

# **I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**MARIA DE FATIMA RIBEIRO**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

**Membro Nato** – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-032-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Constituição, cidades e crise

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. I Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# I ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

Não poderíamos deixar de ressaltar, quando da realização do evento, do ineditismo do contexto brasileiro diante da crise sanitária causada pelo denominado novo corona vírus. Isto obviamente trouxe repercussões na própria realização do encontro - outrora construído para ser presencial - e convertido, com um trabalho e destemor ímpar de toda equipe do CONPEDI, em virtual. Imaginava-se, quiçá, com uma certa preocupação, qual seria o resultado desta transformação do mundo físico para o cenário da web. O desfecho sabemos, Um sucesso memorável que servirá de uma grande lição para todos nós e será, seguramente, uma referência histórica para os vindouros eventos. A virtualização chegou para ficar; entretanto, no futuro será opcionais e coadjuvantes dos presenciais uma vez que o contato humano foi, é e sempre será insubstituível. Mas o aprendizado ainda está sendo assimilado e se revela como um grande indutor na evolução dos eventos do CONPEDI. Neste GT de Direito Tributário e Financeiro, nos impressionou o engajamento, a despeito de dificuldades momentâneas, sejam técnicas ou mesmo de adequação às novas ferramentas de reunião remota, de todos os participantes quando de sua apresentação e, mesmo quando dos debates. Afigura-se que a conjuntura econômico-social brasileira, com a expansão do gasto público, em várias vertentes conjugada com brusca redução da receita tributária de todos os entes da federação, seja pelo choque de oferta, por conta do fechamento de vários setores da economia nacional, seja pelo choque de demanda, por conta do isolamento social e queda de renda, obrigou-nos à uma árdua reflexão sobre os caminhos a seguir, abrangendo o papel do Estado, com enfoque especial aos gastos com a saúde; reforma tributária, cuja formulação sofrerá necessariamente alterações, sobretudo considerada a premência de novas fontes de recurso; redução ou aumento de gastos públicos para reduzir o impacto da crise econômica sobre os mais impactados ou mesmo para catalizar os valores atores econômicos, etc. Parabéns a todos os participantes e, com resiliência e coragem, esperemos novos e melhores tempos para nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dra. Maria De Fatima Ribeiro - Universidade de Marília

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no I Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 8.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

**REGIMES ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO E A POLÍTICA MACROECONÔMICA  
BRASILEIRA: A IMPLEMENTAÇÃO DE UM REGIME DE BENEFÍCIOS FISCAIS  
NA LEI N. 13.800/19 E A CONSTRUÇÃO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO  
ISONÔMICO.**

**SPECIAL TAXATION REGIMES AND THE BRAZILIAN MACROECONOMIC  
POLICY: THE IMPLEMENTATION OF A TAX BENEFIT REGIME IN LAW N.  
13.800/19 AND THE CONSTRUCTION OF AN ISONOMIC TAX SYSTEM.**

**Bruno Schettini Condé  
Dhanilla Henrique Gontijo**

**Resumo**

No presente ensaio, será examinada a Lei n. 13.800/19 que autorizou a Administração Pública a firmar instrumentos de parceria e termos de execução de programas, com organizações gestoras de fundos patrimoniais, bem como a necessidade de adotar um regime de benefícios fiscais para consecução dos objetivos normativos. Os conceitos, as principais características e os princípios tributários correspondentes serão apresentados e servirão como subsídio para implementação dos benefícios fiscais, garantindo respaldo constitucional para uma legislação que envolve a política macroeconômica brasileira. Demonstra-se relevante o trabalho, concluindo pela adoção de benefícios fiscais na construção de um sistema tributário isonômico.

**Palavras-chave:** Regime especial de tributação, Política macroeconômica brasileira, Lei n. 13.800/19, Fundos patrimoniais (endowments), Benefícios fiscais

**Abstract/Resumen/Résumé**

In this essay, Law n. 13.800/19 that authorized the Public Administration to sign partnership instruments and program execution terms, with heritage fund management organizations, as well as the need to adopt a tax benefit regime to achieve the normative objectives. The concepts, the main characteristics and the corresponding tax principles will be presented and will serve as a subsidy for the implementation of tax benefits, ensuring constitutional support for legislation that involves Brazilian macroeconomic policy. The work is relevant, concluding with the adoption of tax benefits in the construction of an isonomic tax system.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Special taxation regime, Brazilian macroeconomic policy, Law n. 13.800/19, Equity funds (endowments), Tax benefits

## **1 INTRODUÇÃO**

O presente artigo aponta como problemática a inexistência de um regime especial de tributação no âmbito da Lei n. 13.800/19.

A hipótese aqui traçada é a de que a implantação de regimes especiais de tributação se faz de forma pouco sistemática, visando atender interesses arrecadatários mais imediatos, não havendo maior preocupação entre a relação desses regimes especiais de tributação e os princípios jurídicos que devem nortear o sistema tributário e o sistema econômico, princípios estes consagrados pela Constituição Federal de 1988.

A adoção do referido regime no âmbito da legislação supramencionada se justificaria, à luz dos princípios da igualdade e da praticabilidade, garantindo respaldo constitucional para um projeto que envolve a política macroeconômica do país.

