



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E O LIMITE DISCRICIONÁRIO DE SUA CONCESSÃO

Anderson Antonio Braga Alves de Souza

Rio de Janeiro  
2018

ANDERSON ANTONIO BRAGA ALVES DE SOUZA

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E O LIMITE DISCRICIONÁRIO DE SUA CONCESSÃO

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.  
Professora Orientadora:  
Tatiana dos Santos Batista

Rio de Janeiro  
2018

## ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E O LIMITE DISCRICIONÁRIO DE SUA CONCESSÃO

Anderson Antonio Braga Alves de Souza

Graduado pela Faculdade de Direito Estácio de Sá,  
Advogado.

**Resumo:** A isenção tributária atualmente encontra bastante relutância aos olhos do cidadão comum, uma vez que nos recentes casos de incentivos fiscais atrelados à escândalos de corrupção com representantes de entes federativos delega ao instituto da isenção uma chancela popular negativa. Porém, é necessário trazer ao conhecimento público que mesmo também podendo ser deflagrado pelo chefe do poder executivo, o projeto de lei é discutido e votado pelo Poder Legislativo, tendo, portanto, participação dos representantes do povo.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Limitações ao poder de tributar. Isenção. Necessidade de atuação do Poder Legislativo. Limites de discricionariedade. Confiança. Segurança Jurídica. Previsibilidade. Qualidade de gestão.

**Sumário:** Introdução. 1. 1. A isenção tributária se opera pelo princípio da legalidade? Quais são os limites da discricionariedade do Poder público na concessão de incentivos fiscais? 3. Há interesse do contribuinte pela atuação do poder público na concessão de benefícios fiscais? Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica visa apresentar o instituto da isenção tributária, também denominada nesta pesquisa como incentivo fiscal, apresentando seus elementos primordiais, sendo que tal evento fenomênico jurídico se justifica no plano socioeconômico da realidade social que a avoca a atuação discricionária tanto do Poder Executivo, como o Poder Legislativo dentro do limite legalmente imposto.

Reforçando-se que a isenção atua no exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce essa capacidade, pelo poder de editar a lei instituidora do tributo, essa lei pode, utilizando-se do método da isenção, determinando que algumas situações da vida do contribuinte determinarão a desnecessidade do pagamento do tributo.

Por outro lado, existe o propósito de buscar demonstrar à coletividade que embora as recentes notícias de má utilização da ferramenta tributária, quando bem utilizada traz aos contribuintes e cidadãos em geral melhoramentos na sua vida.

Neste sentido, resta incutido no conhecimento do homem médio como uma manobra política dos chefes do Poder Executivo, e quando da sua má utilização, exclui-se da culpabilidade os membros do Poder Legislativo que discutiram e votaram por tal lei conferente à isenção tributária na ordem normativa.

A Lei Complementar n.101, de 4 de maio de 2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, nascida para o ordenamento jurídico como uma tentativa de repelir os abusos cometidos por alguns administradores no tocante à gestão da coisa pública, em especial no campo das finanças. Com ela, criou-se uma série de limitadores a discricionariedade dos Poderes Públicos em suas políticas.

Dentre da temática da renúncia fiscal, cujo uso indiscriminado, utilizado para atender apelos eleitoreiros, comprometia o necessário planejamento para a sustentabilidade do ente nos próximos anos, décadas. Tal feito, reconhecidamente não é publicitado pelo Poder Público aos contribuintes, que em muitas das vezes desconhece a atuação do Poder Legislativo neste contexto.

Para a busca de uma resposta para essas indagações, necessário o estudo dos elementos que compõe o ato administrativo, a discricionariedade da concessão do incentivo fiscal, a necessidade de estudos de impacto orçamentário.

Desta forma, considerando que todo o desenrolar até a concessão propriamente dita a renúncia de receitas, provem do que é discricionário ou vinculado, a presente pesquisa volta-se à averiguação dos limites da discricionariedade existente no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o bom uso de tal discricionariedade pelo gestor público, e por fim, busca levar ao conhecimento do contribuinte médio a temática afeta a atuação dos Poderes Executivo e Legislativo na concessão de isenções tributárias.

