclinável para a compreensão de qualquer subdomínio normativo, e o direito tributário só pode ser entendido à sombra desses princípios.

Os segundos buscam tutelar de forma mais específica o direito tributário, delimitando a competência dos entes federativos e tutelando a aplicação do tributo em relação ao contribuinte. Como visto, os princípios constitucionais tributários constituem o Estatuto do Contribuinte, limitando o poder de tributar do Estado em sua soberania.

Carvalho<sup>17</sup>, de semelhante forma, faz menção à incidência destes, que denomina princípios gerais de direito tributário:

Dizem-se princípios gerais de direito tributário aqueles primados que, explícita ou implicitamente, se irradiam pelo subsistema das normas tributárias, penetrando-as e ativando-as em certa direção. São muitos os princípios gerais de direito tributário, em virtude do amplo tratamento que a matéria mereceu no texto constitucional.

A título exemplificativo sobreleva-se ainda, à luz da importância dos princípios, a solidariedade social, que permeia o debate proposto. Trata-se não só de uma ideia, mas de princípio constitucional, que encaminha todo o pensamento jurídico à observância dos objetivos da Constituição de 1988, que, por sua vez, teve o papel de introduzi-lo mais fielmente ao ordenamento<sup>18</sup>.

A partir disso, se evidencia que o princípio da solidariedade visa garantir que a atividade do Estado ocorra de forma a buscar a construção de uma sociedade livre,

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-pub: P. 147.

<sup>17</sup> *Ibidem*. E-pub: P. 147.

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. - 31ª ed. - São Paulo. Malheiros Editores Ltda, 2010. P 50.

justa e solidária, bem como preconizado no art. 3º, I da Constituição<sup>19</sup>. Por isso, resta inequívoco que, como se defende aqui, tal princípio deve ter seus efeitos sentidos no plano fático, havendo de produzir seus efeitos, principalmente, quando se verificar o arbítrio do Estado com relação aos indivíduos.

Atesta-se, de semelhante forma, pela leitura do artigo 5º da mesma Constituição, a necessidade de aplicação dos princípios, observando justamente o fato de se tratarem de normas fundamentais imodificáveis por meio de emenda à Constituição, alguns dotados ainda de eficácia plena e imediata, como no caso, por exemplo, do princípio da igualdade e da vedação do confisco<sup>20</sup>.

Hugo de Brito Machado<sup>21</sup>, por sua vez, aborda que os princípios constitucionais constituem como já dito, as limitações ao Poder de uma forma geral, logo, também as limitações ao poder de tributar, indicando, ainda, a problemática objeto deste trabalho acerca da capacidade contributiva:

Os princípios constitucionais em geral são limitações ao Poder. No que diz respeito à tributação, os princípios constitucionais são limitações ao poder de tributar. Assim, tanto quanto o princípio da legalidade, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como um limite ao arbítrio dos governantes. Não como um pretexto para sua ampliação. Por isto é que, mesmo quando instituído ou aumentado por lei, não se deve admitir a cobrança do tributo se não há capacidade contributiva.

Nessa perspectiva, há de se reforçar que os princípios nem sempre são observados, atendo-se, portanto, ao princípio comumente violado no processo de tributação: o princípio da capacidade contributiva.

## 2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

### 2.3.1 Conceito

A capacidade contributiva é elemento subjetivo imprescindível para a análise tributária. Por esse motivo, o seu conceito é amplo, no sentido da sensibilidade de se aferir o grau de capacidade, principalmente, por não ser algo rígido e imutável.

---

<sup>19</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Derzi - 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 1.090.

<sup>21</sup> Ibidem. P 51.

À luz desse entendimento, Regina Helena Costa<sup>22</sup> transcreve as poéticas palavras de Luigi Einaudi<sup>23</sup>: “Capacidade contributiva (...). Este par de palavras se me escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a aparecer a cada momento, inesperado e persecutório (...), com esse par de palavras se explica tudo”.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva consiste justamente na garantia de proporcionalidade, com base no grau de possibilidade de o contribuinte cumprir com sua obrigação tributária, observando todos os fatores que interferem no elemento subjetivo da obrigação, e que a compõem.

Leonel Cesarino Pessôa<sup>24</sup> faz breve relato histórico acerca deste princípio na legislação pátria, necessário para o entendimento do debate aqui proposto, principalmente, pelo fato de demonstrar entendimentos antagônicos com relação a eficácia do princípio com relação aos tributos em geral ou somente aos impostos:

O princípio da capacidade contributiva ingressou no ordenamento jurídico brasileiro com a constituição de 1946. Seu artigo 202 dispunha: "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte".

Esse princípio foi excluído dos textos de 1967/69 e novamente inscrito na constituição de 1988. O parágrafo 1º do seu artigo 145 dispõe: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]".

Depois de publicada a constituição de 1946, a aplicação deste princípio foi objeto de discussão e divergência entre juristas, principalmente com relação a sua eficácia técnica.

Termina por indagar questão, que já pode ser considerada superada à luz do Estado Democrático de Direito e do Estatuto do Contribuinte, acerca da produção dos seus efeitos e que será melhor respondida no tópico subsequente:

Mesmo que alguns defendessem que o princípio da capacidade contributiva deveria produzir efeitos imediatamente, prevaleceu o posicionamento segundo o qual se trataria de regra meramente programática.

Reconduzido à condição de princípio constitucional pela constituição de 1988 e, passados vinte anos de sua promulgação, trata-se de saber se essa interpretação inicial se confirmou e de examinar a aplicação da norma em questão.

---

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. - 3 ed. 2003. Malheiros Editores. P. 22.

<sup>23</sup> EINAUDI Apud COSTA. Regina Helena Costa. **Direito Tributário - Capacidade Contributiva - Conteúdo e Eficácia do Princípio**, 1 ed. P. 5.

<sup>24</sup> PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2009. P. 1 e 2.



Para mais, Edvaldo Brito<sup>25</sup> cita o texto constitucional francês de 1946, que inobstante a não ser referendado, dispunha acerca da ideia do princípio em alusão. Leia-se: “*La participation de chacun aux dépenses publiques doit être progressive et calculée en fonction de l'importance de la fortune et des revenus, compte tenu des charges familiales*”. Em tradução, indica que a participação de cada um na despesa pública deve ser progressiva e calculada de acordo com a importância da riqueza e renda, levando em conta as responsabilidades familiares.

Por isso se percebe a necessidade de observância deste princípio que “calcula” a capacidade oferecida pelo objeto taxado de suportar o tributo, principalmente em tempos de crise, uma vez que a capacidade de suportar a carga tributária é reduzida. Urgindo assim, a necessidade de adoção de medidas para mitigar os impactos que, indubitavelmente, serão sentidos pelo contribuinte.

Ou seja, trata-se do padrão de referência para se aferir a carga tributária que poderia suportar o sujeito passivo. Têm-se então, como critério universal para o enquadramento de determinado tributo nos moldes econômicos e sociais.

Baleeiro, neste ponto, suscita justamente a capacidade contributiva como a “idoneidade econômica do indivíduo, para suportar sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos.”<sup>26</sup>

Enfatiza-se, desse jeito, a magnitude da capacidade contributiva enquanto critério de quantificação do dever tributário, que permeia a base de cálculo de um tributo.

Paulo de Barros Carvalho<sup>27</sup> ainda traz a discussão acerca do desafio da mensuração da possibilidade econômica de contribuir do sujeito passivo. Isto ocorre pelo fato da complexidade da discussão acerca dos fatos que seriam entendidos de “porte adequado” para o nascimento da obrigação tributária. Ou seja, o legislador se atém a realidade social para identificar fatos ocorridos que indicariam parâmetros econômicos, para assim, atrelar a estes uma obrigação tributária.

---

<sup>25</sup> BRITO, Edvaldo. **Regime jurídico da tributação na emergência**. Instituto Brasileiros de Estudos Tributários – IBET. P. 352.

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. - 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado. - Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 339.

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-pub: P. 224.

Porém, o que ocorre, no plano fático social, é o grande avanço do tributo no patrimônio do sujeito passivo, seja pelas alíquotas ou valores estabelecidos para determinados tributos, seja pela natureza do próprio fato gerador. Portanto, não pode o legislador e o Estado, atuarem de forma desmedida em relação a um acontecimento que indique capacidade econômica do indivíduo.

Logo, com o entendimento da capacidade contributiva como a possibilidade de suporte do indivíduo aos tributos sobre eles impostos, observando ainda, as condições socioeconômicas restantes do sujeito passivo, tem-se que a carga tributária não poderia incidir de forma a contrabalancear o bem-estar e o pleno exercício das atividades econômicas desses sujeitos.

Assim, destrincha-se tal princípio em duas faces, absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva. A primeira se dá pela verificação de acontecimentos que indiquem aferição de riquezas por parte do indivíduo, ou seja, vincula o legislador a atuar mediante a observância de fatos que se refiram a atividades econômicas, funcionando, de tal modo, como pressuposto jurídico do tributo.

Paulo de Barros Carvalho<sup>28</sup> sintetiza este momento do princípio no direito:

Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza.

Ou seja, se dá justamente a partir da verificação acerca da aptidão do indivíduo para acumular riquezas.

Por outro lado, o segundo sentido da capacidade contributiva, relativo ou subjetivo, constitui a medida em que será analisada a real capacidade daquele contribuinte, ou seja, não somente se apega a indicadores de ostentação de riquezas, mas traz uma análise subjetiva em relação às reais condições de determinada pessoa<sup>29</sup>, de forma a assegurar o mínimo necessário a sua manutenção.

Portanto, há de se observar todos os aspectos relativos à garantia do mínimo necessário daquele contribuinte e de seus dependentes, bem como dispõe o texto francês citado pelo professor Edvaldo Brito, aprofundando assim, o exame acerca da capacidade real do indivíduo.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-pub: P. 225.

<sup>29</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. - 3 ed. 2003. Malheiros Editores. P. 27.

Ainda, com base nos indicadores os quais se “calculam” a capacidade contributiva, destaca-se que se manifestam de forma direta ou indireta. Em outras palavras, verifica-se a distinção dos índices, em diretos ou indiretos, que medem a capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária, consistindo os diretos nos bens adquiridos ou na renda, e os indiretos na circulação de riqueza e no consumo, à luz do contexto supramencionado acerca da tributação direta e indireta.

Regina Helena Costa<sup>30</sup> apresenta tal distinção citando alguns doutrinadores clássicos:

Classicamente, ensina Sainz de Bujanda que a doutrina distingue índices diretos dessa capacidade - que seriam a posse de bens ou a percepção de rendas - dos índices indiretos - quais sejam, a circulação e o consumo de riquezas. Adverte Moschetti, porém, que não há muito interesse na distinção entre índices diretos e indiretos. Para ele, a parte do pressuposto implícito de que o conceito de capacidade contributiva se identifica com aquele de renda ou patrimônio, mesmo que estes sejam apenas manifestações parciais, e ainda imperfeitas, de capacidade contributiva.

No entanto, não parece correto o entendimento acima exposto, uma vez que a capacidade contributiva deve ser observada não somente nos índices diretos, mas de semelhante forma, nos índices indiretos, surgindo, pois, a necessidade da análise acerca do âmbito de aplicação do princípio.

Por fim, entende-se o princípio da capacidade contributiva como pilar do fenômeno tributário, e, por consequência, como pilar da relação entre o contribuinte e o Estado, tendo em vista justamente a insatisfação dos primeiros com relação à alta carga tributária imposta, que muitas vezes interfere no seu bem-estar social e econômico.

### 2.3.2 Âmbito de aplicação

Não há dúvida que no sistema constitucional tributário atual, o princípio da capacidade contributiva, disposto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, inobstante a ser direcionado ao trato dos impostos em uma primeira leitura, não se limita a este:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

---

<sup>30</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. - 3 ed. 2003. Malheiros Editores. P. 29.

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

Isto porque, os princípios, inclusive o da capacidade contributiva, enquanto norma programática, não somente tem caráter de recomendação, mas devem exercer seus efeitos. Ou seja, tal princípio não se encontra limitado ao trato dos impostos.

Confirmando este entendimento, a I Jornada de Direito Tributário<sup>31</sup>, ocorrida entre os dias 20 e 21 de outubro de 2022, formulou o seguinte enunciado: “O princípio da capacidade contributiva não se encontra limitado aos impostos.”

A justificativa adotada se deu com base no fundamento do princípio da capacidade contributiva no princípio da isonomia e outros princípios constitucionais. Por consequência disso, aduz o entendimento, que mesmo se a capacidade contributiva não estivesse positivada expressamente na Constituição, o legislador deveria observá-lo. Neste sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>32</sup>:

Vimo-nos manifestando, há muito tempo, no sentido de que, mesmo se a atual Constituição nada previsse expressamente sobre o princípio da capacidade contributiva, tal como o fez a Constituição de 1967, este persistiria no direito brasileiro como formulação implícita nas dobras do primado da igualdade.

Ainda, a justificativa do enunciado em alusão destrincha o §1º do artigo 145 do Constituição, ao passo em que faz uma análise acerca dos fatores que o compõem:

Sucede que o dispositivo constitucional que consagrou expressamente o princípio - art. 145, parag. 1, da CF - apresenta redação que dá ensejo a interpretações limitadoras do alcance da capacidade contributiva, em três aspectos fundamentais: (a) o dispositivo apenas faz alusão à capacidade contributiva em sentido relativo (gradação do tributo), deixando escapar a faceta objetiva do princípio (eleição, para a hipótese de incidência tributária, de materialidades que expressem relevância econômica); (b) a expressão "sempre que possível" dá a entender que se trata de uma faculdade do legislador; (c) a referência a impostos conduz à compreensão de que o princípio da capacidade contributiva não se aplica às demais espécies tributárias.

---

<sup>31</sup> MENGARDO, Bárbara. **Especialistas aprovam 12 enunciados sobre Direito Tributário**. JOTA, 2022.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8ª ed. - São Paulo: Noeses, 2021. P. 340.

Observa-se nesse aspecto, que o § 1º do artigo supramencionado, não exclui a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos demais tributos. Dispõe somente que os impostos devem ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, e não que esta característica, explicitada aos impostos, não deveria ser vislumbrada no trato dos outros tributos. E ainda, o princípio objeto deste tópico não se encontra limitado, também, a este artigo, mas é princípio que se encontra implícito pela lógica do subsistema tributário constitucional.

Ao tratar sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>33</sup>, cita a Súmula Vinculante nº 29 do Supremo Tribunal Federal<sup>34</sup>:

O STF, contudo, anda a estiolar tão importante separação entre tributos de fato gerador vinculado e aqueles de fato gerador não vinculado, permitindo uma atécnica e nada proveitosa combinação entre os institutos. A Súmula Vinculante nº 29 é a prova cabal do que ora dizemos ao revelar de maneira bastante evidente o posicionamento pretoriano; atente-se para o texto do enunciado: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”

Observa-se que a crítica feita pelo autor não merece prosperar, ao passo em que o princípio da capacidade contributiva, como dito, deve produzir seus efeitos no direito tributário.