Serão introduzidos os conceitos e as principais características do instituto supramencionado, visando esclarecer sua relevância e amplitude, buscando respaldo em autores renomados, bem como demonstrar sua aplicação no âmbito do Direito Tributário.

Por fim, será debatida a viabilidade e a legalidade do regime especial de tributação instituído pela novel Lei n. 13.800/19, garantindo uma interpretação sistemática de acordo com a Constituição de 1988.

Dessa forma, demonstra-se relevante o desenvolvimento deste trabalho, que pretende comprovar que a implantação de benefício fiscal no âmbito da Lei n. 13.800/19 promoveria uma maior inserção da referida legislação, além de atender aos objetivos da política macroeconômica nacional, garantindo a observância dos princípios constitucionais e auxiliando na construção de um sistema tributário mais igualitário e eficiente.

## **2 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

A Constituição Federal de 1988 institui um capítulo sobre o Sistema Financeiro Nacional, determinando a distribuição de competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno, compreendendo a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Além de dispor sobre a distribuição da competência tributária, o legislador constituinte ainda previu normas e princípios jurídicos que visam formatar o exercício dessa competência tributária, garantindo a integração de valores que deverão ser resguardados quando da instituição dos tributos.

É importante ressaltar que a Constituição Federal, em regra, não institui tributos, mas estabelece a repartição de competências entre os diversos entes federativos e permite que sejam instituídos com observância dos princípios constitucionais.

A competência tributária, sob esse ângulo, pode ser entendida como a primeira grande limitação ao poder de tributar, que deixa de ser poder de fato e se converte em poder jurídico (competência).

Segundo Roque Antônio Carrazza, competência tributária é “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas” (CARRAZZA, 2003, p. 303).

Alexandre de Moraes, por seu turno, intensifica a preocupação latente com a observância dos princípios constitucionais na aplicação das normas de Direito Tributário pelo ente estatal:

A imposição tributária, como lembra Ives Gandra, “representa apropriação de bens do cidadão” e, portanto, sempre deverá observar fielmente os princípios e preceitos constitucionais, pois salienta o Supremo Tribunal Federal que o “fundamento do poder de tributar, por isso mesmo, reside no dever jurídico de essencial e estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República” (GANDRA *apud* MORAES, 2008, p. 841).

Os princípios constitucionais têm uma função estruturante dentro do sistema jurídico brasileiro, servindo como fundamentos para a interpretação, integração e aplicação do direito tributário constitucional e infraconstitucional.

A correta instituição dos tributos é condicionada à aplicação correta dos princípios constitucionais tributários, estejam eles expressos ou implícitos no texto constitucional.

### **3 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR**

Como pontuado, o exercício da competência tributária não é arbitrário, havendo princípios e regras que o limitam. Tradicionalmente, o Direito Tributário brasileiro refere-se às limitações constitucionais ao poder de tributar, que são obstáculos estabelecidos pela própria Constituição Federal, com o objetivo de evitar que o ente tributante exceda o exercício de suas competências tributárias. São, portanto, o disciplinamento jurídico do exercício da competência tributária.

A Constituição de 1988 apresenta uma seção sobre o tema, apresentando um rol de regras e princípios que restringem a atuação do ente arrecadador e visam garantir a segurança do contribuinte em face da necessidade de arrecadação por parte do Estado, visando também obter uma tributação mais justa.

Eduardo Sabbag define que as limitações ao poder de tributar são “qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras” (SABBAG, 2012, p. 01).

Mais estritamente, as limitações constitucionais que impedem o exercício da competência tributária se manifestam por meio dos princípios constitucionais tributários, que, basicamente, destinam-se a garantir segurança jurídica ao contribuinte, bem como tornar mais justa a tributação.

Insta assinalar que não se trata apenas princípios de natureza tributária, mas sim de princípios de natureza econômica ou social que afetam o exercício da competência tributária.

Além dos princípios, também as imunidades tributárias consubstanciam limitações ao exercício da referida competência, uma vez que fixam limites negativos, estabelecendo situações que não se submetem ao âmbito de atuação.

Em seguida, são sucintamente abordados alguns princípios jurídicos tributários que guardam maior pertinência com o argumento desenvolvido neste trabalho.

### **3.1 Do Princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária**

O princípio da igualdade de direitos garante o tratamento idêntico pela lei a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil, vedando diferenciações arbitrárias e discriminações, garantindo a igualdade na lei e também a igualdade perante a lei, nos termos do artigo 5º, inciso I, da Carta da República.

Isso significa que o legislador, ao criar ou editar alguma norma, não poderá adotar tratamento diferenciado entre pessoas ou classes; já no que se refere à igualdade perante a lei, cabe ao intérprete aplicar a lei de forma equânime, evitando estabelecer diferenças em relação aos destinatários daquela norma previamente estabelecida.

Tal conceito busca abranger todas as pessoas, permitindo que os iguais sejam tratados igualmente e os desiguais desigualmente, na medida de sua desigualdade, evitando que algum fator de discriminação acompanhe lógica racional de diferenciação e operando assim sua contradição.



Sobre a ideia de relativização da igualdade, Eduardo Sabbag afirma que impede que “se trate com desigualização aqueles considerados “iguais”, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como “dessemelhantes”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia” (SABBAG, 2010, p. 129).

Tal princípio pode ser analisado como cláusula geral de proibição do arbítrio, não permitindo que o legislador adote critérios discriminatórios quando da criação da norma.