## 1. A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA SE OPERA PELO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE?

A Constituição democrática desejada outorgou aos entes federativos a competência tributária para criar e majorar tributos. Esta outorga constitucional de competência de legislar é técnica de suma importância para a descentralização de poder entre os entes políticos, buscando-se o equilíbrio em detrimento a outras constituições já existentes no Brasil.

E para que os entes possam sobreviver é de necessidade a autossuficiência econômica deles para que os mesmos possam garantir retribuição aos contribuintes àqueles direitos trazidos pela própria Constituição. Em sentido, é nítida a compreensão de que a tributação é instrumento a favor da sociedade eis que para entrega dos direitos fundamentais e sociais se faz necessário um Estado estruturado para que as instituições se mantenham capazes de promover e assegurar tais direitos.

Impõe-se reforçar que os entes políticos sem estes recursos provenientes preponderantemente dos tributos não conseguem entregar a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, a liberdade de expressão, a garantia de igualdade, o exercício do direito de propriedade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, e, principalmente, o grande leque de direitos sociais.

Afirma-se, em dialética, que os contribuintes são responsáveis iminentes por proporcionarem o funcionamento e existência das instituições públicas em busca dos interesses constitucionais.

Nesta esteira, Alessandro Mendes Cardoso<sup>1</sup> demonstra que o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal.

Reprise que não há direito sem Estado, nem Estado sem tributo. Pueril e desprovido de mínimo raciocínio jurídico é não compreender o papel da tributação num Estado democrático. Como este artigo busca demonstrar, o que deve buscar é elidir a concepção negativa da tributação como norma de rejeição social, demonstrando-se que a tributação é uma condição inevitável para a guarida do ente, para a garantia de recursos e efetivação tanto dos direitos individuais como dos sociais, portando, a tributação é inafastável.

Para garantir este equilíbrio a busca vai ao sentido de que se dê de modo justo, com respeito às garantias individuais, e de forma adequada aconteça à tributação contraposta ao sacrifício dos contribuintes para o adimplemento das suas escolhas, amoldado os instrumentos legais para alcance daqueles alvos buscados pela sociedade, sem que se afronte a segurança e a liberdade.

Dentro da esfera das limitações ao poder de tributar, três temas são estabelecidos: Princípios Garantia, Princípios Institucionais e as Imunidades. Dentre estas, há a garantia do contribuinte prevista no artigo 150 da Constituição, mais precisamente no 6º desse artigo, a determinar a exigência legal estabelecendo que qualquer isenção, subsídio, redução da base de cálculo, matéria será tratada por lei.

Concebidos para proteger o cidadão contribuinte, ante eventual abuso do ente no exercício de sua competência tributária. O princípio da legalidade é atemporal desde que a plebe e nobreza agregaram esforços para insurgirem em face do poder de tributar vigente à época.

---

<sup>1</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 147.

Neste sentido, Ruy Barbosa Nogueira<sup>2</sup> afirmou que o princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário. Resta substanciado este desejo público no artigo 150, da CRFB pela legalidade tributário-estrita, onde somente a lei formal, em regra a lei ordinária, pode criar ou majorar tributos.

Cabe lembrar que o Código Tributário Nacional foi integrado pela Constituição de 1988 com caráter de lei complementar, e de forma agregaria, exprime o princípio da legalidade no artigo 97 e seus incisos, determinando o que será reservado a lei. Desta forma, terá função a lei de instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los.

Há julgado que reforça a necessidade de lei para abordar o tema da exclusão do crédito tributário pela aplicação da isenção, como brilhantemente exposto: “(...) A isenção é um favor legal e, como norma benéfica, deve ser interpretada restritivamente. Sem a tipificação legal não há isenção, porque sempre decorrerá de lei”<sup>3</sup>.

Estabelecido o paradigma de que para a isenção fiscal esta deverá nascer sob texto legal, haverá para o Poder Legislativo verdadeiro papel em branco para o estabelecimento de toda a regulação de condições e incidirá a exclusão do crédito tributário, na análise fática, aplicada para certo território, atividade ou categorias de contribuintes.