Neste sentido, o Tribunal, enquanto guardião da Constituição, ou seja, observando, principalmente, os objetivos traçados por esta, acertou ao entender pela constitucionalidade de adoção de elementos da base de cálculo dos impostos, no momento do cálculo do valor da taxa. Ainda, nessa mesma esteira, o Tribunal posteriormente veio a confirmar a ideia aqui defendida ao julgar Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 406.955 do STF<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. P. 449.

<sup>34</sup> Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1282>.

<sup>35</sup> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. IPVA. PROGRESSIVIDADE.

1. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.

2. Porém, as razões não deixam entrever a má utilização de critérios como essencialidade, frivolidade, utilidade, adequação ambiental etc. Considerado este processo, de alcance subjetivo, a alegação de incompatibilidade constitucional não pode ser genérica.

3. Em relação à fixação da base de cálculo, aplicam-se os mesmos fundamentos, dado que o agravante não demonstrou a tempo e modo próprio a inadequação dos critérios legais adotados. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

José Souto Maior Borges<sup>36</sup> adota posicionamento claro em relação a tal problemática e enfatiza que as normas programáticas não são meramente declaratórias, mas detém efeitos constitutivos positivos ou negativos. Logo, vinculam a atuação estatal por meio de sua eficácia.

Nessa perspectiva, não de ser feitas considerações acerca da distinção da aplicação da capacidade contributiva em relação às espécies de tributos.

Tratando-se de tributo com fato gerador não vinculado à atuação estatal específica em relação ao contribuinte, a eficácia do princípio da capacidade contributiva é plena. Isto porque o tributo há de ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, portanto, não sendo vinculado o fato gerador, não há que se falar em qualquer impedimento a essa eficácia, uma vez que incide com base em cálculo relativo àquela atividade que se adequa ao fato gerador.

Inobstante a isso, ainda se verifica a necessidade de observar, no momento da incidência do imposto, a capacidade subjetiva ou relativa do contribuinte.

Remete esse entendimento à discussão anteriormente realizada acerca dos índices diretos e indiretos da capacidade contributiva. Isto porque em um contexto de tributação indireta, a graduação dos impostos se dá somente com base na essencialidade do produto, e não na capacidade de compra do contribuinte, por exemplo. Destaca-se nesse ponto, a problemática da injustiça fiscal nessa forma de se tributar, causada pelo fenômeno da repercussão, que torna a incidência do tributo abrupta no consumo<sup>37</sup>.

Têm-se, dessa forma, uma problemática que deve ser superada, havendo de se analisar a capacidade contributiva subjetiva também nesses casos de “imposição indireta”, ou seja, inobstante a haver certa dificuldade para se aferir feição pessoal aos impostos indiretos, é necessário o esforço para que se prestigie a noção de capacidade contributiva<sup>38</sup>.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva, no momento de análise de tributo de fato gerador vinculado à atividade estatal específica em relação ao contribuinte, detém eficácia limitada, não no sentido de necessidade de posterior

---

<sup>36</sup> Borges, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo - Saraiva, 2005. P. 218 e 219.

<sup>37</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. P. 261.

<sup>38</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. - 3 ed. 2003. Malheiros Editores. P. 55.

regulamentação legal para produzir seus efeitos, mas no sentido de que o sujeito ativo da obrigação tributária é vinculado à análise deste princípio, havendo de observar em cada caso, a condição de contribuir que detém aquele sujeito, ou seja, é necessário se fazer um esforço prático de análise para observar a capacidade contributiva do sujeito passivo, seja por provocação do contribuinte ou de ofício.

Em contramão a este entendimento, aduz Regina Helena Costa, com relação às taxas, que no caso de defesa da aplicação do princípio da capacidade contributiva, no momento de incidência destas, seria não se atentar para a natureza desse tributo:

Significando uma contraprestação pela atuação do Poder Público, diretamente referida ao contribuinte, não se pode erigir nas taxas, como critério informador desses tributos, uma circunstância absolutamente alheia a essa atuação estatal. Vale dizer, se, com a taxa, se pretende remunerar a atuação estatal, essa remuneração deve reportar-se ao custo da mesma, e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa.

No entanto, em primeiro plano, a não aplicação deste princípio nas taxas, seria sim, não se atentar à sua existência enquanto princípio basilar do direito: faz-se aqui, um exercício de raciocínio no sentido de que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado, pela sua importância enquanto garantidor da legalidade e proporcionalidade, na obrigação tributária.

Então, inequívoca se faz a impossibilidade de inobservância do princípio constitucional da capacidade contributiva. Há, portanto, de se vislumbrar a sua incidência em amplo grau no processo tributário, por se tratar de norma princípio detentora de eficácia e não norma meramente programática.

## 2.4 DA FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Neste raciocínio do tributo, como fora acima descrito, como o principal meio para a manutenção do Estado e de sua relação com o cidadão, mantendo a ordem, e para promoção de políticas públicas, surge o debate sobre a sua função social.

Primeiro, é inequívoca a necessidade de organização e promoção de condições básicas para a sobrevivência digna dos administrados, além da necessidade de se reduzir as desigualdades sociais e de conceder maiores oportunidades àqueles que não as têm, com emprego, renda, assistência médica, moradia digna, entre outras condições.

Ocorre que é justamente por este entendimento, que o tributo aparece como mecanismo de justiça e equidade. Ora, incidindo da forma correta, à luz da realidade socioeconômica daquele Estado, o tributo detém uma função social imprescindível.

Porém, antes de adentrar ao trato da função social do tributo, é necessário se fazer um esforço histórico acerca do conceito de função social, o que nos remete ao direito civil e o estudo da propriedade. Pela leitura dos ensinamentos de Orlando Gomes<sup>39</sup> acerca de função social, identifica-se passagem em sua obra que cita o início desta ideia, elucidando Leon Duguit como o seu precursor, transcrevendo, portanto, este entendimento em sua origem:

A propriedade deixou de ser o direito subjetivo do indivíduo e tende a se tornar a função social do detentor da riqueza mobiliária e imobiliária; a propriedade implica para todo detentor de uma riqueza a obrigação de empregá-la para o crescimento da riqueza social e para a interdependência social. Só o proprietário pode executar uma certa tarefa social. Só ele pode aumentar a riqueza geral utilizando a sua própria; a propriedade não é, de modo algum, um direito intangível e sagrado, mas um direito em continua mudança que se deve modelar sobre as necessidades sociais às quais deve responder.

Percebe-se que o surgimento dessa ideia se deu pela necessidade de se utilizar a propriedade, inicialmente, em consonância aos objetivos sociais. Ou seja, ocorre aqui um processo histórico de socialização do direito.

Vê-se, a partir disso e de um modo mais amplo, que por função social entende-se a capacidade do ente, público ou privado, do sujeito enquanto administrado, ou de determinado instituto, de atuar para contribuir para o bem estar da coletividade. Ou seja, é necessário aqui, resguardar a harmonia e a equidade de toda a coletividade em detrimento dos interesses individuais.

A função social do tributo, por sua vez, consiste justamente na capacidade do próprio tributo incidir de forma a assegurar a justiça tributária. O Estado ao tributar deve observar os princípios constitucionais e tributários, pautados no desenvolvimento econômico e no bem-estar social, para não prejudicar a busca, justamente, por tais objetivos.

E não somente se vislumbra aqui a função extrafiscal do tributo, mas, principalmente, a sua função fiscal. Isto se dá pelo fato de que inobstante a intenção do Estado de incentivar determinado comportamento, este enquanto arrecadador de recursos para a sua posterior aplicação, deve se atentar às condições em que se

---

<sup>39</sup>DUGUIT apud GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. - 19ª ed. Revista, atualizada e aumentada por Luiz Edson Fachin. Editora Forense, São Paulo, 2008. P. 126.



encontra cada sujeito contribuinte, observando, por tanto, a capacidade contributiva destes para promover a justiça tributária e atuar por meio da sua função social.

Ainda, verifica-se que a sua função social não se restringe a forma de como o Estado irá aplicar os recursos arrecadados, mas também, e principalmente, na forma como o Estado irá arrecadar tais recursos.

A tributação social<sup>40</sup> indica esse fato de que a função social do tributo deve ser efetivada não somente no momento da aplicação dos tributos arrecadados, mas na sua forma de arrecadação:

Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

Por isso, defende-se aqui um olhar não intrinsecamente arrecadatório, mas uma incidência, ou não incidência, tributária social, visando possibilitar o alcance dos objetivos constitucionais coletivos traçados, e, ainda, que se observe o fenômeno da tributação pela sua função social acima dos interesses dos contribuintes individualizados ou do Estado administrador em sua proporção e extensão.

---

<sup>40</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima; PAIANO, Daniela Braga; Sérgio CARDOSO. **A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo.** Revista de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas da Unimar, 2008. P. 8.

### **3 POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS E A FUNÇÃO DO ESTADO NA EFETIVAÇÃO DAS DIRETRIZES DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO**

O termo “Políticas Públicas”, comumente utilizado no discurso político e jurídico, se tornou palavra-chave para discussão sobre diversos temas, no âmbito social, político e econômico. No entanto, ocorre que inobstante a se tratar de termo amplamente empregado, pouco se discute acerca do seu conceito, origem e sentido, levando-o a ser utilizado, em sua maioria das vezes, de forma meramente superficial.

Por isso, as políticas públicas devem ser entendidas enquanto instrumentos de satisfação das necessidades sociais, que, uma vez adotadas de forma criteriosa, consistem em medidas que promovem a efetivação dos objetivos traçados pela Constituição Federal, do desenvolvimento econômico e do bem-estar social.

#### **3.1 POLÍTICAS PÚBLICAS**

##### **3.1.1 Conceito e características**

O processo de “surgimento” das políticas públicas se consagrou pelo dinamismo das organizações sociais. A necessidade de flexibilização da atuação da Administração, devido ao rápido desenvolvimento e ao maior nível de complexidade das organizações sociais, gerou uma modificação de se pensar as formas de intervenção, ou não, do Estado.

À luz dessa modificação do status do agente estatal, tem-se que fora influenciada, ou melhor, que se apegou ao modelo privado, que iniciou tal mudança de planejamento e organização com maior antecedência.

Enrique Saravia<sup>41</sup> expõe tal processo, indicando o planejamento estratégico como a técnica utilizada para alterar o status organizacional das empresas, e posteriormente, do Estado:

As transformações do cenário internacional exigiram a adoção de formas mais flexíveis de planejamento e administração. As empresas adotaram, então, as técnicas do planejamento estratégico, isto é, um planejamento que leva em consideração as variáveis externas à organização, a maioria delas

---

<sup>41</sup> **Políticas públicas**; coletânea / Organizadores: Enrique Saravia e Elisabete Ferrarezi. – Brasília: ENAP, 2006.

não controláveis pelos gerentes. O dinamismo do contexto exigia estratégias e não mais metas e objetivos claros, bem delimitados e rígidos.

Tudo isso levou, ao longo dos anos 80, ao fortalecimento progressivo da concepção mais ágil da atividade governamental: a ação baseada no planejamento deslocou-se para a ideia de política pública. Sem descartar os aspectos positivos do planejamento, a dinâmica estatal enriqueceu-se com alguns conceitos derivados das transformações operadas no campo da tecnologia, da economia e da administração.

Claramente o modelo empregado no âmbito privado, não seria alocado ao âmbito público de forma integral, mas de fato, influenciou o seu modelo de organização e planejamento.

Isto se dá porque o planejamento estratégico consiste em um método analítico, que permite definir o melhor cenário para a administração pública, para atingir um ou mais objetivos, dentro de um contexto previamente analisado, utilizando matrizes de risco, conferindo a possibilidade de se mapear as problemáticas, internas e externas, para agir de forma efetiva no seu enfrentamento.

Inobstante ao surgimento do que seria política pública, verifica-se a inexistência de consenso acerca da definição do seu conceito. A Pesquisadora Visitante do Departamento de Ciência Política da USP, Celina Souza<sup>42</sup>, faz resumo histórico em seu artigo sobre o tema, acerca desta ausência de um conceito único, apresentando algumas opções de autores que se debruçaram sob o tema:

Não existe uma única, nem melhor, definição sobre o que seja política pública. Mead (1995) a define como um campo dentro do estudo da política que analisa o governo à luz de grandes questões públicas. Lynn (1980) a define como um conjunto específico de ações do governo que irão produzir efeitos específicos. Peters (1986) segue o mesmo veio: política pública é a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou através de delegação, e que influenciam a vida dos cidadãos. Dye (1984) sintetiza a definição de política pública como “o que o governo escolhe fazer ou não fazer”.<sup>3</sup> A definição mais conhecida continua sendo a de Laswell, ou seja, decisões e análises sobre política pública implicam em responder às seguintes questões: quem ganha o quê, por que e que diferença faz.

Mesmo não havendo consenso em uma única definição, verifica-se compatibilidade em todas no que se refere ao protagonismo do Estado.

Ainda, Daniel Telles de Menezes<sup>43</sup> ao citar Eugenio Parada, indica a ideia do autor que denota um maior aprofundamento e importância ao conceito de políticas

---

<sup>42</sup> SOUZA, Celina. **Políticas Públicas: Conceitos, Tipologias e Sub-Áreas**. P. 4.

<sup>43</sup> MENEZES, Daniel Telles de. **Política tributária como política pública. Análise do sistema tributário pela tipologia de Theodore Lowi**. P. 116.

públicas. Seriam medidas, portanto, que “*corresponden a soluciones específicas de cómo manejar los asuntos públicos*”.

Diante disso, não somente se entende por política pública toda e qualquer ação governamental, mas sim, aquelas dotadas de certo grau de profundidade pelo fato de que visam enfrentar problemáticas reais, trazendo soluções específicas.

Têm-se então, políticas públicas como as ações, metas e planos que a Administração Pública, embasada por estudos e análises dos fatores reais, se utiliza no intuito de alcançar o bem-estar e o interesse da coletividade, a serem adotadas nos diversos âmbitos de atuação estatal.

Ainda, como mencionado, política pública não se resume a toda e qualquer atuação do Estado, mas àquelas que detêm certo grau de especificidade no enfrentamento de um problema social, econômico ou político. Por isso, requer para a sua formulação, critérios qualitativos e quantitativos acerca do que deve ser feito, onde ser feito e para quem ser feito.

Hugo de Brito Machado, ao atualizar a obra “Uma introdução à Ciência das Finanças”, de Aliomar Baleeiro, aduz que políticas consistiriam nas “diretrizes sociais concretizadas numa série de medidas práticas”<sup>44</sup>. E ainda completa que através dessas medidas, cada política buscaria alcançar determinada finalidade.

As suas características se dão no sentido justamente desse processo de formulação. No campo acadêmico e prático da política pública, surgiram diversos modelos acerca da forma de elaboração destas. Desde a identificação da problemática, até a posterior análise dos impactos das políticas implementadas.