No âmbito do Direito Tributário, o princípio da igualdade tributária está previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição de 1988, e veda a distinção entre contribuintes que estejam na mesma situação, devendo ocorrer a uniformização dos tributos federais, estaduais e municipais em relação a qualquer contribuinte, não sendo permitida qualquer distinção em razão da procedência ou do destino do serviço ou da mercadoria, devendo haver tratamento igualitário para todos os cidadãos.

O referido dispositivo garante tratamento tributário isonômico aos contribuintes que se encontrarem em situação de equivalência, convergindo com o princípio da igualdade previsto no artigo 5º, inciso I da Constituição de 1988, apresentando um conceito de igualdade para o âmbito do Direito Tributário.

É um mandamento de difícil aplicação, pois enfrenta a necessidade insaciável do Estado de arrecadar valores para cumprir com suas funções estatais; em sentido contrário aos cidadãos, que na qualidade de contribuintes, visam obter os serviços públicos essenciais, sem, no entanto, serem obrigados a aumentarem a sua contribuição aos cofres públicos.

Para Werther Botelho Spagnol, é necessário verificar o critério pelo qual se poderá verificar a correta aplicação do princípio e para isso é essencial ultrapassar o senso comum e avançar para encontrar a correta aplicação, observando concomitantemente o princípio da capacidade tributária, para conseguir determinar que “a instituição de um real tratamento igualitário em matéria de tributação, é fundamental a adoção de um critério que permita ao legislador distinguir entre os contribuintes e este critério, no atual contexto constitucional, é o estudo da capacidade tributária” (SPAGNOL, 2004, p. 117).

Dessa forma, para a plena observância do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário, deve-se analisar com precisão o conteúdo normativo, de modo a evitar abusos quanto ao poder de tributar, atuando de acordo com os ditames constitucionais.

### **3.2 Do Princípio da Capacidade Contributiva**

A capacidade contributiva pode ser situada na aptidão econômica que as pessoas têm para figurar na relação tributária na qualidade de sujeito passivo da obrigação.

O princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade tributária, porém não se esgota ou se confunde com este. Serve de embasamento para a instituição de tributos, observando a capacidade do contribuinte de recolher valores aos cofres públicos.

O referido princípio tem relação mais direta com os impostos de caráter pessoal e leva em conta as características particulares e qualidades do contribuinte para ser enquadrado como sujeito passivo da norma tributária.

O artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, demonstra a necessidade de personalizar os impostos, levando-se em conta o caráter pessoal dos contribuintes.

O sujeito passivo poderá ser uma pessoa, natural ou jurídica, obrigada a cumprir o desígnio legal e pagar o tributo devido.

Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, a pessoa que realiza o fato gerador será o contribuinte. Em certos casos, a lei determinará que um terceiro, que não realiza o fato gerador, seja considerado responsável, ou seja, a lei transfere a um terceiro o ônus relativo ao pagamento do tributo.

O referido artigo 121 permite a classificação do sujeito passivo em contribuinte ou sujeito passivo direto (inciso I) e responsável ou sujeito passivo indireto (inciso II).

É importante ressaltar que o terceiro que não realiza o fato gerador e está vinculado ao tributo, deverá estar relacionado de alguma forma ao fato gerador da obrigação tributária, conforme estabelece o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Ademais, justamente porque, de fato, o ônus financeiro do tributo indireto será suportado pelo contribuinte de fato, o sistema constitucional tributário prevê a aplicação do princípio da seletividade, como forma de atender a capacidade contributiva, tributando de forma menos onerosa os produtos mais essenciais que, supostamente, serão adquiridos pelos consumidores de baixa renda.

Dessa forma, a aplicação do princípio da capacidade contributiva, também em relação aos impostos indiretos, visa garantir maior justiça tributária no exercício da competência tributária, devendo ser observado também nos casos em que a tributação seja utilizada como instrumento de política extrafiscal do Estado.

### **3.3 Do Princípio da Legalidade**

O princípio da legalidade prevê que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa ou praticar qualquer ato, sem que esteja previsto em lei que o defina.

Nesse sentido, o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O termo lei é genérico e abrangente, incorporando quaisquer atos normativos de natureza legal, tais como lei, decreto, portarias, medidas provisórias, etc.

Apresentado como garantia e limite ao poder dos governantes, o princípio da legalidade está presente no Estado Democrático de Direito.

Segundo Hamilton Dias de Souza, o princípio da legalidade é o mais importante dentre os princípios tributários, “segundo o qual o tributo não pode ser instituído ou aumentado sem autorização do povo por intermédio de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar tributo” (SOUZA, 2008, p. 7).

No texto constitucional, o termo “Lei” deverá ser compreendido em sentido estrito, ou seja, a criação ou majoração de tributos pressupõe a realização de um processo legislativo.

A Constituição de 1988 veda a possibilidade de criação ou majoração de tributos sem prévio instrumento normativo que o estabeleça, apresentando justificativa, motivação e necessidade, devendo ainda ser observados os demais princípios constitucionais.

A ressalva a esse princípio presente na própria Constituição é relativa ao artigo 62, que permite a criação ou majoração de determinados tributos por meio de medida provisória.