Cabe destacar que embora não exista óbice legal, resta materialmente dificultoso a isenção comportar exclusão do débito tributário nos casos de cobrança de taxas e contribuições de melhorias. Uma vez que a lei isentiva somente atinge contribuintes específicos.

Como esclarecido pelo ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>: “as hipóteses dos preceitos de isenção apresentam âmbito mais restritos, alcançando apenas certas pessoas, situações ou coisas que estão genericamente previstas no descrito da norma que decreta o tributo [...]”.

Principal busca desta pesquisa, já pacificada na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é a demonstração de que a lei isentiva é fruto de uma dualidade do Poder Público dotada de discricionariedade, decisão levada pela conveniência e oportunidade dos Poderes Executivo e Legislativo que devem apurar o instante certo a concessão do benefício tributário,

<sup>2</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. São Paulo, 3ª ed., 1971.

<sup>3</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal - 4ª Região. MS 96.04.25947-4/RS. Relator: Desembargador Federal Hermes S. da Conceição Jr.. Disponível em:

<[https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta\\_processual\\_resultado\\_pesquisa&txtPalavraGerada=fzmc&hdnRefId=87da5578c0c55f2dbd4c94d41bbc3bbc&selForma=NU&txtValor=9604259474&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=01%2F01%2F1970&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras](https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=fzmc&hdnRefId=87da5578c0c55f2dbd4c94d41bbc3bbc&selForma=NU&txtValor=9604259474&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=01%2F01%2F1970&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras)>. Acesso em: 12 dez. 2015.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 2007. Ed. Saraiva. p. 205-206, 514-533.

não cabendo ao Judiciário ampliar, como recentemente firmado pelo Ministro Dias Toffoli<sup>5</sup>: “(...) não cabe, assim, ao Poder Judiciário, sob pena de ofensa ao princípio da separação dos poderes, afirmar que determinada situação está abrangida por uma norma de isenção tributária se assim ela não determinou (...)”.

Recebido o ensinamento acima, o Supremo Tribunal Federal que a concessão de isenção é um ato discricionário do legislador que exerce o cargo após sufrágio do próprio contribuinte. E, rememorando os estudos das características do exercício da competência tributária quanto ao seu aspecto facultativo, quando optado pelo legislativo que o desejo dos contribuintes é pela instituição do tributo, seria o mesmo que dizer que atribuindo isenção estaria o legislador exercendo a facultatividade parcial pretérita pelo exercício de sua competência.

Crível poder afirmar que o poder de isentar do legislador é limitado. Passadas as limitações estabelecidas pela Carta de outubro, há de se destacar as restrições infraconstitucionais, com realce a Lei Complementar n. 101, de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que restringe o legislador quanto a concessão de exclusão de crédito de maneira não geral.

Embora limitado, ainda se verifica ao legislador um amplo espaço de atuação, captando dos anseios dos contribuintes, em binômio às necessidades do Estado, situações justas e equilibradas aptas a justificar a isenção.

O que se considera como ponto ideal em que desigualdades levadas em consideração pelo legiferante na criação das leis de isenção são legítimas ou não estarão dispostas ao controle do Poder Judiciário. E para findar os efeitos de uma lei isentiva, depende-se da avaliação quanto a sua validade.

Quando a positivamente aceita somente se esvai pelo término da sua vigência ou quando uma nova lei prevê sua aniquilação. Por outro lado, a invalidamente concedida o Poder Judiciário poderá invalidar os efeitos da lei cabendo apenas abrir isenções a contribuintes ora não abrangidos com fulcro no entendimento de que elas se encontram em situação equivalente não cabendo ao Poder Judiciário função legislativa.

A isenção será aceita quando a lei, na forma do exposto no artigo 176, do Código Tributário Nacional, respeitar critérios de razoabilidade e quando compatível com as

---

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. em Mandado de Segurança n. 34.342 Distrito Federal. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13412664>>. Acesso em: 13. Mai. 2018.

limitações constitucionais, e no campo restante atuará pela conveniência e oportunidade em prol dos anseios dos contribuintes.