Por isso, é possível visualizar algumas de suas características, como a institucional, que se refere a autoridade legalmente constituída que a institui; decisória, que indica o conjunto de decisões relativas àquela ação; comportamental, que consiste na atuação do Estado diante daquela problemática; além das características que indicam ao que ou a quem se destina aquela política, a especificação dos recursos alocados, a forma de análise dos impactos da política adotada, entre outras.

No entanto, aqui se destina ao estudo de uma espécie específica de política pública, que impacta diretamente a Administração e a todos os administrados: políticas públicas tributárias.

---

<sup>44</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. - 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado. - Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 33.

## 3.2 POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS

### 3.2.1 Conceito e características

Normalmente, quando se fala em políticas públicas e tributo, tem-se a ideia do tributo enquanto ferramenta para a promoção dessas políticas. Pressupõe-se o recolhimento destes tributos, para que somente assim, o Estado possa realizar as políticas públicas necessárias ao seu bom funcionamento. Constatando tal entendimento, Leandro Paulsen<sup>45</sup>:

Evidencia, nas espécies tributárias cuja competência é desse modo outorgada, o caráter instrumental do tributo: o tributo como instrumento da sociedade para a viabilização de políticas públicas. Não se trata de arrecadação para a simples manutenção da máquina estatal em geral, mas de arrecadação absolutamente fundamentada e vinculada à realização de determinadas ações de governo.

Ocorre que as políticas públicas voltadas para o sistema tributário, observando o status do Estado enquanto agente dessas políticas, apoiado nos princípios de justiça tributária e na busca do bem-estar social e do desenvolvimento econômico, apesar de se pensar da forma indicada em primeiro momento, não se resumem a isso. A relação política pública e tributo não se resume na arrecadação para posterior aplicação dos recursos.

Veja-se, as políticas públicas tributárias consistem em algum grau de intervenção do Estado no processo tributário ordinário, seja pela atuação mais interventiva, no intuito de coibir determinado comportamento ou no intuito supracitado de arrecadação para financiar as políticas adotadas, ou também pela sua atuação menos interventiva, no sentido de benefícios fiscais.

Aldo Aranha de Castro e Maria de Fatima Ribeiro<sup>46</sup>, por exemplo, entendem as políticas públicas tributárias como as responsáveis pela concessão de incentivos fiscais aos contribuintes em geral, justamente como forma de efetivar o objetivo constitucional de desenvolvimento econômico.

Ressalta-se aqui, que não restam dúvidas acerca da necessidade destas políticas observarem os moldes legais que limitam a atuação do Estado, sejam pelos

---

<sup>45</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-pub: P. 139.

<sup>46</sup> CASTRO e RIBEIRO, Aldo Aranha e Maria de Fátima. **Políticas públicas tributárias, desenvolvimento e crise econômica**. P. 1.

direitos dos contribuintes e limitações do poder de tributar, seja pela adequação às leis de responsabilidade fiscal a que se vinculam em certo grau.

Para Baleeiro<sup>47</sup>, a política, quando tributária, objeto do estudo, para ser tida como adequada e racional, deve manter o equilíbrio entre consumo, produção, poupança, investimento e o pleno emprego. Segue, fazendo síntese brilhante sobre tais políticas como forma de efetivação dos objetivos constitucionais, assegurando ainda o princípio da capacidade contributiva do cidadão, ao passo em que suscita que um cenário de crise impõe que sejam tomadas medidas tributárias, principalmente em sentido de uma política de desoneração fiscal.

Por tais motivos, tem-se que políticas públicas tributárias se tratam de ferramentas indispensáveis à Administração Tributária, possibilitando avanços socioeconômicos se aplicadas de forma condizente aos parâmetros legais e sociais e, ainda, que são políticas públicas que têm objetivos próprios e não se restringem ao financiamento das demais.

Ocorre que aqui, há o intuito de destacar as políticas públicas tributárias no seu sentido de concessão de benefícios fiscais, explicitando os motivos que desacreditam o entendimento acerca do tributo apenas como forma de efetivação dos objetivos constitucionais pelo seu recolhimento e posterior aplicação.

### **3.2.2 Conceito de políticas públicas de benefícios fiscais**

As políticas públicas de benefícios fiscais consistem em formas de atuação do ente federativo competente que retirem ou reduzam a carga tributária incidente ao contribuinte. Portanto, são medidas práticas que desoneram o contribuinte buscando promover a este, melhores condições econômicas, ou então, que visem a possibilidade do contribuinte conseguir pelo menos arcar com as suas obrigações tributárias, buscando, como deve ser, o alcance dos objetivos constitucionais e a satisfação das necessidades sociais.

De tal modo, compreende-se por benefícios fiscais, ou melhor, utilizado por Edvaldo Brito<sup>48</sup> enquanto “incentivos” ou “estímulos fiscais”, instrumentos de

---

<sup>47</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14<sup>a</sup>, ed. Rio de Janeiro, Forense, 1984. P. 171.

<sup>48</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. - 1<sup>a</sup> ed. - São Paulo: Atlas, 2016. P. 10.

exoneração tributária, ou seja, medidas em que se libera o sujeito passivo da obrigação tributária, do cumprimento da prestação pecuniária.

Ora, o mesmo ente federativo que é competente para criar tributos, também pode alterá-lo, ou até, no momento de sua criação, estabelecer parâmetros de incidência do tributo que não precisem impactar a capacidade de manutenção do indivíduo.

Tais políticas, mesmo que aparentem uma diminuição de receita a princípio, se dão em sentido de manutenção da ordem social e econômica, ao passo em que interferem de forma a desonerar em alguma medida o contribuinte, seja para manter o equilíbrio econômico, ou, seja para restabelecer este equilíbrio, visando uma célere recuperação econômica.

A ideia de Montesquieu<sup>49</sup> sugere a importância histórica da discussão deste tema. O filósofo explica que “A máxima dos grandes países do Oriente, de cancelar tributos das províncias que sofreram, deveria ser levada para os Estados monárquicos”. Confirma, portanto, a necessidade de políticas que concedam benefícios fiscais para que o contribuinte suporte a carga tributária.

Torna-se inequívoco, desse modo, que o Estado não só poderia, mas deveria atuar, por meio de políticas públicas tributárias de benefícios fiscais, observando suas limitações ao poder de tributar, que desdobram-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias<sup>50</sup>.

Portanto, outorga a lei às autoridades fiscais, competência para concessão de benefícios fiscais ao sujeito passivo, eliminando débitos ou cessando os lançamentos destes, em cenários, principalmente, de perda total ou parcial da capacidade contributiva, seja por força maior ou hipóteses análogas<sup>51</sup>.

Exemplo recente desses cenários, se deu pela pandemia do Covid-19, que demonstrou alarmantes modificações na ordem econômica brasileira, substancialmente, por causa das medidas de isolamento necessariamente adotadas.

---

<sup>49</sup> MONTESQUIEU, **O espírito das Leis**. Apresentação Renato Janine Ribeiro; Tradução Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996. P. 140.

<sup>50</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. – 22. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. P. 130.

<sup>51</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Derzi - 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 654.

Em estudo técnico<sup>52</sup> acerca da tributação na pandemia, a consultoria legislativa da Câmara dos Deputados apresentou indicadores que não deixam dúvidas deste impacto, que será tema em tópico posterior, mas que se faz necessária a citação.

Por fim, percebe-se que espécies destas políticas públicas tributárias são objeto de estudo por toda a doutrina e serão, de semelhante forma, analisadas posteriormente neste trabalho. São algumas: moratória tributária, parcelamento, transação, remissão, redução de alíquotas ou alíquota zero, isenção de tributos, entre outras.

### 3.3 FUNÇÕES DO ESTADO E AS DIRETRIZES DO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

#### 3.3.1 Da função do Estado na promoção do Desenvolvimento Econômico

O Estado, em sua forma e atuação, detém status exclusivo, de coordenador e garantidor da seguridade social, do desenvolvimento econômico, da segurança pública e jurídica, bem como da dignidade da pessoa humana. Portanto, é responsabilidade deste, atuar em função desta condição.

Utiliza-se então de políticas públicas para intervir, de uma forma ou de outra, buscando alcançar o interesse público, retratado neste tópico pelo desenvolvimento econômico.

Têm-se, portanto, que a ideia de desenvolvimento pode ser entendida observando critérios de comparação<sup>53</sup> entre duas nações, por exemplo. Uma seria subdesenvolvida em relação a outra, seja em índices de produtividade, consumo, renda per capita, entre outros. Apega-se neste ponto, aos indicadores econômicos,

---

<sup>52</sup>Consultores Legislativos da Área III. **Tributação em tempos de pandemia**. Celso de Barros Correia Neto, José Evande Carvalho Araujo, Luciola Calderari da Silveira e Palos, Murilo Rodrigues da Cunha Soares. Área III. Direito Tributário e Tributação. 2020: O Índice de Atividade Econômica do Banco Central (IBC-Br), uma espécie de indicador prévio do PIB, registrou retração de 5,9% entre fevereiro e março. O nível de utilização da capacidade instalada caiu de 75,3% em março para 57,3% em abril. A produção industrial recuou 9,1% entre fevereiro e março. O volume de serviços sofreu retração de 6,9% entre março e abril. As vendas no varejo recuaram 13,7% entre fevereiro e março, na apuração do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O Índice Cielo aponta queda de quase 30% desde o início da pandemia, mas com taxas de redução declinantes nas últimas semanas: -52,3%, na 4ª semana de março, -32,4%, na 4ª semana de abril; - 29,3%, na 1ª semana de maio. O fluxo nas estradas com pedágio reduziu-se em 19,1% entre abril e março. A produção de veículos praticamente parou em abril, com redução de 98,9% em relação a abril do ano anterior.

<sup>53</sup> BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. - 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado. - Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 65 e 66.



constituindo-se, de tal forma, a noção do desenvolvimento em seu sentido, é claro, econômico.

A partir desse entendimento, se faz inequívoco que o Estado, ao decorrer do desenvolvimento das sociedades, tomou proporções diversas em relação ao desenvolvimento econômico. Como elucida Orlando Gomes<sup>54</sup>, o Estado deixou de ser mero espectador da vida econômica e passou a intervir em dimensão que lhe conferiu a condição de promotor do desenvolvimento.

Inclusive em Estados neoliberais, ou que se fundamentam na livre-iniciativa, o Estado detém tal condição. Não apenas de atuar mediante o fornecimento dos serviços públicos, mas também de regular e estimular as atividades econômicas.

À vista disso, vê-se que a ordem econômica ocupou espaço nos textos constitucionais, inicialmente pela Constituição mexicana, em seguida pela Constituição de Weimar, e se encontra atualmente no texto constitucional brasileiro. Não há que se questionar acerca da necessidade da disciplina jurídica do fato econômico, o que se observa é o protagonismo deste nas organizações estatais contemporâneas.

Logo, este protagonismo não se limita à tutela da ordem econômica pelo texto constitucional, mas perpassa pelo status do Estado enquanto promotor do desenvolvimento. Vê-se ainda que este status de agente, não se constitui, não se constrói, apenas por fatores externos ao sistema jurídico administrativo, mas lê-se no preâmbulo da Constituição de 1988 a condição do Estado Democrático como ente assegurado desse desenvolvimento.

### **3.3.2 Da função do Estado na promoção do Bem-Estar Social**

De forma idêntica, o Estado detém o status de coordenador e garantidor do bem-estar social. Faz-se imprescindível, que este, em sua dimensão, se organize no intuito de atuar mediante políticas para alcançar o interesse público, promovendo tal bem-estar.

Verifica-se dessa maneira, a necessidade de se efetivar os objetivos traçados pela Carta Magna, em seu artigo 3º. Leia-se:

---

<sup>54</sup> GOMES, Orlando. **Direito e desenvolvimento**. - 2 ed., rev. e atual. por Edvaldo Brito. - Rio de Janeiro: GZ, 2022. P. 17 e 18.

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.

A metáfora, ou analogia, utilizada pelos pensadores contratualistas, do Contrato Social, indica em todo grau, o sentido da formação do Estado. Trata-se de uma condição imposta a essa constituição, o lugar do Estado enquanto responsável prestacional do bem-estar dos administrados, se apegando a políticas que o garantam. Inexistem dúvidas acerca dessa condição. A principal atribuição do Estado constituído é a de garantia dos direitos sociais e das condições de vida social.

No entanto, é necessário remontar historicamente a origem acerca do bem-estar social para compreender o seu sentido.

Têm-se, desse modo, à luz dos acontecimentos históricos, termo que veio a caracterizar um embrionário Estado democrático de direito, o *welfare state*, em tradução: Estado do bem-estar social. O termo em alusão surgiu enquanto um comportamento de um Estado antagônico ao Estado de força e poder, consistiu, portanto, em uma transição desse último para um Estado que se caracterizaria pela predominância da lei e da promoção das condições sociais<sup>55</sup>.

A partir disso, adentrando mais especificamente ao conceito de bem-estar social, Celia Lessa Kerstenetzky<sup>56</sup> indica dois conceitos que considera relevante:

Duas grandes definições de bem-estar social foram identificadas nesse percurso, de acordo com *The Handbook of Social Policy*. 1 A primeira: “uma condição ou estado do bem-estar humano que existe quando as necessidades das pessoas são satisfeitas, os problemas são administrados e as oportunidades [para que as pessoas satisfaçam seus objetivos de vida] são maximizadas.” A segunda: “um conjunto de serviços providos por caridades e agências de serviços sociais do governo para os pobres, necessitados e vulneráveis.”

Resta evidente que, de alguma forma, uma possível definição de bem-estar social deve traduzir o sentido de satisfação de carências sentidas pelas sociedades,

---

<sup>55</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa **O estado do bem-estar social na idade da razão: A reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P.1.

<sup>56</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa **O estado do bem-estar social na idade da razão: A reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. P. 21.

remetendo, assim, novamente, ao status do Estado enquanto agente de necessidades.

Por fim, reforçando a função do Estado em face desses objetivos, verifica-se que, à luz da organização da República Federativa do Brasil, que se constitui, por sua vez, em Estado Democrático de Direito, e, principalmente, dos fundamentos, objetivos e princípios estabelecidos pela Constituição, promulgada em 1988, visando o desenvolvimento econômico em conjunto com o bem-estar social, urge o exercício racional acerca da efetivação de tais pilares norteadores.

## 4 CRISES SOCIOECONÔMICAS E A NECESSIDADE DE ADOÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS EM OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

De semelhante forma ao termo “políticas públicas”, “crise” se tornou termo amplamente utilizado no discurso político e jurídico. Não à toa, os pensadores e operadores do direito e da política se debruçam sobre os problemas enfrentados para buscar soluções.