A possibilidade de relativização do princípio é prevista em lei, apresentando parâmetros específicos que permitam essa exceção, devendo tais limites estar previstos na lei, sob pena de inconstitucionalidade da medida.

Pela análise do texto legal, confirma-se que um tributo não poderá ser criado ou majorado sem lei anterior que o defina.

Tendo como marco teórico o princípio da legalidade constitucional, inserido como direito e garantia fundamental no texto constitucional, o princípio da legalidade tributária garante aos contribuintes a segurança jurídica essencial para a concretização do estado democrático de direito, evitando o poder arbitrário e desenfreado do Estado e combatendo abusividades por parte dos governantes em detrimento dos cidadãos.

#### **4 IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA**

A Constituição Federal de 1988, no capítulo que versa sobre o Sistema Tributário Nacional, incluiu uma seção que trata das limitações do poder de tributar.

Tal medida garante aos contribuintes a observância dos princípios constitucionais que preservam os direitos dos cidadãos em face da ganância dos entes estatais, permitindo a atuação do Poder Judiciário em caso de violação aos princípios norteadores preconizados na lei máxima, servindo de barreira para instituição ou majoração de qualquer tributo.

Entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, além dos princípios constitucionais, destacam-se também as imunidades tributárias, que constituem verdadeiras regras de não competência, isto é, regras que restringem o âmbito das normas de competência tributária.

Nesse passo, é necessário retomar o conceito de não incidência da norma tributária, de imunidade e de isenção.

A não incidência é fenômeno negativo que se configura quando não há a subsunção do fato concreto a norma abstrata. Não havendo a incidência tributária, não ocorre o nascimento da obrigação tributária, eis que os atos e as situações praticadas não estão abrangidos pela norma jurídica.

Segundo Hugo de Brito Machado, a não incidência é uma situação de fato que não se comporta dentro das hipóteses de incidência previstas na norma tributária e “configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência” (MACHADO, 2000, p. 177).

Embora muitas vezes as figuras jurídicas da imunidade e da isenção sejam equiparadas a não incidência, tratam-se de figuras distintas, conforme explica Oscar Valente Cardoso:

Primeiramente, relembra-se a distinção conceitual existente entre imunidade, isenção e não incidência no Direito Tributário; a imunidade consiste no afastamento da incidência do tributo por meio de norma expressa da Constituição; a isenção é também a exclusão do tributo, mas por norma infraconstitucional; e a não incidência trata de qualquer situação não abrangida pela hipótese de incidência do tributo. (CARDOSO, 2011, p.103).

Com efeito, no tocante à imunidade tributária, as suas hipóteses são previstas na Constituição Federal, que apresenta um amplo rol de regras jurídicas que restringem o alcance das regras de competência (e, por isso, a estatura constitucional das normas de imunidade).

Na imunidade, a própria Constituição Federal prevê restrições ao exercício da competência tributária, sendo inequívoco o caráter jurídico (e não meramente fático) das hipóteses de imunidade.

Já a isenção é tratada nos artigos 97, I e 176 do Código Tributário Nacional, consistindo em regras jurídicas que reduzem o campo de incidência tributária, definindo situações ou contribuintes que, por variadas razões, o próprio legislador resolver excluir do campo de incidência.

A isenção pressupõe o exercício da competência tributária e a instituição do tributo. Todavia, a regra isencional funciona como regra parcialmente derogatória da norma de incidência, preservando determinada situação, por deliberação legislativa, da incidência tributária.

Sinteticamente, a não incidência contempla os casos não alcançados por regras jurídicas, é dizer, situações que escapam à incidência das normas tributárias. Já as imunidades e as isenções, sendo regras jurídicas, não podem ser, conceitualmente, equiparadas às hipóteses de não incidência, embora, sob o ângulo prático, imunidades e isenções produzam efeitos análogos à não incidência.

Juridicamente, porém, ambas, imunidades e isenções, são regras jurídicas, de conteúdo negativo, que restringem o alcance das normas de competência tributária (no caso da imunidade, daí a sua estatura constitucional) e as normas de incidência tributária (no caso da isenção, advindo daí sua natureza legal).

A criação de mecanismos – incentivos fiscais – cuja finalidade seja reduzir a arrecadação fiscal ou promover a inserção de contribuintes em determinado ordenamento jurídico, para produzir efeitos indutores ou inibidores da atividade econômica, envolve, no mais das vezes, mas não apenas, o uso da imunidade e da isenção, observando-se, sempre, os princípios constitucionais tributários.

## **5 LEI N. 13.800/09 E OS FUNDOS PATRIMONIAIS - “*ENDOWMENTS*”**

A Lei n. 13.800, promulgada em 04 de janeiro de 2019, autoriza a Administração Pública a firmar instrumentos de parceria e termos de execução de programas, projetos e demais finalidades de interesse público com organizações gestoras de fundos patrimoniais.

Tal legislação é fruto da conversão da Medida Provisória n. 851, de 2018, e apresenta, em suas disposições preliminares, os seus objetivos:

**Art. 1º** Esta Lei dispõe sobre a constituição de fundos patrimoniais com o objetivo de arrecadar, gerir e destinar doações de pessoas físicas e jurídicas privadas para programas, projetos e demais finalidades de interesse público.

