

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Programa de Pós-Graduação em Direito

Luciano Machado Resende

**PROGRAMA BOM PAGADOR DO IRPJ:  
um incentivo à regularidade no recolhimento do imposto, através do bônus de  
adimplência fiscal**

Belo Horizonte

2023

Luciano Machado Resende

**PROGRAMA BOM PAGADOR DO IRPJ:  
um incentivo à regularidade no recolhimento do imposto, através do bônus de  
adimplência fiscal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania.

Linha de pesquisa: Desenvolvimento e Políticas Públicas.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes.

Belo Horizonte

2023

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

R433p Resende, Luciano Machado  
Programa Bom Pagador do IRPJ: um incentivo à regularidade no recolhimento do imposto, através do bônus de adimplência fiscal / Luciano Machado Resende. Belo Horizonte, 2023.  
110 f. : il.

Orientador: Flávio Couto Bernardes  
Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Pessoa jurídica - tributação - Brasil. 2. Imposto de renda (pessoa jurídica). 3. Incentivos fiscais. 4. Bônus. 5. Obrigação tributária. 6. Contribuição social - Brasil. 7. Lucro real - Brasil. 8. Políticas públicas - Brasil. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.225.3

Luciano Machado Resende

**PROGRAMA BOM PAGADOR DO IRPJ:  
um incentivo à regularidade no recolhimento do imposto, através do bônus de  
adimplência fiscal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania.

---

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – PUC Minas (Orientador)

---

Prof. Dr. Giovani Clark – PUC Minas (Banca Examinadora)

---

Prof. Dr. Marcelo Jabour Rios – FDC (Banca Examinadora)

---

Prof. Dr. Alexandre Freitas Costa – PUC Minas (Banca Examinadora)

---

Prof. Dr. Antônio Carlos Macedo de Castro – PUC Minas (Suplente)

Belo Horizonte, 28 de fevereiro de 2023

*Dedico este trabalho aos meus pais, Paulo e Marly (in memoriam), eterna saudades!  
À minha esposa Cristiana, que sempre me incentivou e auxiliou na trajetória desta pesquisa e  
conclusão, com muita paciência e carinho.  
À Luísa, sempre presente em minha vida com sua alegria e amor, em quem busquei forças  
para a finalização deste projeto.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a DEUS, todos os dias da minha vida, por iluminar e abençoar o meu caminho e o da minha família, obrigado Senhor!

Agradeço à PUC-MINAS, Universidade onde ingressei em 1995 e que faz parte da minha vida, há 27 anos, como discente da graduação em Ciências Contábeis e em Direito e, agora, do Mestrado.

Ao IEC-PUCMINAS o meu agradecimento e estima, pois iniciei a minha carreira como docente nesta respeitada Instituição de ensino, em 2008, e já se vão 14 anos. O estímulo à boa convivência entre os alunos, professores e colaboradores é sensacional e “espiritual”, sou muito feliz em fazer parte deste time, sendo nesta essência que nós “filhos da PUC”, somos formados – minha segunda casa!

Aos estimados Mestres do PPGD o meu respeito, admiração e reconhecimento, em especial ao meu orientador Prof. Flávio Bernardes que acreditou neste projeto de pesquisa e que, tendo compartilhado em suas aulas seu conhecimento acadêmico e prática jurídica, possibilitou a conclusão deste trabalho. Agradeço ao meu amigo, Prof. Alexandre Costa, quem sempre esteve presente, auxiliando-me nas inúmeras dúvidas e anseios, durante o percurso desta longa jornada – sua contribuição e incentivo foram muito valiosos.

Muito obrigado a todos(as)!

*“Dentre as verdades, como afirmam Aristóteles e Averróis, as nossas matemáticas são as mais verdadeiras e estão no primeiro grau de certeza, e a estas seguem-se todas as demais ciências naturais. ”*

**(Luca Pacioli, considerado o pai da contabilidade moderna)**

## RESUMO

Este trabalho busca fomentar e aplicar o instituto da sanção premial, através do “*bônus fiscal*” como instrumento de implantação de políticas públicas voltadas à premiação do contribuinte que mantém a sua regularidade fiscal, através da recompensa tributária. Os “*bons pagadores do IRPJ*” que cumprirem com suas obrigações fiscais, principais e acessórias, poderão ser contemplados com este bônus, desde que observados os critérios objetivos, presentes no programa de recompensa.

Foi utilizado o conceito de sanção premial, trazido inicialmente por Hans Kelsen, modulado a partir da teoria de Norberto Bobbio e, por fim, atualizado por Álvaro Melo Filho, de forma que o instituto da sanção premial seja a recompensa, como consequência de uma conduta desejável. Nesse contexto, este trabalho buscou identificar o incentivo fiscal, já aplicado pela Lei 10.637/2002 – no caso da CSLL – como instrumento adequado à concretização desta política pública, afirmando a sua efetividade.

Nesse sentido, a fim de examinar o “*bônus fiscal*”, foram analisadas as hipóteses metodológicas e práticas, a respeito das estruturas normativas. Assim, buscou-se demonstrar de que forma a sanção premial será o instituto mais adequado e *moderno* para assegurar que o contribuinte nacional mantenha as suas obrigações fiscais “*em dia*”, estimulando e facilitando as suas práticas operacionais/negociais, bem como a sua relação com o Estado/Fisco.

Por fim, concluiu-se que a sanção premial mostra-se como o instrumento juridicamente legítimo, e mais conveniente, para fomentar e impulsionar condutas de regularidade fiscal desejáveis, aplicando recompensas tributárias para aqueles contribuintes que agirem em conformidade com as diretrizes fiscais elaboradas e compatíveis com a realidade financeira e operacional das organizações, possibilitando que o Estado possa continuar a cumprir com as determinações previstas em nossa Constituição, no que tange a garantir o desenvolvimento nacional, o respeito à capacidade contributiva do contribuinte e o não confisco.

Palavras-chave: Bônus fiscal. Sanção premial. Política pública de incentivo fiscal. Relação Estado/Contribuinte. Perspectiva normativa.

## ABSTRACT

This work seeks to promote and apply the institute of premium sanction, through the "fiscal bonus" as an instrument for the implementation of public policies aimed at rewarding the taxpayer who maintains his fiscal regularity, through the tax reward. "Good IRPJ payers" who comply with their tax obligations, principal and ancillary, may be contemplated with this bonus, provided that the objective criteria present in the reward program are observed.

The concept of premium sanction was used, initially brought by Hans Kelsen, modulated from the theory of Norberto Bobbio and, finally, updated by Álvaro Melo Filho, so that the institute of the premium sanction is the reward, as a consequence of a conduct desirable. In this context, this work sought to identify the tax incentive, already applied by Law 10.637/2002 - in the case of CSLL, as an appropriate instrument for the implementation of this public policy, affirming its effectiveness.

In this sense, in order to examine and legitimize the "fiscal bonus", the methodological and practical hypotheses were analyzed, regarding the normative structures. Thus, we sought to demonstrate how the premium sanction will be the most appropriate and modern institute to ensure that the national taxpayer keeps their tax obligations "up to date", stimulating and facilitating their operational/business practices, as well as its relationship with the State/Tax.

Finally, it was concluded that the premium sanction is the legally legitimate and most convenient instrument to encourage and encourage desirable fiscal regularity conducts, applying tax rewards to those taxpayers who act in accordance with the elaborated and compatible fiscal guidelines with the financial and operational reality of the organizations, enabling the State to continue to comply with the provisions set forth in our Constitution, in terms of guaranteeing national development, respect for the contributory capacity of the taxpayer and non-confiscation.

Keywords: Tax bonus. Premium sanction. Public tax incentive policy. State/Taxpayer relationship. Normative perspective.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

BAF	Bônus de Adimplência Fiscal
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
e-CAC	Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
FDC	Fundação Dom Cabral
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
II	Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRBES	Índice de retorno ao bem-estar da sociedade
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PNEF	Programa Nacional de Educação Fiscal
RFB	Receita Federal do Brasil
Selic	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
Semut	Secretaria Municipal de Tributação
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>2</b>	<b>BREVE CONTEXTO HISTÓRICO: ESTADO, TRIBUTAÇÃO E ORÇAMENTO PÚBLICO (<i>Receitas e Despesas Públicas</i>)</b> .....	<b>15</b>
2.1	Estado Contemporâneo e orçamento público .....	18
2.2	História do Orçamento Público .....	21
2.3	Contabilidade Pública.....	22
2.4	Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro .....	25
2.5	Espécies e Natureza Jurídica do Orçamento Público .....	26
2.6	Controle Externo da Administração Pública e do Orçamento Público .....	27
2.7	Receitas e despesas públicas .....	28
2.8	Aspectos Sociais, Econômicos e Jurídicos.....	31
2.9	Limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.....	35
<b>3</b>	<b>TEORIA DA NORMA JURÍDICA</b> .....	<b>38</b>
3.1	Norma jurídica de conduta .....	39
3.2	Norma jurídica sancionadora.....	40
3.3	A teoria da norma jurídica tributária segundo Paulo de Barros Carvalho.....	42
3.4	A teoria da norma jurídica tributária segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho.....	43
3.5	A teoria da norma jurídica tributária segundo Flávio Couto Bernardes.....	46
3.6	A teoria da norma jurídica tributária segundo Alexandre Freitas Costa.....	47
3.7	Norma premial ou sanção premial.....	48
3.7.1	<i>Sanção – conceitos introdutórios</i> .....	49
3.7.2	<i>Sanção premial segundo Hans Kelsen</i> .....	50
3.7.3	<i>Sanção premial segundo Norberto Bobbio</i> .....	53
3.7.4	<i>Sanção premial segundo Álvaro Melo Filho</i> .....	55
<b>4</b>	<b>TRIBUTAÇÃO, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E APLICAÇÃO DA SANÇÃO PREMIAL</b> .....	<b>58</b>
4.1	Previsão e Limites Constitucionais .....	62
4.2	Jurisprudência – STF.....	63
<b>5</b>	<b>EDUCAÇÃO FISCAL</b> .....	<b>68</b>

<b>6</b>	<b>IMPLANTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS PARA A APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.....</b>	<b>72</b>
<b>7</b>	<b>ESTÍMULO AO BOM PAGADOR DE TRIBUTOS .....</b>	<b>75</b>
7.1	Bônus de adimplência fiscal.....	78
7.2	Aspectos Gerais do Imposto sobre a renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ.....	80
7.3	Critérios/parâmetros .....	86
7.4	Controle e os impactos positivos no fluxo de caixa da Fazenda Nacional.....	89
7.5	Outros programas fiscais de estímulo ao bom pagador de impostos .....	90
7.5.1	<i>Outros programas de bonificação fiscal.....</i>	<i>93</i>
7.5.1.1	<i>IPVA/MG – Decreto 43.709/2003 RIPVA (Seção I-A do Capítulo IX) e pela Resolução 5.055/2017.....</i>	<i>94</i>
7.5.1.2	<i>IPTU/BH (BH Nota 10) – Decreto N° 17.037/2018.....</i>	<i>96</i>
7.5.1.3	<i>IPTU/Niterói – Lei n° 3.428/2019 .....</i>	<i>96</i>
7.5.1.4	<i>IPTU/Natal – Decreto N° 11.639 de 30/11/2018 .....</i>	<i>97</i>
7.5.1.5	<i>IPTU verde/ecológico .....</i>	<i>98</i>
<b>8</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>100</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>103</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A excessiva carga tributária nacional, a cada ano, faz com que o cidadão/contribuinte seja esbulhado de seus escassos recursos financeiros e, o pior, não tendo a contrapartida desses recursos exigidos, o que ficou confirmado de acordo com os dados fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), que realizou um estudo do índice de retorno ao bem-estar da sociedade (IRBES), comparando os 30 países com a maior carga tributária no mundo. O Brasil ficou na trigésima posição.

Em vista disso, toda a nação deixa de acreditar no Sistema Tributário Nacional, tão bem idealizado em sua criação. Assim, surgiu o objetivo principal deste trabalho, através da experiência vivida nos últimos 25 anos, durante o acompanhamento da gestão fiscal e tributária das empresas brasileiras que, a cada ano, têm o seu resultado operacional sendo readequado a patamares cada vez mais baixos, aproximando-se da realidade internacional. Desta forma, os percentuais aplicados em nosso país estão sendo revistos e atualizados, uma vez que a rentabilidade de tempos atrás, que chegavam entre 25% até 45% de lucro, não mais existem, esse é o levantamento de um estudo realizado pela escola de negócios da Fundação Dom Cabral (FDC).

Devemos ressaltar que essa “alta” rentabilidade tinha como reflexo a inflação que vivíamos entre o final da década de 80 e início da década 90, fazendo com que os referidos percentuais ficassem muito distorcidos da realidade de fato. Esses números “fictícios” faziam com que o resultado momentâneo fosse perdendo seu valor ao longo do tempo, e as empresas que não tinham capital próprio não conseguiam adquirir os mesmos produtos com o mesmo valor pago anteriormente e, assim, esse processo se tornava um ciclo. Nesse contexto inflacionário, as alíquotas tributárias aplicadas também sofriam distorção, fazendo com que a grandeza numérica fosse majorada.

O nosso ordenamento jurídico Tributário define *alíquota* como sendo um percentual ou valor fixo que será aplicado para se calcular o valor de um tributo. A opção pelo percentual ocorre quando a base de cálculo é um valor econômico, o que acontece em todos os tributos.

O Professor *Geraldo Ataliba*,<sup>1</sup> descreveu em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*:

A alíquota é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento esse que incide se e quando se consuma o fato impositivo dando nascimento à obrigação tributária concreta.

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária** – São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 113

Deve receber a designação de alíquota só esse termo que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração – sob a forma de percentual, ou outra – da base imponible.

Conforme o entendimento do Geraldo Ataliba, essa alíquota deve ser uma fração, uma parte e não quase a totalidade do resultado auferido pelo desempenho da atividade empresarial.

Nesse contexto, é proposta a implantação do *Programa Bom Pagador do IRPJ*, através do Bônus de Adimplência Fiscal, preceito legal já consolidado para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), através da Lei 10.637/2002, em seu artigo 38, no qual poderia também ser incluído o bônus para o IRPJ. Assim, a aplicação desse “bônus” seria uma maneira objetiva de “estímulo” para que o Contribuinte pudesse arcar com o compromisso assumido, de modo a não comprometer a gestão do seu negócio e a continuar gerando riquezas, empregos e permanecer contribuindo com os cofres do Estado Brasileiro.

Importante destacar que a implantação dessa política pública de estímulo à adimplência fiscal seria mais um mecanismo para o incentivo ao cidadão/empreendedor a participar de maneira mais efetiva, inclusive estimulando a Educação Fiscal do contribuinte. Ao cumprir com suas obrigações fiscais, já determinadas pelo nosso ordenamento jurídico, o contribuinte estaria sendo premiado/estimulado a continuar com essa regularidade.

Essa seria uma proposta, em busca da concretização de uma conduta de premiação, por parte do Estado, visando à conscientização de um sistema tributário mais isonômico e participativo. A premiação buscará a espontaneidade por ambas as partes – fisco e contribuinte – de forma que as tomadas de decisões financeiras estatais possam contar com a participação e a adimplência efetiva e regular do contribuinte, por um longo prazo ou até mesmo por tempo indeterminado.

Em vista desses pontos iniciais, esse projeto será uma ótima oportunidade para o início de uma readequação da carga tributária, tão sonhada por todos, a qual poderia ser alcançada pela aplicação do bônus fiscal. Além dos vários efeitos positivos que surgirão com a implantação deste programa, como o encorajamento para que o Contribuinte esteja sempre “em dia” com a Fazenda Nacional, teremos o reflexo imediato no fluxo de caixa da Receita Pública.

O presente trabalho busca, portanto, elucidar a tradicional perspectiva do tributo com objetivo arrecadatório, além de debater, também, a tradicional estrutura normativa que vincula uma só conduta ao comando normativo, cuja consequência pelo cumprimento deverá ser o estímulo e a premiação. E, assim, iremos trazer a sanção premial, como suporte teórico para fundamentar, estruturar e amparar todo o escopo deste trabalho. Abordaremos, também, a importância da Educação Fiscal para a sociedade Brasileira evidenciando, ainda, o respeito que

o Estado/Fisco deverá ter para com o nosso ordenamento jurídico, principalmente no que tange à capacidade contributiva das empresas, já que, em alguns setores da nossa economia, ela já se encontra no limite.

Cabe destacar que este estudo não tem como objetivo desacreditar a função fiscal dos tributos ou mesmo a função das sanções tributárias, mas, sim, evidenciar a sanção premial como instrumento apropriado de conscientização de uma política pública, principalmente no que tange à bonificação do contribuinte que cumpre com suas responsabilidades fiscais, manifestando as características principais que envolvem o instituto.

Assim, para ilustrar esse instituto da sanção premial, iremos trazer o entendimento dos ilustres filósofos jurídicos, tais como: Hans Kelsen, Norberto Bobbio e Álvaro Melo Filho, que irão permitir demonstrar que a sanção premial está ligada a uma concepção de Direito Premial ou à função promocional do Direito, de forma objetiva e didática para se alcançar a possibilidade do bônus fiscal.

## 2 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO: ESTADO, TRIBUTAÇÃO E ORÇAMENTO PÚBLICO (*RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS*)

Iniciamos este capítulo, discorrendo sobre conceitos históricos do Estado Moderno, do seu surgimento à sua evolução perante os anseios da sociedade. Passagens evolutivas históricas do Estado que irão subsidiar o desenvolvimento da ideia central deste trabalho, voltado à aplicabilidade do *bônus fiscal*, sua importância e consequências para a sociedade em geral, neste momento.

As primeiras informações sobre a estrutura do Estado, como é conhecido atualmente, foram iniciadas com a crise do feudalismo, na Europa, a partir do século XIV e a primeira metade do XV, decorrente da evolução das atividades industriais e comerciais, principalmente em Portugal, França, Inglaterra e Espanha, o chamado *Capitalismo Mercantil*.

Essas passagens pela “evolução” histórica das várias fases do Estado são importantes para compreendermos a aplicação de uma política pública voltada para a premiação dos contribuintes, que será abordada ao longo do desenvolvimento deste trabalho.

De acordo com a Professora de História Juliana Bezerra<sup>2</sup>:

O Estado Moderno é fruto de um processo de cerca de três séculos para se estabelecer. A primeira fase dele é o absolutismo monárquico. Por meio da centralização do poder na monarquia, começa a ser desenvolvido o exército nacional, a estrutura jurídica única e a sistematização da **cobrança de impostos**.

Nesse contexto histórico, devemos destacar o posicionamento de Ricardo Lobo Torres<sup>3</sup> a respeito do Estado Moderno:

A atividade financeira configura e delimita uma certa faceta do Estado Moderno, que é a do Estado Financeiro, que se desenvolve desde o fenecimento do feudalismo até nossos dias, exibindo contorno diferente em suas várias fases: Estado Patrimonial, Estado de Polícia, Estado Fiscal e Estado Socialista.

O Estado Patrimonial é gerido, principalmente, pela riqueza, propriedade e recursos dos soberanos para fazer frente à conquista de novos territórios, mercados e etc. Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup>, confirma esta teoria afirmando:

O Estado Patrimonial, que surge com a necessidade de uma organização estatal para fazer guerra, agasalha diferentes realidades sociais – políticas, econômicas, religiosas etc. Mas a sua dimensão principal – que lhe marca o próprio nome – consiste em basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas

---

<sup>2</sup> BEZERRA, Juliana. Estado Moderno. **Toda Matéria**, 2022. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/dostoievski/>. Acesso em: 08 ago. 2022.

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 7.

<sup>4</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 7.

patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos.

Com essas características, já era de se esperar que o Estado Patrimonial seria substituído por um outro modelo, haja vista que as riquezas de qualquer soberano são limitadas, principalmente pelo fato de sua utilização não ser para alcançar novas “receitas”, e sim para a tentativa de conquistar novas “terras e riquezas”, por meio de conflitos diretos (guerra) e que, em alguns episódios, não obtinham êxito, levando o monarca à “falência”.

Frente a essas situações de derrota, o Estado Patrimonial foi sendo substituído ou aperfeiçoado, pelo Estado de Polícia. Através desse aprimoramento, a intervenção do soberano passou a ser maior, no momento em que se iniciou a cobrança mais intensificada de tributos, deixando de ser apenas um fornecedor econômico de suas riquezas, voltadas à manutenção do Estado, usando sua autoridade ou poder de polícia para cobrar tributos de todos, inclusive de seus súditos, fortalecendo o poder Estatal.

Dessa forma, Ricardo Lobo Torres<sup>5</sup>, acrescenta:

O Estado de Polícia, é modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista. Baseia-se na atividade de “polícia”, que corresponde ao conceito alemão de *Polizei*, e não ao e política no sentido grego ou latino, eis que visa sobretudo à garantia da ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado.

O Estado de Polícia, por suas características específicas, foi substituído pelo Estado Fiscal, reforçando que suas receitas seriam alcançadas através da arrecadação de tributos de seus súditos. Em sua obra, Luis E. Schoueri<sup>6</sup> complementa o conceito do Estado Fiscal:

Sua principal característica é seu modo de financiamento ser prioritariamente por tributos. Ou seja: não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte (originária) de riquezas, cabendo-lhe transferir uma parcela (por derivação) ao Estado.

Desta maneira, é válido acrescentar que, neste momento, houve uma inversão de papéis, onde o cidadão/contribuinte começa a custear o Estado e, não mais o “*Príncipe*”, ocorrendo uma nova configuração de manutenção do Estado. Em um primeiro momento, este Estado Fiscal foi conduzido de forma minimalista, tendo como respaldo o liberalismo econômico (...).

Ricardo Lobo Torres<sup>7</sup>, define o Estado Fiscal dessa maneira:

O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.

---

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 7.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 32.

<sup>7</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 8.

Acredito ser este o marco central que introduz, de forma definitiva, o poder do Estado em tributar o seu povo para o sustento da nação. E, com a revolução industrial e comercial, cada vez mais o Estado auferiu mais tributos. Ricardo Lobo Torres<sup>8</sup> ainda disserta sobre as três fases distintas do *Estado Fiscal: Estado Fiscal Minimalista, Estado Social Fiscal e Estado Democrático Fiscal*. Assunto este, que não será aprofundado neste trabalho, até mesmo pelo limitado tempo a que se resume o mestrado.

Em vista do exposto, passamos para o Estado Moderno e Contemporâneo que ficou caracterizado, principalmente, pelas exigências da civilização da época, na qual se começam a exigir condutas e procedimentos “estatais”, que assegurassem a evolução política, social e econômica dos cidadãos. Assim, reivindicou-se a existência de um governo estável, confiável e legítimo, com a centralização dos serviços à população de um determinado território, trazendo mais bem-estar para a sociedade.

Paulo Bonavides,<sup>9</sup> argumenta a evolução do Estado Moderno:

A consequência maior dessas transformações observadas na evolução do Estado Moderno e seu Constitucionalismo, e que assinalaram o irreparável declínio do sistema liberal de poder, foi a aparição de um Estado constitucional cujos fundamentos foram postos com toda clareza pelos publicistas que o teorizaram. Ocorre, porém, que o Estado não logrou ainda completar o ciclo de seu desenvolvimento, nem determinar a natureza definitiva de suas formas institucionais, nem, tampouco, dizer qual a tábua ou base de valores sobre a qual assentará, por derradeiro, a sua legitimidade.

Para Bonavides essa transformação do Estado Moderno, com a introdução das constituições modernas, em síntese, foi o maior fenômeno político do século XX, principalmente com o ingresso dos direitos sociais, que se tornaram um instrumento de mudança e renovação, afirmando:<sup>10</sup>

À intervenção do Estado na economia corresponde por igual a intervenção do Estado na Sociedade, que é uma Sociedade cada vez mais politizada, heterogênea, diferenciada e complexa. Intervindo como cidadão, contribuinte e consumidor, o homem do Estado social é o homem do grupo, do sindicato, da igreja, da profissão, que busca organizar-se para manter sobre o processo decisório, com toda a eficácia possível, a representação autônoma de seus interesses.

Esses pontos centrais das passagens históricas e da evolução Estatal possibilitaram a implantação de melhores práticas e controles, por parte do Estado, como, por exemplo, o orçamento público que vai dar subsídios para estruturação do poder do governo para planejar e gerir os recursos financeiros, de forma mais transparente.

---

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 8.

<sup>9</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores 2008, p. 48.

<sup>10</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores 2008, p. 337.

## 2.1 Estado Contemporâneo e orçamento público

O Estado Contemporâneo tinha como objetivo dispor um campo de atuação mais diversificado, cumprindo-lhe, além de promover e planejar a vida da sociedade em seus aspectos econômicos, estimular determinados setores produtivos, atribuindo-lhes vantagens fiscais, financiamentos e garantias, sendo que tal intervenção não poderia privilegiar “alguns”, ou ser antidemocrática. Portanto, ficou definido o papel fundamental do Estado que era de fomentar tudo que era “público” dentro de um país, incluindo suas principais instituições, tais como: escolas, hospitais, forças armadas, rodovias, bens públicos, órgãos de fiscalização, empresas estatais, entre outras, devendo ser estes elementos, garantidos por meio do seu ordenamento jurídico (Constituição, leis e normas) e do estabelecimento de sua soberania.

Para descrever a formação do Estado, de forma natural e a sobrevivência por relação jurídica, Becker<sup>11</sup> afirma:

O Estado, em sua origem, é sempre uma sociedade natural. A causa originária da sociedade política está na natureza humana racional dos indivíduos que a constituem. Esta causa natural é uma tendência ou inclinação instintiva, porém ainda insuficiente para, por si mesma, coagir os homens a constituírem uma sociedade. É necessário que esta inclinação instintiva atue pela ação e esta – embora instintiva – depende da vontade dos homens, pois estes são animais sociais racionais. A natureza leva os homens a criarem a sociedade política, mas é a vontade dos homens que realiza esta criação.

Logo, para que o Estado possa viabilizar os anseios da sociedade e consiga planejar, executar e custear as instituições e suas principais atividades, as quais são responsáveis pelo desenvolvimento e da boa convivência do seu povo, deve seguir os limites de um orçamento público pré-determinado, que tem como finalidade principal verificar se os recursos arrecadados irão suportar as despesas orçamentárias do País, sendo que isso será possível através da arrecadação de tributos, como vimos anteriormente.

Dessa forma, o instituto da tributação é a atividade do Estado de arrecadar, controlar e fiscalizar tributos, seja sobre a renda, consumo/serviços ou sobre o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas e, com esse resultado de arrecadação financeira alcançado, é possível desempenhar suas principais atividades Estatais (saúde, segurança, educação, transporte etc.), cumprindo-se o orçamento público.

---

<sup>11</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 165.

De forma bem objetiva, Ricardo Lobo Torres,<sup>12</sup> traz: “A disciplina básica do orçamento público estabelece-a a Constituição, que estampa os princípios e as regras que tratam da receita e da despesa, desde a autorização para a cobrança de impostos até a previsão para os gastos. ”

Assim, fica evidente que a cobrança de tributos é essencial para a estrutura orçamentária, principalmente o orçamento público moderno sendo que, a cobrança dos impostos é que vai propiciar o cumprimento das funções constitucionais estabelecidas pelo Estado brasileiro.

Devemos ressaltar que, para o avanço da estrutura organizacional do Estado Contemporâneo, foi substancial a utilização do orçamento público para o registro e controle das finanças públicas, de maneira mais confiável. Através dos orçamentos tornou-se mais transparente e sistematizada a aplicação dos recursos financeiros estatais pelos administradores públicos.