Por sua vez, a capacidade econômica dos sujeitos passivos da obrigação tributária, pode vir a sofrer modificações nestes momentos de dificuldades, por isso, principalmente nestes momentos, há de se observar o princípio do sistema constitucional tributário, da capacidade contributiva. Nesse contexto, as políticas públicas tributárias emergem como mecanismos de enfrentamento tais repercussões.

### 4.1 CRISES SOCIOECONÔMICAS

#### 4.1.1 Conceito e características

Inobstante a ser tema cotidianamente discutido, as crises não encontram conceituação inquestionável, principalmente, pelo fato de incidirem de forma tão diversa e cíclica, mas, que mantêm determinadas características gerais.

O que se entende por crise, consiste na soma dos impactos causados por determinado fator, interno ou externo àquele Estado. Isto é, as repercussões observadas em todos os âmbitos, sociais, políticos, humanitários, sanitários, econômicos, entre outros, causados por fatores, também, de todos os âmbitos.

Aliomar Baleeiro<sup>57</sup> utiliza, por sua vez, o termo “conjuntura” ao dispor sobre as mutações periódicas ocorridas com relação à situação econômica de um país, tratando acerca desta característica diversa e cíclica e citando se tratar de fenômeno que historicamente, sempre esteve presente.

A situação econômica de um país, ou de uma região deste, ou mesmo de certo setor desse país, oferece mutações periódicas de diferente natureza e duração. A observação tosca do fato é antiga, pois a Bíblia refere fases de abundância e de escassez há milênios, como o sonho do Faraó interpretado por José.

---

<sup>57</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. - 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado. - Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 60.

Observa-se então, que para o melhor entendimento acerca deste fenômeno, a melhor alternativa é analisar cada caso em que se eclodiu uma crise, parcial ou total, desde a sua origem, até o seu desfecho, que, na maioria das ocasiões, se dá de forma gradativa.

Ainda, tem-se que essa análise fora possibilitada ao passo em que, historicamente, as organizações se debruçaram em formas de entender os diversos aspectos desses fenômenos por meio de estatísticas, que vieram a tornar possível a descrição e mensuração das causas, dos impactos sentidos e das práticas a serem adotadas para a sua atenuação<sup>58</sup>.

A partir desses dados que passaram a ser obtidos, vê-se o protagonismo das políticas fiscais e tributárias na medida em que são tidas como os instrumentos que as autoridades se apegam para dirimir os efeitos causados pelas crises. Neste sentido, ensina Baleeiro<sup>59</sup>:

A Política Fiscal, assim como a Política de Crédito, Moeda, Câmbio etc., são os instrumentos de ação das autoridades sobre a conjuntura, segundo as previsões e advertências dos órgãos de assessoramento econômico e financeiro (vide Capítulos XII e XIX).

Por outro lado, a administração financeira racional pressupõe, hoje, o estudo da conjuntura no interesse do Fisco em sua precípua função de arrecadar recursos para manutenção dos serviços públicos. A previsão orçamentária das receitas depende fundamentalmente do prognóstico do Produto Nacional Bruto, da Renda Nacional etc. levantados pela análise conjuntural da contabilidade econômica prospectiva, isto é, projetada para o futuro à base dos dados atuais.

No entanto, como discutido neste trabalho, a problemática não se dá no sentido, apenas, da arrecadação, isto porque as crises, ou conjunturas, impactam diretamente a capacidade econômica do contribuinte.

Logo, constata-se que as crises socioeconômicas, objeto central deste tópico, em que se apresenta a junção das condições econômicas e sociais, bem como da situação política no momento em que surge, são fenômenos que impactam diretamente a vida não somente da Administração Pública, mas também dos administrados.

---

<sup>58</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. - 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado. - Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 60 e 61.

<sup>59</sup> Ibidem. P. 61.

Recessão, depressão, desemprego, inflação, epidemias, crises institucionais, ou seja, declínio da economia e dos indicadores sociais. O que se constata é que de tempos em tempos, a organização social se depara com um momento de crise.

Para além disso, observa-se que a tributação é causa e resultado, a variar da concepção da conjuntura, levando em consideração inclusive o seu contexto histórico já tratado, e, por este motivo, se faz necessário um olhar mais sensível com relação a tributação em meio a um cenário em que as condições socioeconômicas ordinárias são alteradas, principalmente, pelo fato de ser necessário ao Estado, enquanto provedor do bem-estar e do desenvolvimento, empregar políticas de estímulo econômico, visando uma efetiva recuperação socioeconômica.

#### **4.1.2 Impactos das crises ao Estado**

Como suscitado, as crises geram impactos negativos às organizações estatais. Esse impacto ao Estado é pressuposto da configuração de uma crise, seja por qualquer fator que a motive. Portanto, é necessária a análise destes impactos, para o melhor entendimento do fenômeno, no sentido de compreender os motivos que a causaram, e também, como deve ser a atuação do Estado para a mitigação destes.

Para se realizar a análise proposta, enfrenta-se a mesma problemática acerca da conceituação de crise. Pelo fato de se tratar de um fenômeno cíclico, surgindo com certa frequência, e por sempre incidir de formas distintas, os impactos ao Estado, de semelhante forma, sempre se diferem em algum grau.

Sob a ótica dos acontecimentos mais recentes, a pandemia da Covid-19 é exemplo de que o fenômeno da crise ocorre, sempre, por causas em certo grau distintas e causando impactos também distintos. Trata-se de um problema sanitário, externo ao Estado, que veio a alterar toda a sua organização.

Verifica-se também, um pouco menos recente, a crise financeira de 2008, cuja origem se deu por um colapso no sistema de especulação financeira, e, que apesar de ter sua origem nos Estados Unidos da América, teve seus impactos percebidos em todo mercado internacional.

Faz-se esse esforço histórico para atestar que as crises vão e vem de formas diversas, e para demonstrar, no entanto, que inobstante a eclodirem por causas distintas, alguns impactos sofridos pelo Estado, em sua organização, se manifestam de forma semelhante.

Neste ponto cabe ressaltar que os impactos sofridos pelo Estado, enquanto ente garantidor, normalmente se dão pela alteração dos indicadores econômicos e sociais, ou seja, os impactos são sofridos diretamente pelas pessoas e, consequentemente/posteriormente, pela Administração Pública.

Portanto, verifica-se que a mais clara forma de se enxergar os impactos sofridos pelo Estado, se dá no sentido da sua atuação no combate a estas crises. Ou seja, a organização estatal se adequa àquela problemática para que seja possível o seu enfrentamento. Exemplo disso se dá pela necessidade do gasto público com as compras da vacina contra o vírus causador da pandemia do Covid-19<sup>60</sup>, ou então pela necessidade de adoção de uma política pública específica, que comumente surgem com um plano econômico, por exemplo, o New Deal e o Plano Marshall<sup>61</sup>.

Não se exclui aqui, os impactos diretos sofridos por determinadas organizações estatais, como os impactos políticos, institucionais ou orçamentários, como exemplo deste último, o endividamento das contas públicas.

Porém, enfatiza-se que tais organizações, antes mesmo de qualquer destes efeitos, é chamada para atuar em face dos efeitos sentidos em maior profundidade pela sua população, como o desemprego, que, por exemplo, gera a queda no Produto Interno Bruto, um dos principais indicadores econômicos daquele Estado, diminuição no fornecimento de determinado produto essencial, fatalidades epidemiológicas, entre outros.

Portanto, inobstante a existirem inequivocamente repercussões diretas aos entes da Administração Pública, têm-se que são resultados da sua função como ator do bem-estar e do desenvolvimento.

#### **4.1.3 Impactos das crises ao corpo social**

Diante das crises, como fora observado anteriormente, os impactos causados nestes cenários são sofridos diretamente pelas pessoas, físicas ou jurídicas, de forma geral. Os índices socioeconômicos de um Estado são tomados com base nas reais

---

<sup>60</sup> Agência Senado. **Senado aprova liberação de R\$ 6,4 bilhões para compra de vacinas**. Senado Notícias, 2022.

<sup>61</sup> ANDRADE, Juliana. **Entenda as diferenças entre Plano Marshall e o New Deal**. Forbes Brasil, 2020.

condições dessas pessoas que o constituem. Logo, o que para alguns são índices, para os contribuintes são fatores reais.

Por consequência disso, adotam-se as medidas necessárias à mitigação desses “índices”, que constituem, por sua vez, as políticas públicas aqui sugeridas. No entanto, para tal feita, requer em primeiro momento identificar como os impactos se dão em sentido real.

Neste sentido, a Comissão Econômica para a América Latina e Caribe (CEPAL), em estudo realizado com base na pandemia da Covid-19<sup>62</sup>, exemplo de crise que assolou o mundo, indicou aumento expressivo da taxa de pobreza nos seus países. A estimativa realizada demonstrou que a pobreza levaria mais de 30 milhões de pessoas à pobreza, e a pobreza extrema, por sua vez, teria um aumento de mais de 23 milhões de pessoas.

Ainda, tratou acerca dos impactos estimados às micro, pequenas e médias empresas, que constituem 99% das empresas na América Latina, sendo maioria em todos os setores econômicos. O que de fato ocorreu.

Nota-se que estas empresas, no momento de crise, foram impossibilitadas de realizar as suas atividades econômicas devido às medidas de isolamento social, e conseqüentemente, na maioria dos casos não obtendo lucros, nem sequer conseguindo se manter com pagamento dos salários e as contribuições de seus funcionários, acarretando fechamentos e falências.

Percebe-se ainda, que como consequência disso, aumentaram-se os índices de trabalho informal<sup>63</sup>, situação em que não são garantidos direitos trabalhistas, e muitas vezes, nem sequer condições dignas de trabalho.

E de semelhante forma com o trabalho infantil<sup>64</sup> que, por sua vez, indica ainda a problemática acerca da educação, com fechamento de escolas e também evasão escolar, o que tem profundas consequências para as crianças e adolescentes, bem como para toda a sociedade:

As últimas estimativas globais indicam que o número de crianças em trabalho infantil aumentou para 160 milhões em todo o mundo – um aumento de 8,4 milhões de crianças nos últimos quatro anos. 63 milhões de meninas e 97

---

<sup>62</sup> Comissão Econômica para a América Latina e Caribe – CEPAL. ***América Latina y el Caribe ante la pandemia del COVID-19 Efectos económicos y sociales***. 2020.

<sup>63</sup> GAVRAS, Douglas. **Brasil ganha 1, 4 milhão de informais em apenas 2 anos**. Folha de São Paulo, 2022.

<sup>64</sup> Organização Internacional do Trabalho (OIT); Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef). **Trabalho infantil: Estimativas globais de 2020, tendências e o caminho a seguir**. 2021.



milhões de meninos estavam em trabalho infantil em todo o mundo no início de 2020, representando quase 1 em cada 10 de todas as crianças em todo o mundo.

Com o aumento do desemprego, e da precarização das condições socioeconômicas da população, os problemas surgidos não encontram limites. O endividamento, cortes nas despesas com produtos essenciais à sobrevivência, e taxas de violência, inclusive, doméstica. Neste último caso, vê-se como exemplos dados em casos de denúncia de violência doméstica que haviam crescido cerca de 30% na França durante a pandemia<sup>65</sup>, e no do Brasil, um crescimento no percentual estimado entre 40% a 50%<sup>66</sup>.

Outro indicador alarmante acerca do exemplo de crise em análise, a pandemia da Covid-19, verifica-se o aumento do número de brasileiros em situação de insegurança alimentar e fome. O “Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da Covid-19 no Brasil”<sup>67</sup>, constatou que 116,8 milhões conviviam com algum grau de Insegurança Alimentar e 19 milhões de brasileiros enfrentavam a fome.

Verifica-se que como tratado no tópico anterior, os impactos observados ao Estado, são sofridos diretamente pela sua população. O aumento dos índices de pobreza, desemprego, trabalho informal, trabalho infantil, violência, fome, a queda dos índices educacionais, sociais e econômicos se dão com base na realidade vivida pelas pessoas.

O Estado, por sua vez, é chamado a atuar para combater tais problemas de forma a viabilizar melhores situações de vida aos seus administrados, e, conseqüentemente, melhorar os seus índices.

Neste sentido, deve adotar políticas públicas corretas e céleres, na tentativa de promover a recuperação econômica e as condições sociais básicas, visando o desenvolvimento econômico e o bem-estar social. Como defendido neste trabalho, deve o Estado enquanto promotor dos objetivos constitucionais, adotar principalmente, políticas tributárias de benefícios fiscais.

---

<sup>65</sup> Euronews. **Domestic violence cases jump 30% during lockdown in France**. França, 2020.

<sup>66</sup> HARRISON, Emma, Et al. **Lockdowns around the world bring rise in domestic violence**. *The Guardian*. Reino Unido, 2020.

<sup>67</sup> Rede PENSSAN. **Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da Covid-19 no Brasil**. 2021.

## 4.2 POLÍTICAS PÚBLICAS TRIBUTÁRIAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS

### 4.2.1 Da necessidade de políticas públicas de benefícios fiscais em momentos de crise para a efetivação dos objetivos constitucionais

Tendo em vista o conceito de benefícios fiscais, bem como das políticas públicas que concedem tais benefícios, surge como necessário o debate acerca de que forma estas deveriam ser empregadas na busca de efetivação dos objetivos constitucionais.

É inegável, haja vista todo o exposto, que as políticas públicas tributárias, inclusive no sentido dos benefícios fiscais, se tratam de ferramentas imprescindíveis na busca da efetivação desses objetivos, uma vez que auxiliam no desenvolvimento econômico e no bem-estar social. De tal modo, o Estado não somente pode como deve adotar tais políticas públicas. Vejamos.

A tributação, como suscita Daniela Lima de Andrade Borges<sup>68</sup>, no exercício de suas funções, fiscal e extrafiscal, é, além de dever do contribuinte, uma forma de auxílio na efetivação dos direitos fundamentais e das normas programáticas traçadas pela Constituição.

Assim, se faz possível a interpretação de que esta não se resume à arrecadação para manutenção do Estado, mas também consiste num instrumento que atua para viabilizar os objetivos constitucionais, seja pelo empreendimento social dos recursos arrecadados, seja na concessão de benefícios fiscais.

Neste sentido, acerca da função da tributação enquanto mecanismo a ser utilizado pelo Estado garantidor, ensina Aldo Aranha de Castro e Maria de Fatima Ribeiro<sup>69</sup>:

Durante muito tempo, a tributação foi vista apenas como um instrumento de receita do Estado. Apesar desta missão, ser por si só, relevante, na medida em que garante os recursos financeiros para que o Poder Público bem exerça suas funções, verifica-se que atualmente com a predominância do modelo do Estado Social, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica.

---

<sup>68</sup> BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição de 1988**. III Fórum de Teses da Faculdade Baiana de Direito, 2011.

<sup>69</sup> CASTRO e RIBEIRO, Aldo Aranha e Maria de Fátima. **Políticas públicas tributárias, desenvolvimento e crise econômica**. P. 3.