**Parágrafo único.** Os fundos patrimoniais constituídos nos termos desta Lei poderão apoiar instituições relacionadas à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação, à cultura, à saúde, ao meio ambiente, à assistência social, ao desporto, à segurança pública, aos direitos humanos e a demais finalidades de interesse público.

A inovação legislativa significa a inserção formal no ordenamento brasileiro de constituição de fundos patrimoniais, direcionados à manutenção sustentável e ao incremento de atividades de instituições mais tradicionais de interesse público, relacionados com educação, ciência, tecnologia, pesquisa, etc.

A normatização pretende especialmente contribuir para a criação de um ambiente favorável com a intenção de aumentar o nível de segurança e confiabilidade, incentivando a realização de aportes a favor de instituições apoiadas, que sejam voltadas às atividades nas áreas mencionadas em seu artigo 1º, parágrafo único.

Os fundos patrimoniais são estruturas criadas para apoiar uma organização ou uma causa, dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação. São também conhecidos internacionalmente como fundos *endowments*, que por sua vez, são fundos patrimoniais destinados à manutenção de determinadas atividades de interesse social, visando à sustentabilidade e à perpetuidade da entidade que as executa, de modo a evitar que a realização de seus fins institucionais seja suspensa ou interrompida em razão de oscilações ou complicações episódicas na captação de recursos ou de comprometimento de seu patrimônio por ações de curto prazo.

Erika Spalding conceitua um fundo *endowment* como um fundo de caráter permanente que “em sua essência, busca preservar o montante principal e reger a utilização dos rendimentos auferidos em prol da missão finalística a que se propõe” (SPALDING, 2016, p. 5).

Esses fundos são instrumentos que contribuem para a sustentabilidade financeira de organizações sem fins lucrativos que trabalham pela educação, saúde, assistência, cultura, direitos humanos, meio ambiente, esportes, deficiência, entre outras causas de interesse público.

Em virtude da fonte perene de recursos que pode interromper a manutenção das atividades e de projetos, essas organizações tornam-se dependentes de doações e de patrocínios.

Com o advento da lei, essas entidades poderão alcançar maior estabilidade financeira e assegurar sua viabilidade operacional, permitindo que se estruturam com profissionalismo e

desenvolvam suas atividades de forma sustentável e contínua, incentivando a realização de aportes e doações.

Paula Jancso Fabiani aponta as seguintes possíveis motivações para a criação de fundos patrimoniais:

- (i) perpetuar uma causa ou legado social; (ii) ter motivações familiares para doar; (iii) assegurar as aspirações filantrópicas na utilização do seu patrimônio; (iv) determinar um fim específico para os recursos; (v) garantir independência; (vi) dar margem para a excelência; (vii) evitar a perda de foco com o esforço na captação e (viii) atingir a estabilidade operacional no longo prazo (FABIANI, 2012, p. 36).

O grande objetivo de um fundo patrimonial (*fundo endowment*) é arrecadar valores para utilização em entidades que busquem promover a sustentabilidade de entidades e suas finalidades institucionais.

A Lei n. 13.080/19 estabeleceu ainda regras acerca de mecanismos de transparência e prestação de contas, governança corporativa, disposições sobre contabilidade e escrituração de uma organização que ficará responsável pela gestão dos recursos do fundo, criação de órgãos e conselhos, além de vedações e limitações, sob pena de suspensão e encerramento do termo de execução ou da parceria.

Além disso, o texto legal conceituou o fundo patrimonial, em seu artigo 2º, inciso IV, como sendo uma “organização gestora”, e estruturou uma seção para elucidar qual sua finalidade e forma de constituição: Seção I - art. 3º e seguintes.

Nesse sentido, a lei garantiu diversas possibilidades de estruturação, devendo ser analisados, de forma criteriosa, o planejamento societário, tributário e contratual, além de regras específicas para investimentos e utilização dos recursos arrecadados.

No entanto, o capítulo III – DOS BENEFÍCIOS FISCAIS – estabelecido nos artigos 28 a 30, foi vetado pelo Presidente da República, sob o argumento que, pela regra do teto dos gastos inserida no texto constitucional, pela Emenda Constitucional n. 95, fica vedada a possibilidade de isenção ou abatimento fiscal, sem justificar a origem dos recursos recebidos pelos fundos patrimoniais.

O veto ao capítulo III, que versa sobre os benefícios fiscais, tornou-se um grande imbróglio, visto que o principal atrativo para a criação de fundos patrimoniais são os incentivos fiscais para os doadores, o que incentivaria a participação de interessados.

Dessa forma, em regra geral, a Lei n. 13.800/19 deve ser considerado como um marco para a promoção e desenvolvimento dos fundos patrimoniais, cuja iniciativa garante a criação e incentivo a esses institutos. No entanto, a ausência de benefícios fiscais poderá

dificultar, de forma substancial, a formação do patrimônio necessário à consecução dos objetivos, visto a ausência de benefícios ou incentivos fiscais não ensejarão vantagens para a contribuição (doação), sendo esse o cerne dos fundos patrimoniais.

## **6 DOS INCENTIVOS FISCAIS**

Os incentivos fiscais denotam uma característica importante da tributação, qual seja, o caráter extrafiscal dos tributos. O instituto da exoneração tributária é certamente tão antigo quanto à própria ideia de tributo, especialmente quanto à previsão de que certos fatos ou sujeitos deveriam escapar à incidência tributária e ficar livre desse ônus.