Giovani Clark<sup>13</sup>, em sua obra *Direito Econômico e a Ação Estatal na Pós-Modernidade*, traz uma relação bem objetiva entre as funções constitucionais e econômicas, para o cumprimento de certos anseios sociais e políticos e o desenvolvimento da nação, que vão subsidiar essa relação social: “Por ação econômica estatal pode-se entender o exercício do poder econômico pelo Estado, que se dará numa forma mínima ou máxima, conforme a orientação jurídico-política de determinada nação em certo tempo.”

E complementa, com os princípios de nossa Constituição:<sup>14</sup>

A nossa Constituição Econômica de 1988 adotou uma ideologia constitucional neoliberal, ou seja, a economia de mercado; mas os seus pressupostos priorizam o capital nacional e sujeitam aquela à intervenção direta e indireta do Estado, no intuito de buscar os seus fins (art. 170, caput, da CF) e os objetivos fundamentais da República (art. 3º da CF) (CLARK, 2001, p. 108). [...]

Pode-se dizer, portanto, que a ideologia constitucionalmente adotada orienta-se pelos seguintes parâmetros: uma economia de modelo capitalista, ou seja, de mercado, cujos fundamentos são a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa, porém, com objetivos de assegurar a todos uma existência digna conforme a justiça social, com inexorável viés desenvolvimentista, decorrendo, então, o dever do Estado brasileiro de atuar no campo socioeconômico a fim de efetivar as diretrizes constitucionais. Esta é, portanto, a ideologia constitucionalmente adotada.

Com esses apontamentos apresentados por Clark, fazemos uma relação direta entre as finalidades da Constituição de 1988 com os anseios da sociedade que só poderão ser efetivados com um controle orçamentário bem estruturado, em sua essência, que possibilite a aplicação correta e efetiva dos recursos financeiros alcançados através da cobrança dos tributos.

---

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 171.

<sup>13</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de e CLARK, Giovani. **Direito Econômico e a Ação Estatal na Pós-Modernidade**. São Paulo: LTr, 2011, p. 58.

<sup>14</sup> SOUZA, Washington Peluso Albino de e CLARK, Giovani. **Direito Econômico e a Ação Estatal na Pós-Modernidade**. São Paulo: LTr, 2011, p. 59 e 60.

Orçamento público é o instrumento utilizado pelo Estado para planejar a utilização dos recursos financeiros arrecadados (impostos, taxas, contribuições de melhoria etc.), sendo que esse planejamento é essencial para oferecer serviços públicos adequados, além de especificar gastos e investimentos que foram priorizados pelos poderes.

Continuando nesta linha de raciocínio, Ricardo Lobo Torres<sup>15</sup> afirma:

O Estado Orçamentário é a particular dimensão do Estado de Direito apoiada nas receitas, especialmente a tributária, como instrumento de realização das despesas. O Estado Orçamentário surge com o próprio Estado Moderno.

O orçamento público “moderno” surgiu com a necessidade da periódica autorização para se instituírem tributos e, conseqüentemente, efetuarem-se gastos. Esse surgimento se deu primeiramente na Inglaterra, seguido da França, da Espanha e de Portugal. Com o advento do liberalismo e das grandes revoluções é que se constituiu plenamente o Estado Orçamentário.

No Brasil, por ser um Estado democrático, a legislação que dispõe sobre o orçamento público e sobre a forma como ele deve ser organizado está prevista no art. 165 da Constituição Federal. Nesse sentido, Flávio Bernardes<sup>16</sup> afirma:

É através do orçamento que se orienta a promoção do desenvolvimento econômico, o equilíbrio da economia e da redistribuição de renda. O Estado Orçamentário é um Estado de Planejamento. As receitas públicas, os investimentos e as despesas se fazem segundo planos anuais ou plurianuais, previstos no artigo 165 da Constituição Federal.

Aliomar Baleeiro<sup>17</sup> é cirúrgico com esta afirmação:

O orçamento, sob certo ponto de vista, é um quadro de **técnica contábil** para coordenar comparativamente despesas e receitas públicas, de sorte que o Estado possa imprimir ordem e método na Administração. Sem esse instrumento, ninguém poderá colher com relativa facilidade uma impressão global dos negócios públicos, nem da correção com que são empregados os recursos coletados aos contribuintes.

Com essa premissa estrutural do orçamento público como uma ferramenta contábil para controlar os recursos financeiros do poder Estatal, não podemos afastar, também, as estratégias políticas, principalmente aquelas utilizadas pelo governo como instrumento para fomentar sua administração.

Ricardo Lobo Torres<sup>18</sup> conclui:

O Estado Orçamentário, que procura através do orçamento fixar a receita tributária e a patrimonial, redistribuir rendas, entregar prestações de educação, saúde, seguridade e transportes, promover o desenvolvimento econômico e equilibrar a economia,

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 171.

<sup>16</sup> BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte, Educação e Cultura, 2008, p. 42

<sup>17</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 526.

<sup>18</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 172.

baseia-se no planejamento. A receita pública, os investimentos e as despesas se fazem segundo plenos anuais e plurianuais.

Por fim, percebemos a importância do orçamento público para a gestão financeira dos recursos arrecadados como, também, para o planejamento do Estado na condução da administração dos recursos públicos, com sua correta alocação. Esse ponto do trabalho, foi apresentado, para demonstrar a relevância do controle e da gestão financeira dos recursos públicos, através dessa ferramenta contábil, inclusive para possibilitar a implantação efetiva do bônus fiscal e o seu impacto, positivo ou negativo, nas contas públicas.

## 2.2 História do Orçamento Público

Os primeiros indícios a respeito do conceito de orçamento público ocorreram no ano de 1706, na Câmara dos Comuns da Inglaterra, que, através da Resolução nº 66, dizia: “[...] caberia ao Executivo a responsabilidade pelas finanças do governo, coordenando a proposta de receitas e de despesas, ficando a cargo do Parlamento aprová-la, inclusive exercendo o controle da execução orçamentária.”<sup>19</sup>

A Constituição dos Estados Unidos de 1776 já possuía um dispositivo de controle dos gastos públicos no qual, em seu art. I, seção 9, existe a previsão: “Dinheiro algum poderá ser retirado do Tesouro senão em consequência da dotação determinada em lei. Será publicado de tempos em tempos um balanço de receita e despesa públicas”.<sup>20</sup>

No Brasil do período colonial não havia nenhuma regra formal sobre a necessidade da elaboração de um orçamento público pelos administradores, cujas contas se submetiam aos abusos de Portugal.

Quanto a essa falta de institucionalidade e formalidades, inerentes ao orçamento público no período do império Português, Aliomar Baleeiro<sup>21</sup> afirma: “Antes da Independência, Nogueira da Gama já levantava para o príncipe regente dados comparativos da receita e da despesa do Brasil, mas esses quadros ainda não eram um orçamento, embora se aproximassem das estimativas rudimentares de Sully e Colbert.”

Com a Independência do Brasil, iniciaram-se os primeiros registros das normas orçamentárias, como bem relata Carlos Valder do Nascimento<sup>22</sup>: “[...] da Constituição de 1824

---

<sup>19</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 281.

<sup>20</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 283.

<sup>21</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 532.

<sup>22</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 284.

até a presente data, o processo orçamentário foi se consolidando e se aperfeiçoando ao longo do tempo.”

Diante desse relato, vimos que as Constituições seguintes atribuíram grande importância ao orçamento público, destacando-se os seguintes pontos, que foram trazidos através dessa evolução:

- a) Exigência para que um Balanço geral fosse encaminhado à Câmara com vistas à organização do orçamento geral;
- b) Unificação das receitas e despesas mediante legislação específica;
- c) Instituição do Código de Contabilidade Pública; criação do Tribunal de Contas da União – TCU;
- d) Reforma orçamentária permitindo, inclusive, o estorno de verbas; padronização dos orçamentos das pessoas de direito público;
- e) Criação de Divisão de Orçamento do Departamento Administrativo do Serviço Público; divisão da receita ordinária e extraordinária e da despesa ordinária de capital;
- f) Instituição de normas gerais de direito financeiro e tributário, com nova discriminação de renda.

Para Scaff,<sup>23</sup> o orçamento “é uma espécie de síntese do direito financeiro, pois reúne diversos dos principais aspectos dessa disciplina jurídica, como a arrecadação (receita pública), o gasto (despesa pública) e o crédito (dívida pública). ”

Assim, fica evidenciada a importância da Contabilidade Pública para o registro e controle dos recursos públicos arrecadados, sendo que o seu gerenciamento se dará através do orçamento público, que iremos aprofundar no próximo tópico e que vai corroborar para o entendimento do objeto central desta pesquisa, sobretudo no que tange à condução gerencial e financeira do programa de bonificação fiscal.

### **2.3 Contabilidade Pública**

A Contabilidade Pública, segundo PETRI,<sup>24</sup> “ é um dos ramos da Contabilidade geral, aplicada às entidades de direito público interno. ”

---

<sup>23</sup>SCAFF (2020, p. 267) destaca a doutrina de Giuliani Fonrouge e do contemporâneo autor Elcio Fiori Henriques.

<sup>24</sup>PETRI, Nelson. A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos. 1981. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. f. 4.

A Contabilidade Pública tem como objetivo principal o registro e controle da execução dos orçamentos públicos, dos atos e fatos relacionados à fazenda pública e à demonstração das variações do patrimônio público com seus reflexos positivos ou negativos no resultado financeiro apurado, tendo alcançado um maior destaque no cotidiano da Administração Pública com as orientações previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000).

No Brasil, a Contabilidade Pública é regulamentada pela Lei Complementar nº 4.320/1964, *que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*.

Assim, podemos concluir que a Contabilidade Pública veio ao encontro do objetivo central do orçamento público, que é planejar e controlar a utilização dos recursos financeiros de responsabilidade da Administração Pública.

Contudo, cabe ressaltar que esse modelo de Contabilidade Pública deverá ser atualizado e otimizado, pois ainda existe uma grande distância desta com os parâmetros da Contabilidade Privada, que tem como orientação estruturante a Lei 6404/76 (Sociedades por Ações), que busca a simplificação constante de todos os processos de controle aumentando, conseqüentemente, a sua eficiência.

Já a organização da Contabilidade Pública, está prevista no art. 85 da Lei 4.320/64, conforme descrito a seguir:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

25

De acordo com Valmor Slomski:<sup>26</sup> “As entidades públicas brasileiras produziram um sistema de contabilidade altamente sofisticado, definindo claramente sua estrutura o sistema orçamentário, que demonstra origens de recursos e suas aplicações; [...]”.

Assim, fica evidente a importância do sistema orçamentário para o gerenciamento das finanças das entidades públicas, gestão esta realizada pelo Tribunal de Contas, que é um órgão destinado ao controle externo do orçamento público.

É válido ressaltar que o Tribunal de Contas Brasileiro é um órgão político, uma vez que um terço de seus membros são escolhidos pelo Presidente da República, conforme o art. 73 §

---

<sup>25</sup> Art. 85, da Lei Federal nº 4.320/64.

<sup>26</sup> SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 30.

2º da CF/88,<sup>27</sup> com aprovação do Senado Federal. Do ponto de vista técnico, esse formato pode prejudicar a independência do referido órgão principalmente quanto ao manuseio das informações financeiras administradas pelo poder executivo, inclusive, Baleeiro<sup>28</sup> se pronuncia sobre este ponto:

À primeira vista, o Tribunal de Contas poderá parecer simples órgão administrativo, colegiado, com funções jurisdicionais sobre os ordenadores e pagadores de dinheiros públicos, no interesse da propriedade da Administração. Mas a análise da Constituição mostra que exige algo de mais importante e profundo nesse órgão imediato da Constituição: é a sua função essencialmente política, que decorre do papel de órgão de fiscalização do Congresso.

O Tribunal de Contas, no sistema de freios e contrapesos da Constituição, é instrumento técnico do Congresso [...].

Mais lógico teria sido que o Congresso escolhesse livremente os Ministros do Tribunal de Contas. Mas, tolerada a nomeação pelo Presidente da república, caberia racionalmente à Câmara e não ao Senado a aprovação prévia dos cidadãos escolhidos desde que os poderes financeiros daquele ramo do Legislativo são maiores do que os do último.

Salientamos que o controle orçamentário instalado em nosso País ainda necessita avançar muito, principalmente nos quesitos eficiência e transparência, pois o atual formato não permite a correta estrutura para o desempenho responsável, conferido pelo poder público.

É importante destacar que a Contabilidade Pública, além de registrar a escrituração contábil das operações financeiras, realizadas pelos gestores públicos, deve observar a legalidade dos atos da execução orçamentária, através do acompanhamento e controle, conforme previsto no art. 77 da Lei 4.320/1964:<sup>29</sup> “Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.”

A Contabilidade Pública aplica uma metodologia própria de escrituração, utilizando como base a gestão financeira realizada pelas entidades públicas. Exemplo: verificar se o empenho da despesa está de acordo com os limites previstos no orçamento, se a autorização foi feita pelo agente público competente, se a despesa já não foi realizada anteriormente, se a ordem de pagamento está de acordo com os documentos apresentados e etc.

Por fim, a Contabilidade Pública é estruturada para o acompanhamento da execução orçamentária desde a sua criação, registrando as limitações financeiras descritas neste plano e controlando seus limites, até à medida que forem sendo utilizados pelos gestores públicos. Conforme já mencionado no início deste tópico, a Contabilidade Pública deverá ser sempre

---

<sup>27</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

<sup>28</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 532.

<sup>29</sup> Art. 77, da Lei Federal nº 4.320/64.

atualizada para acompanhar a evolução dos processos e da gestão financeira da contabilidade societária tradicional, aplicada na atualidade.

## **2.4 Balanço Orçamentário e Balanço Financeiro**

O Balanço Orçamentário, definido na Lei nº 4.320/1964, em seu art. 102, dispõe<sup>30</sup>: “Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. ”

A estrutura do Balanço Orçamentário deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar: as receitas por fonte (espécie); e as despesas por grupo de natureza.

O Balanço Orçamentário é o demonstrativo gerado pela escrituração de todas as operações financeiras realizadas pelos administradores públicos. Tem como objetivo principal explicar, de maneira ordenada, pormenorizada, qualitativa e quantitativamente, a posição financeira das contas públicas, obedecendo ao modelo previsto na lei 4.320, em seu anexo nº 12.

Sendo assim, o Balanço Orçamentário é um demonstrativo que se apresenta em seções, distribuindo as “receitas previstas” no orçamento como também as realizadas, as “despesas fixadas” e as realizadas, apresentando o resultado, entre o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit do período.

Já o Balanço Financeiro é o demonstrativo contábil que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público, demonstrando:

- a) A receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte/destinação de recurso, discriminando as ordinárias e as vinculadas;
- b) Os recebimentos e os pagamentos extra orçamentários;
- c) As transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o Regime Próprio de Previdência Social; e
- d) O saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.

---

<sup>30</sup> Art. 102, da Lei Federal nº 4.320/64.

O Balanço Financeiro é a ferramenta contábil que controla os recursos do erário público, retratando basicamente a movimentação de entradas e saídas dos recursos financeiros, sendo o relatório contábil mais utilizado para as tomadas de decisões gerenciais pelos administradores/gestores públicos.

Sendo assim, o Balanço Financeiro nada mais é que o equilíbrio financeiro entre todos os recebimentos e pagamentos ocorridos, ou seja, o balanço vem evidenciar essa posição financeira das contas públicas em um determinado lapso temporal, no caso o exercício financeiro, *01 de janeiro à 31 de dezembro*.

## 2.5 Espécies e Natureza Jurídica do Orçamento Público

Podemos dizer que o orçamento público tem algumas características, de acordo com sua pretensão, conforme as principais classes: pela forma de elaboração: orçamento legislativo, executivo ou misto; pelos objetivos ou pretensões: orçamento clássico ou programa; pela vinculação do conteúdo: orçamento impositivo ou autorizativo; pela forma de materialização: lei do plano plurianual, lei de diretrizes orçamentárias e lei orçamentária anual e pelo conteúdo: orçamento fiscal, de investimento e de seguridade social.

Devemos destacar que, na elaboração do orçamento público, existem algumas particularidades jurídicas, referentes ao rito/processo parlamentar, sobretudo quanto aos procedimentos e regimentos internos do Congresso Nacional, o que não será aprofundado neste trabalho por não ser o escopo central do tema.

Para Aliomar Baleeiro,<sup>31</sup> a definição da natureza do orçamento público é:

Formalmente, o orçamento não difere das demais leis. Apresenta a redação comum às leis, recebe o número de ordem na coleção destas, resulta de projeto iniciado na Câmara dos Deputados, é objeto de sanção e poderá ser vetado, como já aconteceu no Brasil.

Quanto à natureza jurídica, no entendimento de Marcus Abraham,<sup>32</sup> as propriedades do orçamento público seriam:

O debate sobre a natureza jurídica do orçamento público não é pacífico e a controvérsia nesta matéria ainda é comum. Há entendimentos de que o orçamento público seria uma lei formal. Para outros seria uma lei material. Há quem afirme tratar-se de uma lei especial. Temos, também, os entendimentos de que se trata de um mero ato administrativo. Finalmente, encontramos as manifestações intermediárias, que englobam aspectos dos vários entendimentos distintos, atribuindo-se ao orçamento

---

<sup>31</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 555.

<sup>32</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 292.

público uma natureza mista, de lei formal externamente e de ato administrativo no seu conteúdo.

A execução do orçamento público é um ato administrativo, conduzido pelos administradores públicos, cujas ações são baseadas em diretrizes anteriormente previstas, que deverão ser seguidas e, caso essas ações tenham consequências danosas à sociedade, os respectivos administradores serão responsabilizados e sofrerão as devidas sanções, conforme as diretrizes previstas na LRF.

Complementando este raciocínio, Ricardo Lobo Torres afirma:<sup>33</sup>

Problema que há mais de um século preocupa a ciência jurídica é o da natureza do orçamento. Cumpre determinar se é uma lei material, com conteúdo de regra de direito e eficácia inovadora, ou se é mero ato-condição, que só do ponto de vista formal reveste as características da lei.

## 2.6 Controle Externo da Administração Pública e do Orçamento Público

Como já apresentado anteriormente, o controle do orçamento público é realizado pelo Tribunal de Contas, que é o responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e entidades públicas do Brasil, tendo legitimidade conferida pela Constituição Federal/1988.

Esse controle externo do orçamento público, realizado pelo Tribunal de Contas, contribui para aprimoramento da gestão dos recursos públicos, gerenciados pela Administração Pública.

Para corroborar com esse ponto, Giacomoni<sup>34</sup> afirma:

As atividades de controle e fiscalização possuem tantas especificidades que o seu exercício pelo Poder Legislativo dependerá de suporte e auxílio técnico especializado. A Constituição reconhece essa realidade e estabelece que o controle externo será exercido com o auxílio de tribunais de contas.

Dessa forma, o Acompanhamento, Fiscalização e Controle do Orçamento Público é de responsabilidade do Parlamento, conforme os artigos 49, IX e 70 da CF/88, descritos a seguir:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:  
IX - julgar anualmente as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo;  
Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

<sup>33</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 176.

<sup>34</sup> GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2009, p. 335.

A Gestão e controle orçamentário é muito bem apresentada por Ricardo Lobo Torres:<sup>35</sup> “A gestão orçamentária deve se fazer de acordo com os princípios da descentralização, da eficiência e da responsabilidade (*accountability*) e dos seus subprincípios da prudência e da transparência.”

Fica assim, demonstrada a importância do Tribunal de Contas, pois suas atribuições são de extrema importância para a supervisão e acompanhamento dos Administradores Públicos.

Para Marcus Abraham<sup>36</sup> a competência dessa instituição seria:

Cabe ao Tribunal de Contas atuar na **fiscalização contábil**, financeira orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, incluindo aí seus Poderes e respectivas entidades de administração direta ou indireta, alcançando os administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos, além das pessoas físicas ou jurídicas, que, mediante convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos, apliquem auxílios, subvenções ou recursos repassados pelo Poder Público.

Com esse último apontamento, demonstramos a relevância do Tribunal de Contas no desempenho de suas funções, sobretudo de inspeção, auditoria e orientação aos variados entes públicos. Por isso, a escolha de um corpo técnico é fundamental, principalmente porque deverão ser reconhecidas as seguintes *expertises*: relevante perícia, prática comprovada e extensos conhecimentos científicos. Com esses requisitos, os profissionais se destacariam na condução dos trabalhos.

O Tribunal de Contas com esta função de fiscalização da gestão financeira, realizada pelos administradores públicos, poderá proporcionar e orientar a condução mais assertiva das contas públicas, principalmente o controle das Receitas e Despesas públicas, que abordaremos no próximo tópico.

## 2.7 Receitas e despesas públicas

As receitas públicas são a principal fonte de recursos financeiros para custeio do Estado, servindo para custear suas principais atividades e sendo arrecadadas através da cobrança de impostos, taxas e contribuições. Ricardo Lobo Torres<sup>37</sup> define: “Receita é a soma de dinheiro percebida pelo Estado para fazer face à realização dos gastos públicos.” No mesmo sentido, “Sem receitas não há Estado”, afirma categoricamente João Ricardo Catarino.<sup>38</sup>

---

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 181.

<sup>36</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 367.

<sup>37</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 185.

<sup>38</sup> CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade, vol I**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015, p. 16.

A principal fonte de arrecadação tributária é a receita pública, oriunda das cobranças de tributos, por parte dos contribuintes. A Receita pública é a quantia total em dinheiro, recolhido pelo Estado, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos públicos. Aliomar Baleeiro,<sup>39</sup> define Receita Pública como: “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem a acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.”

A definição de receita pública, está prevista no art. 9 da lei 4.320:<sup>40</sup>

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

De acordo com o Regulamento Geral de Contabilidade Pública:<sup>41</sup> “a receita pública engloba todos os créditos de qualquer natureza que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis gerais e especiais, de contratos e quaisquer títulos de que derivem direitos a favor do Estado. ”

Segundo Arruda e Araújo,<sup>42</sup> Receita pública:

[...] engloba todo e qualquer recolhimento de recursos feito aos cofres públicos, realizado sob a forma de numerário e de outros bens representativos de valores, que o governo tem o direito de receber em virtude da Constituição, de leis, contratos ou de quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado.

De acordo com Marcus Abraam,<sup>43</sup> a Receita Pública é:

O dinheiro arrecadado de maneira justa e equilibrada, originário dos seus bens ou do patrimônio dos cidadãos, especialmente através dos tributos – é o meio essencial do Estado para realizar suas atividades, uma vez que, para toda despesa pública, deverá haver uma receita pública a financia-la; caso contrário, estar-se-ia gerando um desequilíbrio fiscal, situação amplamente combatida pela economia moderna e conduta reprimida pela legislação financeira brasileira.

Por fim, a receita pública são todos os recursos financeiros que ingressam nos cofres públicos através da arrecadação e que estão disponíveis para sustentar as despesas públicas previstas no orçamento, para que o governo possa manter sua estrutura, oferecendo bens e serviços à sociedade, tais como: educação, saúde, segurança e saneamento básico etc.

---

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 10.

<sup>40</sup> Art. 9, da Lei Federal nº 4.320/64.

<sup>41</sup> Disponível em: [www.senado.leg.br](http://www.senado.leg.br). Acesso em: 12 ago. 2022.

<sup>42</sup> ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 82.

<sup>43</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 100.

Já as Despesas Públicas são todos os gastos financeiros realizados pelos Administradores Públicos (Estado), previstos na legislação orçamentária, para a manutenção e execução dos serviços e investimentos públicos.

Segundo Dejalma de Campos,<sup>44</sup> “a despesa pública é a aplicação de certa importância em dinheiro, por autoridade pública, de acordo com o Poder Legislativo, para a execução de serviços a cargo do Governo.”

Para Marcus Abraham,<sup>45</sup>

[...] de nada adiantaria a preocupação com os instrumentos de obtenção de receitas públicas se não houvesse, na mesma esteira, normas regulando a aplicação desses recursos pelo Estado. Afinal, receitas e despesas integram o mesmo processo da atividade financeira estatal.

Por sua vez, a Secretaria de Orçamento Federal<sup>46</sup> concebeu a missão do orçamento público como sendo a de “racionalizar o processo de alocação de recursos, zelando pelo equilíbrio das contas públicas, com foco em resultados para a sociedade.” É no Orçamento que o cidadão identifica a destinação dos recursos que o Estado arrecada, sendo que nenhuma despesa pública poderá ser realizada sem estar fixada no Orçamento.

As despesas públicas são classificadas em dois grandes grupos: despesas orçamentárias e despesas extra orçamentárias.

As despesas orçamentárias são aquelas cuja realização depende de autorização legal, não podendo ser realizada sem crédito orçamentário previsto, ou seja, deve estar previamente discriminada e fixada no orçamento público.

Assim, para que as despesas públicas possam seguir o plano normativo, deverá ser respeitada a norma do art. 165 CF/88, que atribui ao Estado a iniciativa para se elaborarem as leis orçamentárias, que definirão a aplicabilidade dos recursos públicos.

Já as despesas extraorçamentárias são aquelas que não estão previstas na lei orçamentária, não dependendo de autorização legal. Constituem meras saídas do passivo financeiro do Estado, compensando as entradas no ativo, provenientes de receitas extraorçamentárias e, assim, correspondendo à restituição de recursos recebidos. Exemplo: *devolução de fianças e cauções, recolhimento de imposto de renda retido na fonte etc.*

A classificação econômica é normatizada através da Lei 4.320/64, em seus artigos 12 e 13, dividindo-se em dois grupos ou categorias econômicas: *Despesas Correntes* e *Despesas de Capital*.

---

<sup>44</sup> CAMPOS, Dejalma. **Direito Financeiro e Orçamentário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 49.

<sup>45</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 207.

<sup>46</sup> Disponível em: [www.senado.leg.br](http://www.senado.leg.br). Acesso em: 12 ago. 2022.

As *Despesas Correntes* são desembolsos financeiros de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e o funcionamento da máquina administrativa. Cabe destacar, que os Direitos Sociais são, em regra, financiados pelas linhas orçamentárias descritas pelas Despesas Correntes visando a prestação de serviços essenciais de assistência social, saúde, educação, segurança e etc.

Já as *Despesas de Capital* são gastos realizados, pela administração pública, com o objetivo de originar novos bens de capital para serem integrados ao patrimônio público, de modo a serem utilizados por toda a sociedade.

A distinção, na classificação orçamentária, entre despesas correntes e de capital está vinculada à geração ou não de um bem de capital (investimento, imobilizado, intangível) ou à amortização de dívida. Dessa forma, se o desembolso financeiro gerar um bem de capital será classificado como despesa de capital, sendo seu gasto incorporado ao ativo correspondente. Assim, temos como exemplo de despesa de capital, as aquisições de insumos e equipamentos para a construção de rodovias, pontes, viadutos etc., com suas manutenções (regulares e preventivas) sendo despesas correntes.

Dessa forma, concluímos que o controle das Receitas e Despesas Públicas, através do orçamento público e da contabilidade pública, é de extrema importância para fornecer elementos e informações, para que gestores públicos possam gerir as finanças públicas, amparados por demonstrativos contábeis próprios, possibilitando a transparência e eficiência da gestão. Isso auxiliará, inclusive, na aplicação do bônus fiscal, escopo deste trabalho, pois vai viabilizar a mensuração econômica e o seu retorno para a administração pública, através dessas ferramentas de controle.

## 2.8 Aspectos Sociais, Econômicos e Jurídicos

O Professor Marcus Abraham,<sup>47</sup> em sua obra Curso de Direito Financeiro Brasileiro, fez a seguinte afirmação:

Segundo a doutrina tradicional, as despesas públicas originam-se, em regra, de decisões eminentemente **políticas**. Seguem um plano de ação governamental traçado de acordo com as respectivas **convicções políticas, econômicas ou sociais**. A partir da definição das prioridades nessa programação, as despesas são inseridas no orçamento, o que permitirá sua realização.