Adentrando-se a temática da discricionariedade na aplicação de isenção fiscal, que será melhor explorada em capítulo seguinte, não se pode desconsiderar a faceta extrafiscal do benefício em determinadas situações, sendo verdade que a isenção vem para desestimular ou estimular alguma atividade.

## 2. QUAIS SÃO OS LIMITES DA DISCRICIONARIEDADE DO PODER PÚBLICO NA CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS?

Ultrapassada a essência extraída de que para a atividade tributária se faz necessária a existência de lei, assim como, somente a lei poderá adotar uma postura negativa tributária. Ou seja, dependerá o ente de lei para cobrar ou não cobrar um tributo, apontando à determinada situação a isenção fiscal.

Tendo respeito a todo ditame para a existência de uma lei que delegue um incentivo fiscal, o Poder Público possui um espaço para atuação discricionária para delegação de que atitudes do contribuinte possuirão a chancela da isenção tributária, sendo certo que este leque possuirá limites, o que pretende se explorar neste capítulo.

Acima, restou apresentado atitude da administração, quando no desempenho de forma ligada a lei, utiliza-se de meios de expor sua vontade. Passando-se ao estudo da atitude administrativa não vinculada, existindo, portanto, o ato discricionário do ente.

Delibera Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>6</sup> sobre o ato discricionário, afastando do conceito do ato vinculado: “[...] atos ‘discricionários’, pelo contrário, seriam os que a Administração atua com certa margem de liberdade de avaliação ou decisão segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, ainda que adstrita à lei reguladora da expedição deles”.

Assume o ato discricionário o manto declaratório de vontade do ente. Que gera efeitos jurídicos instantâneos pautados no liame de conveniência e oportunidade, um verdadeiro leque discricionário.

De importante destaque crivar-se que a isenção é ferramenta para implementação de política econômica e fiscal do ente federado, garantido pela Constituição. Recordando-se que

---

<sup>6</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*. 17ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 394.

a Carta de Outubro delega aos entes poder de tributar para que estes possuam autonomia financeira suficiente para a sua atuação política.

Para que o ente opte pela não captação de receita tributária, é necessário que esteja presente o interesse público moldando a ação do governante buscando o bem comum.

O ato administrativo discricionário, conforme delimitado pelos doutrinadores paradigmas nacionais, é entendido por cinco elementos: Competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Em linhas gerais, necessária se fará a Competência da pessoa para a prática do ato administrativo, sendo esta a prerrogativa atribuída pela lei para que o administrador possa ter o ato discricionário em nome daquele ente.

No elemento Finalidade, substancializa-se no objetivo buscado pela pessoa pública com o ato da isenção, colocando a frente dos interesses pessoais, o interesse público. Tendo no elemento Forma o veículo pelo qual o ato se torna público e eficaz, como o projeto de lei.

Por fim, teremos no elemento Motivo as razões fáticas e jurídicas que argumentarão àquele ato discricionário, que terá no elemento Objeto o efeito jurídico desejado na produção da renúncia fiscal.

Outro ponto a se destacar é que o administrador público fica mais ligado a necessidade de atuar pela legalidade, ante o fato vinculado de sua atuação e no restante de espaço que resta terá a discricionariedade pautada, ainda assim, nos elementos acima apontados que também impõe certa dificuldade para o ente que possui interesses escusos. Resume-se a atuação na existência de uma ordem legal e a inexistência de uma proibição.

Da abordagem de Celso de Mello<sup>7</sup> ainda é possível extrair ideias sobre a decorrência da discricionariedade explícita na norma descrevendo a situação fática que necessitará vivenciar o contribuinte para elidir o seu dever de adimplemento do tributo. A situação experimentada pelo contribuinte para a ocorrência da exclusão do tributo é a finalidade almejada pelo Poder Público, valores e palavras pensadas na busca por uma realidade social melhor.

Na atuação do ente se faz relevante entender pelo momento da prática do ato administrativo pretendido. Cabendo a lei determinar os limites da discricionariedade, não existindo dúvida quando ao atuar vinculado, cabendo, nas lacunas restantes, a discricião.

---

<sup>7</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 6ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 18-19.