Para Alfredo Augusto Becker, os incentivos fiscais apresentam finalidade diversa da necessidade de arrecadação para realização da função pública tradicional:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transformação dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada (BECKER, 1998, p. 132).

O exercício do poder de tributar envolve também o fenômeno da extrafiscalidade, sendo a tributação importante medida para atingir os objetivos sociais e econômicos de uma determinada sociedade, sendo utilizada como elemento na busca de uma política fiscal eficiente.

O ente estatal competente utiliza da prerrogativa constitucional que lhe permite instituir tributos e busca resolver problemas de ordem política e econômica por intermédio de concessões fiscais, reduzindo a carga tributária ou mesmo onerando determinados setores, visando atingir os objetivos macroeconômicos desejados e incentivando a produção econômica.

É necessário fazer uma diferenciação no conceito de incentivo fiscal, tendo um sentido amplo que versa sobre as exonerações tributárias, bem como outras formas de favorecimento do contribuinte que não diminuem diretamente a carga fiscal. Por outro lado, em sentido estrito, os incentivos fiscais reduzem a carga tributária, mediante alteração da obrigação principal, favorecendo determinado setor da economia ou grupo de contribuintes.

Celso de Barros Correia Neto apresenta um resumo explicativo acerca das concepções acerca do incentivo fiscal:



Em ambos os sentidos, amplo e estrito, tem-se um instrumento fiscal que cria vantagens para o contribuinte, a fim de induzir certo comportamento ou compensar situação específica. O critério de distinção entre um e outro é o mecanismo de favorecimento tributário de que se vale o legislador. Enquanto, na primeira acepção, compreende-se qualquer forma de derrogação na lei tributária posta em favor do contribuinte, com base na extrafiscalidade, na segunda, somente são levados em consideração instrumentos que ensejem redução direta da carga fiscal. (CORREIA NETO, 2014, p.130).

No entanto, tais medidas deverão ser precedidas de análise e observância dos princípios constitucionais tributários vigentes, estando sujeitas a controle judicial no intuito de resguardar a Carta Constitucional.

Marcos André Vinhas Catão elucida tal questão sob o fundamento que a desoneração fiscal deverá estar amparada nos princípios de Direito Tributário:

E forte nessa linha de ideias quer nos parecer que fluindo ao lado dos princípios constitucionais tributários, e dentro de uma Teoria Geral da desoneração tributária, a análise dos incentivos fiscais há que sempre levar em conta os demais anseios espalhados em uma determinada ordem jurídica, e fundamentalmente dentro dos princípios e objetivos colimados pelo texto constitucional (CATÃO, 2004, p. 36).

Os princípios constitucionais tributários, conforme abordados em tópico anterior, são os fundamentos de validade da aplicação das normas tributárias no Brasil e servirão como embasamento para a concessão dos incentivos fiscais. Nesse sentido, alguns princípios constitucionais, não tributários, servirão de auxílio para a concretização da política extrafiscal, no sentido de conceder incentivos fiscais, tais como intervenção estatal no domínio econômico (art. 170, Constituição Federal), moralidade, publicidade e eficiência (art. 37 da Constituição Federal).

Tais princípios deverão ser sopesados com os princípios constitucionais tributários, garantindo a legalidade e a igualdade, enfim, todo o conjunto de normas que compõem o sistema tributário.

Todavia, é evidente que o uso da extrafiscalidade coloca em segundo plano os princípios constitucionais estritamente tributários, uma vez que a utilização da extrafiscalidade, no plano jurídico-constitucional, deve se fundamentar na busca de “objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”, definidos no artigo 3º da Constituição Federal (por exemplo, “garantir o desenvolvimento nacional” e “reduzir as desigualdades sociais e regionais”, conforme incisos II e III do referido artigo 3º).

Ricardo Lobo Torres explicita a dosimetria a ser utilizada quando da concessão de incentivos fiscais, observando que a extrafiscalidade não deve aniquilar os princípios tributários:

Por não ser categoria estritamente fiscal, a restituição-incentivo não se subordina apenas à capacidade contributiva; antes deve responder aos anseios do desenvolvimento econômico e do crescimento harmonioso das diversas unidades federadas. Observa Tipke que as restituições-incentivos não se vinculam aos princípios da capacidade contributiva (*Leistungsfähigkeit*) ou da justiça tributária (*Gleichheit*) e da intervenção estatal no domínio econômico (*Lenkungs Vorschriften*). A relativa prevalência da ideia de desenvolvimento econômico sobre a de capacidade contributiva, no entanto, não pode levar ao aniquilamento desta última, sob pena de se cometer profunda iniquidade (TORRES, 1993, p.251-252).

A legislação especializada em Direito Tributário no Brasil apresenta uma série de conceitos que explicam e diferenciam as diversas espécies de incentivos fiscais, os quais não serão examinados neste trabalho.

No plano geral, insista-se que tais incentivos fiscais devem se justificar, juridicamente, a partir dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, positivados no já mencionado artigo 4º da Constituição Federal, legitimando, então, a adoção de tratamentos diferenciados da imposição fiscal, como estímulo ou desestímulos a determinadas atividades econômicas.