---

<sup>47</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 208.

Assim, fica demonstrado que a alocação dos recursos financeiros para a manutenção das atividades estatais (*Educação, Saúde, Segurança e etc.*) deve ser condicionada às Despesas Públicas, sendo concretizadas, somente, através de Políticas Públicas responsáveis e previstas em Lei. Sua aplicabilidade depende, diretamente, da interferência dos Administradores Públicos para a efetiva redução das desigualdades sociais, programas educacionais vigorosos, saúde e segurança para todos, proteção ao meio ambiente, entre outros.

Como afirmado pelos Professores Leonardo Secchi, Fernando de S. Coelho e Valdemir Pires:<sup>48</sup>

Política Pública é um conceito abstrato que se materializa por meio de instrumentos variados. Para aqueles que acreditam em espírito, é como dizer que a política pública é a alma, e esta precisa de um corpo para tomar vida. Políticas públicas tomam forma de programas públicos, projetos, leis, campanhas publicitárias, esclarecimentos públicos, inovações tecnológicas e organizacionais [...].

Devemos salientar que existe um aumento crescente das despesas públicas, nas últimas décadas, circunstância esta encontrada em diversos países capitalistas, dentre eles: EUA, Alemanha, Inglaterra e inclusive o Brasil, onde esse crescimento teve seu início mais tardio, principalmente após o fim da Segunda Guerra Mundial, conforme estudos realizados inicialmente por Adolf Wagner.

As diversas correntes doutrinárias no campo da economia tentam explicar as causas estruturais do crescimento das despesas públicas e, assim, o próprio aumento da interferência do Estado na economia.

O primeiro estudo sobre o assunto é atribuído ao economista alemão Adolf Wagner,<sup>49</sup> a partir de 1880. Wagner, formulou a chamada *Lei do crescimento incessante das atividades estatais*, que tem como enunciado: “À medida que cresce o nível de renda em países industrializados, o setor público cresce sempre a taxas mais elevadas, de tal forma que a participação relativa do governo na economia cresce com o próprio ritmo de crescimento econômico do país. ”

Richard Bird,<sup>50</sup> apontou três causas determinantes da manifestação formulada por Wagner:

- I. O Crescimento das funções administrativas e de segurança;
- II. As crescentes demandas por maior bem-estar social, especialmente educação e saúde;
- III. A maior intervenção direta e indireta do governo no processo produtivo.

<sup>48</sup> SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, casos práticos, questões de concursos / Leonardo Secchi, Fernando de Souza Coelho, Valdemir Pires**. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2019, p. 15.

<sup>49</sup> WAGNER, Adolph. (1835-1917)

<sup>50</sup> BIRD, Richard M. **O Crescimento das Despesas Públicas In Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo**. IPEA, 1976

Os dois primeiros pontos são consequências naturais da sociedade, principalmente no que tange à urbanização das cidades, à industrialização e à complexidade da vida moderna. Já o terceiro, decorre da função incentivadora do desenvolvimento econômico, por parte do setor público, para o fortalecimento da infraestrutura das nações.

Fechamos este raciocínio, com a afirmação dos Professores Leonardo Secchi, Fernando de S. Coelho e Valdemir Pires:<sup>51</sup>

No século XX assistimos a uma crescente intervenção estatal na formulação e implementação de políticas, programas e serviços públicos, com vistas à aceleração do crescimento econômico e à redução de suas instabilidades cíclicas (teoricamente justificadas pela corrente keynesiana do pensamento econômico).

Assim, devemos refletir sobre as atuais atribuições do Estado que geram crescentes despesas e exigem cada vez mais recursos para seu financiamento. Atribuições estas decorrentes, principalmente, da evolução social do Estado, do bem-estar da população, da busca recorrente pelo “equilíbrio” da distribuição de renda entre os cidadãos, da estabilidade social e econômica e de diretrizes/normas para o seu cumprimento.

Conforme nossa Constituição, em seu art. 3º, foi necessária a delimitação do papel do Estado perante esses serviços, para se atender a todos de forma equilibrada e justa:

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.

Sabemos das diversas dificuldades encontradas pelos administradores públicos para a execução destas funções sociais, previstas no ordenamento jurídico. Dessa forma, essas funções sociais do Estado se concretizam através de políticas públicas, sendo financiadas por meio de Despesas Públicas e devendo ser cumpridas pois, caso contrário, serão reivindicadas pelo Cidadão.

Muitas vezes esses recursos não são alocados de maneira correta, sendo desviados para outros fins. Assim, surgem vários questionamentos a respeito da escassez de recursos ou recursos mal alocados, corrupção com efeitos de despesa pública.

Para corroborar com esse raciocínio, Abraham,<sup>52</sup> afirma:

Quando a corrupção se torna sistêmica e constante em uma nação, ela tem o efeito maléfico de desviar para terceiros parcelas dos recursos públicos que deveriam ser

<sup>51</sup> SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, casos práticos, questões de concursos / Leonardo Secchi, Fernando de Souza Coelho, Valdemir Pires**. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2019, p. 207.

<sup>52</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 253.

destinados à sociedade, seja pelo superfaturamento e respectiva elevação nos custos de obras, investimentos e outros gastos, seja através da não arrecadação de receitas pela concessão de benefícios fiscais indevidos.

Assim, para se evitar a Judicialização, por parte do Cidadão/Contribuinte contra o Estado, este deverá cumprir seu papel fundamental, cabendo destacar os inúmeros casos levados ao Judiciário, que já se manifestou favorável ao cumprimento destes Direitos:

- ***Direito à Saúde:***

RE 271.286 (STF) – Fornecer medicamentos necessários ao tratamento dos portadores do vírus HIV.

- ***Direito à Educação***

RE 411.518 (STF) – Efetivar matrículas as crianças em creches e o atendimento pré-escolar.

Devemos, também, analisar alguns pontos para se evitar a Judicialização, que seriam a reserva do possível ou teoria dos custos dos direitos.

Sobre a reserva do possível Abraham,<sup>53</sup> destacou:

O STJ enfrentou o argumento da reserva do possível em ponderação ao mínimo existencial no REsp 1.185.474-SC e, com muita propriedade, assim se manifestou: A tese da reserva do possível assenta-se em ideia que, desde os romanos, está incorporada na tradição ocidental, no sentido de que a obrigação impossível não pode ser exigida (*Impossibilium nulla obligatio est* – Celso, D. 50, 17, 185). Por tal motivo, a insuficiência de recursos orçamentários não pode ser considerada uma mera falácia. [...] observa-se que a realização dos Direitos Fundamentais não é opção do governante, não é resultado de um juízo discricionário nem pode ser encarada como tema que depende unicamente da vontade política. Aqueles direitos que estão intimamente ligados à dignidade humana não podem ser limitados em razão da escassez quando esta é fruto das escolhas do administrador. Não é por outra razão que se afirma que a reserva do possível não é oponível à realização do mínimo existencial.

É válido ressaltar que o aumento crescente das despesas públicas – juntamente com os modelos de gestão praticados pelos administradores públicos, nas últimas décadas, sem nenhuma proposição de políticas públicas de contenção de despesas, ao contrário, apenas propondo o aumento da carga tributária para arcar com a majoração dessas contas – ocasiona um desinteresse geral da sociedade em continuar a contribuir para o sistema tributário. Destaca-se, contudo, que o nosso ordenamento jurídico impõe limites para o aumento das despesas, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual abordaremos no próximo tópico.

---

<sup>53</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 230.

## 2.9 Limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal

A implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000) estabeleceu normas e limites para a condução das finanças públicas voltadas à responsabilidade dos gestores fiscais, com previsão de punições/sanções à irresponsabilidade fiscal, de diversas formas, conforme previsto neste ordenamento legal.

O Professor Flávio Bernardes<sup>54</sup> esclarece com fundamento:

Os Estados de Direito, ao organizarem sua administração, fixam a competência de seus agentes e órgãos e estabelecem os tipos e as formas de controle de toda a atuação administrativa, em defesa da própria administração pública e dos direitos dos administrados.

Cabe ressaltar que os gestores públicos devem se preocupar com a gestão da coisa pública de forma transparente e democrática, de maneira mais objetiva possível, utilizando os recursos públicos sempre em prol da sociedade, com zelo e prudência. Esse ponto é atestado por Bernardes<sup>55</sup> quando afirma:

O controle reside na necessidade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade, possa exercer sobre a conduta funcional de outro, aliado à exercida diretamente pelos cidadãos. É exercitável em todos os órgãos e por todos os poderes do Estado, estendendo-se a toda administração e abrangendo a integralidade de suas atividades e agentes.

Nesse sentido, a LRF traz dispositivos legais que preveem medidas a serem adotadas, pelos gestores públicos para aplicação correta dos recursos financeiros, com objetivos fundamentais de planejar e equilibrar as contas públicas, a favor dos cidadãos. Caso eles não cumpram essas determinações, poderá ser tipificada a infração administrativa nos casos e condições estabelecidos em lei.

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe limites para que os administradores públicos realizassem as despesas públicas, principalmente no que tange ao impacto orçamentário, declaração de compatibilidade e adequação orçamentária (§4º do art. 16).

Destaca-se que essa norma determina que o gestor público conduza suas ações com planejamento e responsabilidade, principalmente, quanto às suas tomadas de decisões (ou omissões), antes de realizar a despesa pública.

---

<sup>54</sup> BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte, Educação e Cultura, 2008, p. 65

<sup>55</sup> BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte, Educação e Cultura, 2008, p. 65

Devemos observar, também, o art. 15 que dispõe<sup>56</sup>: “Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.”

É perceptível que os administradores públicos, em vários momentos, não aplicam corretamente os recursos financeiros arrecadados, devendo ser contidos, na teoria, pela LRF, o que é ratificado por Bernardes:<sup>57</sup>

É de vital importância a Lei de Responsabilidade Fiscal, que é o conjunto de normas que visa impedir os administradores de gerar déficits fiscais estruturais, inibidores do crescimento econômico e social sustentado, dando efetividade aos princípios constitucionais em tela, que são veementemente desprezados por grande número de gestores públicos.

Dessa forma, a LRF foi criada para estabelecer normas na condução das finanças públicas, voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, com previsão para a punição à *irresponsabilidade fiscal* de diversas formas, previstas no art. 73, as quais podem ser agrupadas em dois níveis:

- Sanções *institucionais*: aplicadas diretamente ao ente federativo, órgão ou poder que descumprir uma regra que lhe foi imposta em matéria financeira.
- Sanções *pessoais*: aplicadas diretamente à pessoa do agente público que violar a legislação fiscal.

Assim, diante de todo o exposto, surgiram os primeiros apontamentos sobre a condução do orçamento público, principalmente referente às despesas públicas, cabendo os seguintes questionamentos:

Será que os Políticos Brasileiros, após décadas com o mesmo discurso, “proporcionar melhores condições sociais para os cidadãos”, não acabam eles próprios aproveitando-se dos recursos arrecadados? Sim, a classe política usufrui muito mais dos recursos financeiros recolhidos do que compartilha com a sociedade, exemplo os altos salários e as inúmeras regalias.

Neste tópico destacamos ainda que, após esse reposicionamento do Estado, introduziu-se o conceito de orçamento público, enfatizando a perspectiva da obtenção de receitas públicas por parte Estatal, a necessidade de alocação de despesas públicas e suas limitações e a adoção de procedimentos que norteiam toda a estrutura financeira do Estado. Foi demonstrada,

---

<sup>56</sup> Art. 15, da Lei Complementar nº 101/2000.

<sup>57</sup> BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte, Educação e Cultura, 2008, p. 66

também, a importância do controle e gestão da arrecadação dos tributos, através da contabilidade pública e o respeito a LRF.

E, por fim, não seria este o momento de dar maior transparência à formulação de políticas públicas, que desonerem e estimulem o setor produtivo, através de bonificações fiscais, como a que está sendo proposta neste trabalho e, em contrapartida, para que o setor produtivo possa ter melhores condições para remunerar a classe trabalhadora do País? Dessa forma, no decorrer desta pesquisa, vamos analisar que a aplicação de bonificações fiscais permitirá que o Estado atraia uma maior participação ativa da sociedade, tanto na regularidade da arrecadação, quanto na pontualidade da aplicação destes recursos.

### 3 TEORIA DA NORMA JURÍDICA

Apresentamos, no primeiro capítulo, uma breve introdução às principais características e evolução do Estado moderno, passando do liberal ou patrimonial ao social/fiscal. Assim, após esse aperfeiçoamento por parte do Estado Moderno e Contemporâneo, houve uma atuação em larga escala, no intuito de promover a boa convivência em sociedade, principalmente quanto aos aspectos econômicos, sociais etc., de forma a estimular e apoiar as atividades mercantis dos particulares, gerando mais empregos, renda e, conseqüentemente, mais arrecadação de tributos por parte do Estado.

Com esses pontos elencados, será desenvolvida uma proposta normativa sobre a possibilidade de utilização da sanção premial, através do bônus fiscal, para aqueles contribuintes que tiverem um comportamento previsto na norma jurídica, descrevendo a sua hipótese e ratificando a sua aplicação.

Partindo-se dessas circunstâncias apresentadas, iremos adentrar nas estruturas das normas jurídicas, principalmente no tocante às normas de conduta trazidas pelas “sanções premiais” que serão aplicadas, pelo poder público, na estrutura da norma tributária, sempre com a intenção de estimular e orientar as boas práticas do contribuinte e, conseqüentemente, melhorar sua relação com Estado.

Dessa forma, analisaremos a estrutura normativa que poderá contribuir para a aplicação, de forma objetiva, da *sanção premial*, com a busca da sua validade jurídica, sendo tratada, daqui por diante, como *bônus fiscal*.

Assim, além das análises financeira e social que serão propostas, vamos identificar quais seriam os procedimentos jurídicos necessários à implantação efetiva dessa política pública do bônus fiscal. Para o desfecho, vamos equalizar o estudo das normas de conduta e das normas sancionantes, recomendando que essas normas proporcionarão a possibilidade de conceber a norma positiva/premial, conforme parâmetros objetivos que irão sustentar esta aplicação.

Por fim, através da análise normativa elaborada pelos ilustres Juristas Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Flávio Couto Bernardes e Alexandre Freitas Costa, iremos demonstrar que, por meio da implantação deste instituto – o *bônus fiscal* – concebido através de políticas públicas sérias e comprometidas, será possível estimular a participação efetiva do cidadão/contribuinte, preservando a arrecadação tributária. Com essa conduta desejável, fará com que esses contribuintes se mantenham adimplentes com suas obrigações fiscais e “entusiasmados” em colaborar efetivamente para o sistema tributário nacional.

### 3.1 Norma jurídica de conduta

As normas jurídicas de conduta, conforme disposto pela doutrina majoritária, são preceitos teóricos que vão prescrever ações ou omissões que, no momento de sua execução, pelos destinatários, geram resultados estabelecidos, previstos nas normas estruturantes, e que são determinados e organizados pelo Estado, através de leis ou regulamentos.

As normas consideradas, do ponto de vista da finalidade e do efeito, vão orientar os indivíduos a uma certa atitude, e estes devem optar entre realizá-las ou não, observando que as normas devem anteceder os atos que formam o seu objeto, ou seja, os comportamentos que lhes servem como fins e os resultados dessa escolha pelos sujeitos. Temos como exemplo (metódico e organizado) a descrição de Kelsen sobre a estrutura da norma: “Se A, deve ser B. Se não B, deve ser C”, sendo essa a norma que estabelece sanção pelo descumprimento da norma de conduta estabelecida em “A”.

Cabe destacar que o exemplo se refere ao padrão de conduta e ação para o indivíduo em sociedade, sendo, via de regra, uma fórmula abstrata daquilo que deve ser seguido e cumprido, em todas as ações dos cidadãos que admitem um juízo de valor.

Assim, o objetivo deste trabalho é demonstrar que o Estado pode incentivar e propagar normas jurídicas de conduta para os contribuintes que, ao praticarem essas ações descritas em lei, serão premiados. Através desse comportamento, o Estado utilizará políticas públicas para direcionar, parametrizar e incentivar essas condutas, de forma que essa prática possa ser desempenhada em larga escala por toda a sociedade.

Devemos afastar a velha prática na qual o Estado só aplica o direito coercitivo para “dominar” os cidadãos e reprimir as violações das regras normativas, conseqüentemente atingindo seus objetivos. O que buscamos, através desta pesquisa, é uma nova perspectiva para o Estado que deve estimular e amparar os bons comportamentos dos cidadãos, cabendo-lhe planejar e executar o emprego de recursos financeiros da nação, procurando sempre gerar mais riquezas, empregos e promover o desenvolvimento.

Para que possamos seguir neste raciocínio, Bobbio<sup>58</sup> afirma:

Tomando essa observação como ponto de partida, proponho-me a examinar um dos aspectos mais relevantes – e ainda pouco estudado na própria sede da teoria geral do direito – das novas técnicas de controle social, as quais caracterizam a ação do Estado social dos nossos tempos e a diferenciam profundamente da ação do Estado liberal clássico: o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, as técnicas de desencorajamento.

---

<sup>58</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura a função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 2

Dessa forma, fica evidente para Bobbio e Kelsen, dentre outros grandes filósofos já mencionados neste trabalho, que já previam o estímulo por parte do Estado aos cidadãos que pratiquem certas condutas, devendo, em contrapartida, ser premiados. Essas normas de condutas planejadas passam a fazer parte do universo jurídico, tornando-se fatos e normas jurídicas, que deverão ser consideradas e cumpridas.

Por fim, Álvaro Melo Filho<sup>59</sup> já vislumbrava o mesmo caminho para o fechamento deste argumento:

[...] enquanto a sociedade tradicional o mecanismo de da punição possibilita um fácil controle, na sociedade tecnológica, tal instrumento, por inadequado, cedeu lugar à função promocional do Estado contemporâneo implementada por intermédio do prêmio, do incentivo, do estímulo positivo, como meio de controle mais condizente com a vida social hodierna.

### 3.2 Norma jurídica sancionadora

As normas jurídicas sancionadoras são, para Kelsen, o grande mestre de Viena, denominadas normas primárias, dada a sua relevância. Para Kelsen e para o positivismo jurídico, a sanção é uma maneira de garantir que a norma jurídica de conduta, trazida no tópico anterior, seja devidamente cumprida, principalmente quando o Estado estabelece, parametriza e define essa conduta, indicando como ela deve ser pactuada e cumprida pela sociedade.

Kelsen, em seus extensos estudos sobre o assunto, deixou claro que as ordens sociais são estabelecidas pelas sanções, afirmando: “Uma ordem normativa que regula a conduta humana na medida em que ela está em relação com as outras pessoas é uma ordem social.”<sup>60</sup>

E continua o raciocínio:<sup>61</sup>

[...] a função de qualquer ordem social consiste obter uma determinada conduta por parte daquele que a esta ordenação está subordinado, fazer com que essa pessoa omita determinadas ações consideradas como socialmente – isto é em relação às outras pessoas – prejudiciais, e, pelo contrário, realize determinadas ações consideradas socialmente úteis.

Assim, fica demonstrado que esse compromisso das normas em orientar e motivar a sociedade deve despertar ou inibir algumas condutas praticadas pelos cidadãos, principalmente pela forma que são prescritas ou reprimidas.

---

<sup>59</sup> FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro, RJ: Eldorado, 1976, p. 37

<sup>60</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 25.

<sup>61</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 26.

Em um trecho do seu estudo, Kelsen<sup>62</sup> aponta que a sanção pode ter um sentido premial, escopo central deste trabalho, abordando este conceito:

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma **vantagem, de um prêmio**, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem [...].

Assim, Kelsen evidencia o princípio retributivo de *Vergeltung*, revelando que uma determinada conduta deverá ser retribuída com um prêmio ou uma pena.

Após esses apontamentos iniciais, trazidos principalmente por Kelsen, quando se atribui o prêmio como consequência da prática de certas condutas, Norberto Bobbio é o estudioso que vai favorecer, de maneira mais assertiva e congruente, com o tema central deste trabalho, uma vez que reconhece a importância da *recompensa* para a sociedade contemporânea, principalmente no que se refere à eficácia das relações entre o poder público, o Estado e os cidadãos.

Assim, Bobbio<sup>63</sup> ratifica este pensamento:

No Estado contemporâneo, torna-se cada vez mais frequente o uso das técnicas de encorajamento. Tão logo começemos a nos dar conta do uso dessas técnicas, seremos obrigados a abandonar a imagem tradicional do direito como ordenamento protetor-repressivo. Ao lado dessa, uma nova imagem toma forma: a do ordenamento jurídico como ordenamento com função promocional.

É válido trazer relevante contribuição de Bobbio, através desse pensamento, pois, para alcançar a harmonia entre Estado e sociedade empreendedora, é necessária essa evolução para a aplicação do Direito premial. Dessa forma, teremos uma relação mais dinâmica, transparente e confiável, onde se tem o “ganha-ganha” e não o “perde-ganha” do passado.

Fazendo o fechamento deste tópico, o que foi demonstrado é que a construção desta ideia – o *bônus fiscal* – tem um respaldo jurídico normativo muito importante para alicerçar essa sanção premial.

---

<sup>62</sup> KELSSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 26.

<sup>63</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura a função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, SP: Manole, 2007, p. 13

### 3.3 A teoria da norma jurídica tributária segundo Paulo de Barros Carvalho

Seguindo a linha apresentada no tópico anterior, em demonstrar que é possível propiciar o *bônus fiscal* através da implementação de uma norma jurídica bem estruturada, iniciamos este ponto do trabalho com o conceito do eminente Professor Paulo de Barros Carvalho.

Em sua obra *Teoria da Norma Tributária* o autor colaborou, de maneira assertiva, com o aprimoramento dessa forma de pensamento, elucidando a aplicação efetiva do *bônus fiscal*. Apontou o Professor Paulo de Barros Carvalho:<sup>64</sup>

Se a norma de Direito é a proposição deontica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto, procuraremos demonstrar que toda consequência normativa é a instalação de uma relação jurídica, o que equivale a dizer que o Direito enlaça à ocorrência do fato hipoteticamente descrito, o surgimento de um vínculo jurídico entre pessoas.

Complementou:

[...] a disciplina do comportamento humano, na convivência social, é obtida mediante a criação de direitos subjetivos e deveres jurídicos que a eles correspondem, podendo dizer-se que há perfeita correlação entre cada direito e cada dever.

E, finalizou:

[...] se a ordem social é alcançada mediante a estatuição de deveres e correlativos direitos, se tais deveres e direitos tem como exclusivo veículo a relação jurídica e se é correto afirmar-se que disposições de caráter normativo é que criam os direitos e deveres [...].

Dessa maneira, para o Prof. Paulo de Barros Carvalho,<sup>65</sup> a norma jurídica tem dois elementos:

[...] a norma jurídica terá sempre dois elementos: hipótese ou suposto e consequência. Na hipótese encontraremos os critérios para identificação de um fato acontecido no mundo da realidade física. Na consequência, os critérios para identificação da relação jurídica que se instala com o acontecimento do suposto.

Fica perceptível que para Carvalho,<sup>66</sup> como hipótese:

[...] o tributo desenvolve um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados em si mesmos”, e como efeito “um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado [...] e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo.

Preliminarmente essa hipótese, ao mesmo tempo em que a *endonorma*, exige critérios para reconhecer um fato, diga-se, lícito realizado através de uma conduta determinada.

---

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 58-59.

<sup>65</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 89.

<sup>66</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 99.

Carvalho<sup>67</sup> identifica os fatores que considera fundamentais, para a relação: *material, espacial e temporal*.

[...] o critério material – descrição objetiva do fato – é o próprio núcleo da hipótese; o critério espacial – condições de lugar onde poderá acontecer o evento –; e o critério temporal – circunstâncias de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato.

Considerando que esses critérios são os mesmos para identificar o fato que poderá ser praticado pelo indivíduo, Carvalho<sup>68</sup> ainda oferece outros dois elementos, sejam eles pessoal e quantitativo, para constatar o resultado da endonorma tributária e, assim, afirma: “[...] sabendo qual o critério para a determinação dos sujeitos – ativo e passivo (critério pessoal) e de que modo será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a cargo do sujeito passivo, portanto o critério quantitativo [...]”, servindo de embasamento para a materialização da relação entre base de cálculo e alíquota.

Dessa forma, a teoria de Carvalho fundamenta-se na hipótese de a endonorma tributária basear-se nos critérios *material, espacial e temporal*, regulamentando a forma como o contribuinte deverá se portar frente à sociedade, sendo uma consequência desse procedimento teórico tributário o alcance dos critérios quantitativos e pessoais para esta normatização.

Por fim, Barros<sup>69</sup> afirma:

Se a forma com que enfocamos a norma jurídica tributária vier a demonstrar a preocupação com o método, a necessidade ingente de desatarmos os incontestáveis problemas desse campo jurídico com instrumentos tomados na sede da Teoria Geral do direito, de certo que haveremos de ter atingido os nossos objetivos.

Do ponto de vista normativo, a sanção premial vai corroborar para a delimitação da norma jurídica e do poder do Estado, ao estabelecer quais condutas de regularidade fiscal deverão ser observadas, por parte do contribuinte e, em contrapartida, a sua bonificação.

### 3.4 A teoria da norma jurídica tributária segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho

Seguindo o escopo do tópico anterior, é importante apontar os ensinamentos do Prof. Sacha Calmon a respeito das normas jurídicas. No início do *Capítulo 2 - Normas Jurídicas*, da sua obra *Teoria Geral do Tributo e da exoneração tributária*, traz as seguintes declarações de Kelsen e Vilanova:<sup>70</sup>

<sup>67</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 114.

<sup>68</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 115.

<sup>69</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 116.

<sup>70</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 33.

“A ciência do Direito é a Ciência do Direito Positivo. ” Por isso: “o conhecimento jurídico dirige-se a estas normas que possuam o caráter de normas jurídicas e conferem a determinados fatos o caráter de atos jurídicos. ”

Mas, “o Direito é, essencialmente, um esforço humano no sentido de realizar o valor Justiça. Essa dimensão ideal existe na norma jurídica. Pois, a norma não se reduz a uma mera forma de relacionar atos, com total indiferença para o valor. Se a norma é dever-ser, é dever-ser de algo. ”

Devemos reforçar que, por mais que o Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>71</sup> critique alguns pontos da obra de Kelsen, em um determinado momento de sua obra, ele ressalta um ponto extremamente importante que vai colaborar com o objetivo central deste trabalho:

Em verdade, Kelsen minimizou, no particular, as chamadas normas técnicas que geram, desobedecidas, as nulidades e o papel dos prêmios com que não raras normas jurídicas acenam para obter comportamentos, tendo sido obrigado, mais tarde, a ampliar de modo inaceitável conceito de sanção para nele incluir o **prêmio**<sup>72</sup> e a nulidade.

Ao avançar em sua tese, Coêlho interpreta que a norma “ainda que condicional, é sempre prescritiva”, afirmando que “as proposições normativas são descrições das normas jurídicas, que defluem do universo legislativo, produzidas por um sujeito. ”<sup>73</sup>

Seguindo esse raciocínio, ele classifica as normas jurídicas em cinco grupos principais: organizatórias, de competência, técnicas, de conduta e sancionantes.<sup>74</sup>

Normas Organizatórias – Instituinto os órgãos do Estado, as instituições e as pessoas. Desse tipo são as normas que prescrevem como deve ser o Estado Federal ou as que declinam os requisitos que deve possuir o ato jurídico ou uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada para serem válidos [...]. Neste âmbito se encontram as normas ditas atributivas de qualidades e as de “reconhecimento”, permitindo identificar se as outras normas pertencem ao “sistema”.

[...]