Não restando dúvidas acerca desse fato, passa-se a observar que, vislumbrado um cenário de crise que se revele algum grau de vulnerabilidade socioeconômica, afetando assim a capacidade contributiva do indivíduo, verifica-se ainda maior necessidade de adoção de políticas públicas tributárias, principalmente de benefícios fiscais, uma vez que os objetivos traçados pela Constituição Federal tornam-se ainda mais distantes, diante da situação sensível do bem-estar social e econômico do sujeito passivo.

Portanto, denota-se urgente necessidade de se buscarem meios que promovam este bem-estar social em conjunto ao desenvolvimento econômico, mitigando os impactos negativos na vida do cidadão, de uma forma geral.

Ensina Edvaldo Brito<sup>70</sup> acerca da concessão dos benefícios fiscais enquanto forma de intervenção do Estado no domínio econômico para manutenção do bem-estar social:

Os incentivos fiscais são manifestações do direito premial - conjunto de normas jurídicas com objetivo promocional e, no caso, utilizado como instrumento de intervenção no domínio econômico para manter o bem-estar social, submetem-se ao regime jurídico de direito tributário e, mesmo os "estímulos", nesse campo do direito, podem assumir a categoria jurídica da isenção ou de qualquer outra forma de exclusão de crédito tributário.

Para tanto, deve o Estado adotar políticas de parcelamento tributário, moratória, transação, remissão, isenções de tributos e reduções de alíquotas, entre outras, a fim de promover esse bem-estar social, e ainda, para não incorrer em violação do princípio da capacidade contributiva do indivíduo.

Misabel Derzi<sup>71</sup>, em seu trabalho de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, lista alguns exemplos adotados no ano de 2009, como isenções ou reduções à Zona Franca de Manaus, Áreas de Livre Comércio, Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE, no âmbito de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS, no Programa de Universidade para Todos, isenções e reduções de IPI para combater a Crise Financeira Mundial, entre outros.

---

<sup>70</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016. P. 10.

<sup>71</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Derzi - 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 697 a 701.

Logo, inexistente justificativa legal para não observar a situação do contribuinte, especialmente enquanto indivíduo nos casos de redução de sua capacidade contributiva. Isto, levando em consideração a eficácia dos princípios e a não aplicação do princípio da capacidade contributiva somente aos impostos.

O que se defende, como dito, além da perspectiva da tributação para alcançar tais objetivos por meio de investimento dos recursos recolhidos, é também a perspectiva dos benefícios tributários. Como exemplo mais específico desta incidência da tributação, observa-se o art. 43, §2º, III<sup>72</sup> da Carta Magna que indica a busca pelo desenvolvimento regional, possibilitando que a União, visando a redução das desigualdades, atue de forma a conceder benefícios fiscais.

Logo, políticas públicas tributárias de benefícios fiscais, que consistem nas formas de concessão destes benefícios, são mecanismos que devem ser utilizados em todos os graus em que incidir a tributação.

Entende-se de tal modo, que além da função mais evidente da tributação, de arrecadação, o fenômeno da tributação deve ser enxergado como forma de promover certa equidade, agindo de forma consonante ao princípio da capacidade contributiva e às demais limitações ao poder do sujeito ativo de tributar.

A ideia mencionada ao início do trabalho, de Montesquieu, denota que de fato a política de cancelar tributos também deve ser vista como política pública tributária que busca a efetivação dos objetivos constitucionais.

A partir do momento em que o fenômeno da tributação incide de uma forma a desonerar determinados sujeitos, em momento que a sua capacidade de contribuir esteja restringida, nota-se um meio para que estes, individualmente, possam suportar a carga tributária, mantendo o seu bem-estar e garantindo a possibilidade de exercício das suas atividades econômicas, bem como verifica-se por consequência disso, uma crescente econômica coletiva, uma vez resguardada a saúde financeira destes.

Ao passo em que se garante a capacidade socioeconômica de manutenção dos sujeitos com a capacidade contributiva mitigada, resta inequívoca a melhoria dos índices socioeconômicos de toda a coletividade, uma vez que este voltará a participar das atividades econômicas.

---

<sup>72</sup>Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Portanto, políticas públicas tributárias de benefícios fiscais consistem em meios necessários à garantia do bem-estar, e a um maior desenvolvimento ou recuperação econômica daquele Estado e devem ser adotadas, principalmente, em meio a repercussões negativas causadas pelas crises.

#### 4.2.2 Da flexibilização da Lei de Responsabilidade Fiscal

Antes de adentrar nas espécies de políticas públicas defendidas, faz-se necessária uma análise sobre no que consiste a responsabilidade fiscal e, por consequência, a Lei Complementar nº 101 de 2000<sup>73</sup>.

É inevitável, ao tratarmos de benefícios fiscais, que surja a indagação acerca da responsabilidade fiscal da autoridade administrativa, que, por sua vez, leva à noção do direito financeiro. Para tanto, há de ser observada a Lei de Responsabilidade Fiscal.

No próprio portal do Governo Brasileiro<sup>74</sup>, têm-se breve explicação acerca desta lei, que estabelece parâmetros que devem guiar a Administração Pública. Tais parâmetros se manifestam por restrições orçamentárias, isto é, regras a serem seguidas com relação ao gasto e arrecadação pública, visando, nesse aspecto, a garantia do pleno exercício financeiro do Estado, e não somente a curto prazo, seja em estados ou municípios.

Em síntese, é necessário obter financiamento para qualquer gasto público, e, para qualquer renúncia de receita, deve-se buscar outra forma para se arrecadar ou então, se limitar com relação aos gastos.

À título de conceituação do termo responsabilidade fiscal, de forma dotada de tecnicidade, o Professor Edvaldo Brito<sup>75</sup>, após decodificação proposta dos termos “responsabilidade” e “fiscal”, chega a conclusão acerca desse conceito, enfatizando, justamente, a necessidade de se ater ao direito financeiro para se compreender a discussão proposta:

---

<sup>73</sup> BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

<sup>74</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/execucao-orcamentaria-e-financeira/lei-de-responsabilidade-fiscal>

<sup>75</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016. P. 46 e 47.

(...) é nisso que consiste a responsabilidade fiscal: o equilíbrio da receita e das despesas públicas. (...)a lei disciplina o cumprimento de metas de resultado entre receita e despesa mediante a obediência a limites e condições quanto à renúncia de receita e quanto a certo tipo de despesa dita de pessoal...”

Uma vez claro esse entendimento geral acerca da responsabilidade fiscal, a indagação se mostra ainda mais presente no sentido de que a renúncia de receita, por parte da Administração Tributária, consequência da concessão dos benefícios ou desoneração fiscal aqui proposta, incorreria em violação da lei, e por isso, talvez nem se faria possível.

Ocorre que até os princípios, normas basilares do sistema jurídico, em algum momento terão que ser sopesados, sendo algum relativizado. Logo, não deve prosperar a problemática acima descrita: a Lei de Responsabilidade Fiscal deve ser flexibilizada ou relativizada pela observância do princípio da capacidade contributiva, principalmente, em tempos de crises.

A afirmação acima é dotada de veracidade ao passo em que se analisa decisão do Supremo Tribunal Federal, em Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar, proposta pelo Presidente da República Federativa do Brasil em 2020, no sentido da flexibilização da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Diretrizes Orçamentárias do ano de 2020, durante a pandemia do coronavírus, nos termos da correta decisão inicial do Ministro Alexandre de Moraes:

O Supremo Tribunal Federal (STF) confirmou esta semana decisão anterior do ministro Alexandre de Moraes de que as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2020 não podem impedir a criação e expansão de programas públicos destinados ao enfrentamento da pandemia de covid-19.

Veja-se ainda, trecho da decisão<sup>76</sup>:

(...)  
O autor defende que a incidência pura e simples desses dispositivos, sem considerar a excepcionalidade do atual estado de pandemia de Covid-19, violaria a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF), a garantia do direito à saúde (arts. 6º, caput, e 196, CF), os valores sociais do trabalho e a garantia da ordem econômica (arts. 1º, inciso I, 6º, caput, 170, caput, e 193), motivo pelo qual requer seja conferida interpretação conforme à Constituição aos arts. 14, 16, 17 e 24 da LRF, e 114, § 14, da LDO/2020.

---

<sup>76</sup> Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.357**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Distrito Federal, 2020.

Argumenta que as despesas a que se referem esses artigos “seriam aquelas destinadas à execução de políticas públicas ordinárias e regulares, que, em razão da sua potencial previsibilidade, seriam passíveis de adequação às leis orçamentárias”, e que, apesar de o art. 65 da LRF prever a relativização parcial das demandas de adequação orçamentárias previstas na LRF, tal flexibilização não seria suficiente para garantir a celeridade decisória exigida pelo cenário vigente.

(...)

O mecanismo previsto no artigo 14 da LRF destina-se a promover um diagnóstico mais preciso do montante de recursos públicos de que o Estado abre mão por atos de renúncia de receita, tendo como objetivo principal a qualificação do debate legislativo sobre gastos tributários, a partir da análise de duas condições (a) uma condição básica, primariamente exigível, que é a de inclusão da renúncia da receita na estimativa da lei orçamentária; e (b) uma condição alternativa, secundariamente acionável, mediante a efetivação de medidas de compensação, por meio de elevação de alíquotas, da expansão da base de cálculo ou da criação de tributo. (...)

Há, porém, situações onde o surgimento de condições supervenientes absolutamente imprevisíveis afetam radicalmente a possibilidade de execução do orçamento planejado, tendo a própria LRF, em seu artigo 65, estabelecido um regime emergencial para os casos de reconhecimento de calamidade pública, onde haverá a dispensa da recondução de limite da dívida, bem como o cumprimento da meta fiscal; evitando-se, dessa maneira, o contingenciamento de recursos; além do afastamento de eventuais sanções pelo descumprimento de limite de gastos com pessoal do funcionalismo público.

O excepcional afastamento da incidência dos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e 114, caput, in fine, e § 14, da LDO/2020, durante o estado de calamidade pública e para fins exclusivos de combate integral da pandemia de COVID-19, não conflita com a prudência fiscal e o equilíbrio orçamentário intertemporal consagrados pela LRF(...)

Destaca-se, dessa decisão, as observações referentes aos artigos 14<sup>77</sup> e 65<sup>78</sup> da Lei em comento. O primeiro corresponde à obrigação de estimativa de impacto orçamentário-financeiro, acompanhando as medidas que consistam na concessão ou

---

<sup>77</sup> Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

<sup>78</sup> Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;

II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9º.

§ 1º Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, além do previsto nos incisos I e II do *caput*:

I - serão dispensados os limites, condições e demais restrições aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como sua verificação, para:

a) contratação e aditamento de operações de crédito;

b) concessão de garantias;

c) contratação entre entes da Federação; e

d) recebimento de transferências voluntárias;

II - serão dispensados os limites e afastadas as vedações e sanções previstas e decorrentes dos arts. 35, 37 e 42, bem como será dispensado o cumprimento do disposto no parágrafo único do art. 8º desta Lei Complementar, desde que os recursos arrecadados sejam destinados ao combate à calamidade pública;

III - serão afastadas as condições e as vedações previstas nos arts. 14, 16 e 17 desta Lei Complementar, desde que o incentivo ou benefício e a criação ou o aumento da despesa sejam destinados ao combate à calamidade pública.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo, observados os termos estabelecidos no decreto legislativo que reconhecer o estado de calamidade pública:

I - aplicar-se-á exclusivamente:

a) às unidades da Federação atingidas e localizadas no território em que for reconhecido o estado de calamidade pública pelo Congresso Nacional e enquanto perdurar o referido estado de calamidade;

b) aos atos de gestão orçamentária e financeira necessários ao atendimento de despesas relacionadas ao cumprimento do decreto legislativo;

II - não afasta as disposições relativas a transparência, controle e fiscalização.

§ 3º No caso de aditamento de operações de crédito garantidas pela União com amparo no disposto no § 1º deste artigo, a garantia será mantida, não sendo necessária a alteração dos contratos de garantia e de contragarantia vigentes.



ampliação de incentivo ou benefício fiscal, e que tenham, por consequência, uma renúncia de receita. O segundo, corresponde à flexibilização de determinadas imposições da própria Lei.

Ocorre então, que existe como dito, na própria legislação, referência à sua relativização, no entanto, a decisão veio a conferir interpretação conforme à Constituição aos artigos que especifica, incluindo neste rol, o artigo 14 mencionado.

Aqui, é entendido também que calamidade pública consiste em uma situação anormal que impacta o Poder Público e, também, os seus administrados. Ou seja, consiste em situações que geram dificuldades “das mais diversas ordens”<sup>79</sup>.

Têm-se claro, portanto, que o próprio ramo do direito financeiro prevê a relativização das regras orçamentárias impostas à Administração Pública, logo, a Lei de Responsabilidade Fiscal não seria óbice para a adoção de políticas públicas de benefícios fiscais.

Ainda, importante frisar que o reconhecimento de calamidade pública pelo Congresso Nacional não se trata de pressuposto para a flexibilização da Lei de Responsabilidade Fiscal, mas sim fator que reforça a necessidade dessa flexibilização.

Neste ponto, enfatiza-se que há a problemática acerca da mitigação da capacidade contributiva do sujeito passivo que deve ser levada em consideração, atestando a urgente necessidade, principalmente nesses momentos de crise, de se adotar as políticas tributárias que desonerem o contribuinte em alguma medida.

#### 4.2.3 Moratória Tributária

A moratória tributária consiste na prorrogação do prazo para cumprimento da obrigação tributária. Logo, trata-se de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>80</sup>, trata a moratória, prevista nos arts. 151 e seguintes do CTN, como o acordo entre o Estado e o contribuinte, credor e devedor, em sentido de alteração das datas de pagamento. Leia-se a sua previsão legal:

---

<sup>79</sup> AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do; ARAUJO, Fabiano de Figueirêdo. **Direito financeiro da crise: a modulação da legislação orçamentário-financeira para o combate aos efeitos da Covid-19**. *Revista de Informação Legislativa*: RIL, Brasília, 2021. P. 61.

<sup>80</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário** – 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. P. 529.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
I - moratória;

Baleeiro, por sua vez, entende moratória como a concessão legal de uma tolerância em relação à exigência da dívida. Nota-se, que tal concessão não se restringe ao trato do contribuinte específico, mas a toda categoria deles, baseada em algum critério, profissional, regional ou outro. Ou também, pode ser geral, abrangendo todas e quaisquer dívidas, justamente em cenários de crises. O autor ainda dispõe<sup>81</sup>:

Nesse período, o credor não tem ação contra o devedor, nem lhe pode protestar os títulos. A exigibilidade de seu crédito jaz em ponto morto, ainda que fluam, ou não, os juros. É medida de ordem pública em caso de calamidade física, como seca, enchente, terremoto etc., em uma cidade ou região, ou de comoção política, que perturba violentamente a economia, causando pânico financeiro ou impossibilidade material de satisfação das dívidas. A moratória representa mal menor, evitando que se alastre catastróficamente a crise ainda limitada a certas categorias profissionais ou a certas regiões.