A finalidade almejada pelo Poder Público não diferente será por aquele trilho que ocasionar os melhores resultados, atendendo-se fielmente o interesse público. Colocando o administrador na imposição pela escolha não diferente do ótimo, quando buscada a boa.

Superando os conceitos doutrinários e se chegando a análise das delimitações legais já expressas. Os incentivos fiscais, que atuam no campo da extrafiscalidade denominados como isenções tributárias puras ou genéricas, que possuem abrangência maior do que as isenções condicionais - por tempo certo – que devem ser honradas pelo ente concedente, diante da sua faceta contratual.

Um bom norte para a averiguação dos limites e requisitos para a concessão de incentivos fiscais se extrai da Lei Complementar n. 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal – que dirige a ação do legislador, nos termos do artigo 14 impõe que a renúncia fiscal deverá ter atrelada da estimativa do impacto orçamentário-financeiro que verifique as consequências para aquele exercício e nos dois demais subsequentes, atendendo-se a lei de diretrizes.

Importante salientar que a Lei de Responsabilidade Fiscal não limita a concessão de benefícios fiscais. Em verdade, a mentalidade do legislador é no sentido de impedir que a benesse fiscal de alguma forma comprometa a efetivação das receitas já previstas no orçamento, e gere déficits ao ente.

Ainda no artigo 14, além dos impositivos já abordados há ordem legal condicional para a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária. Firmando que deverá existir estimativa do impacto orçamentário-financeiro, mas também o estreitamento ao disposto nas leis orçamentárias, e na adoção de meios de compensação naquele exercício e nos dois seguintes, por meio do aumento da receita com a elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Conclui-se que as medidas deverão ser implantadas antes mesmo do ato de concessão ou ampliação do benefício fiscal. Sendo certo afirmar que, dos quatro pressupostos para a renúncia de receita dois são alternativos devendo ser obrigatoriamente seguido.

Todo este regramento visa que a isenção fiscal consiga atender o seu fim que não é o benefício individualista, tendo as regras dos incisos I e II, do artigo 14 forte instrumento a dificultar a concessão de incentivos não desejados pelo contribuinte.

Especificadamente, no trecho legal em estudo restou o ente político condicionado à identificação prévia de que a renúncia percorrida foi considerada na estimativa de receita das leis orçamentárias, além que não existirá afetação as metas do produto fiscal previsto naquele período. Outro ponto exigido se faz no sentido de que a proposta de negativa tributária esteja correlata de medidas de compensação.

O que se busca é que a isenção tributária não afronte princípios como a justiça fiscal, generalidade e universalidade, uma vez que retirando de um o ônus tributário não sofra outro excesso de carga tributária. Por outro prisma, impõe grande dificuldade de que exista a supressão pura e simples do encargo tributário com intenções afastadas do interesse público.

Impõe direcionar crítica a diversas praticas a margem do correto visto nas três esferas públicas, onde se vê incentivos tributários afastados dos requisitos do artigo 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal. Acrescentando-se que existem Estados-membros que outorgam incentivos relativos ao ICMS sem a defesa constitucional de necessidade de regulamentação via Convênios.

Temática de relevância se faz no sentido de entender se o incentivo fiscal por tempo determinado, destoando-se da isenção do artigo 111, do CTN, eis que esta é meramente uma exceção à regra geral de tributação. Esclarecendo-se que a isenção por tempo tem uma faceta contratual, sujeito passiva e ativo se ajustam na busca pelo desenvolvimento de econômico.

Questionamento natural se faz, quando no estudo das isenções temporárias anteriores à LRF, é no sentido da possibilidade de destoar dos requisitos do artigo 14, ora em exame. Entende-se, com relação às leis posteriores a lei protetora fiscal já se subentende a existência uma pressuposição de respeito ao regramento do artigo 14, da LRF.

Porém, quando anteriores as isenções permanecem esclarecido pela ideia de que à época também se deram por motivação de oportunidade e conveniência.

Cabe destaque que existem casos na história nacional dando conta de Municípios, ponderando que isenções concedidas antes das disposições criadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal, poderiam conviver com o não cumprimento do benefício, trazendo para empresários prejuízos com relação a investimentos, afrontando-se o princípio da confiança legítima do contribuinte, temática de abordagem futura.