Normas de Competência – Conferindo “postestades” aos sujeitos públicos e privados para produzir normas de comportamento, interpretá-las e aplica-las voluntariamente, *ex officio* ou contenciosamente [...]. São as normas que outorgam competência aos órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário para a produção de atos funcionais legislativos, administrativos e jurisdicionais. De igual tipo as normas que investem os particulares de capacidade para praticar e para celebrar atos jurídicos constitutivos (testar, votar, contratar etc.).

[...]

Normas técnicas – Prescrevendo como devem ser produzidos os atos adjetivos necessários à vida do Direito: como se deve votar, sentenciar, interpor um recurso extraordinário, fazer um testamento válido, celebrar contratos, contrair matrimônio, discutir e votar uma lei complementar da Constituição (todas as normas processuais são técnicas).

<sup>71</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 38.

<sup>72</sup> No campo do Direito Tributário e em épocas de forte intervenção ou dirigismo estatal, o espaço reservado às “premiais” cresce consideravelmente e cada vez mais. Todo o esforço para atrair investimentos ou incentivar exportações é feito com base em normas premiais.

<sup>73</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 56.

<sup>74</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 65 e 66.

Enfatizo que as normas jurídicas de conduta e sancionantes são as que mais se aproximam do objeto deste estudo, uma vez que o principal objetivo deste trabalho é estimular positivamente aqueles contribuintes que, voluntariamente, terão uma conduta social em conformidade com o que estará sendo determinado pela norma jurídica premial.

Dessa forma, Coêlho,<sup>75</sup> descreve: “Normas de Conduta – São as normas que obrigam comportamentos, campo de eleição da lógica jurídica. Destinam-se às autoridades e aos particulares. Desse tipo são as normas que estatuem comportamentos **positivos** e negativos [...]”

Por fim, Coêlho<sup>76</sup> esclarece:

Normas Sancionantes ou Punitivas – São as normas que estatuem sanções para certas condutas. Toda ação não punível é livre. Vale dizer, o que não é punível pode ser praticado facultativamente. Tanto faz, de um ponto de vista sancionante, praticar ou não a ação impunível. Ela não é obrigatória nem proibida. Se fosse proibida, sua prática acarretaria uma punição. E se fosse obrigatória, a omissão em praticá-la acarretaria, igualmente, uma punição. Consequentemente, se uma ação, ou melhor, um comportamento humano, é punível, é porque a sua prática é vedada; é porque não praticá-lo é obrigatório. Não praticar um comportamento tem dois sinais: positivo e negativo. Quando um comportamento é punível, é porque o seu contrário é obrigatório. Se se age quando o dever é uma omissão (por exemplo: não matar), a ação de matar é que é a hipótese de punição. Se não se age quando o dever é agir (por exemplo: pagar tributo), o comportamento consistente em não pagar – comportamento omissivo – é que é a hipótese de punição.

Diante desses conceitos, fica evidente que as normas de conduta mantêm em sua essência uma estrutura hipotética, o que quer dizer que há no enunciado da norma uma hipótese *in abstracto*, sendo propensa sua aplicação a todos aqueles que praticarem tal conduta bem como uma consequência direta a esse comportamento, ou seja, o que será motivado a partir da prática dessa ação.

Em síntese, para Coêlho a *hipótese da endonorma tributária* tem os seguintes aspectos: material, temporal, espacial e pessoal. Já no campo da *consequência da endonorma*, ele aborda os seguintes aspectos: a quem pagar, quem deve pagar, quanto se deve pagar, como pagar, quanto pagar e onde pagar.

Dessa forma, identificamos que, cumprindo os requisitos acima expostos, o contribuinte faria jus à sua bonificação fiscal, pois, na teoria e na prática, teria cumprido os requisitos legais estabelecidos pela norma tributária própria de premiação, através da correta observação dos preceitos ali determinados. Para o autor, constatado que a conduta do contribuinte está de

---

<sup>75</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 67.

<sup>76</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 67.

acordo com a norma propositiva, o correto seria a aplicação da sanção premial por parte da autoridade Estatal.

### 3.5 A teoria da norma jurídica tributária segundo Flávio Couto Bernardes

Iniciamos esta parte do trabalho trazendo, de forma sucinta e objetiva, as orientações do Prof. Flávio Couto Bernardes a respeito da importância do positivismo jurídico para a essência do Direito Tributário, principalmente no tocante ao Sistema Tributário Nacional, para que tivesse a segurança jurídica estruturada, através de normas jurídicas bem fundamentadas e objetivas fazendo-se cumprir, em sua totalidade, tanto pelos contribuintes quanto pelo o fisco.

Assim, complementamos este raciocínio, com a descrição de uma passagem de sua tese de Doutorado, colaborando para a teoria proposta neste estudo: “a conceituação de procedimento, como conjunto ordenado de fatos jurídicos tendentes a cumprir a finalidade normativa, demonstrou a existência do que denominei de aspecto procedimental da norma jurídica tributária”<sup>77</sup>

E continua o seu raciocínio:

É da essência da norma jurídica processual o desenvolvimento de sua relação jurídica através do procedimento. O processo e, portanto, esta norma jurídica, caracteriza-se pela prestação jurisdicional, de caráter definitivo, aplicada pelo agente competente, distinguindo-se do procedimento, que é apenas o desenrolar da relação jurídica.

Fica demonstrado que, para Bernardes, é de grande relevância a relação entre a norma jurídica e o procedimento para o seu alcance, devendo essa conexão ter um fechamento objetivo, discorrendo:<sup>78</sup> “Quando se atribui o elemento, ‘cobrando mediante atividade administrativa plenamente vinculada’, na definição do mencionado instituto jurídico, resta caracterizada a necessidade do aspecto procedimental na norma jurídica tributária.”

E, para o fechamento deste tópico, que vai corroborar com o objeto deste trabalho, o Bernardes<sup>79</sup> afirma:

Conclui-se que o aspecto procedimental constitui parte da estrutura da norma jurídica tributária, integrante do conseqüente normativo, sendo que sua não observância, pela Administração Pública, implicará na nulidade dos atos administrativos praticados

<sup>77</sup> BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. 463f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006, p. 154

<sup>78</sup> BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. 463f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006, p. 156

<sup>79</sup> BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. 463f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006, p. 160

após a ocorrência do fato jurídico, em razão do desrespeito ao direito do sujeito passivo na participação da aplicação normativa. Logo, não se trata de mero formalismo vinculado à crítica ao positivismo jurídico, mas o intuito de assegurar a aplicação dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, previstos em diversos sistemas jurídicos.

Assim, em minha opinião, com a interpretação desse último raciocínio exposto, fica constatado que, para Bernardes, os aspectos da estrutura normativa jurídica tributária devem ser respeitados, incluindo-se seu formato procedimental, sendo pressuposto para aplicação do fato jurídico. Dessa forma, se as premissas do bônus fiscal, estipuladas por norma própria, forem cumpridas, há de se aplicar a sanção premial em favor do contribuinte, fazendo-se o fechamento da hipótese jurídica com a norma tributária e os seus requisitos devidamente observados e cumpridos.

### 3.6 A teoria da norma jurídica tributária segundo Alexandre Freitas Costa

O Prof. Alexandre Freitas Costa<sup>80</sup> trata do assunto da teoria da norma jurídica, em sua tese de Doutorado, desta forma:

Este estudo poderá levar o pensador do direito a uma de duas conclusões: a) ou entender-se-á que as teorias existentes acerca das normas tributárias se apresentam adequadas à espécie estudada; b) ou concluir-se-á que se faz necessário o desenvolvimento de nova teoria das normas tributárias que permita a perfeita compreensão das mesmas.

E continua o raciocínio, de maneira objetiva e cirúrgica,<sup>81</sup>

Em que pesem a profundidade e a relevância dos estudos teóricos desenvolvidos até o momento acerca da estrutura da norma tributária, esta não se apresenta em conformidade com a caracterização das contribuições especiais perante a ordem constitucional inaugurada em 1988.

Dessa maneira, para Costa,<sup>82</sup> fica evidente que a estrutura da norma tributária, no que diz respeito às contribuições especiais, deverá ser corrigida, pois os aspectos finalidade e destinação não se encontram em conformidade, merecendo uma atenção especial em sua

---

<sup>80</sup> COSTA, Alexandre Freitas. **As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito**: a integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária e como limitadores à instituição de tributos. 2016. 196f. Tese (Doutorado em Direito Público) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. p. 49

<sup>81</sup> COSTA, Alexandre Freitas. **As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito**: a integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária e como limitadores à instituição de tributos. 2016. 196f. Tese (Doutorado em Direito Público) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. p. 53

<sup>82</sup> COSTA, Alexandre Freitas. **As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito**: a integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária e como limitadores à instituição de tributos. 2016. 196f. Tese (Doutorado em Direito Público) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. p. 55

aplicação. Isso fica evidente neste ponto do seu trabalho: “Uma contribuição especial somente apresentar-se-á em conformidade com a Constituição Federal quando seus objetivos ou finalidades enquadrarem-se em uma das finalidades indicadas no caput do artigo 149 da Constituição Federal.”

E conclui:<sup>83</sup>

Desta forma, a integração da finalidade no antecedente da norma tributária possuirá o condão de conferir o verdadeiro papel à destinação do produto da sua arrecadação: vincular a administração pública à aplicação dos valores arrecadados mediante a cobrança de uma contribuição especial naquelas finalidades constantes da norma instituidora da exação e que ensejaram a sua cobrança.

Fazendo o fechamento deste argumento, para Costa, no caso das contribuições especiais, a norma tributária estruturante sobre este assunto deverá ser corrigida/alterada, no que tange ao seu objeto central, para a correta aplicação da finalidade. E, desenvolvendo uma relação por analogia, fazendo uma vinculação do seu raciocínio ao escopo deste trabalho, temos que o objeto normativo e os pressupostos fáticos jurídicos da sanção premial estejam ligados diretamente ao seu propósito, para poder ser aplicado o instituto do bônus fiscal, em favor do contribuinte.

### 3.7 Norma premial ou sanção premial

Antes de apresentar os princípios da norma premial ou sanção premial, é válido estabelecer que a consequência da hipótese principal deste trabalho é demonstrar que é plausível premiar o contribuinte, cumpridor de suas obrigações fiscais, de forma a estimular esse comportamento quando algumas premissas normativas forem respeitadas.

Seguindo esse escopo, é importante esclarecer que a norma premial ou sanção premial será empregada no momento que o contribuinte cumprir com uma série de requisitos que estarão previstos na lei tributária específica, estimulando o exercício dessa hipótese.

Cabe destacar, também, que, através das pesquisas realizadas, percebeu-se que a maioria dos especialistas e estudiosos do Direito Tributário não aprofundam sobre a tese da sanção premial, como forma de “bonificar” o bom contribuinte. O que percebemos, é justamente o contrário, ou seja, apenas enfatizam o sancionamento do comportamento ilícito. Em vista disso,

---

<sup>83</sup> COSTA, Alexandre Freitas. **As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito**: a integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária e como limitadores à instituição de tributos. 2016. 196f. Tese (Doutorado em Direito Público) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016. p. 55

aponto um questionamento: isso seria por receio de serem mal interpretados pelo sistema/ordenamento jurídico?

### 3.7.1 Sanção – conceitos introdutórios

O termo sanção, na definição popular e também no seu entendimento trivial preliminar, é trazido como: *castigo, multa, pena e punição*. Porém, é válido ressaltar que, no presente trabalho, a expressão sanção será exposta pelo seu outro significado ou interpretação, que seria: da aprovação, ratificação e premiação em cumprimento/respeito de uma conduta, assim determinada.

Confirmando a definição linguística de sanção, e já adentrando no ambiente jurídico, o Prof. Geraldo Ataliba<sup>84</sup> esclarece:

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. **Nem toda sanção é castigo**, embora todo castigo (espécie) seja sanção.

O Prof. Paulo Roberto Coimbra Silva<sup>85</sup> destacou em sua obra a sanção desta maneira: “A sanção consolidou-se como importante objeto de estudo da ciência jurídica desde quando se superou a equivocada concepção de serem antijuridicidade – sua hipótese – e o ato punível seu pressuposto – contrários e avessos ao direito.”

Dessa forma, no presente trabalho iremos avançar na interpretação mais próxima do escopo central da dissertação, bem como no entendimento mais assertivo e positivo do instituto da sanção, inclusive trazida por uma nova metodologia, conforme descrito por Bobbio:<sup>86</sup>

[...] das novas técnicas de controle social, as quais caracterizam a ação do Estado social dos nossos tempos e a diferenciam profundamente da ação do Estado liberal clássico: o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo, ou em substituição, as técnicas tradicionais de desencorajamento.

No próximo tópico, abordaremos o entendimento de sanção premial dos filósofos juristas Hans Kelsen, Norberto Bobbio e Álvaro Melo Filho com um destaque maior para as obras de Norberto Bobbio e Álvaro Melo, por estes ilustres autores idealizarem e formatarem

<sup>84</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Ed., 2019, p.44.

<sup>85</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 34.

<sup>86</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura a função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, SP: Manole, 2007, p. 2

o conceito de sanção premial, que mais se aproxima ao objetivo central do tema dessa dissertação.

### 3.7.2 *Sanção premial segundo Hans Kelsen*

Hans Kelsen, o Mestre de Viena, iniciou o estudo sobre a normatização jurídica das sanções, sejam elas negativas ou positivas, em sua obra *Teoria Pura do Direito*. Cabe destacar que o jus filósofo não se posicionou de forma objetiva sobre a sanção premial, apenas introduziu o seu conceito, abrindo as portas para os demais pensadores escreverem sobre o tema. Isso ficou perceptível quando ele afirmou:<sup>87</sup>

A ordem social pode prescrever uma determinada conduta humana sem ligar à observância ou não observância deste imperativo quaisquer consequências. Também pode, porém, estatuir uma determinada conduta humana e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem, de um prêmio, ou ligar à conduta oposta uma desvantagem, uma pena (no sentido mais amplo da palavra). O princípio que conduz a reagir a uma determinada conduta com um prêmio ou uma pena é o princípio retributivo (*Vergeltung*). O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção.

Kelsen, ao iniciar a sua obra *Teoria Pura do Direito*, em plena guerra mundial, não queria, naquele momento, engessar qualquer ideia, a fim de trazer profundas discussões e desavenças. O que o mestre de Viena queria era preconizar uma ordem pacífica no entendimento do Direito, principalmente através de seus estudos, sendo esse ponto de vista interpretado pelos alunos da disciplina Teoria do Direito, ministrada pelo Prof. Alexandre Travessoni, após apresentação de trabalhos acadêmicos, que tinham como escopo a análise da obra *Teoria Pura do Direito*, traduzida por Travessoni.

Esse ponto fica evidente quando, no início de sua obra, ele apresenta:<sup>88</sup>

Passaram-se mais de duas décadas desde que resolvi desenvolver uma teoria pura, ou seja, purificada de toda ideologia política e todo elemento das ciências da natureza, uma teoria consciente das peculiaridades da legalidade específica de seu objeto. Desde o início meu objetivo foi, sobretudo, elevar a ciência do direito – que abertamente ou de forma encoberta se constituía quase completamente como raciocínio jurídico político – ao nível de uma verdadeira ciência, uma ciência do espírito. Cabia desenvolver suas tendências não como base na formação do direito, mas somente com base em seu conhecimento, e aproximar seus resultados, tanto quanto possível, do ideal de toda a ciência: **a objetividade e a exatidão.**

---

<sup>87</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Batista Machado. – 8ª ed. – São Paulo: Editora WWF Martins Fontes, 2009, p. 26

<sup>88</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática jurídico-científica / Hans Kelsen**. Tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivosso. – Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1ª ed., 2021, prefácio

Assim, Kelsen justificava que a autêntica norma jurídica era a norma que ligava um ato de força, a sanção, a determinado pressuposto normativo (norma primária/autêntica).

Cabe destacar que, além das normas primárias, Kelsen admite a existência de outras normas, normas estas que estabelecem poderes, que interpretam outras normas e normas que derogam outras normas.

Assim, sua tese da estrutura hipotética é coerente com a identificação do direito como uma ordem coercitiva, ou seja, em sua opinião, ele entende que o Direito tem como escopo uma ordem coativa, conduzindo a um segundo propósito no qual as normas estabeleciam, no seu objeto, vantagem ou premiação.

Isso fica evidente quando, em sua obra, ele afirma:<sup>89</sup>

A teoria do direito do século XIX concordava, de modo geral, que a norma jurídica seria uma norma coativa, no sentido de uma norma que determina a coação, uma norma que se distinguiria de outras normas exatamente por isso. Nesse ponto, a teoria pura do direito continua a tradição da teoria positivista do direito do século XIX. Para ela, a consequência que é conectada, na proposição jurídica, a uma determinada condição, é o ato de coação estatal, ou seja, a pena e a execução civil ou administrativa, com as quais o pressuposto fático condicionante é qualificado como ilícito e o condicionado é qualificado como consequência do ilícito.

Para Kelsen, a eficácia da ordem jurídica é determinada pela ordem da coação, onde o Estado determinará esta ordem e a efetividade pretendida pela ordem jurídica tem como sustentação a aceitação humana, onde afirma:<sup>90</sup> “A razão disso é que somente o ser humano, como ser dotado de razão e vontade, pode, através da representação de uma norma, ser incitado a praticar um comportamento em conformidade com a norma.”

Esse raciocínio exposto por Kelsen demonstra um condicionante coativo para determinar a obediência ao Direito imposto pelo ordenamento jurídico Estatal, ficando isso evidenciado na afirmação<sup>91</sup>:

O direito se caracteriza não como fim, mas como meio específico, o que claramente deve mostrar por que a norma jurídica secundária formulada acima não pode constituir sozinha, sem referência à proposição jurídica que conecta a condição jurídica à consequência jurídica, a expressão essencial do direito. O direito é um aparato de coação, que não possui qualquer valor político ou ético em si e por si.

---

<sup>89</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática jurídico-científica** / Hans Kelsen. Tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivosso. – Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1ª ed., 2021, p. 31

<sup>90</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática jurídico-científica** / Hans Kelsen. Tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivosso. – Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1ª ed., 2021, p. 34

<sup>91</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática jurídico-científica** / Hans Kelsen. Tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivosso. – Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1ª ed., 2021, p. 36

Kelsen, em sua obra *Teoria Geral e do Estado*,<sup>92</sup> afirma:

É digno de nota o fato de que entre as duas sanções aqui apresentadas como típicas – a ameaça de desvantagem em caso de desobediência (punição, no sentido mais amplo do termo) e a promessa de vantagem no caso de obediência (a recompensa) –, a primeira desempenha um papel muito mais importante que o da segunda na realidade social. [...] A esperança de recompensa tem uma significação apenas secundária.

Assim, para Kelsen, a recompensa estava em um segundo plano, sendo que a punição já era uma situação esperada para o não cumprimento de uma ação/conduita, principalmente quando ele reitera:<sup>93</sup> “Nas crenças efetivas do gênero humano, o medo do inferno é muito mais vivo, e a imagem de um lugar de punição é muito mais concreta que a esperança geralmente vaga de um paraíso futuro onde a virtude encontrará sua recompensa.”

Ainda, para Kelsen, a ameaça e, conseqüentemente, a punição seriam o método de obtenção do comportamento socialmente desejado, sendo a recompensa apenas um compromisso entre as relações particulares dos indivíduos.

E faz o fechamento deste ponto:<sup>94</sup>

Quando a sanção é organizada socialmente, o mal aplicado ao violador da ordem consiste numa privação de posses – vida, saúde, liberdade ou propriedade. Como as posses lhe são tomadas contra a sua vontade, essa sanção tem o caráter de uma medida de coerção. Isso não significa que a força física deva ser aplicada na execução da sanção. Onde a autoridade que aplica a sanção possui poder adequado, esse caso é apenas excepcional.

Após esses vários trechos das obras de Kelsen, fica evidente que o grande Mestre de Viena não destacou nem pormenorizou a sanção premial em sua estrutura normativa do Direito, mas, sim, quis ressaltar a parte coativa da sanção.

A partir das obras de Kelsen, foi possível compreender o instituto da sanção premial, objeto deste trabalho, nas quais preconizou os fundamentos para a continuidade deste estudo e, a partir de suas análises preliminares, foi admissível desenvolver e aprimorar esse conceito, que será abordado de maneira mais enfática e na perspectiva de Bobbio e Melo nos próximos tópicos.

---

<sup>92</sup> KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. – São Paulo: Martins Fontes, 5ª ed., 2016, p. 25

<sup>93</sup> KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. – São Paulo: Martins Fontes, 5ª ed., 2016, p. 25 e 26

<sup>94</sup> KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. – São Paulo: Martins Fontes, 5ª ed., 2016, p. 26

### 3.7.3 Sanção premial segundo Norberto Bobbio

Após percorrer os brilhantes ensinamentos de Kelsen, trazemos o conceito de sanção premial por Norberto Bobbio, sendo suas ideias mais próximas ao objetivo central deste trabalho, como dito anteriormente.

Norberto Bobbio,<sup>95</sup> já no início de sua obra *Da Estrutura à Função*, demonstra sua intenção:

Tomando essa observação como ponto de partida, proponho-me a examinar um dos aspectos mais relevantes – e ainda pouco estudado na própria sede da teoria geral do direito – das novas técnicas de controle social, as quais caracterizam a ação do Estado social dos nossos tempos e a diferenciam profundamente da ação do Estado liberal clássico: o emprego cada vez mais difundido das técnicas tradicionais de desencorajamento.

O autor demonstra sua pretensão em inovar a estrutura do ordenamento jurídico, que trata das sanções, com um propósito de que a teoria do direito necessita ser atualizada, no quesito de sua função promocional, através do dispositivo das sanções premiaias, permitindo proporcionar a efetivação de ações socialmente almejadas.

Nesse ponto de sua obra, Bobbio traz um exemplo da teoria de Christianus Thomasius, que vai de encontro à teoria de Kelsen, no que tange a garantia da paz:<sup>96</sup> “[...] para garantir a paz, bastam normas que impeçam os diversos membros do corpo social de fazer mal uns aos outros, isto é, bastam precisamente as normas negativas. ”

O autor ressalta, também, que ainda é preponderante em nosso direito contemporâneo a ideia repressiva do direito. O que vamos trabalhar é exatamente o oposto, é trazer a premiação pelo cumprimento desse “direito”, para estimular essa ação por parte do cidadão/contribuinte, ou seja, incentivando essa conduta. O resultado alcançado será benéfico para toda a sociedade, em especial para o Estado, pois, garantindo o recebimento regular dos tributos, poderá “premiar” os bons pagadores. Dessa forma, essa será a nova dinâmica do Sistema Tributário Nacional e que, se for bem gerido, servirá de modelo a outros países, como é o caso da nossa Receita Federal.

Bobbio<sup>97</sup> cita em sua obra, a teoria de G. Lumia:

No Estado contemporâneo, torna-se cada vez mais frequente o uso das técnicas de encorajamento. Tão logo começemos a nos dar conta do uso dessas técnicas, seremos obrigados a abandonar a imagem tradicional do direito como ordenamento protetor-repressivo. Ao lado desta, uma nova imagem toma forma: a do ordenamento jurídico como ordenamento com função promocional.

<sup>95</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 2

<sup>96</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 3

<sup>97</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 13

O grande filósofo italiano, em todas as passagens por suas obras, afirma que o Estado deverá buscar o uso cada vez mais frequente das técnicas de encorajamento para favorecer as condutas desejáveis por parte dos cidadãos, pois o uso coercitivo-repressivo pode ter, em algum momento, atos desviantes, que trarão prejuízo para a sua conclusão.

Bobbio<sup>98</sup> sustenta esse quesito de uma maneira bem objetiva:

Para atingir o próprio fim, um ordenamento repressivo efetua operações de três tipos e graus, uma vez que existem três modos típicos de impedir uma ação não desejada: torna-la impossível, torna-la difícil e torna-la desvantajosa. De modo simétrico, pode-se afirmar que um ordenamento promocional busca atingir o próprio fim pelas três operações contrárias, isto é, buscando tornar a **ação desejada necessária, fácil e vantajosa**.

Nesse ponto, Bobbio trouxe os pontos que este trabalho está disposto a demonstrar que com a aplicação do bônus fiscal, que deverá ser de fácil acesso, utilizando o próprio programa de apuração e cálculo do imposto de renda disponibilizado pela Receita Federal. Em vista disso, o contribuinte que cumprir com os requisitos preliminares constantes em um normativo próprio fará jus ao desconto no pagamento do próximo imposto.

Dessa forma, a aplicação do bônus fiscal será estruturada com essas premissas, e Bobbio, inclusive, afirma: “[...] há prêmios que consistem em um bem econômico (uma compensação em dinheiro, a designação de um pedaço de terra ao combatente valoroso) [...]”<sup>99</sup> e é, justamente nesse pilar que o bônus fiscal vai se solidificar, recompensando aquele que cumpriu religiosamente com seus deveres como contribuinte.

Nessa linha de pensamento, de retribuir à sociedade através de sanções positivas, Bobbio<sup>100</sup> afirma:

Há sanções positivas, como os prêmios, que têm função exclusivamente retributiva: são uma reação favorável a um comportamento vantajoso para a sociedade. Mas pode haver, também, sanções positivas que visam a compensar o agente pelos esforços e pelas dificuldades enfrentadas, ou pelas despesas assumidas, ao proporcionar à sociedade uma vantagem; essas sanções têm valor não de mero reconhecimento, mas (inclusive) de compensação. Podem ser denominadas, melhor do que de prêmios, de indenizações.

Bobbio<sup>101</sup> traz ainda como exemplo de sanção positiva preventiva: “Quando o Estado estabelece uma isenção fiscal para quem realize uma ação econômica considerada vantajosa para a coletividade, institui uma medida preventiva que tem, manifestadamente, o objetivo de induzir à realização de uma ação desejada [...]”

<sup>98</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 15

<sup>99</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 25

<sup>100</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 25 e 26

<sup>101</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 26.

Diante desses apontamentos trazidos por Bobbio, fica demonstrado que a intenção principal da sanção premial é recompensar o indivíduo que, através do seu esforço ou conduta, deverá ser bonificado, estabelecendo uma vinculação direta a um bem comum em proveito da sociedade e contribuindo de forma ativa aos propósitos determinados pelo Estado.

Assim, o bônus fiscal será uma recompensa direta ao contribuinte que, ao atingir determinados parâmetros legais, deverá ser bonificado. Essa conduta terá uma consequência para toda a coletividade, principalmente no fluxo financeiro do Estado. Inclusive, apenas a título de curiosidade, em nosso Código Civil, art. 854,<sup>102</sup> já existe a previsão de recompensa para aqueles que cumprirem determinadas condutas “Art. 854. Aquele que, por anúncios públicos, se comprometer a recompensar, ou gratificar, a quem preencha certa condição, ou desempenhe certo serviço, contrai obrigação de cumprir o prometido. ”

Portanto, caso a implantação do bônus fiscal se torne uma realidade, essa obrigação será assumida com a própria promulgação da Lei, informando a possibilidade de premiação declarada. Assim, desde o momento em que esse interesse se tornar público, conforme lei específica e havendo preenchimento dos requisitos predeterminados, concretizar-se-á a bonificação do contribuinte.

#### 3.7.4 Sanção premial segundo Álvaro Melo Filho

O Professor Álvaro Melo Filho trouxe, em sua obra *Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)*, o conceito de sanção premial de maneira mais cativante, atualizada e prática, sendo que suas ideias e métodos para vislumbrar o Direito premial estão análogas ao objetivo central deste trabalho, principalmente, no que tange à participação mais efetiva dos protagonistas do Direito, tanto de quem está oferecendo o prêmio, quanto daquele que está sendo premiado.