Essa medida de ordem pública, pode ainda ser concedida em caráter geral ou individual. Logo, o Código Tributário promove tal medida de forma a tornar facultado às pessoas competentes, a concederem a sua adoção na dimensão devida, estabelecendo margem para sua aplicação em âmbito geral ou individual. Ou seja, a legislação tributária, ao conferir essas hipóteses de aplicação, proporciona meios para que a adoção da moratória, de fato aconteça, e não se restrinja a mera possibilidade. Leia-se:

Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:  
I - em caráter geral:  
a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;  
b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;  
II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.  
Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

---

<sup>81</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi - 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. P. 152.

Percebe-se, ante o tratado, que a moratória se trata de medida dotada de alto grau de discricionariedade, e, inobstante a ser observada a legalidade desta, tendo como base uma lei que a institua, os critérios que acompanharão a sua instituição são sujeitos à discricionariedade da pessoa jurídica de direito público ou da autoridade administrativa concedente:

Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I - o prazo de duração do favor;

II - as condições da concessão do favor em caráter individual;

III - sendo caso:

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

Exemplo prático em que se observa a tentativa de edição de Lei que viria a conceder a moratória em um momento que a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação tributária se encontrava mitigada, se dá pela análise do Projeto de Lei 133/2020<sup>82</sup> de autoria do Vereador do Município do Salvador e jurista, Professor Edvaldo Brito.

A proposição aludida, proposta na Câmara Municipal do Salvador, se deu no sentido de conceder moratória para a exigibilidade do crédito tributário relativo aos tributos que especifica, no momento da pandemia da Covid-19, ou seja, no momento em que a capacidade de contribuir dos sujeitos fora, como dito, mitigada. Leia-se teor do projeto:

#### PROJETO DE LEI Nº 133/2020

Concede moratória para exigibilidade do crédito tributário relativo ao IPTU, ao ISS, ao ITIV e a TFF autoriza o Poder Executivo a parcelar prestações de obrigações tributárias, na situação que especifica, em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus e dá outras providências.

Art. 1º - Esta lei institui normas de caráter transitório e emergencial para a regulação das relações jurídicas da Fazenda Pública Municipal com o sujeito passivo da obrigação tributária, em virtude da pandemia do coronavírus.

Parágrafo único. Para os fins desta Lei, considera-se 20 de março de 2020, data da publicação do Decreto Legislativo nº6, como termo inicial dos eventos derivados da pandemia do coronavírus (Covid-19) e como termo final a data em que as autoridades competentes federais, estaduais e municipais

---

<sup>82</sup> Edvaldo Brito. **Projeto de Lei nº 133/2020**. Câmara Municipal do Salvador - CMS, 2020.

decretarem a suspensão das limitações para o exercício das atividades econômicas.

Art. 2º - Fica concedida moratória em caráter geral, pelo prazo de 90 (noventa) dias, a contar do termo final referido no artigo 1º e seu parágrafo, para a exigibilidade do crédito tributário relativo ao IPTU - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, ao ISS - imposto sobre serviços de qualquer natureza, ao ITIV - imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos reais sobre eles e à TFF - Taxa de Fiscalização do Funcionamento, devidos pelos sujeitos passivos, pessoas físicas e jurídicas, no exercício de 2020.

Parágrafo único. A moratória abrange as parcelas correspondentes aos vencimentos ocorridos no período a que se refere o art.1º e seu parágrafo.

Art. 3º - O sujeito passivo não se beneficiará do disposto nesta Lei, se já tiver cumprido, no respectivo prazo, a prestação das parcelas nela referidas.

Art. 4º - Serão parcelados os valores dos recolhimentos vencidos, referidos nesta Lei, mediante comprovada carência de recursos do sujeito passivo para cumprir as parcelas vencidas e vincendas, em decorrência de situação relacionada com a pandemia.

Art. 5º - Não haverá incidência de juros, multas, atualização monetária ou de outros consectários próprios de inadimplemento de prestação tributária, relativamente ao período referido nesta Lei.

Art. 6º - Não se expedirá certidão positiva com efeito de negativa referente a esses tributos e ao período abrangido por esta Lei, ficando suspensa, também, a inscrição em dívida ativa municipal, salvo para impedir a prescrição, cuja contagem do prazo fica interrompida.

Art. 7º - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação

Verifica-se, analisando inclusive o projeto acima descrito, que a moratória não implica renúncia de receita, mas tem caráter de medida que tenta recuperar ou estimular o desenvolvimento da sociedade e, conseqüentemente, do Estado como um todo<sup>83</sup>.

Em um cenário em que a capacidade contributiva dos, ou do, sujeito passivo, seja constatadamente reduzida ou impactada, fica impossibilitada a arrecadação de forma ordinária. Por isso, é evidente a utilidade da moratória, de atuar como política tributária que possibilite uma recuperação econômica do Estado e o conseqüente restabelecimento da capacidade econômica do contribuinte de forma célere, podendo voltar a contribuir.

#### **4.2.4 Parcelamento Tributário**

O parcelamento tributário, de semelhante forma, também é causa de suspensão da exigibilidade do crédito. Consiste, tal medida, em uma repartição de um crédito tributário para pagamento em prestações.

---

<sup>83</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. P. 675.

Nos termos de Leandro Paulsen<sup>84</sup>, o parcelamento consiste em “espécie de moratória através da qual se permite o pagamento do débito tributário em diversas prestações, de modo que, a cada mês, só seja exigível uma parcela, e não o todo”.

O mesmo autor, ainda diferencia a moratória de parcelamento, entendendo que a moratória se trata da prorrogação do prazo para pagamento, podendo incidir com ou sem parcelamento<sup>85</sup>. Portanto, a moratória poderá ser concedida por meio de parcelamento, pelo fato de este último ser espécie do primeiro.

O parcelamento é previsto no artigo 155-A do CTN. Observa-se pela leitura desse dispositivo que compartilha da discricionariedade característica da moratória ao ser concedido “na forma e condição estabelecidas em lei específica”. Resguarda-se, assim, ao legislador lhe atribuir condições para sua concessão. Leia-se:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

Baleeiro<sup>86</sup> dispõe que “a conveniência pública de conceder ou não a moratória, ou em que casos concedê-la, é entregue ao discricionarismo do Poder Legislativo com a sanção do Presidente da República, sem controle judicial, pois constitui questão de natureza política”.

No entanto, é evidente que tal discricionariedade deve ser balizada pelos princípios constitucionais tributários, vinculando a atuação do legislador a tais princípios.

De semelhante forma ao item anterior, verificam-se exemplos práticos de proposições legislativas protocoladas na Casa Legislativa Municipal da capital baiana, Projetos de Lei nº 71 e 108/2020, datados em abril e maio do ano de 2020,

---

<sup>84</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-pub: P. 406.

<sup>85</sup> Ibidem.

<sup>86</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi - 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. P.153.

respectivamente, que consistiam numa tentativa de alteração do prazo para pagamento, parcelado, de determinados tributos municipais com base na situação em que os contribuintes se encontravam naquele momento de pandemia, causada pelo Covid-19. Leia-se teor do Projeto de Lei nº 71/2020<sup>87</sup>:

#### PROJETO DE LEI Nº 71/2020

Concede diferimento, com parcelamento, do prazo para recolhimento de tributos municipais, na situação que especifica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus.

Art. 1º - Os prazos de recolhimento dos tributos municipais, tendo em vista o disposto na lei federal nº13.979, de 06 de fevereiro de 2020, relativos às competências março e abril de 2020, ficam postergados para os prazos de vencimento desses tributos devidos nas competências julho e setembro de 2020, respectivamente.

Parágrafo Único - Fica o Poder Executivo autorizado a parcelar os valores dos recolhimentos referidos neste artigo, mediante comprovada carência de recursos do contribuinte, em decorrência de situação relacionada com a pandemia.

E também, Projeto de Lei nº 108/2020<sup>88</sup>:

#### PROJETO DE LEI Nº 108/2020

Fica alterado o prazo para pagamento do IPTU, do ISS e do ITIV e autoriza o Poder Executivo a parcelar prestações de obrigações tributárias, na situação que especifica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus e dá outras providências.

Art. 1º - Esta lei institui normas de caráter transitório e emergencial para a regulação das relações jurídicas da Fazenda Pública Municipal com o sujeito passivo da obrigação tributária, em virtude da pandemia do coronavírus.

Parágrafo único. Para os fins desta Lei, considera-se 20 de março de 2020, data da publicação do Decreto Legislativo nº6, como termo inicial dos eventos derivados da pandemia do coronavírus (Covid-19).

Art. 2º - Fica alterado o prazo para pagamento do IPTU - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana devido pelos sujeitos passivos, pessoas físicas e jurídicas, no exercício de 2020, relativo às parcelas 04, 05 e 06, para o prazo, respectivamente, das parcelas 09, 10 e 11.

Art.3º - Fica alterado o prazo para pagamento do ISS - imposto sobre serviços de qualquer natureza devido pelos sujeitos passivos, pessoas físicas e jurídicas, nas competências maio, junho e julho para os prazos de vencimento deste tributo em outubro, novembro e dezembro.

Art.4º - Fica alterado o prazo para pagamento do ITIV - imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos reais sobre eles devido pelos sujeitos passivos, pessoas físicas e jurídicas, relativos a atos jurídicos hábeis para servir de base à transmissão praticados nos meses de maio, junho e julho para os meses de outubro, novembro e dezembro.

Art. 5º - O sujeito passivo não se beneficiará do disposto nesta Lei, se já tiver cumprido, no respectivo prazo, a prestação das parcelas nela referidas.

Art. 6º - Serão parcelados os valores dos recolhimentos vencidos, referidos nesta Lei, mediante comprovada carência de recursos do sujeito passivo para

---

<sup>87</sup> Edvaldo Brito. **Projeto de Lei nº 71/2020**. Câmara Municipal do Salvador. 2020.

<sup>88</sup> Edvaldo Brito. **Projeto de Lei nº 108/2020**. Câmara Municipal do Salvador. 2020.

cumprir as parcelas vencidas e vincendas, em decorrência de situação relacionada com a pandemia.

Sob essa análise, verifica-se que inobstante ao projeto não constituir atualmente Lei, a não adoção dessa política se manifesta inconstitucional. Em outras palavras, entende-se a necessidade de se discutir a (in)constitucionalidade da não adoção dessa medida, bem como da moratória, enquanto política pública tributária, principalmente como forma de efetivação dos objetivos traçados pela Constituição.

#### 4.2.5 Redução de Alíquota ou Alíquota Zero

No que concerne às alíquotas, estas detêm caráter de matéria essencial no direito tributário brasileiro, uma vez que integra a estrutura da regra-modelo de incidência<sup>89</sup>.

Ou seja, constituindo a base de cálculo, indica o valor a ser exigido em cumprimento da obrigação tributária. A sua alteração, em sentido de redução, atua como atenuante às obrigações tributárias, constituindo meio cabível para se alcançar os objetivos buscados.

À vista disso, se nota que a alíquota, de uma forma geral, é fator essencial para o fenômeno tributário, principalmente no que tange a adequação do imposto a ser cobrado aos fatores socioeconômicos daqueles contribuintes, seja de setor econômico específico, geográfico ou social.

O cálculo com base em alíquotas permite desse modo, a sua alteração em relação ao valor atribuído àquele tributo, podendo esta ser variável ou fixa.

No que se refere a alíquota zero, tem-se que não se confunde com isenção por não ser entendida como intributabilidade, logo, aqui não se retira a tributabilidade daquela relação, porém, o dever tributário é nulificado.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>90</sup>, ao ensinar sobre alíquota zero, torna evidente a diferenciação acima feita:

A alíquota, a seu turno, é um quantificador do dever tributário já nascido. Sendo zero, nulifica o *quantum* devido, atuando no mandamento da norma. É no momento de apurar o *quantum debeatur* da obrigação que a técnica

---

<sup>89</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-pub: P. 423.

<sup>90</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário** – 18ª. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2022. P. 112.

atua. O mandamento da norma é um prescritor. Sem valor, a prescrição é, mas não tem como incidir no mundo fenomênico (não há prestação).

Nessa lógica, há quem sustente um questionamento acerca do conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional, uma vez que este, ao tratar o tributo enquanto prestação pecuniária perderia seu sentido ao se deparar com uma obrigação pecuniária sem valor. Porém, não se pode afirmar que inexistente obrigação. Ocorre que inobstante o valor desta ser zero, mantém-se a obrigação no seu plano jurídico.

De todo modo, resta inequívoca a possibilidade de adoção dessas medidas, de redução das alíquotas dentro dos parâmetros legais, ou mesmo de nulidade destas, detendo competência o ente a fazê-lo, como forma de observar a capacidade contributiva do contribuinte.

#### **4.2.6 Isenção Fiscal**

No que se refere à isenção de tributos, destaca-se a sua característica de excluir o crédito tributário, nos termos do artigo 175 do Código Tributário Nacional:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:  
I - a isenção;

Diferem-se estas, das imunidades tributárias, por se tratarem de normas infraconstitucionais, ou seja, legalmente, e não constitucionalmente qualificadas, e ainda, diferentemente das imunidades, não se tratam de hipóteses de não incidência do crédito, mas sim de exclusão.

Ocorre que, inobstante a tal constatação, a isenção fiscal é assunto amplamente discutido pela doutrina, sendo entendida, a natureza desta, de distintas formas por correntes do direito.

Carvalho elucida tal divergência ao abordar as correntes que detém maior força, ao dispor em sua obra acerca da corrente clássica que trata da isenção como um “favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido”<sup>91</sup>.

Segue, observando a doutrina defendida por Alfredo Augusto Becker e José Souto Maior Borges, que se constrói com base em críticas à doutrina clássica.

---

<sup>91</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-pub: P. 575.



Entende-se aqui, portanto, que a “regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir”<sup>92</sup>. Tal lógica surge mediante a análise da isenção como hipótese em que não há incidência legal daquele tributo. Ou seja, não consiste apenas em um favor legal, aqui, a relação jurídica tributária sequer existe.

A terceira teoria suscitada pelo autor entende a isenção como um fato impeditivo. Confere-se então, à isenção, a lógica de fator que impediria a incidência de fato jurídico tributável, assim, não descarta a existência do fato que decorreria na obrigação, mas entende o instituto da isenção como um fator que exclui determinada situação do impacto jurídico do tributo. Deste modo, se esvai a eficácia da norma tributária<sup>93</sup>.

O que se extrai como já aludido, independentemente da corrente a qual se considere dotada de maior lógica, é que a isenção fiscal se trata de medida que, de alguma forma, exclui o crédito tributário, ou então, declara a sua inexistência.

Resta claro, que o que importa ao plano fático, é o impacto que esta causa ao indivíduo contribuinte.

