



*COORDENAÇÃO GERAL*

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

# ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

---

**TOMO 5**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO**

*COORDENAÇÃO DO TOMO 5*

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP  
DIREITO TRIBUTÁRIO

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA**  
**DE SÃO PAULO**  
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR  
*Pedro Paulo Teixeira Manus*  
DIRETOR ADJUNTO  
*Vidal Serrano Nunes Júnior*

**ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1**

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello  
Elizabeth Nazar Carrazza  
Fábio Ulhoa Coelho  
Fernando Menezes de Almeida  
Guilherme Nucci  
José Manoel de Arruda Alvim  
Luiz Alberto David Araújo  
Luiz Edson Fachin  
Marco Antonio Marques da Silva  
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior  
Oswaldo Duek Marques  
Paulo de Barros Carvalho  
Raffaele De Giorgi  
Ronaldo Porto Macedo Júnior  
Roque Antonio Carrazza  
Rosa Maria de Andrade Nery  
Rui da Cunha Martins  
Tercio Sampaio Ferraz Junior  
Teresa Celina de Arruda Alvim  
Wagner Balera

**TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1**

*A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP*

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

## ANISTIA

*André Mendes Moreira*

### *INTRODUÇÃO*

A anistia é causa de exclusão das consequências jurídicas da ilicitude nos ordenamentos contemporâneos. O instituto relaciona-se, histórica e etimologicamente, ao esquecimento e, colateralmente, à ideia de um perdão qualificado pelo direito.

No Direito Tributário brasileiro a anistia exclui os valores oriundos do cometimento de determinados ilícitos por parte do contribuinte. Trata-se, assim, de norma exonerativa, que pode ter abrangência genérica ou particular, projetando-se apenas para o passado e limitando-se às consequências do ilícito (juros e multa), sem, todavia, atingir o crédito tributário principal, decorrente da realização do fato gerador.

Por se tratar de um privilégio fiscal, estrategicamente utilizado como estímulo político ao adimplemento – ainda que tardio – das obrigações tributárias, a Constituição da República de 1988 e o Código Tributário Nacional impõem requisitos para limitar a sua concessão, evitando o cometimento de abusos.

O presente verbete, no intuito de apresentar os contornos gerais da anistia, está dividido em seis partes. Na primeira, traçam-se os elementos históricos e filosóficos que se relacionam ao instituto em questão, para possibilitar ao leitor entrever a sua genealogia política. Na segunda, a anistia será analisada em seu gênero, isto é, enquanto causa de exclusão do crédito tributário. À ocasião serão discernidos os seus efeitos, mediante exame crítico da doutrina brasileira. A seção três presta-se a distinguir a anistia das demais espécies exonerativas, possibilitando individualizá-la como instituto jurídico autônomo. A quarta seção está comprometida com a apresentação das diferenças entre as modalidades de anistia admitidas no Direito Tributário brasileiro. Finalmente, a quinta seção investiga os requisitos para concessão de anistias no direito brasileiro, ao passo que a sexta e derradeira, sob as lentes do Direito Financeiro, intenta divisar a anistia à luz da perspectiva orçamentária.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Origens históricas e posição da anistia no direito tributário brasileiro .....	3
2. Anistia como causa de exclusão do crédito tributário e seus efeitos .....	4
3. Distinção entre isenção, remissão e anistia.....	9
4. Anistia geral, limitada e tácita.....	10
5. Requisitos para a concessão de anistia no direito tributário brasileiro e suas limitações .....	12
6. A anistia no orçamento público.....	18
Referências .....	19