A mente do legislador quando da criação da lei de responsabilidade foi instituir que a renúncia deve estar atrelada ao interesse público, sem que exista o crescimento da economia local não há razão para isenção. Tendo na melhora regional econômica fundamentação suficiente para asseguarção da estabilização que deve obter o orçamento daquele ente.

Conclui-se que por mais estreita a lei que esteja à renúncia de receita pela vinda da Lei de Responsabilidade Fiscal, com qualidade de gestão pública, ainda haverá espaço discricionário suficiente para atuação. Onde, sem dúvidas, a isenção tributária é elemento essencial na vida dos entes.

### 3. HÁ INTERESSE DO CONTRIBUINTE PELA ATUAÇÃO DO PODER PÚBLICO NA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS?

Instituídos os paradigmas de que para a existência da isenção tributária dependerá a intenção do Poder Público para a criação de uma lei, além de que esta lei de renúncia fiscal necessite trabalhar nos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal no que se resta como discricionariedade. Sendo neste capítulo intenção explorar qual perfil de contribuinte possui maior interesse no atuar legislativo quando a temática é a isenção tributária.

Quando o contribuinte do imposto sobre propriedade de veículos automotores se aproxima de um sinal, também conhecidos em outros estados como farol ou semáforo, ele entende para a existência de um fato típico existe um requisito, ou seja, espera este motorista certo comportamento responsável das pessoas envolvidas naquela esfera e dentro do delimitado no ordenamento jurídico.

Assim, este contribuinte espera que estando o sinal aberto, do lado oposto estará fechado, bem como os pedestres respeitarão o lado que estiver fechado para estes, e contrário poderão efetuar seu deslocamento sem perigo de serem atropelados.

Não destoante deste cenário, quando o Estado adota uma conduta dentro da atuação legiferante, abre para a coletividade a sua intenção, criando a tipicidade que gerará nos contribuintes uma expectativa. Portanto, o Estado não pode, em seguida, adotar uma conduta manifestamente contrária. Pois gerou confiança no indivíduo de que tal situação seria mantida<sup>8</sup>.

Cabe destacar que muitas das vezes é o contribuinte a proferir ao Estado lições. Equilíbrio, previsibilidade, e segurança são os conceitos que delimitam justificam a existência do que se entende pelo direito. Na ocorrência deste cenário, o contribuinte tem a possibilidade de entender a que legislação terá de se submeter, além de que atitudes deverá se organizar e as implicações que estará sujeito diante das ações praticadas, ou não praticadas.

---

<sup>8</sup> “A esses dois últimos elementos ou princípios - legalidade da Administração Pública e proteção da confiança ou da boa fé dos administrados – ligam-se, respectivamente, a presunção ou aparência de legalidade que têm os atos administrativos e a necessidade de que sejam os particulares defendidos, em determinadas circunstâncias, contra a fria e mecânica aplicação da lei, com o conseqüente anulamento de providências do Poder Público que geraram benefícios e vantagens, há muito incorporados ao patrimônio dos administrados.” COUTO E SILVA, Almiro do. *Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo*. Revista da Procuradoria-Geral do Estado, Porto Alegre, volume 27, nº 57, 2003, p. 13

Valendo destacar que princípio não é regra, logo estará a confiança legítima acima da legalidade, e para sua aplicação valores como a dignidade da confiança a ser protegida, a boa-fé do administrado, serão levados em consideração.

Como aborda Hartmut Maurer<sup>9</sup>, serão condições para a existência do princípio da proteção à confiança legítima que o contribuinte tenha confiado na existência do ato administrativo, bem como que sua confiança seja digna de proteção.

Esta organização já deveria ser esperada do Estado, porém nem sempre se vê do Poder Público a manifestação de segurança esperada, gerando “batidas e atropelamentos” nos cruzamentos fáticos, em analogia ao exemplo dos primeiros parágrafos.

Evidente a necessidade da existência de segurança no âmbito das relações entre contribuinte e Estado, para a manifestação de planejamento econômico, de importância fundamental para o equilíbrio e estudo financeiro do cidadão, não podendo o Estado intentar a raciocinar que este não existe, ou que o Estado não deva ter um atuar seguro.