Seguindo essa tese, Melo Filho<sup>103</sup> caracteriza o Direito Premial da seguinte maneira:

Assinale-se que o melhor modo de analisar a significação jurídica do Direito Premial é cotejá-lo e medi-lo em relação ao Direito Penal, ao qual se contrapõe. Deve ser feita, nesta oportunidade, uma referência ao trabalho MERITO E RICOMPENSA, do italiano Angel de Mattia, no qual ele tenta delinear uma teoria geral do ato meritório em analogia àquela existente para o ato ilícito; daí a sua relevância para caracterização do Direito Premial.

---

<sup>102</sup> BRASIL. Lei nº 10.406. Institui o **Código Civil**. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 2002.

<sup>103</sup> MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro, RJ: Eldorado, 1976, p. 67

Analisando estas premissas da estrutura jurídica do mérito e recompensa, Melo Filho afirma:<sup>104</sup>

Como se vê, é forçoso reconhecer que o Direito Premial não se amolda, quanto à sua autonomia e caracterização, aos padrões clássicos e a tradicional divisão do Direito. O Direito Premial, nessa ordem de considerações, tem uma conotação especial, porque, integrado, disseminado e diluído nos vários ramos do Direito, enseja a constatação dos aspectos premiais em cada um deles.

Assim, para o autor, as normas premiais seriam divididas em normas premiais integratórias e compensatórias.

Melo Filho<sup>105</sup> define as normas premiais integratórias desta maneira:

As normas premiais integratórias seriam aquelas destinadas primordialmente a assegurar a permanência do trabalhador no emprego, propiciando-lhe segurança e rentabilidade, ou seja, suscitando a união das energias do trabalhador com o consequente fortalecimento empresarial, constituindo-se numa fórmula prática para a permanente e indispensável harmonia entre capital e trabalho, ensejando ao empregado a condição de participe da vida, do crescimento e de desenvolvimento da empresa a que serve.

Como espécies de normas premiais integratórias, aponta-se a estabilidade e a participação dos empregados nos lucros das empresas.

Melo Filho<sup>106</sup> reforça esta definição:

A estabilidade é, nessa concepção, uma norma premial integratória, porquanto garante ao empregado contra as incertezas geradas pela precariedade da relação de emprego por tempo indeterminado.

Segundo o art. 492 da CLT, é estável o empregado desde que conte mais de 10 anos de serviço na mesma empresa. Em tal situação, o empregado não poderá ser despedido, senão por motivo da falta grave ou circunstância de força maior, devidamente comprovado em juízo. Os requisitos desde art. 492 da CLT são: a) período superior a 10 anos de serviço; b) trabalho prestado na mesma empresa; tais exigências já denotam o caráter premial desta norma à qual se atribui o qualificativo integratório.

Já as normas premiais compensatórias, para o autor,<sup>107</sup> são definidas assim:

As normas premiais compensatórias são aquelas motivações de ordem econômica e social que, além de constituírem, em certos casos, um direito subjetivo do empregado, concomitantemente configuram-se como um estímulo a uma melhor e maior produção, quando o empregado se esforça mais do que normalmente faz. [...] Mas, às vezes, o prêmio é concedido por motivação subjetiva, a título de simples benevolência, tal como é o caso de recompensa por motivo de fidelidade ou, em hipóteses mais comuns, as recompensas dadas em forma de adicional, de assiduidade e de produtividade, e, nestes casos, como liberalidade, não representam contraprestação de trabalho realizado, não podendo integrar o salário.

<sup>104</sup> MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro, RJ: Eldorado, 1976, p. 77

<sup>105</sup> MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro, RJ: Eldorado, 1976, p. 77

<sup>106</sup> MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro, RJ: Eldorado, 1976, p. 77 e 78

<sup>107</sup> MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro, RJ: Eldorado, 1976, p. 78

Diante deste fundamento, Álvaro cita um trecho da obra de Luiz José de Mesquita:<sup>108</sup>

Prêmio é a recompensa à eficiência e dedicação do empregado, não ao seu trabalho. Assim, por exemplo, numa empresa, todos os empregados recebem pelo mesmo trabalho a mesma importância, por mês, por hora ou por unidade de obra, mas aos que produzem ou trabalham com mais eficiência e dedicação se lhes abona uma importância extra, a título de prêmio ou recompensa premial.

E, para finalizar este ponto, o autor<sup>109</sup> esclarece:

Por tudo quanto já foi exposto e exemplificado, não se pode negar a existência do Direito Premial, que, como produto de novas formas de normatização por parte do Estado contemporâneo, finda por distanciar-se dos modelos dogmáticos tradicionais de mensuração e constatação da autônoma e caracterização dos ramos jurídicos, despontando como intratável diante dos métodos jurídicos clássicos, e, desenganando a todos quantos teimam em vislumbrar o Direito como um departamento estanque, isolado, quando, a cada dia, aumentam as interações e interconexões entre sistema econômico, sistema político e sistema jurídico.

Isso posto, percebemos que esses preceitos trazidos por Melo Filho oferecem uma nova perspectiva da ordem lógica dos elementos da estrutura normativa idealizada por Kelsen, conduzindo ao entendimento do juízo do lícito em primeiro plano, estimulando e premiando essas ações evidenciadas por Bobbio. Com esse debate contemporâneo, Melo Filho buscou destacar a boa conduta do cidadão e, em contrapartida, premiá-lo; enquanto Kelsen pretendeu destacar a importância ímpar do ilícito e, conseqüentemente, da coerção ligada à aplicação do Direito.

Finalizando este capítulo, ficou evidente que não há uma divergência de opiniões entre os autores e, sim, uma forma diferente de se enxergar o instituto da sanção premial trazida primeiramente por Kelsen, sem que este autor aprofundasse as premissas de premiação pelo cumprimento da conduta, pesquisada e modulada por Bobbio e finalizada por Melo Filho, sendo que os pontos trazidos por esses dois autores ressaltam a importância da aplicação da sanção premial, como estímulo a uma certa conduta. Dessa forma, as visões dos ilustres Mestres colaboram para o desenvolvimento deste estudo, possibilitando a pesquisa da estrutura de todos os pontos que serão abordados neste trabalho, que ainda serão pormenorizados nos próximos capítulos.

---

<sup>108</sup> DE MESQUITA, Luiz José. **Das Gratificações no Direito do Trabalho**. – Rio de Janeiro, RJ: Saraiva, 1957, p. 189

<sup>109</sup> MELO FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro, RJ: Eldorado, 1976, p. 92 e 93

#### 4 TRIBUTAÇÃO, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E APLICAÇÃO DA SANÇÃO PREMIAL

Quando falamos em tributação, sem dúvida nenhuma, podemos dizer que a sua destinação essencial desse ônus é o financiamento do Estado, pois sem recursos o Estado não pode desempenhar suas atividades essenciais, sendo as principais: *saúde, educação, transporte, segurança*. “Sem receitas não há Estado”, afirma categoricamente João Ricardo Catarino.<sup>110</sup>

Para a obtenção dos tributos alguns princípios, regras e diretrizes devem ser respeitados, sendo um deles a obediência ao princípio da capacidade contributiva, preceito orientador do Sistema Tributário Nacional. Ruy Barbosa Nogueira,<sup>111</sup> afirmava: “O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária.”

Nesse sentido, um dos maiores nomes do Direito Tributário Brasileiro, Aliomar Baleeiro,<sup>112</sup> escreveu em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*: “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.”

Não obstante, devemos refletir com uma passagem bíblica de Mateus 22,15-21<sup>113</sup>, que trouxe uma sábia reflexão de Jesus, o Mestre de todos os Mestres:

É lícito ou não pagar imposto a César? ” Jesus percebeu a maldade deles e disse: “Hipócritas! Por que me preparais uma armadilha? Mostrai-me a moeda do imposto! ” Levaram-lhe então a moeda. E Jesus disse: “De quem é a figura e a inscrição desta moeda? ” Eles responderam: “De César”. Jesus então lhes disse: “Pois dai a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”.

Diante desses apontamentos científicos e passagens históricas no curso de nossa civilização, fica evidente que a tributação é algo necessário para se chegar a um objetivo maior que é a arrecadação de recursos financeiros pelo Estado, para manter suas receitas e arcar com suas despesas, a fim de cumprir com os gastos fixados em lei, para o devido funcionamento dos serviços públicos essenciais.

Contudo, atualmente, a carga tributária total exigida dos brasileiros tem se tornado insustentável, bem acima dos limites econômicos dos contribuintes. E, como é de conhecimento

<sup>110</sup> CATARINO, J. R. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. rev., atual. e aum. Coimbra: Almedina, 2018. 588 p.

<sup>111</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.12

<sup>112</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8ª ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 1

<sup>113</sup> BÍBLIA, Mateus, 22, 15-21.

de todos, a maior parte desses recursos arrecadados não são destinados à saúde, educação, segurança, transporte e outros benefícios para a população, como deveriam ser, tornando a arrecadação ainda mais injusta e perversa. Nesse contexto, é válido mencionar um trecho da obra de Luciano Amaro<sup>114</sup>

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço a busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Cabe ressaltar que o Estado precisa da Receita Tributária arrecadada pela tributação, porém o princípio da capacidade contributiva não pode ser ofendido, até mesmo para que o Sistema Tributário Nacional siga seu fluxo e não entre em colapso, conforme previsto no § 1º do Art. 145 da CF/88.

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

Assim, destacamos o que mestre Aliomar Baleeiro<sup>115</sup> afirma, em sua vasta obra, sobre o princípio da capacidade contributiva e que vai confirmar esse raciocínio:

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da personalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.

<sup>114</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** – 14ª ed. São Paulo, Saraiva, 2008, p. 138

<sup>115</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8ª ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2008, p. 693

Klaus Tipke,<sup>116</sup> foi muito assertivo com esta afirmação:

Visto que o princípio da capacidade contributiva está delineado a, permanentemente, gerar renda corporificada da capacidade contributiva, mas não exaurir – nem mesmo pouco a pouco – a capacidade contributiva – só pode a renda ser retirada para fins fiscais na medida em que isso não leve – a curto ou longo prazo – ao esgotamento da fonte tributária “renda”.

Leandro Paulsen,<sup>117</sup> em sua obra, expõe seu entendimento sobre a capacidade contributiva:

A previsão da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte constitui positivamente o princípio da contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão. A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente na Constituição. Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para a sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém.

A maioria das referências sobre a preservação da capacidade contributiva que encontramos em nosso ordenamento jurídico, bem como na doutrina, fazem apenas referência às pessoas físicas, sendo que a capacidade contributiva pesquisada no escopo deste trabalho é o das empresas, ou seja, das pessoas jurídicas.

Quanto a essa ausência em nossa doutrina em amparar a pessoa jurídica pelo princípio da capacidade contributiva, Regina Helena Costa,<sup>118</sup> orienta:

Do até aqui exposto pode-se concluir que o conceito de capacidade contributiva é aplicável somente às pessoas físicas, não tendo influência alguma quanto às pessoas jurídicas. Essa, realmente, é a orientação majoritária, da qual ousamos divergir. Entendemos que, feitas pequenas adaptações ao conceito clássico, a diretriz da capacidade contributiva tem aplicação também em relação às pessoas jurídicas, sem alteração de sua essência como vetor para o exercício de uma tributação justa em matéria de impostos [...].

Seguindo este raciocínio, Regina Helena,<sup>119</sup> afirma:

Assim, também nos parece que as pessoas jurídicas “têm que satisfazer necessidades mínimas operacionais e de produtividade para sobreviverem como cédula econômica e, ao depois participarem no custeio da despesa pública, pois demonstram inegável aptidão para tal ao manipularem recursos produtivos, numa palavra, riqueza.” Desse modo, também os impostos sobre a renda e o capital das sociedades comerciais têm como fundamento de impositividade o conceito de capacidade contributiva.

<sup>116</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012, p. 21.

<sup>117</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência** – 12ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2010, p. 48

<sup>118</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva** – 4ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2012, p. 66

<sup>119</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva** – 4ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2012, p. 66

Aliomar Baleeiro não distinguiu as pessoas físicas das jurídicas quando interpretou o art. 202 da Constituição de 1946. Assim, aproveitamos para destacar, também, que o percentual de lucro, auferido pelo desempenho da atividade operacional das organizações, depende de uma série de fatores, sendo os principais: a boa gestão dos recursos envolvidos, o segmento em que a empresa atua e a tributação imposta pela legislação aplicada. Para as empresas de serviços em geral, o ideal é que a empresa trabalhe com uma margem de lucro a partir de 12%, bem superior aos 8% da indústria, que possui algumas variáveis específicas, tais como custo e tributação mais elevados. Vale lembrar, que o lucro operacional nada mais é que o resultado (positivo) auferido através da execução da atividade principal da empresa, prevista em seus atos constitutivos.

O que estamos constatando, nesses últimos cinco anos, é uma diminuição drástica na rentabilidade das empresas, ou seja, o lucro tem diminuído a cada ano, sendo oportuno destacar o que o Professor Humberto Ávila<sup>120</sup> destacou em sua obra:

A capacidade produtiva não deve ser tributada, mas somente a riqueza efetivamente percebida. Nesse sentido, afastam-se tanto a tributação de rendimentos meramente nominais, decorrentes da inflação, quanto a tributação de riquezas meramente prováveis por meio de ficções absolutas.

O Mestre já defendia que “A capacidade produtiva não deve ser tributada, mas somente a riqueza efetivamente percebida”. Com isso, notamos que o percentual das alíquotas dos tributos, estipulado por nossa legislação, distanciou-se, em muito, da realidade fática, sendo necessários os devidos ajustes para que o poder de tributar não entre em conflito com a capacidade econômica dos contribuintes.

Na prática, o que verificamos é que a maioria das empresas de atividades industriais e comerciais, têm lucratividade entre 8% e 10% sobre suas operações. Assim, ao alcançar esses números, têm sua rentabilidade considerada satisfatória, já para o setor de serviços, a lucratividade média fica entre 12% e 15%.

Nesse contexto, para que a capacidade contributiva das empresas não seja afetada, devemos implantar, o mais breve possível, o *Programa Bom Pagador do Imposto de Renda*, de forma a bonificar aquelas empresas que cumpram os requisitos legais ali determinados.

---

<sup>120</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo, Malheiros Editores, 2008, p. 161

#### 4.1 Previsão e Limites Constitucionais

Este estudo trata da análise da possibilidade da bonificação da alíquota do Imposto de Renda, prevista no art. 2º, § 1º da Lei Nº 9.430/1996, para o efetivo cumprimento do princípio da capacidade contributiva, estando previsto no § 1º do Art. 145 da CF/88:<sup>121</sup>

§ 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.

Vale destacar também as limitações constitucionais ao poder de tributar, pois a Constituição Federal se preocupou em impor limites ao Estado, no momento da criação de tributos como um todo, e em instituir um tratamento igualitário entre os contribuintes, além do alinhamento da atual conjuntura econômica das Pessoas Jurídicas (empresas) e, conseqüentemente, da sociedade brasileira.

Devemos sempre ressaltar que a Constituição Federal prevê limites ao poder de tributar, ou seja, limites à usurpação patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. O governo não pode, portanto, sob a justificativa da arrecadação, violar esta norma e/ou infringir os princípios constitucionais que são instrumentos do nosso ordenamento jurídico, principalmente os previstos nos arts. 150, 151 e 152 da CF/88.

Para corroborar com esse raciocínio, a Professora Misabel Derzi,<sup>122</sup> sabiamente, escreveu em sua obra:

A capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas, correspondentes a tal passivo, não configuram capacidade econômica, assim como o seu ferimento pelo tributo terá efeito confiscatório da renda ou do patrimônio.

De fato, a capacidade econômica é pressuposto do princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco, de sentido amplo, vazado em termos absolutos e garantidor do direito de propriedade e de seus acréscimos, inclusive por ordem sucessória. Mas distinto da justiça material ou da isonomia.

O que podemos extrair dessa atualização da Professora Misabel, da clássica obra de Baleeiro, é que essas alíquotas praticadas atualmente estão ferindo e corroendo a “produção e manutenção da renda e do patrimônio” das empresas, pois, após a provisão e pagamento desse

<sup>121</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988.

<sup>122</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8ª ed. atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010, p. 537

tributo, no montante de 15%, nada sobra para a continuidade e manutenção digna do empreendimento, para o empreendedor e, conseqüentemente, para sua família.

Devemos, também, ficar atentos para que o *Princípio do não confisco* não seja ferido, pois a Constituição Federal o abarcou, em seu artigo 150, e, em sua redação, estabeleceu limites para que os Estados e Municípios se restrinjam a utilizar o poder confiscatório a partir da imposição de tributos e a utilizá-los com efeito de confisco, principalmente com alíquotas não condizentes com a realidade fática.

Por fim, é válido mencionar que existem, em nosso ordenamento jurídico tributário, limitações quanto à aplicação das alíquotas definidas, principalmente em nossa CF/88 e nas leis instituidoras dos tributos. Assim, estipulam balizamentos e limites quanto à razoabilidade desses percentuais, para que essas alíquotas não deteriore o princípio do não confisco respeitando, principalmente, os limites financeiros dos contribuintes, de forma que não inviabilizem suas atividades econômicas.

## **4.2 Jurisprudência – STF**

Antes de adentrarmos na Jurisprudência dominante do STF, apenas vamos contextualizar os pontos centrais do princípio da capacidade contributiva que são baseados em um conceito econômico e de justiça fiscal. Princípio este que tem como base a busca de uma sociedade mais justa e igualitária, impondo uma tributação mais onerosa para aqueles que detêm uma maior concentração de riquezas, visando tratar os iguais de maneira igualitária e os desiguais de maneira desigual. Pelo princípio da capacidade contributiva, deve-se tratar cada contribuinte de acordo com sua capacidade de arcar com o ônus tributário.

Em vista do exposto, esse princípio protege interesses distintos principais: o interesse do contribuinte em não pagar tributos além de sua capacidade contributiva e o interesse do fisco em alcançar efetivamente seus objetivos de arrecadação sem ferir a capacidade contributiva dos contribuintes.

Em vista desse contexto e a partir do levantamento de alguns acórdãos em que a expressão “capacidade contributiva” foi pesquisada, percebeu-se que esse termo foi utilizado pelos ministros do STF, em poucas decisões, para proteger o interesse do contribuinte e, em várias, para resguardar o interesse do fisco.

Podemos citar os mais recentes:<sup>123</sup>

RE 570122

Órgão julgador: **Tribunal Pleno**  
 Relator(a): **Min. MARCO AURÉLIO**  
 Redator(a) do acórdão: **Min. EDSON FACHIN**  
 Julgamento: **02/09/2020**  
 Publicação: **07/12/2020**

Ementa

EMENTA: COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003. LEGALIDADE. ISONOMIA. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO-CONFISCO**. 1. Não há impedimento da Medida Provisória nº 135/2003 estabelecer normas relativas à COFINS, não incidindo a coibição do art. 246 da Constituição. 2. A majoração da alíquota de 3% para 7,6%, para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real foi realizada juntamente com a instituição da não-cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos (o artigo 3º da Lei nº 10.833). 3. É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade à COFINS, dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, **capacidade contributiva** global e não-confisco.

Tema

34 - Ampliação da base de cálculo e majoração da alíquota da COFINS pela Lei nº 10.833/2003, resultante da conversão da Medida Provisória nº 135/2003.

Tese

É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade à COFINS, dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, **capacidade contributiva** global e não-confisco.

Outras ocorrências

*Decisão (1), Indexação (4)*

ADI 2898<sup>124</sup>

Órgão julgador: **Tribunal Pleno**  
 Relator(a): **Min. DIAS TOFFOLI**  
 Julgamento: **10/10/2018**  
 Publicação: **03/12/2018**

Ementa

princípio da isonomia na Constituição Federal, mais ainda na vertente tributária, autoriza a adoção de medidas discriminativas para a promoção da igualdade em sentido material. No caso da Contribuição Social de Lucro Líquido (CSLL), assim

---

<sup>123</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 570122 / RS. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003. LEGALIDADE. ISONOMIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO-CONFISCO. Recorrente: GEYER MEDICAMENTOS S/A Recorrido: UNIÃO Relator: Min. MARCO AURÉLIO Redator do acórdão: Min. EDSON FACHIN, julgamento em 02 de setembro de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur437879/false>. Acesso em: 12 de ago. 2022.

<sup>124</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2898/DF. EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). ARTIGOS 22 E 29, III, DA LEI Nº 10.684/03. AUMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO PARA AS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA VEDAÇÃO DO CONFISCO OU DA ANTERIORIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO. Requerente: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS - CNPL INTDO. (A/S): PRESIDENTE DA REPÚBLICA e CONGRESSO NACIONAL Relator: Min. DIAS TOFFOLI, julgamento em 10 de outubro de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur395697/false>. Acesso em: 12 de ago. 2022.

como de outras contribuições sociais, a Constituição Federal autoriza a adoção de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, dentre outros critérios, em razão da atividade econômica desenvolvida pela empresa, notadamente após a Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 da CF. 5. Atrelado ao valor da isonomia, o **princípio da capacidade contributiva** busca, exatamente, justificar a adoção de critérios de diferenciação de incidência, conforme exija a multiplicidade de situações sociais, sempre visando a uma tributação mais justa e equânime. 6. Tendo em conta a totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte, o incremento isolado de uma contribuição não seria suficiente para atestar o efeito confiscatório propalado, porquanto, apesar do maior sacrifício da renda do sujeito passivo do tributo, não se impôs óbice irrazoável ao exercício de sua atividade. 7. Ação que se julga improcedente.

#### Observação

SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL), PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL) RE 587008 (TP), RE 232287 AgR (2ªT), RE 405110 AgR-AgR (2ªT). (**PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**, EXTENSÃO, TRIBUTO) RE 177835 (2ªT). (CONTEÚDO NORMATIVO, PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO) ADI 2010 MC (1ªT). - Veja a Informação/CJ/nº

#### Indexação

SOLUÇÃO, PONDERAÇÃO DE PRINCÍPIOS. JUSTIFICATIVA, INTERFERÊNCIA, LIVRE EXERCÍCIO, ATIVIDADE ECONÔMICA. OBJETIVO, **PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**. **PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**, EXTENSÃO, TRIBUTO. CONTEÚDO NORMATIVO, PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.

*RE 602256 AgR*<sup>125</sup>

Órgão julgador: **Primeira Turma**  
Relator(a): **Min. EDSON FACHIN**  
Julgamento: **16/02/2016**  
Publicação: **01/03/2016**

#### Ementa

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL SOBRE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GRAU DE PARENTESCO COMO PARÂMETRO PARA A PROGRESSIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o **princípio da capacidade contributiva**. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

*RE 584909 AgR-segundo*<sup>126</sup>

<sup>125</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira turma). Recurso Extraordinário 602256 AgR / PE. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL SOBRE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GRAU DE PARENTESCO COMO PARÂMETRO PARA A PROGRESSIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. Agravante: ESTADO DE PERNAMBUCO Agravado: ESPÓLIO DE ZÉLIA BESSA TEÓDULO Relator: Min. EDSON FACHIN, julgamento em 16 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur340758/false>. Acesso em: 12 de ago. 2022.

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário RE 584909 Agr/RJ. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. CONSTITUCIONALIDADE. Agravante: FÁBRICA CARIOCA DE CATALISADORES S/A Agravado:

Órgão julgador: **Segunda Turma**  
 Relator(a): **Min. RICARDO LEWANDOWSKI**  
 Julgamento: **17/04/2012**  
 Publicação: **03/05/2012**

Ementa

DE RENDA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO. CONSTITUCIONALIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação da base de cálculo negativa apurada em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja ausência não importa ofensa ao texto constitucional. Precedentes. II - A inexistência dessas compensações não altera as bases de cálculo ou as hipóteses de incidência da CSL ou do IR, por não modificarem os conceitos de renda ou de lucro. III – Ausência de ofensa ao **princípio da capacidade contributiva**, de manifestação de efeito confiscatório ou de configuração de empréstimo compulsório, tendo em conta que se trata, na hipótese, de benesse fiscal, cuja concessão não é imposta pela Constituição Federal. IV - Agravo regimental improvido.

Tendo em vista o fato de a Jurisprudência do STF ser mais tendenciosa em não admitir e nem respeitar o princípio da capacidade contributiva, arguida pelos contribuintes brasileiros, podemos perceber que essa readequação a parâmetros mais “justos”, dependerá de uma maior sensibilidade dos nossos legisladores, incluindo-se também a alta corte. Cabe destacar que o contribuinte brasileiro não suporta mais esta altíssima carga tributária aplicada e, quando o seu Direito é violado, o STF tende a declinar para o lado estatal patriarcal. Essa é uma tendência do STF, demonstrada pelos votos aqui expostos. Assim, pelo exíguo tempo de conclusão deste trabalho, não foi possível realizar uma análise mais aprofundada e estatística sobre o percentual de votos proferidos sobre o assunto.

Para colaborar com esse argumento, o Prof. Lauro Bracarense é citado por Mizabel Derzi:<sup>127</sup>

“Cabe ao contribuinte resistir não apenas na defesa, às vezes economicamente desprezível, de parcela ínfima de seu patrimônio. Mas a defesa do direito à tributação legal coincide com a defesa da liberdade, pois o princípio que lhe ampara nesse combate é o que tornou possível o Estado de Direito, é o que tornou necessários os Parlamentares, onde se manifesta a vontade popular que transforma a relação que seria de força, de submissão, de escravidão, em relação jurídica pelo consentimento que lhe dá vida e legitimidade” (cf. Princípio da legalidade. Revista Jurídica LEMI, n. 178: 11-20, p.20, set. 1982).

---

UNIÃO Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgamento em 17 de abril de 2012. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur208616/false>. Acesso em: 12 de ago. 2022.

<sup>127</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro / Aliomar Balleiro, Misabel Abreu Machado Derzi**. 14. ed., ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 384. p. 1359.

Devemos lembrar a todas as autoridades envolvidas nesse cenário que o contribuinte brasileiro é um cidadão em primeiro lugar e esse conceito de cidadania ficou bem empregada nas palavras do Professor Paulo Bonavides:<sup>128</sup>

O conceito contemporâneo de cidadania se estendeu em direção a uma perspectiva na qual o cidadão não é apenas aquele que vota, mas aquela pessoa que tem meios para exercer o voto de forma consciente e participativa. Portanto, cidadania é a condição de acesso aos direitos sociais (educação, saúde, segurança, previdência) e econômicos (salário justo, emprego) que permite que o cidadão possa desenvolver todas as suas potencialidades, incluindo a de participar de forma ativa, organizada e consciente, da construção da vida coletiva no Estado democrático.

Assim, os nefastos efeitos decorrentes da alta carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros devem ser revistos para não termos consequências lesivas e irreversíveis de forma a prejudicarem a manutenção e desestímulo ao empreendedorismo no território nacional.

Através desses pontos iniciais, vislumbramos uma alternativa legal para amenizar essa alta carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros e, ao mesmo tempo, incentivá-los e orientá-los a arcarem com essa obrigação legal de pagar tributos. Assim, quando o instituto do bônus fiscal for aplicado, teremos além do incentivo regular ao pagamento do imposto de renda, o respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Esta é a tendência da Jurisprudência majoritária, porém, pelo exíguo tempo de conclusão deste trabalho, não foi possível realizar uma análise mais aprofundada que permitisse mapear as palavras-chave das ementas e procurar esses pontos nos relatórios e nos votos vencedores sobre o assunto.

---

<sup>128</sup> Bonavides, Paulo; Miranda, Jorge; Agra, Walber de Moura. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.7.