**1. ORIGENS HISTÓRICAS E POSIÇÃO DA ANISTIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

O vocábulo anistia encontra suas origens no grego antigo ἀμνηστία<sup>1</sup> (*amnêstia*), cuja acepção “esquecimento (...) tomou significação política ao tempo dos Trinta Tiranos”.<sup>2</sup> Trata-se de instituto assentado nos sistemas penais dos ordenamentos jurídicos contemporâneos, por meio do qual se extingue a ilicitude e, conseqüentemente, a punibilidade<sup>3</sup> de fato tipificado. A anistia encontra-se assim no âmbito das manifestações jurídicas de perdão, representando um olvidamento ou desmemoriamento jurídico de uma

---

<sup>1</sup> Anistias já exerciam um papel importante na história antiga quando o general ateniense Thrasybulus, em um esforço para promover o esquecimento do passado, proibiu, no ano 404 AC, a punição de atos políticos cometidos contra os tiranos antes da derrota. Apesar do alegado direito do vencedor de punir os conquistados e da responsabilidade dos combatentes pelos crimes cometidos em tempos de Guerra (...), Hugo Grotius, na obra *De iure belli ac pacis*, sustentou ser inadequado, em tempos de paz, perseguir os que haviam agido de forma errada no período de guerra”. Tradução livre do original em inglês de: SEIBERT-FOHR, Anja. *Amnesties. Oxford public international law*.

<sup>2</sup> NASCENTES, Antenor. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*, p. 33.

<sup>3</sup> Veja-se, a este respeito o art. 107 do Código Penal:

“Art. 107. Extingue-se a punibilidade:

II – pela anistia, graça ou indulto;”

ofensa a um bem tutelado pelo direito, como revela a conexão etimológica entre anistia e *amnésia*. Com a anistia, o Estado afasta o *jus puniendi* para atingir objetivos que seriam frustrados caso fosse aplicada a sanção. Daí, por exemplo, a relevância da anistia quando do fim dos conflitos internacionais, para prevenir futuras investidas militares movidas pelo apetite de vingança; e na transição política em cenários de conflito interno, para permitir a reconstrução de um ambiente de segurança e democracia.

Já se vislumbra, aqui, o caráter nitidamente *político* deste instituto, pois a concessão de anistia dependerá sempre do desejo de se olvidar juridicamente um ilícito, o que, nos países onde vigora o Estado Democrático de Direito, só poderá ocorrer mediante deliberação democrática por meio do Legislativo. Não por outro motivo, pode-se afirmar que a anistia é um perdão coletivo. É uma indulgência qualificada pelo direito, mediante a qual uma comunidade política opta por esquecer, perdoar ou relevar um ato condenado por essa mesma comunidade. Sendo congênere ao perdão, a anistia elide o ciclo no qual se instala a punição, ciclo este que se caracteriza pela retributividade<sup>4</sup> da ação estatal em face da ação delituosa.

No Direito Tributário, o instituto adquire contornos peculiares. A anistia tributária encontra-se positivada no direito brasileiro na Constituição de 1988, no art. 150, § 6º – que prescreve ser a lei complementar do ente competente o veículo normativo adequado para instituí-la; no art. 165, § 6º – que comanda a inserção de demonstrativo regionalizado dos efeitos da anistia sobre as receitas e despesas no projeto de lei orçamentária do ente competente; e no art. 195, § 11 – que veda a concessão de anistia relacionada a contribuições sociais, em montante superior ao fixado em lei complementar. Além disso, a anistia está prevista também no Código Tributário Nacional, nos arts. 175, II e 180 a 182; bem como na Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 14, § 1º.

## **2. ANISTIA COMO CAUSA DE EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS**

No Estado Democrático de Direito, a relação tributária não é simples relação de poder, mas desponta caráter obrigacional,<sup>5</sup> o que coloca tanto o contribuinte quanto o

---

<sup>4</sup> NUSSBAUM, Martha C. *Anger and forgiveness: resentment, generosity, justice*.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, p. 500.