O ideal de segurança jurídica almejado fica evidente na legislação tributária, como no instituto da irretroatividade tributária e da coisa julgada. Desta forma, o princípio da proteção à confiança surge como ferramenta protetiva das expectativas dos contribuintes. Assim, o princípio em análise decorre do princípio da segurança jurídica.

Exemplifica-se com panorama de empresa favorecida incentivo fiscal, por tempo certo ou não, programam-se para aqueles próximos exercícios tendo a certeza de uma cobrança, ou não cobrança em razão da isenção, e até mesmo certeza de certa restituição.

Há um direito adquirido quando da fruição até o final do termo previsto legalmente, sem que possa o ente alegar contrariedade às disposições da LRF, e assim, deixar de cumprir com o que lhe cabe pela demonstração a coletiva da sua vontade. Nos casos de recusa do ente político quanto ao cumprimento suas obrigações decorrentes de lei isentiva abrirá caminho para o contribuinte pleitear judicialmente o seu direito adquirido.

Entende-se que os comportamentos estatais são carregados de presunção de legitimidade, gerando no contribuinte certa expectativa de manutenção daquele momento, e desta forma, devem ser perpetuadas, ainda em casos de manifesta ilegalidade.

Encontra substância o demonstrado onde mesmo devendo o Estado perpetuar o dever de boa-fé e moralidade, como exposto no artigo 37, da Constituição da República Federativa do Brasil. Estando o Poder Público limitado, a destempe, estancar seu comportamento e promessa outrora afirmada, que geraram expectativa de direito.

---

<sup>9</sup> MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*, Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000, p. 68-69

Ressalta-se mecanismo de defesa do contribuinte no artigo 146, do Código Tributário Nacional, onde eventual modificação decorrente de ato administrativo ou judicial, só terá efeitos em relação a um mesmo contribuinte, quando o fato gerador ocorrer posteriormente à introdução do novo ato, valendo-se nos casos de concessão de isenção, anistia, remissão e moratória<sup>10</sup>.

O contribuinte interessado na atuação legislativa terá munção de informações para sua atuação em longo prazo e, com as devidas cautelas, podendo realizar planejamento financeiro tributário. Garantindo-se no sabe dever adimplir de tributação, e garantindo-se na confiança legítima de contribuinte na não modificação a qualquer tempo do cenário legal.

Condição imposta, invisível e cruel se não adotada. Estudos afirmam que há uma forte tendência do indivíduo se acostumar com situações repetidas, tendo a condição humana necessidade à estabilidade, segurança, confiança, previsibilidade e certeza, não somente no meio dos indivíduos, também quando das relações do contribuinte perante o Estado.

Nos casos de declaração de certa lei tributária como inconstitucional, se faz necessária a análise com relação aos efeitos da decisão. Quando a decisão declaratória é eivada de controle difuso de constitucionalidade somente tendo efeitos naquele caso em concreto.

Por outro lado, quando proveniente no controle concentrado de constitucionalidade, terá àquela decisão vinculação perante os demais órgãos do Judiciário e da Administração Pública, com efeitos *ex tunc*.

Decisão da nossa Corte Suprema que declare certo tributo como inconstitucional retira a norma do ordenamento jurídico. Todavia, com relação aos tributos já cobrados e ações em face da cobrança tributária, em geral, não prestigiam a repetição do indébito, justificando-se na segurança jurídica não prejudicando a organização orçamentária, além da própria finança pública na devolução pretendida pelos sujeitos passivos.

O contribuinte bem planejado entende que mesmo que obtenha a devolução de um tributo o Estado deverá optar por outras vias compensatórias que acabarão prejudicando o próprio contribuinte ou terceiro: o estabelecimento de moratória no atendimento das políticas públicas ou mesmo a busca por novas fontes tributárias, caso todos tivessem direito à devolução, acabaria a coletividade fadada a custear esta repetição.

---

<sup>10</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Revisão da Legalidade do Lançamento Tributário e a Coisa Julgada Administrativa em Matéria Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005, p. 34.