Entre os diversos institutos destacam-se os incentivos fiscais, a subvenção, os créditos presumidos, os subsídios, os incentivos no âmbito da Receita Pública, a isenção, o diferimento, a remissão e a anistia.

Alguns alteram o valor da obrigação tributária, outros correspondem a incentivos financeiros concedidos pelo Poder Público, os quais, ainda que indiretamente, também afetam a obrigação tributária, reduzindo seu impacto financeiro na atividade do contribuinte.

A Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2.000, também conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece normas e critérios para a gestão das finanças públicas e busca melhorar a administração das contas públicas no Brasil.

O artigo 14 do referido diploma legal versa especificamente sobre renúncia de despesas, determinando a observância dos princípios tributários e de ordem fiscal para concessão de benefícios fiscais.

Propositadamente, o legislador se utilizou de um rol exemplificativo de modalidades de renúncias fiscais, permitindo abarcar qualquer hipótese de favor fiscal, impondo limites à atuação do gestor público.

Averbe-se, contudo, não ser possível encontrar no Brasil, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, a definição uma política tributária que coordene a aplicação de incentivos fiscais, de forma harmoniosa com a política macroeconômica, havendo, via de regra, arroubos de um governo preocupado em resolver determinada situação pontual, em momento específico, sem preocupação com os efeitos a médio ou longo prazo do incentivo concedido.

Ricardo A. Castro Pereira e Pedro Cavalcanti Ferreira, examinando, sob o ângulo econômico, as alterações tributárias ocorrida no Brasil, a partir de 2008, na qual foram enfatizadas a concessão de desonerações fiscais para os investimentos e a unificação de determinados tributos, embora tenham produzidos determinados efeitos benéficos, estão a exigir “compensações de receitas para impedir um colapso nas contas públicas” (PEREIRA; FERREIRA, 2010, p. 202).

Embora nas regras de incentivo fiscal, a eficácia do incentivo a determinado setor seja o fator predominante, restando à arrecadação fiscal um papel secundário, é evidente que a concessão de incentivos fiscais não deve conduzir ao colapso das contas públicas.

O objetivo do ente tributante deve ser criar mecanismos jurídicos que facilitem a ação que se pretende encorajar pela criação da vantagem ou redução do obstáculo que impede a realização do objetivo previamente almejado, coordenando tais mecanismos com o conjunto de regras tributárias para que não ocorra o referido colapso.

Obviamente que esta atuação descoordenada não encontra amparo no sistema jurídico, que se preocupa em buscar eficiência na gestão pública financeira, exigindo tratamento ético e planejado dos gestores públicos no trato do patrimônio público que lhe fora confiado.

Apresentadas as modalidades de incentivos fiscais, seu conceito e suas características, passa-se ao exame da Lei n. 13.800/19 e a inobservância dos princípios constitucionais, em virtude do veto ao capítulo III, que tratava dos benefícios fiscais.

O capítulo III – DOS BENEFÍCIOS FISCAIS – estabelecido nos artigos 28 a 30, foi vetado pelo Presidente da República, sob o argumento que, pela regra do teto dos gastos inserida no texto constitucional, pela Emenda Constitucional n. 95, fica vedada a possibilidade de isenção ou abatimento fiscal, sem justificar a origem dos recursos recebidos pelos fundos patrimoniais.

O referido veto tornou-se um grande imbróglio, visto que o principal atrativo para a criação de fundos patrimoniais são os incentivos fiscais para os doadores, o que incentivaria a participação de interessados.

Os beneficiários dos recursos doados serão as instituições vinculadas à administração pública, cujas atividades serão apoiadas pela formação do fundo e que serão constantemente fiscalizadas pelo governo, pelas instituições fiscalizadoras e até mesmo pelos financiadores (doadores).

Erika Spalding, ao discorrer sobre o tema, reitera a necessidade de garantir os benefícios fiscais, como forma de atrair recursos para os fundos patrimoniais:

De toda maneira, as imunidades e as isenções representam, indubitavelmente, grande estímulo às entidades que delas se beneficiam, as quais, uma vez desoneradas de imposições tributárias, tendem a ampliar suas atividades. Tal limitação constitucional ao poder de tributar ou, no caso das isenções, tais favores legais, são elementos imprescindíveis à colaboração das entidades no cumprimento de funções essenciais do Estado (SPALDING, 2016, p. 47).

Portanto, essa dedução não configura benefício ao doador, mas representa, por sua vez, um estímulo para que o interessado aloque recursos na formação do fundo patrimonial e consequentemente auxilie no atingimento do objetivo central, qual seja, garantir recursos para manutenção da entidade e para a realização de projetos.

Além disso, não há que se mencionar renúncia fiscal, quando a isenção tributária beneficia diretamente a administração pública, haja vista que as instituições contempladas com os recursos doados são parceiras do ente público.

Dessa forma, o veto ao capítulo III – DOS BENEFÍCIOS FISCAIS – da Lei n. 13.800/19, não atende aos objetivos da política macroeconômica nacional, tendo em vista que não foram observados os princípios constitucionais tributários, não contribuindo para o desenvolvimento econômico e redução das desigualdades sociais, nem mesmo auxiliando na construção de um sistema tributário mais igualitário e eficiente.

## **7 CONCLUSÃO**

O tema acerca dos regimes especiais de tributação e sua relação com a política macroeconômica são de suma importância no cotidiano brasileiro, possibilitando um enfoque especial na construção de um sistema tributário igualitário e eficiente.