## 5 EDUCAÇÃO FISCAL

Neste capítulo vamos debater sobre o tema Educação Fiscal, um assunto muito “árido” para os contribuintes, tão desacreditados no *sistema brasileiro de arrecadação de impostos*, uma vez que, no Brasil, o sistema tributário é injusto, em sua essência, acentuando a concentração dos impostos no consumo e na renda.

A Educação Fiscal é um conjunto de ações didáticas e práticas que visam conscientizar o cidadão/contribuinte e a sociedade como um todo para a compreensão da função socioeconômica dos impostos e sua utilização em benefícios para a comunidade, bem como, entender o papel do Estado e sua capacidade de financiar as atividades essenciais, sejam elas: educação, saúde, segurança etc., em favor da comunidade e o funcionamento da administração pública e o papel do cidadão neste contexto.

Outro ponto importante quando tratamos do assunto Educação Fiscal, e que não podemos deixar de debater é a capacidade contributiva do cidadão, citada no capítulo anterior, além dos principais pontos que serão trazidos pelos benefícios fiscais oferecidos pelo *Programa Bom Pagador do IRPJ*. Com isso, ao demonstrar os pontos positivos do programa, os contribuintes ficarão mais engajados e propensos a participar de maneira mais efetiva, da arrecadação dos impostos.

É válido destacar que a grande maioria dos contribuintes quer estar adimplente com o Estado-fisco, pois, moralmente, assumiram um compromisso legal, ao apurarem seus impostos devendo, posteriormente, pagá-los.

Klaus Tipke<sup>129</sup> aponta, em sua obra, as atitudes mentais dos contribuintes diante da obrigação tributária, dessa forma:

Oswald Spengler caracterizou o contribuinte como um ser, que consiste de uma “mistura de senso de justiça, inveja, irritação e astúcia”. De fato, várias almas poderiam morar no peito de muitos contribuintes. A tentativa que se segue de classificação das diferentes atitudes mentais diante do tributo não quer dizer que as atitudes possam ser rigorosamente diferenciadas. A seriação escolhida é puramente casual. Não podem e nem devem ser deduzidas dela quaisquer conclusões.

Nesse sentido, deve-se ter uma constante preocupação em orientar os contribuintes, de forma a fazê-los continuar cumprindo com suas obrigações fiscais, ainda que a sua capacidade financeira para essa contribuição já esteja no limite; e, caso eles consigam manter *em dia* suas obrigações fiscais, poderão alcançar o prêmio/bônus de bom pagador de impostos.

---

<sup>129</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012, p. 103.

Segundo Marcus Abraham,<sup>130</sup> o conceito de Educação Fiscal seria:

A Educação Fiscal deve ser compreendida como uma abordagem didático-pedagógica capaz de interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos, estimulando o cidadão a compreender o seu dever de contribuir solidariamente em benefício do conjunto da sociedade e, por outro lado, estar consciente da importância de sua participação no acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados, com justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito de relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador.

Seguindo esses conceitos preliminares notou-se, na pesquisa, que existem poucos autores que escrevem sobre o assunto *Educação Fiscal*. Na realidade, foi observada a utilização das seguintes expressões: *dever de pagar impostos, deveres do contribuinte, contribuir para o Estado, controle fiscal, consciência fiscal* etc., sendo que nos chamou a atenção o fato de, em nenhum momento, serem referenciados os direitos daqueles que contribuíram por décadas com o sistema estatal. Quando afirmo isso, não me refiro aos direitos assistenciais (saúde, educação, segurança etc.) que são distribuídos para aqueles que não têm condições de contribuir, e, sim, aos direitos daqueles que RECOLHEM os tributos regularmente e que NUNCA, ou pouco, utilizam-se dos serviços oferecidos em contrapartida pelo sistema. Assim, não seria o momento de premiar ou reduzir a carga tributária dos contribuintes regularmente adimplentes com o Fisco?

Dessa maneira, com essa atitude, entendo que o Estado formaria, certamente, cidadãos capazes de compreender a real função dos tributos e identificar a importância do acompanhamento da aplicação/alocação dos recursos públicos. Ao disponibilizar as informações sobre administração pública e suas obrigações aos contribuintes, o Estado incentivaria a participação da sociedade na compreensão do sistema tributário nacional.

Marcus Abraham,<sup>131</sup> em um pequeno trecho de sua obra, avança neste raciocínio:

[...] a educação fiscal possui importante papel no desenvolvimento da consciência fiscal, virtude imprescindível para qualquer nação que pretenda o bem-estar dos seus integrantes, pois será por meio dela que o cidadão, conhecedor dos seus direitos e deveres, demandará ao governante o cumprimento adequado do seu múnus para que se possa ter, ao final, justiça fiscal.

O conceito de educação fiscal é traçado pelo PNEF - Programa Nacional de Educação Fiscal<sup>132</sup>, desta maneira:

Educação Fiscal deve ser compreendida como a abordagem didático-pedagógica capaz de interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos, estimulando o cidadão a compreender o seu dever de contribuir solidariamente em benefício do conjunto da sociedade e, por outro lado, estar consciente da importância de sua participação no acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados, com

<sup>130</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 66.

<sup>131</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 68.

<sup>132</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. ESAF, 2008, p. 47

justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito de relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador. A Educação Fiscal deve tratar da compreensão do que é o Estado, suas origens, seus propósitos, com o controle da sociedade sobre o gasto público, uma vez que a participação social só ocorre no âmbito democrático.

O Professor e Auditor Fiscal Augusto Bernardo,<sup>133</sup> introduz em sua obra:

Um trabalho realizado para desconstruir um preconceito que se perpetuou a partir da falta de uma maior participação da sociedade para a aplicação dos recursos públicos, da incidente corrupção e da omissão do contribuinte em exercer politicamente a sua cidadania. E não apenas isso. Mas também para mostrar que os contribuintes podem e devem ser participantes na mudança da forma como os recursos públicos são aplicados.

A Educação Fiscal surgiu exatamente para fomentar essa conscientização, para ser integrante no processo de mudança na sociedade. Numa nova forma de o trabalhador, eleitor, contribuinte entender sua participação no processo de políticas públicas que têm na coleta de impostos a principal arma para sua plena e eficiente execução.

Esta afirmação “Numa nova forma de o trabalhador, eleitor, **contribuinte** entender sua **participação no processo de políticas públicas** que têm na coleta de impostos a principal arma para sua plena e eficiente execução” vai ao encontro da implantação efetiva de políticas públicas sérias, inclusive esta do bônus fiscal, escopo deste trabalho.

Dentro das ações vinculadas à Educação Fiscal, é importante enfatizar essa técnica de incentivo, que irá proporcionar o estímulo social e de conduta por parte do contribuinte, retribuindo-o com a mencionada premiação.

Assim, Álvaro Melo Filho<sup>134</sup> trouxe em sua obra:

Acentue-se que essa técnica **promocional** posta em prática pelo Estado contemporâneo parece ser uma exigência das sociedades de massa, onde a densidade demográfica e a multiplicidade de conflitos e valores determinaram, por igual, a modificação de mecanismos e técnicas do Direito no trato dos problemas sociais do Estado contemporâneo. Em outras palavras, enquanto na sociedade tradicional o mecanismo da punição possibilita um fácil controle, na sociedade tecnológica, tal instrumento, por inadequado, cedeu lugar à função promocional do Estado contemporâneo implementada por intermédio do prêmio, do incentivo, do estímulo positivo, como meio de controle mais condizente com a vida social hodierna.

Esse raciocínio foi muito bem idealizado, principalmente no ponto que demonstra que, se o Estado atual não se utilizar de uma educação fiscal voltada ao incentivo e à premiação dos contribuintes nacionais, teremos, em um curto espaço de tempo, a evasão de empresas do nosso território, em especial, as de tecnologia. Isso se daria já que essas empresas podem executar e desenvolver o seu trabalho em qualquer parte do planeta, e, assim, perderíamos esses “excelentes” contribuintes para outros mercados, em especial para aquelas nações que

<sup>133</sup> BERNARDO, Augusto. **Outros olhares: sobre educação fiscal**. 1. ed. Manaus: Selo Editorial Temporal, 2020, p. 5.

<sup>134</sup> FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais**. (Introdução ao Direito Premial). – Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p.37.

estimulam, isentam e até premiam os empresários que instalam seus empreendimentos nesses locais.

Klauss Tipke<sup>135</sup> afirma em sua obra a conexão entre *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*:

Mesmo sem conhecimentos da lei comporta-se a maioria dos cidadãos, entretanto espantosamente conforme à lei, se as leis forem compreensíveis e corresponderem ao habitual, ao familiar. [...] a convicção jurídica precisa de um terreno firme, de consistência jurídica, *constancy of law through time, community*, como se expressam os juristas ingleses.

O Professor Alexandre Costa<sup>136</sup> em seu artigo *Moralidade do Estado e do Contribuinte*, corrobora com este argumento:

A busca pela ética tributária estatal clamada pela sociedade brasileira demanda a realização de uma efetiva reforma tributária que vise a simplificar e racionalizar o nosso sistema tributário, cuja complexidade consiste em um dos maiores entraves ao crescimento nacional em razão do excesso de tributos, muitas vezes com incidência cumulativa; bem como de leis que os regulamente.

Assim, o quanto antes iniciarmos e fomentarmos o desenvolvimento da educação fiscal, especialmente nas escolas e universidades, teremos esses futuros empreendedores conscientes e estimulados para, quando for o momento, produzirem e empreenderem, com condição e segurança, em nosso País. Como já dito, caso o Estado não comece a idealizar e aplicar essa “nova” técnica didática a curto prazo e em larga escala, perderemos (como já perdemos no passado) várias mentes brilhantes para outras nações.

---

<sup>135</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012, p. 112.

<sup>136</sup> COSTA, Alexandre Freitas. **Moralidade do Estado e do Contribuinte** – Belo Horizonte, artigo científico, 2017, p. 2

## 6 IMPLANTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS PARA A APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

O Objetivo principal do presente trabalho é buscar o estudo de viabilidade de bonificação da alíquota do IRPJ, através de uma política pública para fomentar a regularidade fiscal/tributária por parte do contribuinte. Em vista disso, será aplicado o bônus de adimplência fiscal, instituto jurídico tributário já previsto e implantado em outros tributos (CSLL, IPVA/MG, IPTU/BH etc.), e que se dará por intermédio de um “prêmio” para fomentar essa prática.

Esse estudo, então, busca a implantação de políticas públicas dirigidas ao desenvolvimento do empreendedorismo, através da construção de uma política tributária extrafiscal que “estimule” o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias de maneira uniforme e regular. Dessa forma podemos, inicialmente, ressaltar o art. 174 da CF/88<sup>137</sup> que diz: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, **incentivo** e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.” Assim, já temos em nosso ordenamento jurídico esse “aval” para implantação desse incentivo, além de outras leis que refletem sobre esse assunto.

Para complementar o início deste capítulo, é interessante trazer a definição de políticas públicas dada por Leonardo Secchi,<sup>138</sup> em sua obra:

Uma política pública é uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público. Vejamos essa definição em detalhe: uma política é uma orientação à atividade ou à passividade de alguém: as atividades ou passividades decorrentes dessa orientação também fazem parte da política pública.

Secchi<sup>139</sup> deixa claro em sua obra que: “Qualquer definição de política pública é arbitrária [...]” e continua: “Na literatura especializada não há consenso quanto à definição do que seja uma política pública [...]”

Conseguimos entender a lógica apresentada por Secchi, e pela maioria dos doutrinadores, porém, o escopo central deste trabalho não é tratar o bônus fiscal como “problema” público, mas, sim, como uma solução para incentivar e incrementar a participação

---

<sup>137</sup> Constituição Federal de 1988.

<sup>138</sup> SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, casos práticos, questões de concursos** / Leonardo Secchi, Fernando de Souza Coelho, Valdemir Pires. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2019, p. 2.

<sup>139</sup> SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, casos práticos, questões de concursos** / Leonardo Secchi, Fernando de Souza Coelho, Valdemir Pires. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2019, p. 2.

dos contribuintes que mantêm a regularidade fiscal a participar ativamente do recolhimento dos tributos, em especial do IRPJ.

O nosso modelo Estatal, desde o início do século XX até os dias atuais, é um modelo intervencionista, conseqüentemente, as políticas públicas adotadas no País seguem essa ordem. Para Eros Grau,<sup>140</sup> o intervencionismo admite três formas:

- (i) intervenção por absorção, quando o Estado exerce a atividade ele próprio, monopolisticamente ou em competição com particulares; (ii) intervenção por direção, quando o Estado impõe comportamentos compulsórios aos particulares; e (iii) intervenção por indução, quando o Estado **estimula comportamentos privados por meio de sanções premiaias**.

E nesse último ponto, quando a intervenção estatal estimula o comportamento do contribuinte, por meio de sanções premiaias trazidas por Grau, é que vamos desenvolver uma política pública positiva de bonificação fiscal em nosso País.

Devemos ressaltar uma ideia de benefício fiscal descrita no artigo dos Professores Flávio C. Bernardes, Ana Paula Ribeiro Freire e Gabriela Cabral Pires:<sup>141</sup>

O benefício fiscal consiste em poderoso instrumento de indução do comportamento do particular, disponível ao agente público como uma das alternativas para a solução de determinado problema. Classifica-se entre as premiações, uma vez que consiste, para o particular que dele se beneficiar, em diminuição do custo tributário muitas vezes inerente à sua produção.

Nessa linha de raciocínio sobre o incentivo fiscal, e deliberando sobre o ordenamento jurídico já pré-estabelecido, devemos mencionar o art. 165, §6 da CF/88<sup>142</sup>, que diz: “§ 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e **benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.**”

Paulo Paiva<sup>143</sup>, em sua obra afirma:

O setor público tem o papel fundamental na dinâmica da economia. Dois são seus papéis fundamentais. Um deles é o de planejar e executar políticas públicas que colaborem para melhorar tanto a eficiência da economia e a realocação dos recursos disponíveis para o crescimento como a equidade na sociedade.

É nesse sentido que vamos construir o programa, pois, aplicando o bônus fiscal proposto pelo *Programa Bom Pagador do IRPJ*, certamente haverá uma conscientização do contribuinte para manter a regularidade fiscal, com o conseqüente alcance da economia financeira, no momento de pagar seu tributo.

<sup>140</sup> GRAU, Eros Roberto. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**. São Paulo: Ed. RT, 1978, p. 22.

<sup>141</sup> Flávio C. Bernardes, Ana Paula R. Freire e Gabriela C. Pires. **As Políticas Públicas Tributárias de Benefícios Fiscais e o Federalismo** – Belo Horizonte, artigo científico, 2020, p. 4

<sup>142</sup> Constituição Federal de 1988.

<sup>143</sup> MENDES, Gilmar. **Políticas Públicas no Brasil: uma abordagem institucional** / Gilmar Mendes, Paulo Paiva. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 79 e 80.

Cabe destacar que, com a implantação dessa política pública de premiação, o propósito principal seria estimular o contribuinte a permanecer participando de forma regular com o sistema tributário nacional, que atingiria sua finalidade desenvolvendo essa prática a médio e longo prazo.

Quanto a finalidade desta política pública, Saad<sup>144</sup> afirma:

Outro aspecto essencial da relação entre o fim e o propósito de dada política pública consiste na temporalidade. Nem sempre o fim será atingido nem curto lapso de tempo, apenas realizados as atividades, componentes e propósitos a ele estruturalmente ligados. O fim, mais do que um acontecimento da realidade, deve ser encarado funcionalmente como um elemento aglutinador, capaz de conferir coerência a estrutura.

Diante desse ponto, a aplicação do *bônus fiscal* surtirá um efeito mais abrangente, no momento em que vários contribuintes estiverem sendo beneficiados fazendo, assim, com que o reflexo desse proveito possibilite uma melhor competitividade empresarial. Seria possível a redução do valor de seus produtos, mercadorias e serviços, atraindo mais e mais empresas que buscariam essa regularidade fiscal junto ao Estado e, conseqüentemente, usufruiriam também desta premiação.

Logo, a política pública de beneficiar o bom pagador do imposto de renda, surtirá um efeito em larga escala pois, como sabemos, no mundo corporativo as boas práticas são copiadas, e assim o objetivo desse programa será atingido.

Assim, podemos dizer que a aplicação do bônus fiscal será uma política pública regulatória, buscando a criação, aprimoramento e regulamentação de uma proposta que vai assegurar o direito ao contribuinte, que cumpre regularmente com os seus deveres, refletindo em seu bem-estar, economia fiscal e segurança jurídica.

---

<sup>144</sup> SAAD, Amauri Feres. **Regime Jurídico das Políticas Públicas**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 187.

## 7 ESTÍMULO AO BOM PAGADOR DE TRIBUTOS

O objetivo do *Programa Bom Pagador do IRPJ* é demonstrar que, ao estimular o contribuinte que paga regularmente seus impostos e também mantém continuamente suas obrigações fiscais junto ao Fisco, permitirá que ele possa usufruir do bônus de adimplência fiscal, que abordaremos de maneira mais prática neste capítulo.

Para contribuir com esse capítulo é válido trazer a seguinte afirmação<sup>145</sup>: “A análise da problemática dos incentivos fiscais, parece de grande interesse à luz da contribuição que têm trazido às esplêndidas vitórias das economias ocidentais durante as últimas décadas.” (Sanches-Cortés Dávila).

Diante disso, percebemos que os países que estimulam ou até mesmo isentam a cobrança de impostos, os chamados *paraísos fiscais*, cada ano estimulam mais empresas instalarem suas sedes nesses países, principalmente pelas vantagens fiscais oferecidas, fazendo com que o capital nacional cada vez mais se dirija a essas nações e, em alguns casos, sem retorno ao Brasil.

Para contribuir e reafirmar a tese da premiação do contribuinte, novamente trazemos a brilhante afirmação do Prof. Geraldo Ataliba:<sup>146</sup>

A sanção não é sempre e necessariamente um castigo. É mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma. É um preconceito que precisa ser dissipado – por flagrantemente anticientífico – a afirmação vulgar, infelizmente repetida por alguns juristas, no sentido de que a sanção é castigo. Pode ser, algumas vezes. Não o é muitas vezes. Castigo, pena, penalidade é espécie do gênero sanção jurídica. **Nem toda sanção é castigo**, embora todo castigo (espécie) seja sanção.

Cabe ressaltar também que, nesse rol de obrigações fiscais que o contribuinte deverá cumprir, temos, como uma das principais, o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias, através do envio das declarações, principalmente as federais (ECD, ECF, DCTF e etc.).

Além de todos esses benefícios já mencionados podemos vislumbrar, também, algumas hipóteses palpáveis e razoáveis para aplicação desses recursos financeiros arrecadados, que poderão contribuir com a aplicação desse instituto, de forma mais efetiva. Seria bastante favorável, por exemplo, para ambas as partes – Fisco e Contribuinte – a possibilidade de estímulos financeiros a juros mais baixos (empréstimos e financiamentos) para os contribuintes que estiverem em dia com a fazenda, principalmente se esses empréstimos estiverem atrelados

---

<sup>145</sup> GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2008 p.55.

<sup>146</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 44.

à taxa SELIC, pois o estado remunera os títulos da dívida pública através desse indexador, com juros bem atrativos, conforme já mencionado no começo deste trabalho. Isso fomentaria os negócios desses contribuintes e seus reflexos positivos seriam sentidos por toda a sociedade.

Um ponto importante dessa relação entre Fisco e Contribuinte é muito bem abordado pelo Filósofo Jurista Klaus Tipke:<sup>147</sup>

A ética tributária não precisa ser implementada apenas pelos contribuintes por meio da ética tributária. O estado deve liderar o caminho com uma boa ética tributária. Visto que as leis tributárias são elaboradas pela política tributária, a política tributária deve ser uma política de justiça; não deve ser uma política politicamente oportuna. Não basta que os políticos exijam ética fiscal dos cidadãos e instruem constantemente os cidadãos de que a evasão fiscal não é uma ofensa trivial; [...].

A política tributária e os legisladores devem dar o exemplo aos cidadãos por meio de uma legislação justa e da aplicação da lei; porque o mau moral tributário afeta negativamente o moral tributário dos cidadãos. A má ética tributária também se expressa no desperdício fiscal.

Essa teoria sobre ética tributária, muito bem retratada na obra de Tipke, é apresentada neste ponto do estudo, principalmente para demonstrar que não é apenas o contribuinte que deve cumprir “religiosamente” com suas obrigações tributárias, devendo o Estado Fiscal também ser ético, reconhecendo esse importante papel dos aportes financeiros realizados pelos contribuintes.

Klaus Tipke<sup>148</sup> complementa o raciocínio: “Um Estado que garante a propriedade privada, não pode ao mesmo tempo admitir que a propriedade privada seja através de tributação excessiva solapada e finalmente suprimida.”

E de forma brilhante afirma:<sup>149</sup> “Quem precisar entregar mais do que 50% de seus rendimentos adquiridos regularmente como impostos e contribuições é faticamente um ESCRAVO do Estado e necessita de especial simpatia e ajuda.”

O sentido literal desse apontamento de Tipke retrata que a realidade da arrecadação tributária brasileira está bem próxima desse triste contexto. Sabemos que nossa carga tributária é uma das maiores do mundo, principalmente quando comparada aos países que compõe a OCDE.

É sabido que a maioria dos impostos são cobrados sobre o consumo de bens e serviços. Isso afeta, em muito, a expansão do comércio em geral, que poderia deixar nossa economia

---

<sup>147</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012, p. 45.

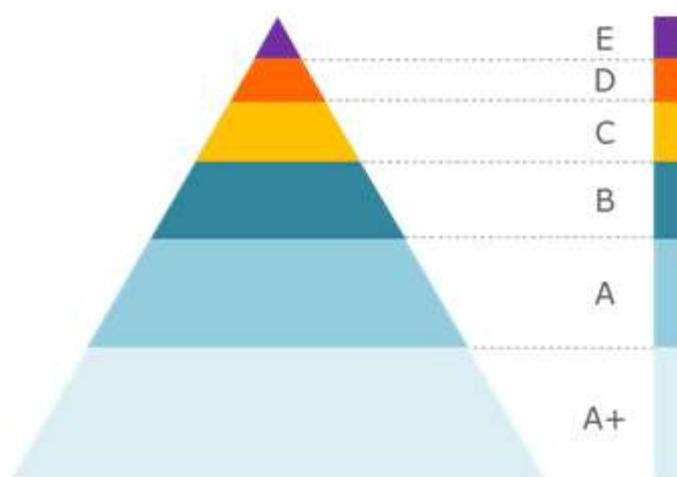
<sup>148</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012, p.48.

<sup>149</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012, p. 60.

mais dinâmica e, conseqüentemente, teríamos condições de distribuir melhor os recursos arrecadados para os investimentos e manutenções do Estado.

Na verdade, percebemos que é possível aplicar o instituto do bônus fiscal, bastando apenas a vontade do Estado e do legislador. A intenção não é “zerar” o imposto, mas sim, bonificar aquele que durante um período de tempo cumpriu com sua obrigação como contribuinte, fazendo jus a este desconto.

Atualmente temos vários programas de incentivo fiscal, distribuídos pela federação, os quais iremos detalhar, no próximo tópico. Apenas trazemos, como exemplo, o Estado de São Paulo, que já utiliza de um mecanismo de controle dos contribuintes que estão em conformidade com o fisco, oferecendo a eles um tratamento tributário mais adequado às suas diferentes categorias. Assim, de forma sucinta, o Estado de São Paulo classifica os contribuintes do ICMS, através de uma escala de A+ até E, de acordo com a seguinte ilustração:



A pirâmide de risco conta com 6 categorias, entre A+ e E, que indicam a classificação dos contribuintes do ICMS em ordem decrescente de conformidade, levando-se em conta todos os seus estabelecimentos em conjunto.<sup>150</sup>

---

<sup>150</sup> Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx>. Acesso em 10 set. 2022.

Cabe destacar, também, que a Receita Federal criou o cadastro chamado *Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade)*<sup>151</sup>, que estimula o contribuinte a estar em conformidade com o Fisco, além de várias outras possibilidades, principalmente quanto à vinculação com a Administração Pública, através de cadastros positivos, instituto inclusive já em vigor através da lei (Lei Federal 12.414 de 2011).

Todos esses estímulos, programas e benefícios demonstram que o Fisco em geral (Municipal, Estadual e Federal) já aceita com “bons olhos” a prática de premiação do bom contribuinte. Contudo, devemos ser mais céleres e arrojados na aplicação desses programas e benefícios, de forma que o contribuinte seja estimulado a participar, de maneira mais efetiva e regular com essas propostas de premiação, o que desencadearia uma maior satisfação com essa sua contribuição.

Para colaborar com toda esta estrutura jurídica dos programas de bonificação fiscal, Álvaro Melo Filho<sup>152</sup> afirma:

A função promocional se traduz por meio de medidas jurídicas adequadas visando acompanhar e incentivar as transformações socioeconômicas. [...] Saliente-se, além disso, que essa técnica promocional permite, com um mínimo de inconvenientes, alcançar um máximo de resultados positivos, medindo-se sua importância pelos efeitos jurídicos obtidos, confrontados com o custo social.

E essa afirmação vai justamente ao encontro do que o programa busca oferecer: a aplicação efetiva, a todos os contribuintes (sem exceção), do alcance dos extraordinários resultados para o Fisco e a sociedade, com o menor custo operacional possível, já que será controlado via sistema (e-CAC), um sistema já existente e disponível na estrutura funcional da Receita Federal do Brasil.

## 7.1 Bônus de adimplência fiscal

O bônus de adimplência fiscal, objeto desta pesquisa, será alcançado em observância à aplicação e efetividade do *Programa Bom Pagador do IRPJ*, abrangendo uma metodologia de incentivo fiscal que buscará premiar/recompensar o contribuinte que realize o pagamento do IRPJ regularmente e com a periodicidade esperada da transmissão das obrigações acessórias ligadas a esse tributo e, também, de outras exigências das obrigações acessórias federais. Assim,

---

<sup>151</sup> Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://guiadareceitafederal.com.br/receita-federal-vai-criar-cadastro-de-bom-pagador/>. Acesso em 10 set. 2022.

<sup>152</sup> FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais**. (Introdução ao Direito Premial). – Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 204

o contribuinte que cumprir com essas premissas deverá ser recompensado através do bônus fiscal, sendo reconhecido o seu empenho.

O ilustre Álvaro Melo Filho<sup>153</sup> destacou no início de sua obra: “O presente trabalho é simplesmente uma – Introdução ao Direito Premial – pretendendo apresentar o mundo jurídico através de uma ótica inusitada, ou seja, vislumbrando o Direito por um prisma inteiramente diferente.”

Com essa perspectiva será proposta a aplicação do *bônus fiscal*, uma nova técnica de incentivar uma relação mais apropriada entre o Sistema Tributário Nacional e o contribuinte “exemplar”, recompensando-o após observar requisitos pré-determinados pelo programa de bonificação fiscal.

Dessa forma, a implantação do programa de bonificação busca estimular, de forma positiva, essa participação ativa do contribuinte alcançando, assim, o equilíbrio financeiro e a isonomia tributária tão sonhados pela sociedade contemporânea.

Por que devemos apresentar essa proposta de bonificação fiscal? Esse é um questionamento semelhante apresentado por Álvaro Melo:<sup>154</sup>

Transpondo essa análise para o campo do Direito, verificar-se-á igualmente que a maioria das pessoas (mesmo bacharéis, advogados, procuradores, promotores e juízes) associa sempre a aplicação do Direito a homicídios, roubos, prisões, atropelamentos [...], imposições de multas aos sonegadores de tributos [...], etc. numa atitude de inequívoco desenfoque do assunto.

Assim, como se cominam penalidades aos infratores e descumpridores dos preceitos jurídicos, por que não estimular positivamente aqueles que voluntariamente têm conduta social de conformidades com o estatuído pelas normas jurídicas? Será que opostamente à pena (polo negativo do Direito) não existirá o prêmio (polo positivo do Direito)?