Observa-se mais um mecanismo que o Estado, em sua amplitude, deve se apegar para resguardar não somente aquele contribuinte, mas o bem-estar social e o desenvolvimento econômico efetivo, principalmente, em situações que diminui ou desaparece a capacidade contributiva de determinado setor, seja econômico ou social.

Paulsen<sup>94</sup> faz notável síntese em relação a sua aplicação visando a garantia da capacidade contributiva, bem como, acerca da irrelevância fática do debate acerca da natureza desse instituto:

O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. Note-se que o efeito da isenção é determinado pelo art. 175 do CTN ao elencá-la como hipótese de exclusão do crédito tributário, de modo que soam irrelevantes as especulações doutrinárias quanto à natureza do instituto, pois não podem prevalecer sobre dispositivo válido constante das normas gerais de direito tributário. O efeito de exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento.

---

<sup>92</sup> Ibidem. E-pub: P. 576.

<sup>93</sup> Ibidem.

<sup>94</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. E-pub: P. 424 e 425.

No entanto, Hugo de Brito Machado<sup>95</sup> entende que a aplicação da isenção é limitada:

A isenção, em princípio, não se aplica às taxas e contribuições de melhoria, nem aos tributos criados depois de sua concessão. Mas a lei pode determinar o contrário (CTN, art. 177). Recorde-se que as regras de isenção devem ser interpretadas literalmente (CTN, art. 111), ou, melhor dizendo, as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas nem integração, embora devam ser interpretadas com o emprego de todos os métodos, processos ou elementos da hermenêutica.

Não obstante, é questionável esta limitação ensinada, pelo fato já observado acerca da interpretação dada ao art. 145, §1º no sentido da necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva em todos os graus.

Sob esse óbice, não é incomum a adoção de políticas de isenção. Inúmeros exemplos podem ser observados no decorrer do tempo visando a efetivação do desenvolvimento econômico, seja regional, de setores da economia, de incentivo ao mercado, destinados ao combate à exclusão social, de estabilização econômica, entre outros.

#### 4.2.7 Transação

Outra medida a ser adotada, entendida enquanto política pública tributária de benefício ou desoneração fiscal, se trata da transação, que consiste em instituto jurídico que possibilita a extinção da relação jurídica mediante concessões mútuas entre os seus sujeitos.<sup>96</sup>

Apesar de ser instituto típico do Direito Civil, que indica a ideia de manifestação bilateral de vontade, se realizando dessa forma concessões recíprocas<sup>97</sup>, a transação também encontra previsão nos artigos 156, inciso III e 171 do Código Tributário Nacional, consistindo, portanto, em outra modalidade de extinção do crédito tributário:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:  
III - a transação;

<sup>95</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. - 31ª ed. - São Paulo. Malheiros Editores Ltda, 2010. P. 244.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-pub: P. 549.

<sup>97</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. P. 732.

(...)

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Apesar de haver diferenciação deste instituto no Direito Civil e no Direito Tributário, o que se faz relevante é a utilização deste no processo da tributação.

Portanto, transação é acordo, que, no Direito Tributário sempre dependerá de previsão legal e não poderá constituir em seu objetivo a prevenção de litígio, mas somente podendo ser aplicada após a instauração desse litígio<sup>98</sup>.

Reservando espaço aos exemplos práticos acerca da necessidade de lei que possibilite a celebração da transação, vê-se, igualmente às medidas anteriores tratadas, Projeto de Lei nº 319/2021<sup>99</sup> do Vereador do Município do Salvador e Professor de Direito, Edvaldo Brito, que dispõe sobre as hipóteses de transação que especifica, observando o cenário pandêmico do momento em que fora proposto.

Destaca-se, do projeto, o seu art. 2º:

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Ponto este importante, no intuito de reforçar a análise da capacidade contributiva como fundamento para a implementação de políticas tributárias, como esta.

Para mais, observa-se passagem na obra do Professor Sacha Calmon Navarro<sup>100</sup>, ao analisar Medida Provisória, editada pelo Governo Federal, posteriormente convertida em Lei:

Nesse plano, foi editada, pelo Governo Federal, a Medida Provisória nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei. 13.988/2020, que dispõe sobre hipóteses de transação entre “a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio

<sup>98</sup>MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. - 31ª ed. - São Paulo. Malheiros Editores Ltda, 2010. P. 227.

<sup>99</sup> Edvaldo Brito. **Projeto de Lei nº 319/2021**. Câmara Municipal do Salvador – CMS, 2021.

<sup>100</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário** – 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. P. 562 e 563.

relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária”.

Para bem compreender a tônica da legislação ora examinada, relevante a menção aos princípios que devem nortear sua regulamentação: isonomia, capacidade contributiva, transparência, moralidade, razoável duração dos processos, eficiência e publicidade (resguardadas as informações sigilosas) (art. 1º, § 2º).

Após destrinchar a legislação, elucida, por conseguinte, a importância de se observar o princípio da capacidade contributiva para balizar a regulamentação desta, e se entende aqui que não só desta, como de todas as leis e atos normativos a serem editados.

#### 4.2.8 Remissão

A remissão por sua vez, também tutelada pela legislação civil, é prevista no mesmo art. 156, agora no inciso IV, e 172, do Código Tributário Pátrio, e se manifesta de semelhante forma pela extinção do crédito tributário, porém, é entendida como um “perdão gracioso” que a lei possibilitou, através da dispensa do sujeito passivo do pagamento total ou parcial do crédito<sup>101</sup>:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

IV - remissão;

(...)

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo

II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Como se verifica, a lei tributária ao dispor sobre a remissão elenca as hipóteses em que a lei que venha a instituí-la possa autorizá-la, enfatizando ainda a necessidade de despacho fundamentado. Assim, no mesmo sentido da transação, não existe margem aqui para uma concessão discricionária por parte da autoridade

---

<sup>101</sup> CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. P. 733 e 734.

administrativa, se fazendo necessário que se observe, para a possível concessão da remissão, às condições arroladas nos incisos I ao V supramencionados.

Pela análise desses incisos, principalmente no que se refere à situação econômica do sujeito passivo, considerações de equidade em relação com as características pessoais ou materiais do caso e condições peculiares a determinada região do território sob jurisdição do sujeito ativo, resta inequívoca a incidência do princípio da capacidade contributiva no momento em que a autoridade responsável concede o benefício, sendo, portanto, um fator da fundamentação que levaria à possibilidade de efeitos da remissão.

Reforçando esse entendimento, Aliomar Baleeiro<sup>102</sup>, atualizado por Misabel Derzi, indica os casos de admissibilidade da remissão, fundados em certo grau na capacidade econômica do sujeito passivo e, explicando, ainda, as situações práticas em que poderiam ser observados:

O art. 172 formula cinco casos de admissibilidade da remissão, mais ou menos fundados na equidade ou na perda da capacidade econômica do sujeito passivo:

- a) situação econômica do sujeito passivo, por não ter possibilidade prática de pagar ou porque a perdeu, por uma causa de força maior ou caso fortuito ou mesmo pela própria culpa, já que o CTN não exclui esta última;
- b) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato, do qual, a contrario sensu, está excluído o erro de Direito, ou ignorância da lei, que ninguém pode alegar para desobrigar-se de cumpri-la;
- c) diminuta importância do crédito tributário que não compensa o dispêndio de serviços e materiais para cobrá-lo (geralmente as leis determinam, em caráter geral, o cancelamento de créditos abaixo de certa quantia, como, em relação ao Imposto de Renda de Cr\$ 20,00 e depois, Cr\$ 100,00);
- d) considerações de equidade, em relação às características personalíssimas do sujeito passivo ou materiais do caso (...)
- e) condições peculiares a determinada região do território sob jurisdição do sujeito ativo (calamidades públicas, profunda crise econômica, comoção política, epidemias, epizootias que dizimem rebanhos etc.)

Logo, a ideia proposta neste trabalho se adequa perfeitamente às observações feitas pelo autor no trato dessa modalidade de política pública tributária. Tem-se: i) a observância da capacidade contributiva, atuando como fundamento; ii) uma política tributária de concessão de benefício fiscal; iii) a consequente busca pela satisfação dos objetivos constitucionais, no sentido de reduzir o impacto tributário ao sujeito passivo, possibilitando, dessa forma, melhores condições socioeconômicas.

---

<sup>102</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Derzi - 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 1869 e 1870.

#### 4.2.9 Do cabimento da Ação de Repetição de Indébito Tributário

Ação de Repetição de Indébito Tributário consiste no mecanismo que o contribuinte pode se apegar para obter a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento. Por isso, é tida como ferramenta principal no processo tributário para que o sujeito passivo possa reivindicar direito violado no que se refere ao pagamento de algum tributo.

Na prática, consiste na ação em que o sujeito passivo visa ser restituído pelo tributo indevidamente pago, havendo a Administração Tributária de repetir este tributo em sua restituição. O contribuinte, dessa forma, comprova que efetuou o pagamento indevido e passa a requerer, portanto, a condenação do sujeito ativo da obrigação tributária à restituição repetida do montante pago<sup>103</sup>.

Pela leitura do art. 165 do Código Tributário Nacional, verifica-se que essa ação é cabível em três hipóteses:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Apesar disso, seguindo a análise do CTN, encontra-se a problemática do art. 166, que dispõe ser necessária a comprovação do encargo financeiro, para que ocorra a sua restituição. Neste ponto, elucida Hugo de Brito Machado<sup>104</sup>:

Esse dispositivo, de rara infelicidade, tem ensejado a recusa do fisco em devolver o que lhe é indevidamente pago e inspirado julgados dando pela improcedência de ações de repetição. Invocam a equivocada classificação dos tributos em diretos e indiretos, como se a repercussão do tributo fosse um fenômeno simples a viabilizar a comprovação exigida pelo art. 166 do Código Tributário Nacional.

---

<sup>103</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-pub: P. 784.

<sup>104</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. - 31ª ed. - São Paulo. Malheiros Editores Ltda, 2010. P. 492.

Inobstante a tal problemática, e às demais características desse instituto, busca-se neste tópico, analisar a Ação de Repetição de Indébito Tributário enquanto forma para que ocorra a restituição dos tributos recolhidos, nos casos em que não se observe o princípio da capacidade contributiva, ou seja, de forma indevida.

Como sustentado, o princípio da capacidade contributiva é norma que detém eficácia e, conseqüentemente, deve produzir os seus efeitos, para além disso, compreende-se aqui que a inobservância deste princípio no momento da incidência do tributo macula aquele recolhimento, sendo dotado de inconstitucionalidade, por isso, defende-se que o instituto processual tributário possa ser utilizado nestes casos.

Ora, tanto na hipótese do inciso I do artigo que trata da ação em comento, quanto na hipótese do seu inciso II, resta claro a sua adequação ao que está acima descrito.

Inobservando a capacidade contributiva na relação tributária tem-se que: i) a cobrança se faz indevida, ou maior do que devida, justamente, “em face da legislação tributária aplicável”, o que inclui, portanto, a análise dos princípios tributários; e ii) existe erro, justamente por não se observar a capacidade contributiva, seja na edificação daquele sujeito passivo, seja na alíquota determinada, ou, seja no cálculo do montante do débito, então, não se leva em consideração a capacidade econômica do sujeito passivo para cálculo ou cobrança do tributo.

Reforça tal entendimento, o Professor Eduardo Domingos Bottallo<sup>105</sup>:

O direito à restituição do tributo pago indevidamente tem fundamento nos seguintes princípios constitucionais: a. o da legalidade estrita da tributação (art. 150, I); b. o que consagra o direito da propriedade (art. 5º, XXII); c. o que proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco (art. 150, IV); d. o da capacidade contributiva (art. 145, § 1º).

Nestas condições, os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam do tema (arts. 165 e seguintes) devem ser interpretados segundo os parâmetros emergentes dos preceitos maiores aqui apontados, posto estarem a seu serviço. Isto significa que, tendo o contribuinte pago tributo que não era devido, ou maior do que o devido, emerge seu direito à repetição que, dadas suas nobres raízes, não pode ser amesquinhado quer pela lei, quer - com muito mais força - por decorrência de interpretação que a ela venha a ser dada.

De tal modo, basta a comprovação da mitigação ou ausência de capacidade contributiva do sujeito, e, claro, o pagamento do tributo em sua forma ordinária, para

---

<sup>105</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Repetição do Indébito Tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional**. Revistas USP. São Paulo, 1999.

que possa ocorrer a restituição total ou parcial daquele tributo. Aplicando-se, dessa forma, o instituto objeto deste tópico como mecanismo cabível à garantia do princípio da capacidade contributiva, bem como instrumento de efetivação das diretrizes do sistema constitucional brasileiro.



## 5 CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto nos capítulos de desenvolvimento deste trabalho monográfico, restaram estabelecidas algumas considerações.

Em primeiro lugar, constata-se que a República Federativa do Brasil se organiza de forma a se constituir em um Estado Democrático de Direito, em que se encontram tutelados os direitos dos cidadãos e se verificam limitações à soberania deste Estado, bem como observado pelo próprio conceito de Estado apresentado enquanto ordem jurídica.

O sistema tributário constitucional surge nesse sentido, à luz da importância do tributo ao Estado, enquanto uma forma de tutela da relação entre este Estado e o contribuinte, contemplando princípios que permeiam o processo tributário e impondo limitações ao poder de tributar da Administração, porém, que nem sempre são observados. Elucidou-se então, que o princípio da capacidade contributiva é exemplo de princípio que nem sempre se é observado, acarretando desse modo, na discussão acerca do seu conceito e eficácia.

Conclui-se, nesse sentido, que o princípio do direito constitucional tributário, da capacidade contributiva, não se encontra limitado ao trato dos impostos como defendido por muitos, mas é preceito fundamental que deve produzir seus efeitos no momento da incidência do tributo, igualmente aos outros princípios do direito pátrio.

Resta demonstrado que o artigo 145, § 1º, que expressa a ideia do princípio em alusão, não exclui a aplicação deste aos demais tributos, ao passo em que é expresso no trato dos impostos, mas não o limita a estes. Da mesma forma, que o princípio não se encontra limitado, também, à previsão deste único artigo, mas é ideia intrínseca à lógica do subsistema tributário constitucional.

Aqui, revela-se a importância desse princípio, não somente enquanto norma programática, mas enquanto norma que permite que o fenômeno da tributação ocorra de forma desvinculada de arbitrariedades e injustiças, e ainda, norma que traduz, quando devidamente aplicada, uma forma de se efetivar os objetivos enunciados pela Constituição Federal.

A partir disso, passa-se a entender que o fenômeno que envolve o tributo, primordial meio de sustento e desenvolvimento de um Estado, não se resume ao processo de arrecadação para a posterior aplicação dos recursos, mas sim, em um processo que venha a incidir de forma a propiciar justiça social e diminuição das

desigualdades econômicas, aproximando aquela organização aos objetivos perseguidos.