Por versar sobre um tópico sensível da economia do país, a política fiscal deverá ser adotada com cautela e planejamento, sempre amparada nos princípios tributários e não tributários previstos na Constituição Federal de 1988, sob pena de inconstitucionalidade.

Apesar de existirem diversos regimes especiais de tributação presentes na legislação brasileira, nos âmbitos federal, estadual e municipal, o objetivo do presente trabalho se embasou na análise da Lei n. 13.800/19 e na respectiva necessidade de implementar um regime especial de tributação capaz de se adequar aos objetivos desse ordenamento jurídico.

A ausência de benefícios fiscais na norma supramencionada demonstra, de maneira transparente, a falta de planejamento e integração do regime com a política macroeconômica, bem como a não observância dos princípios constitucionais que resguardam o tema, especialmente os princípios da isonomia, legalidade, capacidade contributiva, bem como os princípios da moralidade, boa-fé e eficiência.

É possível constatar que, a implantação de regimes especiais na legislação pátria se faz de forma pouco sistemática, visando atender interesses fiscais mais imediatos, não havendo relação mais profunda entre a maior parte desses regimes especiais de tributação e os princípios jurídicos que devem nortear o sistema tributário e o sistema econômico, princípios estes consagrados pela Constituição Federal de 1988.

No entanto, no que tange aos benefícios fiscais a serem adotados na Lei n. 13.800/19, o equívoco ocorreu de maneira contrária, visto que a não inclusão de benefícios fiscais aos contribuintes (doadores) poderá afastar e dificultar o objetivo principal do texto legal, não encontrando guarida nos princípios constitucionais previamente apresentados e não atingindo os objetivos da política macroeconômica nacional.

Dessa forma, conclui-se pela necessidade de implantação de regime especial de tributação, no âmbito da Lei n. 13.800/19, para garantir o objetivo da norma jurídica, além de atender aos objetivos da política macroeconômica nacional, com a observância dos princípios constitucionais e auxiliar na construção de um sistema tributário mais igualitário e eficiente.

## **REFERÊNCIAS**

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência tributária**. São Paulo: Malheiro, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. São Paulo: Saraiva, 2020.

BRASIL. Lei n. 13.800, de 04 de janeiro de 2019. Acesso em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Lei/L13800.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13800.htm)

BREYNER, Frederico Menezes. **Benefícios fiscais inconstitucionais e a proteção da confiança do contribuinte**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

BRITO, Edvaldo. “**Arts. 46 a 51. IPI**”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª., São Paulo: Saraiva. 2008.

CARDOSO, Daniel Gatschnigg. **Limites da Tributação do Comércio Internacional e Desenvolvimento Econômico**. São Paulo: QuartierLatin, 2010. 248p.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. revista e atual., Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almeidina, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “Direito tributário, Direito Penal e Tipo”, São Paulo, RT, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **O princípio da igualdade e o Direito Tributário**. Revista da Faculdade de Direito Milton Campos, Belo Horizonte, v.1, 1994, p. 185-222.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do Comércio Brasileiro Internacional**. São Paulo: Método, 2001.

FABIANI, Paula Jancso. **O que são fundos patrimoniais?** In: KISIL, Marcos; FABIANI, Paula Jancso; ALVAREZ, Rodrigo (Orgs.). *Fundos Patrimoniais: Criação e Gestão no Brasil*. São Paulo: Zeppelini Editorial; IDIS, 2012.

FABIANI, Paula Jancso. **Motivações para a criação de fundos patrimoniais**. In: KISIL, Marcos; FABIANI, Paula Jancso; ALVAREZ, Rodrigo (Orgs.). *Fundos Patrimoniais: Criação e Gestão no Brasil*. São Paulo: Zeppelini Editorial; IDIS, 2012.

FANUCCHI, Fábio. “**Arts. 9º a 15º**”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª., São Paulo: Saraiva. 2008.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul: o processo de harmonização das legislações tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ªed., São Paulo: Malheiros, 2000, p.177.

MACHADO, Hugo de Brito. “**Arts. 3º a 5º**”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª., São Paulo: Saraiva. 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Empresarial: pareceres**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 298-305.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A Não-cumulatividade Tributária. (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**. 2ªed., São Paulo: Dialética, 2004.

MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira. “**Arts. 121 a 127**”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª, São Paulo: Saraiva. 2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 23ª ed., São Paulo: Atlas, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. **Segurança jurídica e praticabilidade: o consentimento do contribuinte na relação tributária**. “In” BREYNER, Frederico Menezes. *Segurança jurídica e proteção da confiança no Direito Tributário – Homenagem à Professora Misabel Derzi*. Belo Horizonte: Initia Via, 2014, p. 45-61.

PEREIRA, RICARDO A. CASTRO; FERREIRA, Pedro Cavalcanti. **Avaliação dos impactos macro-econômicos e de bem-estar da reforma tributária no Brasil**. In: *Revista Brasileira de Economia*. Rio de Janeiro: Getúlio Vargas, vo. 64, nº 2, abril/junho 2010, p. 191-208).

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SOUZA, Hamilton Dias de. “**Arts. 1º e 2º**”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.) *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5ª., São Paulo: Saraiva. 2008.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição dos tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.