É perceptível a necessidade de implantar, o mais breve possível, uma política tributária de premiação, ou será que o universo jurídico não se interessa em premiar? Apenas em punir? “A civilização atual exige um Estado de funções positivas e criadoras<sup>155</sup>” Miguel Reale.

Com essas premissas estruturais vamos construir um novo ordenamento de premiação, ou seja, uma nova modalidade de conduta social. É válido ressaltar que políticas públicas de bonificação fiscal já foram implantadas em outros Estados, como aqui em Minas Gerais, caso em que nos aprofundaremos no próximo tópico.

---

<sup>153</sup> FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e prática dos incentivos fiscais – Introdução ao direito premial**. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 15.

<sup>154</sup> FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e prática dos incentivos fiscais – Introdução ao direito premial**. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 15.

<sup>155</sup> FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e prática dos incentivos fiscais – Introdução ao direito premial**. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 25.

Dessa forma, vamos sedimentar essa norma tributária oferecendo um sistema de prêmios e recompensas aos contribuintes que estão adimplentes com o Estado por anos, demonstrando a sua real importância face aos valores da sociedade contemporânea atual, haja vista ser esse o desejo da comunidade. Este seria o momento de o Direito Tributário demonstrar sua importância, adequando-se a este novo anseio da sociedade, por isso devemos implantar de forma mais ativa essa transformação.

Para contribuir com essa reflexão, Álvaro Melo Filho<sup>156</sup> aponta em sua obra:

O Direito Premial, corresponde, assim, na sua essência, à consciência jurídica de uma metamorfose, pois importa no rompimento das estruturas tradicionais, emergindo daí novas ideias e mecanismos para incorporar novas tendências e articular eficazmente a sua ação e missão em benefício da sociedade tecnológica e da própria Ciência Jurídica, deixando de lado um passado inválido na busca de condições prospectivas e direções mais plausíveis para o desenvolvimento.

Assim, nessa conjectura é que buscamos a aplicação do *bônus fiscal*, pois através dessa gratificação ao contribuinte, traremos o Estado para mais próximo dos anseios do cidadão, aplicando políticas públicas que afirmam o cumprimento de suas funções econômicas, sociais e fiscais. “Sem impostos e contribuintes não há como construir um Estado, nem o Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social.”<sup>157</sup>

## 7.2 Aspectos Gerais do Imposto sobre a renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ

O imposto sobre a renda é um tributo que incide diretamente sobre os *ganhos/renda* de uma pessoa física ou jurídica. É um termo que deriva do latim *rendita, rendere* (repetir, dar de novo), podendo ser utilizado como sinônimo de rendimento.

Cabe destacar que o conceito de renda não é definido apenas pela ideia econômica já que, para a doutrina em geral, há vários autores que sugerem algumas formas de considerar esse termo. Assim, não há um conceito fundamental de renda, mas, sim, um conjunto de ideias oriundas das ciências econômica, contábil e jurídica que referenciam esse termo (s.m.j.).

Aliomar Baleeiro<sup>158</sup> afirmou em sua obra:

Há mais de 40 anos, alertava MODESTO CARVALHOSA para o fato de que, até o início do século passado (século XX), o conceito de riqueza estava, sobretudo, alicerçado no de propriedade em sentido estático. Após a industrialização para a

<sup>156</sup> FILHO, Álvaro Melo. **Teoria e prática dos incentivos fiscais – Introdução ao direito premial**. Rio de Janeiro: Eldorado, 1976, p. 208.

<sup>157</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012, p. 13.

<sup>158</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro / Aliomar Balleiro, Misabel Abreu Machado Derzi**. 14. ed., ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 384.

produção em massa, a riqueza passa a ser medida pela rentabilidade ou pelo produto originado da utilização da propriedade em determinado espaço de tempo.

Para os efeitos fiscais, portanto, evoluiu-se do conceito de propriedade para o de patrimônio, no sentido de que toda a disponibilidade possuída por uma determinada pessoa, de bens materiais ou força de trabalho produtivo, constituía patrimônio suscetível de produzir riqueza, ou seja, renda. O patrimônio rentável de uma determinada pessoa pode se constituir de uma propriedade imobiliária, de um capital mobiliário ou da força do próprio trabalho, na medida em que, quaisquer desses fatores patrimoniais, conjugada ou isoladamente, possam produzir renda. (MODESTO CARVALHOSA, Imposto de Renda. Conceituação no Sistema Tributário da Carta Constitucional, RDP, São Paulo, vol.1, p. 188-196, p. 189).

É válido reforçar que existem, em nosso ordenamento jurídico, duas teorias sobre o conceito de renda: a *teoria legalista*, que considera “renda” um conceito normativo a ser estipulado e definido pela lei, ou seja, renda como sendo aquilo que a lei estabelecer, e a *teoria do acréscimo patrimonial*, na qual “renda” é todo ingresso líquido, em moeda ou em bens materiais, imateriais ou serviços, mensurados em dinheiro periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que implique em um acréscimo líquido do patrimônio de determinada pessoa, em determinado período de tempo.

Edmar Oliveira,<sup>159</sup> cita em sua obra o conceito constitucional de renda:

O texto constitucional não diz o que renda significa, de modo que ele não é “bastante em si” e apto a afastar a ação do legislador complementar e ordinário. O fato é que o “conceito constitucional de renda” tem sido traduzido por acréscimo patrimonial, como tem decidido a nossa mais alta Corte de Justiça. De fato, o plenário do STF, por ocasião do julgamento do RE nº 117.887-6-SP, decidiu que “o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o aferimento de algo, a título oneroso”.

Para o ordenamento jurídico tributário nacional, predomina a teoria na qual o que importa é o aumento do patrimônio líquido, ou seja, o que é considerado como lucro tributável sendo exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante um determinado período, destacado no art. 43 § 1º do Código Tributário Nacional. Cabe destacar, também, um princípio da contabilidade, *o princípio da competência*, descrito no CPC-00:<sup>160</sup>

OB17. O **regime de competência** retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. [...] Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.

---

<sup>159</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008, p. 22.

<sup>160</sup> Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>  
Acesso em: 05 de set. 2022. Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

Ricardo Lobo Torres<sup>161</sup> prescreve a forma como foi instituído o imposto de renda:

O imposto de renda é uma criação do Estado Fiscal. As primeiras tentativas de implantá-lo datam do final do sec. XVIII, na Inglaterra. Mas só vingou no séc. XIX. Nos Estados Unidos, retardou-se a adoção do tributo sobre a renda, sendo necessária a elaboração de emenda constitucional – a 16ª, de 1913 – que a autorizasse, modificando a orientação jurisprudencial.

Em sua extensa obra, Baleeiro<sup>162</sup> reitera como o Estado teve êxito na criação desse imposto:

O imposto sobre a renda aprimorou-se pela necessidade de o Estado atingir uma capacidade tributária que assumia imensa variedade de formas e não tinha a propriedade imóvel como fonte ostensiva. A rápida rotação de stocks comerciais e a produção contínua das indústrias estimularam o Fisco na busca mais ágeis e mais adequados às novas estruturas econômicas.

No Brasil, o imposto de renda tornou-se importante fonte de recursos financeiros para o Estado, sendo a sua forma de cálculo a maneira mais razoável de arrecadação, através da progressividade na sua estimativa. Para a sua criação, em um primeiro momento, houve uma resistência do poder legislativo do congresso nacional e que foi superado, com muita articulação política, visto que a sua aceitação e aplicação eram necessárias para os anseios Estatais.

Dessa forma, após esse período preliminar de aceitação da criação do novo imposto, foi elaborada a Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, que, no seu art. 31, instituía o imposto de renda, conforme descrito a seguir:<sup>163</sup> “Art.31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem.”

Atualmente, o imposto sobre a renda é de competência da União, conforme determinado pelo art. 153, III da nossa Constituição Federal:<sup>164</sup> “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]”

Para o escopo do nosso trabalho iremos apresentar o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas que, em regra geral, é calculado trimestralmente ou anualmente, dependendo da opção de escolha da empresa, conforme disposto nos termos do art. 1º da lei 9.430/96, que trata sobre a dinâmica do recolhimento.

Cabe destacar, também, a definição de renda trazida pelos art. 43, 44 e 45 do CTN, lei 5.172/1966:<sup>165</sup>

<sup>161</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 379.

<sup>162</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 19. ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo – Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 412.

<sup>163</sup> Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, art. 31.

<sup>164</sup> Constituição Federal de 1988.

<sup>165</sup> Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, art. 43, 44 e 45.

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

**Art. 43.** O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: **I** - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

**II** - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

O Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) é um tributo federal que deve ser pago por todas as empresas que possuem o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) ativo. A base de cálculo para o recolhimento do imposto leva em consideração o regime tributário escolhido pela pessoa jurídica, dentre os regimes tributários do Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real, atribuindo a cada um deles as alíquotas para o cálculo.

Com isso, após a escolha do regime tributário mais adequado para a empresa, escolha essa que deverá ser feita no início de cada exercício financeiro ou na constituição da empresa, a sua apuração será feita de forma mensal, trimestral, anual ou por evento. Cabe ressaltar que o não cumprimento dessa obrigação tributária, não sendo liquidada até a data de vencimento, será passível de juros e multa.

Cabe destacar que o IRPJ é um dos tributos de competência da União, que deve ser pago pelas empresas, assim como outros tributos federais: Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) etc, sendo de fundamental importância que sejam calculados corretamente, e recolhidos nas datas de vencimento, para o fluxo de caixa da Fazenda Nacional.

Em outras palavras, o IRPJ é um imposto obrigatório para todas as empresas com o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) e que tenham receitas operacionais ou lucro. No entanto, há algumas exceções consideradas isentas para o pagamento do IRPJ: organizações

filantrópicas, recreativas, culturais, científicas, templos de qualquer culto, partidos políticos e de assistência social.

Dessa forma, como os demais impostos federais, o IRPJ propõe-se a impulsionar a economia brasileira, devendo os valores recolhidos com essa arrecadação serem aplicados em projetos públicos, com o objetivo principal de desenvolver a população brasileira. Assim, esses recursos financeiros serão utilizados para subsidiar os projetos públicos, fomentar o desenvolvimento social, aprimorar setores como os de transporte, saúde, educação e segurança. Em síntese, é um imposto pago pelas pessoas jurídicas, tendo um retorno direto para a sociedade e, portanto, é oportuno que se tenha a implementação de uma política de bônus fiscal, para que as empresas mantenham a regularidade do seu pagamento, dando continuidade às políticas públicas.

Para fechamento deste tópico, segue o valor total arrecadado com CSLL e IRPJ <sup>166</sup>



**TABELA I**  
**ARRECADAÇÃO DAS RECEITAS FEDERAIS**  
**PERÍODO: JULHO E AGOSTO DE 2022 E AGOSTO DE 2021**  
**(A PREÇOS CORRENTES)**

UNIDADE: R\$ MILHÕES

RECEITAS	2022		2021	VARIÇÃO (%)	
	AGOSTO	JULHO	AGOSTO	<u>AGO/22</u> <u>JUL/22</u>	<u>AGO/22</u> <u>AGO/21</u>
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	5.556	4.914	5.017	13,06	10,74
I.P.I-TOTAL	5.114	5.302	6.041	(3,55)	(15,35)
I.P.I-FUMO	440	804	428	(45,30)	2,71
I.P.I-BEBIDAS	106	111	208	(4,53)	(49,01)
I.P.I-AUTOMÓVEIS	260	248	101	4,64	156,46
I.P.I-VINCULADO À IMPORTAÇÃO	2.191	1.822	2.557	20,27	(14,30)
I.P.I-OUTROS	2.117	2.317	2.746	(8,63)	(22,93)
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	53.071	64.612	40.612	(17,86)	30,68
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	4.713	4.610	4.669	2,24	0,95
<b>I.RENDA-PESSOA JURÍDICA</b>	<b>23.790</b>	<b>35.380</b>	<b>16.712</b>	<b>(32,76)</b>	<b>42,35</b>
ENTIDADES FINANCEIRAS	2.122	1.270	1.012	67,13	109,77
DEMAIS EMPRESAS	21.668	34.111	15.700	(36,48)	38,01
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	24.567	24.622	19.231	(0,22)	27,75
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	13.070	13.229	11.090	(1,20)	17,86
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	6.249	6.376	3.776	(1,99)	65,52
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	3.890	3.676	2.882	5,81	34,99

<sup>166</sup> Tabela extraída do site da RFB. Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil. Acesso em 10 nov. 2022.

I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	1.358	1.341	1.484	1,28	(8,49)
IOF - I. S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS	5.073	5.178	4.430	(2,03)	14,53
ITR - I. TERRITORIAL RURAL	68	34	54	100,13	26,32
COFINS - CONTRIB. P/ A SEG. SOCIAL	25.775	26.305	25.157	(2,01)	2,46
ENTIDADES FINANCEIRAS	2.265	1.749	1.436	29,49	57,72
DEMAIS EMPRESAS	23.510	24.555	23.721	(4,26)	(0,89)
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	7.149	7.255	6.973	(1,46)	2,53
ENTIDADES FINANCEIRAS	341	287	233	18,96	46,49
DEMAIS EMPRESAS	6.808	6.968	6.740	(2,31)	1,01
CSLL - CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LÍQ.	11.736	17.771	8.982	(33,96)	30,65
ENTIDADES FINANCEIRAS	1.420	910	1.201	56,07	18,20
DEMAIS EMPRESAS	10.316	16.862	7.781	(38,82)	32,57
CIDE-COMBUSTÍVEIS	1	128	259	(99,12)	(99,57)
PSS - CONTRIB. DO PLANO DE SEG. DO SERV.	3.047	3.012	3.351	1,15	(9,07)
OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS	2.747	2.312	2.084	18,85	31,83
<b>SUBTOTAL [A]</b>	<b>119.337</b>	<b>136.824</b>	<b>102.959</b>	<b>(12,78)</b>	<b>15,91</b>
<b>RECEITA PREVIDENCIÁRIA [B]</b>	<b>45.846</b>	<b>44.444</b>	<b>38.937</b>	<b>3,16</b>	<b>17,75</b>
<b>ADMINISTRADAS PELA RFB [C]=[A]+[B]</b>	<b>165.184</b>	<b>181.267</b>	<b>141.896</b>	<b>(8,87)</b>	<b>16,41</b>
<b>ADMINISTRADAS POR OUTROS ÓRGÃOS [D]</b>	<b>7.130</b>	<b>21.321</b>	<b>4.567</b>	<b>(66,56)</b>	<b>56,14</b>
<b>TOTAL GERAL [E]=[C]+[D]</b>	<b>172.314</b>	<b>202.588</b>	<b>146.463</b>	<b>(14,94)</b>	<b>17,65</b>

De acordo com a tabela acima, o valor arrecadado com o IRPJ e a CSLL totalizaram uma arrecadação de R\$344,2 bilhões, no acumulado de janeiro a agosto de 2022, com crescimento real de 21,4% em relação ao mesmo período do ano passado. Esse desempenho é explicado pelos acréscimos de 83% na arrecadação relativa à declaração de ajuste do IRPJ e da CSLL, decorrente de fatos geradores ocorridos ao longo de 2021, e de 20,6% na arrecadação da estimativa mensal. A RFB registrou crescimento em todas as modalidades de apuração do lucro e recolhimentos atípicos da ordem de R\$35 bilhões, especialmente por empresas ligadas à exploração de *commodities*, no período de janeiro a agosto deste ano, e de R\$29 bilhões, no mesmo período de 2021.

### 7.3 Critérios/parâmetros

A implementação do programa de bônus fiscal, dentro de uma política pública eficiente, se dará através da estruturação de critérios de premiações bem definidos, de forma a estimular a adesão, cada vez maior, de contribuintes. Para consolidar esse argumento, Secchi<sup>167</sup> afirmou:

Quanto mais concretos forem os objetivos, mais fácil será verificar a eficácia da política pública. No entanto, sabemos que em muitas ocasiões o estabelecimento de metas é tecnicamente dificultoso, como nos casos em que resultados quantitativos mais importantes [...].

Dessa forma, quanto mais atrativo forem os percentuais do *bônus fiscal*, mais estímulos positivos no comportamento do contribuinte serão alcançados. Assim, a eficiência desse programa de bonificação será comprovada através de um maior número de adesões por parte dos contribuintes e será refletida em uma maior regularidade na arrecadação do imposto de renda.

Assim, diante deste contexto, os percentuais de premiação propostos seriam os seguintes:

- **Bônus integral de 2%** – requisitos: regularidade fiscal no pagamento dos tributos federais e envio das obrigações acessórias por no mínimo 36 meses consecutivos;
- **Bônus parcial de 1%** – requisitos: regularidade fiscal no pagamento dos tributos federais e envio das obrigações acessórias por no mínimo 24 meses consecutivos;
- **Bônus inicial de 0,5%** – regularidade fiscal no pagamento dos tributos federais e envio das obrigações acessórias por no mínimo 12 meses consecutivos;
- Outro modelo/método a ser definido [...].

Com esta proposta de percentuais mais atrativos de bonificação, para a redução do imposto de renda, teríamos um incentivo maior para a participação/adesão dos contribuintes estimulando-os, inclusive, a permanecerem regulares com o Fisco, por um maior período de tempo.

Como exemplo, temos o bônus fiscal aplicado na CSLL, conforme dispõe o art. 38 da lei 10.637/2002 e IN da RFB 1.700/2017:

---

<sup>167</sup> SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: Conceitos, casos práticos, questões de concursos** / Leonardo Secchi, Fernando de Souza Coelho, Valdemir Pires. 3. ed. São Paulo: Cengage, 2019, p. 62

A empresa “X”, é optante pelo lucro presumido e teve os seguintes valores de base de cálculo da CSLL nos trimestres:

<b>Apuração do Bônus (Lucro Presumido)</b>		
Período	Base de Cálculo da CSLL	Valor do Bônus
1º trimestre	R\$ 100.000,00	R\$ 1.000,00
2º trimestre	R\$ 160.000,00	R\$ 1.600,00
3º trimestre	R\$ 130.000,00	R\$ 1.300,00
4º trimestre	R\$ 200.000,00	R\$ 2.000,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 590.000,00</b>	<b>R\$ 5.900,00</b>

Período	Apuração da CSLL
4º trimestre	R\$ 200.000,00
Alíquota da CSLL	9%
Valor da CSLL devida	R\$ 18.000,00
Valor do Bônus de Adimplência	R\$ 5.900,00
<b>Valor da CSLL a recolher</b>	<b>R\$ 12.100,00</b>

A contabilização do bônus deve ser registrada na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, da seguinte forma:

- a) na obtenção do direito, a **débito** de conta específica do Ativo Circulante e a **crédito** de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- b) na utilização, a **débito** da Provisão para a CSLL e a **crédito** da conta de Ativo Circulante mencionada na letra a).

#### **CÁLCULO E CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO PARA A CSLL**

**D** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (resultado do ex.)

**C** PROVISSÃO PARA A CSSL (Passivo Circulante)

Valor calculado sobre o lucro líquido anual do ano-calendário de 20XX,  
ajustado na forma da legislação vigente.

**18.000,00**

### CÁLCULO E CONTABILIZAÇÃO DO BÔNUS DA CSSL

<b>D</b> BÔNUS DA CSSL (Ativo Circulante)	
<b>C</b> LUCROS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)	
Valor do bônus de 1%, referente ao ano-calendário de 20XX, calculado na forma da legislação vigente.	<u><u>5.900,00</u></u>

### UTILIZAÇÃO DO BÔNUS DA CSSL

<b>D</b> PROVISSÃO PARA A CSSL (Passivo Circulante)	
<b>C</b> BÔNUS DA CSSL (Ativo Circulante)	
Valor que se transfere para fins de compensação.	<u><u>5.900,00</u></u>

### COMPENSAÇÃO DE VALORES ANTECIPADOS

<b>D</b> PROVISSÃO PARA A CSSL (Passivo Circulante)	
<b>C</b> CSSL ESTIMADA (Ativo Circulante)	
Valor que se transfere para fins de compensação.	<u><u>12.100,00</u></u>

Cabe destacar que o bônus calculado deverá ser utilizado para deduzir a CSSL, devida no ano-calendário, e sua utilização se dará, conforme determinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, art. 273:<sup>168</sup>

- I. No último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;
- II. No ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser utilizada no período de apuração ao qual se refere, poderá ser deduzida nos anos-calendário subsequentes, observando a seguinte sistemática<sup>169</sup>: “I. Em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido; ou II. No ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.”

Ainda cabe salientar que o bônus de adimplência somente poderá ser utilizado da forma descrita nesse item, sendo vedado qualquer outra forma de ressarcimento ou compensação (Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, artigo 273, § 2º).

<sup>168</sup> Instrução Normativa nº 1.700 de 14 de março de 2017, art. 273.

<sup>169</sup> Instrução Normativa nº 1.700 de 14 de março de 2017, art. 273.

Seguindo essa dinâmica apresentada para o cálculo do bônus fiscal, aplicado na apuração da CSLL (bônus de 1%), temos a simulação para uma empresa com o mesmo faturamento, optante pelo lucro presumido, sendo premiada com o bônus integral de 2%:

<b>Apuração do Bônus (Lucro Presumido)</b>		
Período	Base de Cálculo do IRPJ	Valor do Bônus
1º trimestre	R\$ 100.000,00	R\$ 2.000,00
2º trimestre	R\$ 160.000,00	R\$ 3.200,00
3º trimestre	R\$ 130.000,00	R\$ 2.600,00
4º trimestre	R\$ 200.000,00	R\$ 4.000,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 590.000,00</b>	<b>R\$ 11.800,00</b>

<b>Período</b>	<b>Apuração do IRPJ</b>
4º trimestre	R\$ 200.000,00
Alíquota do IRPJ	15%
Valor do IRPJ devido	R\$ 30.000,00
Valor do Bônus de Adimplência	R\$ 11.800,00
<b>Valor do IRPJ a recolher</b>	<b>R\$ 18.200,00</b>

Por fim, somando esses dois critérios de bônus (CSLL e IRPJ), isto é, R\$5.900,00 + R\$11.800,00, a empresa teria um total de R\$17.700,00 a título de premiação fiscal por estar adimplente com o fisco federal, por mais de 36 meses consecutivos.

#### **7.4 Controle e os impactos positivos no fluxo de caixa da Fazenda Nacional**

É importante salientar que, a princípio, as ferramentas de registro e controle da aplicação do bônus fiscal deverão ser administradas pelo sistema/plataforma do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e a Receita Federal estabelecerá as normas e diretrizes necessárias à aplicação deste bônus. Vale destacar que, a CSLL já é contabilizada dessa maneira.

Dessa forma, todo o procedimento será parametrizado pelo Fisco, que terá as informações necessárias referentes à regularidade do contribuinte, bem como se a aplicação desse programa está trazendo os resultados almejados.

Dessa forma, o impacto positivo no fluxo de caixa da fazenda será mensurado pelo sistema SPED, principalmente pelo percentual de contribuintes que serão acobertados pelo bônus fiscal, como também os recursos recolhidos e oferecidos como prêmio.

Diante de todas essas particularidades apresentadas, podemos fazer alguns apontamentos que servirão para o alinhamento dos novos desafios a serem enfrentados, principalmente no que tange a como estimular o contribuinte a manter não só a regularidade na apuração e recolhimento do IRPJ, como também no cumprimento do envio das obrigações acessórias; o resultado será a obtenção de recursos regulares/intermitentes para o fluxo financeiro do Estado.

Por fim, devemos levar em consideração a afirmação de João Alberto Vizzotto, subsecretário da Fazenda Estadual de Minas Gerais<sup>170</sup>:

O bom contribuinte custa muito pouco para o Estado, diferentemente do inadimplente. Então, nada mais justo que o bom pagador receba um prêmio por isso. O benefício também é uma forma de atrair os contribuintes para dentro das regras da tributação, combatendo a sonegação e a concorrência desleal.

## 7.5 Outros programas fiscais de estímulo ao bom pagador de impostos

O programa de bonificação fiscal, como estímulo ao bom pagador de impostos, mais semelhante ao proposto neste trabalho, como já demonstrado no tópico anterior, é o aplicado sobre a base de cálculo da CSLL, conforme determina o art. 38 da lei 10.637/2002.

A forma de cálculo deste bônus de adimplência fiscal será apurada aplicando-se o percentual de 1% (um por cento) sobre a base de cálculo da CSLL, conforme também já demonstrado como simulação no tópico anterior.

Cabe destacar que, o bônus de adimplência fiscal foi criado pela Lei 10.637/2002,<sup>171</sup> conforme descrito a seguir:

Art. 38. Fica instituído, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§ 1º O bônus referido no caput:

**I - corresponde a 1% (um por cento) da base de cálculo da CSLL determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido;**

II - será calculado em relação à base de cálculo referida no inciso I, relativamente ao ano-calendário em que permitido seu aproveitamento.

§ 2º Na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

§ 3º Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos 5 (cinco) anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

<sup>170</sup> VIZZOTTO, João Alberto – Subsecretário da Fazenda Estadual de Minas Gerais.

<sup>171</sup> Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, art. 38.

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

§ 4º Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos incisos I e II do § 3º serão desconsideradas desde a origem.

§ 5º O período de 5 (cinco) anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

§ 6º A dedução do bônus dar-se-á em relação à CSLL devida no ano-calendário.

§ 7º A parcela do bônus que não puder ser aproveitada em determinado período poderá sê-lo em períodos posteriores, vedado o ressarcimento ou a compensação distinta da referida neste artigo.

§ 8º A utilização indevida do bônus instituído por este artigo implica a imposição da multa de que trata o *inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*, duplicando-se o seu percentual, sem prejuízo do disposto no § 2º. *(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

§ 9º O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no inciso I.

§ 10. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as normas necessárias à aplicação deste artigo.

Assim, conforme determinado por essa lei, ficou estabelecido o bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

Esse bônus corresponde a 1% um por cento da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas na lei, e serão aplicadas conforme o regime de apuração tributária escolhida (lucro presumido ou real). A dedução do bônus dar-se-á em relação à CSLL devida no ano-calendário. A parcela que não puder ser aproveitada em determinado período poderá sê-lo em períodos posteriores, vedado o ressarcimento ou a compensação com outros tributos.

É oportuno mencionar que esse bônus busca premiar a adimplência fiscal da CSLL, porém fica a observação para as empresas que, mesmo estando adimplentes, podem perder o benefício fiscal concedido, como exemplo, um possível erro de lançamento ou de interpretação que a Receita Federal possa emitir em desfavor da empresa, o que pode acontecer pela falta de entrega de alguma obrigação acessória etc.

Temos como exemplo, um trecho de um acórdão do CARF (Processo nº 13839.906951/2008-49), que se manifestou sobre decisão administrativa, para que o contribuinte (recorrente), pudesse utilizar o Bônus de Adimplência Fiscal (BAF), conforme descrito a seguir<sup>172</sup>:

<sup>172</sup> Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2>. Acesso em 10 nov. 2022.

Processo nº 13839.906951/2008-49  
Recurso Voluntário  
Resolução nº 1003-000.229 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
Sessão de 07 de outubro de 2020  
Assunto COMPENSAÇÃO  
Recorrente CHT BRASIL QUIMICA LTDA.  
Interessado FAZENDA NACIONAL

## II - DO MÉRITO

### II.1 - COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO UTILIZADO NA COMPENSAÇÃO

Como mencionado no tópico referente aos fatos, a não homologação de parte (R\$ 59.899,30) do crédito (R\$ 259.533,46) utilizado pela Recorrente se deu em virtude de a Colenda 5ª Turma da DRJ/POA entender que a primeira não comprovou ter cumprido as condições para utilização do BAF.