Nesse ponto, destaca-se a noção observada dos objetivos traçados pela Constituição: desenvolvimento econômico e bem-estar social. Conclui-se que estas finalidades elencadas pela Lei Maior, são intrínsecas à noção de Estado Democrático de Direito, e se desdobram em plenas condições econômicas e sociais, que possibilitam, por sua vez, a vida em comunidade.

Ocorre como visto, que na busca desses propósitos, o Estado retratado pela administração pública dos entes federados, utiliza-se de políticas públicas. Por sua vez, resta evidente que as políticas públicas voltadas ao sistema tributário se tratam de instrumentos indispensáveis ao atingimento das condições perseguidas pela organização social e estatal, uma vez empregadas de forma a observar os direitos dos contribuintes e a as limitações impostas à Administração Tributária.

Destarte, defende-se substancialmente neste trabalho o emprego de políticas públicas tributárias no sentido da concessão de benefícios fiscais. Pelo exposto, não há margem para entendimento contrário da adoção destas, seja como forma de fomentar os índices econômicos daquele Estado, seja como forma de se conquistar melhores índices sociais, a partir do momento em que se desonera o sujeito passivo em algum grau possibilitando-o melhores condições de exercício de suas atividades econômicas.

Para mais, elucida-se o conceito e as características das crises e o modo que causam repercussões negativas à organização estatal e ao corpo social, reforçando o debate acerca do emprego dessas políticas.

Demonstra-se, portanto, que neste cenário abordado, em que se constata algum grau de vulnerabilidade socioeconômica, há a problemática no caso da não adoção destas políticas de benefícios fiscais, que resultaria na violação do princípio da capacidade contributiva.

Ora, é indubitável que com a mitigação da capacidade econômica do contribuinte, ou até anulação desta capacidade, não pode a Administração Tributária manter a tributação de forma ordinária, sendo imposição do sistema tributário nacional a esta, a observância do princípio da capacidade contributiva como meio de limitação ao seu poder de tributar.

Tornou-se claro nesse contexto, que o entendimento de que a Lei de Responsabilidade poderia vir a ser violada, não deve prosperar. Pela análise

realizada, buscando compreender o significado de responsabilidade fiscal e, por conseguinte, da Lei Complementar nº 101 de 2000, restou evidente que a própria lei já prenuncia casos em que há de ser flexibilizada, não havendo óbice algum para a concessão de benefícios fiscais, sobretudo, em tempos de crise em que se deve observar o impacto dessas na capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação.

Superado esse ponto, destacam-se quais seriam as políticas públicas de benefícios fiscais que garantiriam a aplicação do princípio da capacidade contributiva e simultaneamente promoveriam os objetivos constitucionais traçados, objetos deste trabalho.

Moratória, parcelamento, transação, remissão, redução de alíquotas ou alíquota zero e isenção, são medidas que, quando adotadas, constituem essas políticas. Todos os institutos, previstos pela legislação tributária, desoneram ou minimizam em algum grau os efeitos da incidência do tributo ao sujeito passivo, ao passo que são instrumentos de suspensão da exigibilidade, extinção, exclusão, ou redução do crédito tributário.

Conclui-se desse modo, que tais medidas devem ser adotadas no enfrentamento de uma crise, no intuito de se garantir a aplicação do princípio da capacidade contributiva, e por consequência, de aproximar o Estado do bem-estar social e do desenvolvimento econômico.

Ademais, torna-se indiscutível o entendimento de que a não adoção das políticas tributárias de benefícios fiscais, em momento que se constatar a necessidade destas, viola o princípio da capacidade contributiva, e, desse modo, sobreleva a discussão acerca do cabimento de instituto do direito processual tributário, a ação de repetição de indébito.

Atesta-se que, no momento em que se ignora a capacidade contributiva na relação tributária, a cobrança se faz indevida ou maior do que devida, e conseqüentemente, verifica-se que existe erro, justamente pelo fato da Administração Tributária não se atentar à capacidade contributiva do sujeito passivo da relação, seja na adequação deste à obrigação tributária, seja na determinação da alíquota, ou, seja no cálculo do montante do débito, dotando-se, a cobrança, de inconstitucionalidade.

Por fim, imprescindível reforçar a necessidade de se garantir que o fenômeno tributário ocorra de forma a não prejudicar o sustento e o bem-estar das famílias brasileiras. Este trabalho tem o intuito de fomentar a discussão acerca do tema, e

demonstrar formas de enfrentamento à desigualdade social e a vulnerabilidade que atinge grande parte do povo brasileiro. Busca-se propiciar meios para que a dignidade das pessoas, do Brasil real, possa ser assegurada.

Apega-se, portanto, à tributação, que apresenta os seus efeitos em todas as casas brasileiras e que impacta de forma mais abrupta os desamparados. Busca-se aqui, arrancar o termo “políticas públicas”, quase que banalizado nos discursos políticos e jurídicos, e empregá-las na prática e na realidade do povo brasileiro.

## REFERÊNCIAS

Agência Senado. **Senado aprova liberação de R\$ 6,4 bilhões para compra de vacinas.** Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/05/18/senado-aprova-liberacao-de-r-6-4-bilhoes-para-compra-de-vacinas> Acesso em: 16 de outubro de 2022.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello do; ARAUJO, Fabiano de Figueirêdo. **Direito financeiro da crise: a modulação da legislação orçamentário-financeira para o combate aos efeitos da Covid-19.** *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 58, n. 231, p. 55-70, jul./set. 2021. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril\\_v58\\_n231\\_p55](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/58/231/ril_v58_n231_p55). Acesso em: 29 de outubro de 2022.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** – 22. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

ANDRADE, Juliana. **Entenda as diferenças entre Plano Marshall e o New Deal.** Forbes Brasil, 2020. Disponível em: <https://forbes.com.br/negocios/2020/03/entenda-as-diferencas-entre-plano-marshall-e-o-new-deal/> Acesso em:

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi - 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Atualizada por Misabel Derzi - 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 14ª, ed., Rio de Janeiro, Forense, 1984.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças.** - 18ª ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado. - Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BORGES, Daniela Lima de Andrade. **A tributação como mecanismo para efetivação dos objetivos traçados pela Constituição de 1988.** III Fórum de Teses da Faculdade Baiana de Direito, 2011.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário.** São Paulo, Saraiva, 2005.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Repetição do Indébito Tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional.** *Revistas USP* - São Paulo, 1999. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67441/70051/88861>. Acesso em: 29 de outubro de 2022.

BRASIL. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 406.955.** Supremo Tribunal Federal. Agravante: Fábio Couto de Araújo Cançado e outros. Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasil, 4 de outubro de 2011. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628920>.

Acesso em: 29 de outubro de 2022.

BRASIL. **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: 4 de abril de 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 23 de outubro de 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) Acesso em: 4 de abril de 2022.

BRASIL. **Súmula Vinculante nº 29**. Supremo Tribunal Federal. Data de publicação do enunciado: DJE de 17-2-2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1282>. Acesso em: 3 de outubro de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.357**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Distrito Federal, 2020. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI6357MC.pdf> Acesso em: 23/10/2022.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição: estudos e pareceres**. - 1ª ed. - São Paulo: Atlas, 2016.

BRITO, Edvaldo. **Projeto de Lei nº 108/2020**. Câmara Municipal do Salvador. 2020. Disponível em: <http://177.21.11.131/LEG/Upload/e-legislativo/PLE1082020/D5FA2B85-B617-4C80-A28A-F1EA99F19068.PDF> Acesso em: 7 de setembro de 2022.

BRITO, Edvaldo. **Projeto de Lei nº 133/2020**. Câmara Municipal do Salvador. 2020. Disponível em: <http://177.21.11.131/LEG/Upload/e-legislativo/PLE1332020/ED1DDB63-AD53-4384-A0EC-0D0DD64224F3.PDF> Acesso em: 7 de setembro de 2022.

BRITO, Edvaldo. **Projeto de Lei nº 319/2021**. Câmara Municipal do Salvador – CMS, 2021. Disponível em: <http://177.21.11.131/LEG/Upload/e-legislativo/PLE3192021/8573D551-9E50-4F99-92F7-E88427809666.PDF>. Acesso em: 7 de setembro de 2022.

BRITO, Edvaldo. **Projeto de Lei nº 71/2020**. Câmara Municipal do Salvador. 2020. Disponível em: <http://177.21.11.131/LEG/Upload/e->

[legislativo/PLE712020/D207D51C-9733-4543-B638-A1DCED152C1A.PDF](#) Acesso em: 7 de setembro de 2022.

BRITO, Edvaldo. **Regime jurídico da tributação na emergência**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/regime-juridico-da-tributacao-na-emergencia-por-edvaldo-brito/>. Acesso em 10 de abril de 2022.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. Disponível em: <https://doceru.com/doc/n1x80x5>. Acesso em: 10 de abril de 2022.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

CASTRO e RIBEIRO, Aldo Aranha e Maria de Fátima. **Políticas públicas tributárias, desenvolvimento e crise econômica**. P. 1. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=dc6a6489640ca02b#:~:text=A%20pol%C3%ADtica%20tribut%C3%A1ria%20dever%C3%A1%20se,crescimento%20e%20do%20desenvolvimento%20econ%C3%B4mico>. Acesso em 10 de abril de 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Livro digital (E-pub). Produção do e-pub: Guilherme Henrique Martins Salvador.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 8ª ed. - São Paulo: Noeses, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 18ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022

Comissão Econômica para a América Latina e Caribe – CEPAL. **América Latina y el Caribe ante la pandemia del COVID-19 Efectos económicos y sociales**. 2020. Disponível em: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45337/4/S2000264\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45337/4/S2000264_es.pdf) Acesso em: 29 de outubro de 2022.

Consultores Legislativos da Área III. **Tributação em tempos de pandemia**. Celso de Barros Correia Neto, José Evande Carvalho Araujo, Lucíola Calderari da Silveira e Palos, Murilo Rodrigues da Cunha Soares. Área III. Direito Tributário e Tributação. 2020. Disponível em: [https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o\\_pandemia\\_CorreiaNeto.pdf?sequence=4&isAllowed=y](https://bd.camara.leg.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/40012/tributa%C3%A7%C3%A3o_pandemia_CorreiaNeto.pdf?sequence=4&isAllowed=y). Acesso em: 3 de outubro de 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. - 3 ed. 2003. Malheiros Editores.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral do Estado**. - 32 ed. - São Paulo: Saraiva, 2013.

Euronews. **Domestic violence cases jump 30% during lockdown in France**. França. Disponível em: <https://www.euronews.com/my-europe/2020/03/28/domestic-violence-cases-jump-30-during-lockdown-in-france>. Acesso em 31 de outubro de 2022.

GAVRAS, Douglas. **Brasil ganha 1, 4 milhão de informais em apenas 2 anos**. Folha de São Paulo, 2022. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/07/brasil-ganha-14-milhao-de-informais-em-apenas-2-anos.shtml> Acesso em: 31 de outubro de 2022. Acesso em: 31 de outubro de 2022.

GOMES, Orlando. **Direito e desenvolvimento**. - 2 ed., rev. e atual. por Edvaldo Brito. - Rio de Janeiro: GZ, 2022.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. - 19ª ed. Revista, atualizada e aumentada por Luiz Edson Fachin. Editora Forense, São Paulo, 2008.

GOV. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. Tesouro Nacional. Publicado em 20/04/2020. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/execucao-orcamentaria-e-financeira/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 17 de maio de 2022.

HARRISON, Emma, Et al. **Lockdowns around the world bring rise in domestic violence**. *The Guardian*. Reino Unido, 2020. Disponível em: <https://www.theguardian.com/society/2020/mar/28/lockdowns-world-rise-domestic-violence>. Acesso em: 31 de outubro de 2022.

KERSTENETZKY, Celia Lessa **O estado do bem-estar social na idade da razão: A reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5584011/mod\\_resource/content/1/KERSTENETZKY%20Celia%20Lessa%20O%20Estado%20do%20Bem-Estar%20Social%20na%20Idade%20da%20Raza%CC%83o%202012.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5584011/mod_resource/content/1/KERSTENETZKY%20Celia%20Lessa%20O%20Estado%20do%20Bem-Estar%20Social%20na%20Idade%20da%20Raza%CC%83o%202012.pdf). Acesso em: 29 de outubro de 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, - 31ª ed. – São Paulo. Malheiros Editores Ltda, 2010.

MENEZES, Daniel Telles de. **Política tributária como política pública. Análise do sistema tributário pela tipologia de Theodore Lowi**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-vii-numero-10-2017/10politica.pdf>. Acesso em: 13 de outubro de 2022.

MENGARDO, Bárbara. **Especialistas aprovam 12 enunciados sobre Direito Tributário**. JOTA, 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columas/coluna-barbara-mengardo/especialistas-aprovam-12-enunciados-sobre-direito-tributario-26102022?amp>. Acesso em: 31 de outubro de 2022.



MONTESQUIEU, **O espírito das Leis**. Apresentação Renato Janine Ribeiro; Tradução Cristina Murachco. – São Paulo: Martins Fontes, 1996. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2963710/mod\\_resource/content/0/Montesquieu-O-espírito-das-leis\\_completo.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2963710/mod_resource/content/0/Montesquieu-O-espírito-das-leis_completo.pdf). Acesso em 12 de abril de 2022.

Organização Internacional do Trabalho (OIT); Fundo das Nações Unidas para a Infância (Unicef): **Trabalho infantil: Estimativas globais de 2020, tendências e o caminho a seguir**. 2021. Disponível em: <https://data.unicef.org/resources/child-labour-2020-global-estimates-trends-and-the-road-forward/> Acesso em: 31 de outubro de 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. Livro digital (E-pub). Produção do e-pub: Guilherme Henrique Martins Salvador.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. 2009. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdqv/a/w5brV5dvRdPNmK66sYsFVrs/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 12 de abril de 2022.

**Políticas públicas**. Coletânea / Organizadores: Enrique Saravia e Elisabete Ferrarezi. – Brasília: ENAP, 2006. Disponível em: [https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2914/1/160425\\_coletanea\\_pp\\_v1.pdf](https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/2914/1/160425_coletanea_pp_v1.pdf). Acesso em: 13 de outubro de 2022.

Rede PENSSAN. **Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da Covid-19 no Brasil**. 2021. Disponível em: [https://olheparaafome.com.br/VIGISAN\\_Inseguranca\\_alimentar.pdf](https://olheparaafome.com.br/VIGISAN_Inseguranca_alimentar.pdf). Acesso em: 31 de outubro de 2022.

RIBEIRO, Maria de Fátima; PAIANO, Daniela Braga; Sérgio CARDOSO. **A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo**. Revista de Ciências Humanas e Sociais Aplicadas da Unimar, 2008. P. 8. <http://ojs.unimar.br/index.php/estudos/article/download/797/446>. Acesso em: 28 de junho de 2022.

SOUZA, Celina. **Políticas Públicas: Conceitos, Tipologias e Sub-Áreas**. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3843/material/001-%20A-%20POLITICAS%20PUBLICAS.pdf>. Acesso em 13 de outubro de 2022.