Casos de isenção tributária concedida a contribuinte de grande porte, poderão estes dispor de acompanhamento jurídico traçando planejamento tributário mais eficaz quanto a perdas em razão de modificação de cenário, tendo maior implicação no argumento de merecimento de proteção de sua confiança.

O que se entende é que nenhum grande sujeito passivo tributário irá dispor de vultuosos tributos sem o mínimo planejamento e estudo quanto ao cenário fiscal daquela operação. Conclui-se que com o maior interesse do contribuinte na atuação do legislador mais eficiente será sua condição como sujeito passivo nas relações tributárias com o Estado.

## CONCLUSÃO

Da análise do fenômeno tributário da isenção fiscal e quais limites estarão impostos ao Poder Público no que tange a discricionariedade. Ultrapassadas tais barreiras, a lei desobriga aquele que deveria ser o sujeito passivo na relação tributária, deflagrando a técnica legal que, em tese, visa o refinamento da arrecadação, o desenvolvimento econômico.

Explorando a necessidade garantidora da atividade legislativa para a realização de lei que vise quebrar a regra, ou seja, a existência dos tributos se faz para a ocorrência da arrecadação por parte do Estado para a garantia da entrega de todo o determinado na Constituição.

Assim, há uma dupla jornada legiferante, tal como uma revisão de conceitos perante os contribuintes denotando a situações especiais a negativa de tributação, desonerando certo contribuinte da necessidade do pagamento do tributo.

Trafegando-se na esfera da criação de uma lei, para a criação de outra lei que vise interromper esse que seria um fluxo normal arrecadatário, estão tanto o Poder Executivo, quanto o Legislativo atrelados a necessidade de respeito a uma outra lei, qual seja, a recém-criada Lei de Responsabilidade Fiscal.

A Lei Complementar n. 101, de 2000, visou emplacar maior rigidez na entrega de eventuais benefícios fiscais, manutenção do equilíbrio nas contas públicas, além de limitar o uso da isenção tributária como instrumento eleitoreiro.

E por mais que transpareça uma inicial dificuldade na atuação legiferante, ainda há um largo espaço para a atuação do gestor público, acarretando na necessidade de impor melhores ofícios na implementação de eventual política de renúncia. Havendo a necessidade de ponderação por parte dos Poderes Executivo e Legislativo denotando um verdadeiro mérito administrativo a isenção que resulta em benefício à sociedade.

Fatores que serão de necessidade de análise pelos envolvidos, por exemplo, serão índices de renda média, desemprego, consumo, entre outros que deverão ser levados em consideração para o entendimento técnico para que se possa abrir mão de recursos oriundos de tributos, para captação de investimentos acarretando o emprego de avaliações para a menor margem de erro.

A motivação do Poder Público na entrega de uma isenção fiscal pode ser contornada em nome da justiça social, forma de intervenção do Estado na economia, atração de investimento, concretização do princípio da igualdade, por exemplo.

Proposta central do presente artigo s deu a demonstrar que de um lado encontra o Poder Público limites para a entrega de benefício de isenção, em outro prisma está o contribuinte que quanti mais se faz presente na averiguação do trabalho legislativo, mais poderá conferir o cumprimento do administrador de forma regular sabendo o quanto se pagará em impostos, quanto terá do Estado de eventuais renúncias, dentro de um planejamento tributário mais eficiente numa análise mais individual, e com enfoque mais aberto a satisfação social.

Conclui-se que a isenção fiscal quando bem utilizada pelo gestor público na aptidão das suas funções, norteados pelos bons ofícios do Poder Legislativo delimitado pelo pretendido pelos contribuintes, poderão, dentro dos limites impostos na lei e da discricionariiedade apresentar à sociedade cenário juridicamente estável.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 05 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 05 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)>

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Forense, 2008.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. Dialética, 2010.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 147.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva, 2007. p. 205-206, 514-533.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. São Paulo, 3ª ed., 1971.

MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*, Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2000, p. 68-69.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Revisão da Legalidade do Lançamento Tributário e a Coisa Julgada Administrativa em Matéria Fiscal*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005, p. 34.