Com a devida vênia, a Recorrente tem, sim, o direito de usufruir do BAF, inclusive tal fato já deveria ter sido verificado quando da análise do direito creditório pela turma julgadora, pois buscou todas as informações que precisava ' para deferir parte do crédito, por que não aprofundou na pesquisa e finalizou o caso?

De acordo com trechos do v. acórdão recorrido, é possível perceber que o nobre - relator tinha totais condições de homologar a compensação, restando confirmar os dados no sistema informatizado da RFB, conforme se infere, de 'trechos da decisão aqui recorrida:

"Verifiquei, através dos sistemas de informações da RFB, que os DARF foram pagos e alocados para pagamento das estimativas dos meses correspondentes do ano calendário 2003 ff/s. 2006 a 209)(...)"

Independentemente disso, a Recorrente irá comprovar, com base no princípio da verdade material, que tem direito ao bônus instituído pelo artigo 38 da Lei n.º 10.637/02:

Ari. 38. Fica instituído, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§ 1º O bônus referido no caput:

I - corresponde a 1% (um por cento) da base de cálculo da CSLL determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido;

II - será calculado em relação à base de cálculo referida no inciso I, relativamente ao ano-calendário-em que permitido seu aproveitamento.

§ 2º Na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

Sendo assim, a partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela RFB nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, podem se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata a lei colacionada acima.

---

Visando comprovar que na época em que realizou a compensação a Recorrente tinha direito a usufruir o benefício, estamos carreando:

- 1 - Todas as certidões negativas (DOC. 03);
- 2 - Todas as DCTF's do período onde foram informados os débitos devidos (DOC. 04);
- 3 - Todos os comprovantes de pagamentos dos débitos informados em DCTF (DOC. 05);
- 4 - Conta corrente fiscal, onde se comprova que até 2007 não existia processo administrativo com exigibilidade suspensa (DOC. 06);
- 5- Planilha de cálculo demonstrando o saldo compensado (DOC. 07).

De posse dos documentos carregados, a Colenda turma julgadora não terá dúvida de que a Recorrente tem direito de usufruir do BAF, devendo homologar todas as compensações realizadas.

Por fim, a Recorrente, requereu:

#### IV - DO PEDIDO

Diante de todo exposto, requer seja o presente recurso recebido e julgado TOTALMENTE PROVIDO para:

Acolher a preliminar suscitada e o respectivo mérito, acatando os documentos carregados no presente, como meio de prestigiar o princípio da verdade material, reconhecendo o direito creditório pleiteado (R\$ 259.533,46) em virtude da comprovação cabal de a Recorrente ter cumprido os requisitos para a utilização do Bônus de Adimplência Fiscal (BAF) e, conseqüentemente, homologando todas as compensações realizadas e demonstradas no quadro acima;

ü) Enquanto pendente de julgamento a presente manifestação de inconformidade, requer seja determinada a suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário ora discutido, na forma do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

É o que se afigura como medida de direito e distribuição de justiça! Outrossim, requer o subscritor da presente seja deferida, por intimação oficial, a possibilidade de realizar sustentação oral

Dessa forma, o bônus fiscal descrito na lei 10.637/2002, deve buscar premiar todos aqueles contribuintes que estão realmente “em dia” com o fisco, buscando ferramentas operacionais e legais para a implantação efetiva do benefício, não deixando a “lei não pegar”, pois, não valeria a pena criarmos um benefício fiscal que não fosse utilizado na prática, inviabilizando a sua contemplação, principalmente se a grande maioria dos contribuintes não for agraciada pelo benefício.

#### *7.5.1 Outros programas de bonificação fiscal*

Neste tópico, como mencionado anteriormente, apresentaremos outros programas de bonificação fiscal, difundidos pelos Estados e Municípios da Federação.

**7.5.1.1 IPVA/MG – Decreto 43.709/2003 RIPVA (Seção I-A do Capítulo IX) e pela Resolução 5.055/2017173**

Disciplina os procedimentos necessários à aplicação do desconto no percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de que trata o incentivo à regularidade do recolhimento do imposto previsto na Seção I-A do Capítulo IX do Regulamento do IPVA (RIPVA), aprovado pelo Decreto nº 43.709, de 23 de dezembro de 2003.

Quanto a esse programa de bonificação, no dia 17/11/2022, realizei uma consulta, junto à Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais, solicitando as seguintes informações:

- *Quantidade de contribuintes que foram agraciados com o programa até o momento;*
- *Valores que foram disponibilizados pelo programa.*

Prontamente, no dia 18/11/2022, o servidor Ricardo Alves, enviou a resposta com os seguintes dados:

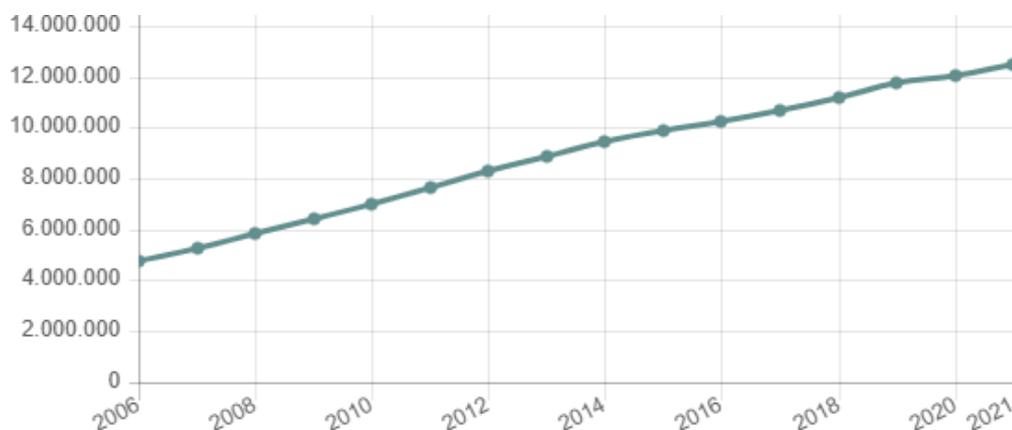
<b>Exercício</b>	<b>Qtde. Veículos</b>	<b>Valor - R\$</b>
2019	2.865.845	R\$ 60.000.000,00
2020	2.246.055	R\$ 52.000.000,00
2021	2.215.795	R\$ 52.000.000,00
2022	1.534.266	R\$ 43.000.000,00

Em uma análise preliminar, percebemos que, em 2019, antes da pandemia da COVID-19, os números alcançados pelo programa foram bem satisfatórios, em relação à quantidade de veículos registrados no Estado (contribuintes do IPVA) *versus* os valores bonificados.

---

<sup>173</sup> Informações extraídas na íntegra do programa de bonificação do IPVA/MG. Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/d43709\\_2003.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/d43709_2003.html). Acesso em 10 set. 2022.

Diante dessas informações, foi feito um levantamento do número de veículos emplacados no Estado de Minas Gerais no período, conforme tabela extraída do site do IBGE:<sup>174</sup>



Tendo em vista os números divulgados pelo IBGE, fizemos uma comparação com a quantidade de veículos contemplados pelo *Programa Bom Pagador do IPVA* e chegamos a estes percentuais:

<b>Exercício</b>	<b>Veículos emplacados MG</b>	<b>Veículos bônus IPVA</b>	<b>Percentual</b>
2019	11.727.917	2.865.845	24,44%
2020	12.053.218	2.246.055	18,63%
2021	12.503.229	2.215.795	17,72%
2022	n/d	1.534.266	n/d

Por fim, percebemos que o percentual alcançado pelo programa no ano de 2019 foi bem satisfatório, tendo em vista o percentual de 24,44%, alcançado pelo projeto de bonificação fiscal do Estado de Minas Gerais.

<sup>174</sup> Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/pesquisa/22/28120?ano=2019&tipo=grafico&indicador=28120>. Acesso em 11 nov. 2022.

### **7.5.1.2 IPTU/BH (BH Nota 10) – Decreto N° 17.037/2018<sup>175</sup>**

**Art. 11** - Denomina-se Programa BH Nota 10, considerando o art. 23 da Lei n° 9.795, de 2009, o programa de incentivo tributário do IPTU, que consiste no aproveitamento de parcela do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) incidente sobre serviços acobertados por Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e devido ao município como crédito para abatimento de até 30% (trinta por cento) do IPTU para imóveis indicados pelo sujeito passivo e situados em Belo Horizonte.

### **7.5.1.3 IPTU/Niterói – Lei n° 3.428/2019<sup>176</sup>**

O Projeto “Bom Pagador” garante desconto de 5% de IPTU, para os anos de 2020 e 2021, aos contribuintes que estiverem em dia com o pagamento do tributo. Quem pagar à vista terá ainda uma redução de 8% do valor do imposto.

A Lei n° 3.428/2019 foi publicada no último dia 13 no Diário Oficial da cidade.

O contribuinte que quiser ter direito ao desconto no IPTU de até 13% em 2020 precisa estar com a cota única quitada ou as parcelas do referido ano em dia até 30 de setembro. Esta é a data limite da Secretaria Municipal de Fazenda para aplicar os benefícios da lei do Bom Pagador que poderá beneficiar 110 mil imóveis na cidade. A legislação sancionada pelo prefeito Rodrigo Neves prevê redução de 5% no imposto predial do ano seguinte para pagamento parcelado e 8% adicionais nos casos de pagamento à vista, caso o IPTU do ano corrente esteja em dia.

Para isso, não pode haver dívidas relacionadas à matrícula do imóvel, isso inclui cobrança administrativa, parcelamento de dívida de outros anos em vigor ou inscrição na dívida ativa municipal.

Se o imóvel estiver com os impostos em dia, o desconto será aplicado automaticamente. Para o contribuinte que optou por parcelar o IPTU em 2019, o critério para estar apto ao

---

<sup>175</sup> Informações extraídas na íntegra do programa de bonificação do município. Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Secretaria Municipal de Fazenda do Município de Belo Horizonte. Disponível em: <https://prefeitura.pbh.gov.br/fazenda/bh-nota-10>. Acesso em 10 set. 2022.

<sup>176</sup> Informações extraídas na íntegra do programa de bonificação do município. Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Secretaria Municipal de Fazenda do Município de Niterói. Disponível em: <https://fazenda.niteroi.rj.gov.br/bompagador/>. Acesso em 10 set. 2022.

benefício será estar em dia até a parcela que venceu em 10 de setembro, mesmo que as prestações de outubro e novembro não tenham sido quitadas ainda, já que não terão vencido.

Para consultar se um determinado imóvel terá direito ao desconto de IPTU do ano que vem, o contribuinte pode acessar o link: <https://fazenda.niteroi.rj.gov.br/bompagador/>.

“O Bom Pagador é um projeto que faz parte da política de gestão tributária da Administração Pública. Precisamos entender o cenário de recessão econômica, mas ao mesmo tempo, manter o equilíbrio na arrecadação”, reforçou a secretária de Fazenda, Giovanna Vicer. “O objetivo dessa medida é prestigiar e valorizar o contribuinte que tem uma boa relação com a cidade, que paga em dia o seu IPTU, e criar uma relação cada vez maior de confiança entre a cidade e o munícipe. ”

*Alívio fiscal – O Bom Pagador* é mais uma ação da prefeitura para conceder alívio fiscal aos contribuintes e estimular a economia da cidade. Antes do *Bom Pagador*, outras medidas do Executivo foram enviadas à Câmara. Já foi publicada no Diário Oficial lei que retira a cobrança de juros de 1% ao mês dos 43 mil parcelamentos em vigor em 2019. A medida pode beneficiar mais de 25 mil contribuintes, entre empresas e famílias. Para parcelamentos encerrados em 2019, o contribuinte poderá solicitar o reembolso dos valores na Secretaria de Fazenda a partir de janeiro de 2020.

A Prefeitura também aprovou na Câmara uma lei que substitui a forma de correção atual das dívidas dos contribuintes, alterando dos atuais 1% ao mês de juros somados ao IPCA pela SELIC. Com isso, o encargo anual, que hoje passa dos 15%, cairia para perto de 6,0%. Entrará em vigor no ano que vem.

#### **7.5.1.4 IPTU/Natal – Decreto Nº 11.639 de 30/11/2018<sup>177</sup>**

Art. 5º - Fica concedido para o exercício de 2019, desconto no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no percentual de 16% (dezesesseis por cento) aos sujeitos passivos, proprietários, detentores do domínio útil ou posse que optarem pelo recolhimento do referido tributo em parcela única até a data de 4 de janeiro de 2019, desde que emitam o respectivo Documento de Arrecadação Municipal pela internet e que não possuam, até 03 de janeiro de 2019:

---

<sup>177</sup> Informações extraídas na íntegra do programa de bonificação do município. Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Secretaria Municipal de Tributação do Município de Natal. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=370129>. Acesso em 10 set. 2022.

Quem não tem nenhum débito referente aos tributos municipais pode pagar de forma antecipada com um desconto de 16% o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) de 2022, até o próximo dia 20 de janeiro. A Secretaria Municipal de Tributação (Semut) informou nesta quarta-feira (22) que a distribuição dos carnês aos contribuintes habilitados a obterem o benefício foi iniciada pelos Correios. O objetivo dessa medida é facilitar a vida do cidadão e evitar o deslocamento até a sede da Semut para buscar o boleto de pagamento. Existem cerca de 124 mil imóveis na capital potiguar com direito de pleitear o desconto para o pagamento antecipado.

No último dia 15 de dezembro, a Semut já disponibilizou em seu portal na internet, os boletos dos contribuintes que têm direito ao desconto no IPTU. Até esta terça-feira (21), 3.122 cidadãos já pagaram antecipadamente o imposto de 2022.

Destacou o prefeito de Natal, Álvaro Dias:

Ao longo do ano fizemos um apelo aos contribuintes para que mantivessem em dia suas obrigações perante aos impostos municipais, realizamos o maior programa de renegociação fiscal da história da cidade, chamamos a população a aderir e tivemos uma resposta positiva da sociedade. Nada mais justo do que premiar com a oferta desse desconto aqueles que se esforçaram em meio a tantas dificuldades e estão com a situação regularizada junto à Secretaria de Tributação. Este é um prêmio para o bom pagador. O cidadão terá em torno de um mês para efetuar seu pagamento sem aflição nem correria.

#### **7.5.1.5 IPTU verde/ecológico** <sup>178</sup>

O IPTU verde já foi implementado em diversos municípios no Brasil. Uma das primeiras cidades a prever o benefício foram: Colatina (ES), por meio da Lei 4.537/1999, e Porto Alegre, que instituiu casos de isenção do IPTU na LC 482/2002.

Para finalizar este tópico do trabalho, foram apresentados na íntegra, alguns programas de bonificação fiscal que obtiveram uma boa aceitação da sociedade, como também, trouxeram bons resultados sociais e financeiros para os entes Estatais, conforme descrito pelos próprios gestores públicos.

---

<sup>178</sup> Informações extraídas na íntegra do programa de bonificação do município. Para maiores informações, recomenda-se a consulta ao sítio eletrônico da Secretaria Municipal de Tributação do Município de Colatina. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/es/c/colatina/lei-ordinaria/1999/453/4537/lei-ordinaria-n-4537-1999-fica-denominado-manto-verde-o-presente-projeto-de-lei-que-visa-autorizar-descontar-50-cinquenta-por-cento-no-iptu-dos-proprietarios-de-terrenos-urbanos-com-declividade-igual-ou-superior-a-40-quarenta-por-cento-que-promoverem-reflorestamento> Acesso em 10 set. 2022.

Os benefícios fiscais demonstrados são ferramentas de políticas públicas que impulsionam o crescimento dos segmentos específicos, tanto nas esferas federal, estadual ou municipal. Essas medidas permitem ganhos financeiros para o Estado que são transformados positivamente para estabilizar, cada vez mais, a relação entre fisco e contribuinte.

Os incentivos fiscais contribuem para o desenvolvimento da sociedade como um todo, conforme mencionado no decorrer de todo o trabalho, e devem estar de acordo com as orientações doutrinárias e legais, inerentes à aplicabilidade desses programas.

Dessa forma, a proposta é de consolidar esses programas fiscais proporcionando um sistema de prêmios aos contribuintes que estão adimplentes com o Estado e demonstrando a sua real importância face aos valores da sociedade contemporânea atual, haja vista ser este o desejo da coletividade: buscar a participação ativa do contribuinte e recompensá-lo.

## 8 CONCLUSÃO

A proposta da pesquisa foi desenvolver um trabalho específico para que a alíquota do imposto de renda fosse bonificada/flexibilizada, principalmente pelo fato de o resultado atualmente alcançado pelo desenvolvimento da atividade econômica pelas empresas estar bem distante do contexto vivido na década de 90 e, também, pelas taxas de juros praticadas no País, na atualidade, estarem cada vez mais readequadas e reduzidas, chegando a patamares mais aceitáveis e lógicos.

A lei 9.430/96 que instituiu a apuração e a base de cálculo do imposto de renda foi criada logo após um período inflacionário que assolava o território brasileiro e sua população. O percentual descrito no art. 2º, § 1º, dessa lei foi estipulado em 15% na época, refletia a atualidade da sociedade naquele momento e não confrontava o princípio da capacidade contributiva do contribuinte em geral.

Quase três décadas depois, porém, a sociedade brasileira, como um todo, vive um contexto financeiro totalmente diferente daquela realidade de 1996, principalmente por não ser mais assolada pela hiperinflação e taxas de juros elevadas. O que vivenciamos nesses últimos anos foi não só a incidência de juros cada vez mais baixos, como também o resultado das empresas sendo ajustado a percentuais cada vez menores, sobretudo pela livre concorrência, falta de mão de obra qualificada, burocracia excessiva, tributos cada vez maiores etc. Vale ressaltar, que esse é um dos vários tributos que o contribuinte brasileiro paga, sendo assim oportuna sua revisão e readequação à realidade dos negócios internacionais.

Diante desse contexto histórico brasileiro, iniciei a discussão sobre bonificação/flexibilização da alíquota do imposto de renda prevista na referida lei, uma vez que essa alíquota está afastada, atualmente, da realidade econômica do resultado das empresas.

Assim, antes de iniciar a pesquisa, eu comentava com meu orientador, Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes, e também com o amigo e Professor Dr. Alexandre Costa sobre a minha intenção de escrever este trabalho, da *nova* forma de enxergar o Sistema Tributário Nacional que, nos últimos anos, exige do contribuinte, diariamente, de forma incansável e severa, o pagamento de tributos, sem oferecer uma contrapartida digna ou, ao menos, um *reconhecimento*. Vale destacar que, quando aprofundei meus estudos, encontrei o respaldo metodológico e normativo nas obras de Kelsen, Bobbio e Álvaro Melo, entre outros juristas, percebendo que era possível levar este trabalho para além da academia, visto que este era o atual anseio da sociedade.

Dessa forma, entendo que esta atual realidade deve ser revista, pois nenhum empreendedor estaria mais disposto a contribuir para o sistema Estatal sem uma recompensa ou incentivo financeiro garantido por um programa de bonificação fiscal, sendo esta a proposta deste trabalho.

Neste contexto foram apresentados os desafios para a readequação desse percentual, trazendo-o a parâmetros mais atuais e não ferindo os princípios da capacidade contributiva e do não confisco, previstos em nossa Constituição. O percentual indicado no ordenamento jurídico atual não se apresenta em conformidade com as premissas constitucionais do Sistema Tributário Nacional e, dessa forma, deverá ser reduzido.

Essa revisão, portanto, deverá ser efetivada pois o Cidadão/Contribuinte, a cada ano, não está conseguindo cumprir com essa obrigação tributária. Como dito anteriormente, este percentual de 15% não se apresenta em conformidade com o princípio da capacidade contributiva prevista no § 1º do Art. 145 da CF/88 e logo deverá ser readequado para que a continuidade do Sistema Tributário Nacional não entre em colapso.

Conforme prevê o § 1º, do art. 2º da lei 9430:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de **quinze por cento**.

Sabemos das dificuldades que serão encontradas, pois os nossos legisladores, bem como a alta corte Brasileira STF, não são favoráveis à correta aplicação desse princípio, mas devemos sensibilizar a todos, pois, se o Estado continuar a esbulhar o Contribuinte, como tem feito nesses últimos 25 anos, não sobrar nada para as empresas; e, se não for feito nada agora, no futuro a receita tributária almejada não será alcançada para a continuidade da manutenção da atividade estatal.

Devemos ressaltar que o lucro líquido tem por objetivo principal remunerar o investimento feito pelos sócios ou acionistas, na operacionalidade das atividades das empresas e, ao incentivar esta prática de remuneração do capital, fazemos com que o empreendedorismo em nosso País seja mais estimulado e mantido. Dessa forma, não vamos ter que “importar” produtos e serviços e, conseqüentemente, a nossa riqueza e “lucro” irão permanecer nas mãos

dos cidadãos e empreendedores brasileiros, trazendo cada vez menos dependência do mercado externo e a manutenção razoável e constante da arrecadação por parte do Estado.

E, por fim, observamos, com todos os pontos descritos no trabalho, que a sanção premial se adequa mais ao modelo de Estado Democrático de Direito, pois o Direito premial já se consolidou como ferramenta de premiação, assumindo vital importância para o estímulo de boas condutas e práticas da sociedade contemporânea. Ficou evidente que o Direito Premial é a melhor resposta aos anseios sociais e econômicos, além de sua função proativa da evolução dos contribuintes modernos. Assim, a bonificação fiscal será o viés do rompimento das estruturas tradicionais do Direito, nascendo novas ideias e mecanismos de harmonização e pacificação da sociedade como um todo, observando efetivamente os preceitos do nosso ordenamento jurídico e, principalmente, da nossa Constituição.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 55ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406 – **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – Institui o Código Civil**. Brasília: 10 de Janeiro, 2002.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404 – **Dispõe sobre a Sociedade por Ações**. Brasília: 15 de Dezembro, 1976.

\_\_\_\_\_. Lei nº 7.713 – **Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências**. Brasília: 22 de Dezembro, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.430 – **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências**. Brasília: 27 de Dezembro, 1996.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101 – **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Brasília: 4 de Maio, 2000.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.637 – **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências**. Brasília: 30 de Dezembro, 2002.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 9.580 – **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Brasília: 22 de Novembro, 2018.

DICIONÁRIO PRIBERAM DA LÍNGUA PORTUGUESA. Disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo>. Acesso em 17 de janeiro de 2022.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro** – 5ª edição – Ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** – 14ª edição – São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 5. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da Teoria à Prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária** – São Paulo, Malheiros Editores, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19ª edição – São Paulo: Ed. Malheiros, 2019

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2008

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8ª edição atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018

BERNARDES, Flávio Couto, FREIRE, Ana Paula R. e PIRES, Gabriela C. – **As Políticas Públicas Tributárias de Benefícios Fiscais e o Federalismo** – Belo Horizonte, artigo científico, 2020

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo.** Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2006.

BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública.** Belo Horizonte: Educação e Cultura Editora, 2008.

BERNARDO, Augusto. **Outros olhares: sobre educação fiscal.** 1. ed. Manaus: Selo Editorial Temporal, 2020

BEZERRA, Juliana. Estado Moderno. **Toda Matéria**, 2022. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/dostoievski/>. Acesso em: 08 ago. 2022.

BIRD, Richard M. **O Crescimento das Despesas Públicas In Política Fiscal e Programação dos Gastos do Governo.** IPEA, 1976

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura a função: novos estudos de teoria do direito.** Tradução de Daniela Beccaccia Versiani ; revisão de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, SP : Manole, 2007

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**; tradução Denise Agostienetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. – 3ª edição – São Paulo, Martins Fontes, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado.** 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores 2008

BONAVIDES, Paulo; Miranda, Jorge; Agra, Walber de Moura. **Comentários à Constituição Federal de 1988.** Rio de Janeiro: Forense, 2009

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR –** 12ª edição – São Paulo: Atlas, 2012.

CAMPOS, Dejalma. **Direito Financeiro e Orçamentário.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed.: São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª ed.: São Paulo: Saraiva, 1993.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito Constitucional Tributário**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

CATARINO, J. R. **Finanças públicas e direito financeiro**. 4. ed. rev., atual. e aum. Coimbra: Almedina, 2018.

CATARINO, João Ricardo. **Lições de Fiscalidade, vol I**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2015

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**, 1ª ed., Belo Horizonte, Del Rey, 1992.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**. 8ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 4ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 1999.

COSTA, Alexandre Freitas. **As contribuições especiais no Estado Democrático de Direito**: a integração dos aspectos finalidade e destinação na estrutura da norma tributária e como limitadores à instituição de tributos. 2016. Tese (Doutorado em Direito Público) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2016

COSTA, Alexandre Freitas. **Contribuições de Intervenção do Estado sobre o Domínio Econômico**. Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2005.

COSTA, Alexandre Freitas. **Finalidade e destinação: limites constitucionais à instituição de contribuições especiais no direito brasileiro**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020.

COSTA, Alexandre Freitas. **Moralidade do Estado e do Contribuinte** – Belo Horizonte, artigo científico, 2017

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva – atualizada, revista e ampliada**. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2012

DE MESQUITA, Luiz José. **Das Gratificações no Direito do Trabalho**. – Rio de Janeiro, RJ: Saraiva, 1957

MELO FILHO, Álvaro. **Teoria e Prática dos Incentivos Fiscais (Introdução ao Direito Premial)**. – Rio de Janeiro: Eldorado, 1976

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14. ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2009

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2008

GRAU, Eros Roberto. **Planejamento Econômico e Regra Jurídica**. São Paulo: Ed. RT, 1978.

KELSEN, HANS. **Teoria Pura do Direito**; tradução Luis Carlos Borges. – 5ª edição – São Paulo, Editora WMF Martins Fontes, 2009.

KELSEN, HANS. **Teoria Geral do Direito e do Estado**; tradução Denise Agostienetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. – 3ª edição – São Paulo, Martins Fontes, 2016.

HART, H. L. A. **O Conceito do Direito**. Tradução de Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3ª edição - São Paulo: Editora Atlas S.A, 2015.

MENDES, Gilmar. **Políticas Públicas no Brasil: uma abordagem institucional**. 1ª edição – São Paulo: Saraiva, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999

PACIOLI, Luca. Site do <https://cfc.org.br/oconselho/>

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência** – 12ª ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2010

PETRI, Nelson. A lei 4.320/64 e os princípios de contabilidade geralmente aceitos. 1981. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo

RAZ, Joseph. **O Conceito de Sistema Jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.

SAAD, Amauri Feres. **Regime Jurídico das Políticas Públicas**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2016

SCAFF, Fernando Facury. **Destaca a doutrina de Giuliani Fonrouge e do contemporâneo autor Elcio Fiori Henriques**, (2020, p. 267).

SECCHI, Leonardo. **Políticas Públicas: conceitos, casos práticos, questões de concurso**. 3ª edição – São Paulo: Cengage, 2019.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003

SOUZA, Washington Peluso Albino de e CLARK, Giovani. **Direito Econômico e a Ação Estatal na Pós-Modernidade**. São Paulo: LTr, 2011

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes – tradução Luiz Dória Furquim**. 1. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, o orçamento na Constituição**. 3. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 5.

**Constituição Federal: 30 Anos O Moderno Direito Constitucional Tributário**.  
Coordenação: COSTA, Alexandre Freitas; BERNARDES, Flávio Couto – Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

**(Mini) Reforma Tributária: Reflexões sobre a Lei n. 10.637/2002 (antiga MP/66)**/Coordenação: Fábio Junqueira de Carvalho, Maria Inês Murgel. – Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.

I - OLIVEIRA, Luís Martins de. II – Chieregato, Renato. III – Hernandez Perez Junior, José. IV – Gomes, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 14<sup>a</sup> edição - São Paulo: Editora Atlas S.A, 2016.