Fisco sob o império da legalidade. Na dicção do art. 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária é “principal ou acessória”.<sup>6</sup> Todavia, a despeito da redação contida no dispositivo, pode-se asseverar que, tecnicamente, o Direito Tributário brasileiro não comporta obrigações acessórias.<sup>7</sup> O que há, para empregar a terminologia kantiana, são *deveres heterônomos pecuniários*, que se encontram, ademais, no centro da dinâmica tributária, caracterizando-a, os quais assumem a forma de transferências cogentes de dinheiro aos cofres públicos em razão de preceito legal – “pague o tributo, porquanto ocorrido o fato gerador” – e *deveres heterônomos não pecuniários*, que podem se revestir da qualidade de obrigações de fazer ou de não fazer. Distinguem-se um e outro pela natureza do vínculo obrigacional. No primeiro caso haverá sempre obrigação de dar, ao passo que no segundo, pode-se ter obrigações de fazer e de não fazer.

Assim, a denominada obrigação tributária principal nada mais é do que o *dever de entregar certa soma em dinheiro ao Estado*, obrigação de dar, portanto. Este o preceito contido no Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

As obrigações acessórias, a seu turno, configuram deveres instrumentais, cujo proveito relaciona-se não a uma prestação pecuniária em favor do Estado, mas à *atividade fiscalizatória* da Administração:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

[...]

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

---

<sup>6</sup> Leciona Paulo de Barros Carvalho: “(...) convém esclarecer que o legislador do Código chama de obrigação principal ao vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária. É a relação jurídica, de cunho patrimonial, estabelecida no consequente da regramatriz de incidência. As demais relações, destituídas desse caráter, são designadas por obrigações acessórias na terminologia desse Estatuto”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 341.

<sup>7</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 583.

Descumpridas tanto a obrigação principal como a acessória, surgem penalidades a serem arcadas pelo contribuinte.<sup>8</sup> Por razões de praticidade na cobrança, quis o legislador que o crédito relativo ao tributo e o crédito decorrente da penalidade pecuniária tivessem o mesmo regime jurídico. Assim, ambos foram classificados pelo CTN sob a designação genérica de “crédito tributário”:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A anistia exclui o crédito tributário relativo à sanção pelo cometimento de um ato antijurídico, sendo, assim, forma *exógena* de exoneração, porque externa à norma sancionadora.

Disto já se depreende a primeira característica da anistia, que é ser sempre *posterior ao fato anistiado*. Não poderia ser de outro modo, uma vez que o perdão (jurídico ou não) pressupõe o cometimento do ato sobre o qual a absolvição se fará incidir. Assim, para que haja anistia, é preciso que antes tenha ocorrido o ato ilícito enquadrável na norma sancionadora. Seria descabido cogitar do perdão de uma malfeitoria futura. Do mesmo modo, é juridicamente desarrazoado falar-se em anistia de fatos que ainda não ocorreram.<sup>9</sup>

Ainda em relação ao tempo da anistia – cuja cronologia, repita-se, pressupõe a anterioridade de um fato já aperfeiçoado – verifica-se grande obscuridade acerca da relevância de o crédito ter ou não ter sido efetivamente constituído por meio de lançamento para que esta possa incidir. Parte da controvérsia se deve à redação imperfeita do Código Tributário Nacional, em seu art. 175. Este dispositivo desconsidera o conteúdo do art. 142, segundo o qual o crédito tributário *se constitui* mediante o lançamento, tombando em um imbróglie ainda maior por ter o Código reunido sob a mesma rubrica (a de *crédito tributário*) o tributo e a sanção pecuniária.

---

<sup>8</sup> No direito tributário brasileiro a obrigação acessória converte-se em principal relativamente à multa: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, p. 664.

Em todo caso, o efeito prático da anistia é um só: a fulminação do crédito ou da obrigação<sup>10</sup> de pagar a penalidade que, de outro modo, seria devida. É o que preceitua o Código Tributário Nacional, no art. 175, acima comentado:

Art. 175. *Excluem o crédito tributário:*

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.<sup>11</sup>

Controvérsia doutrinária desponta também acerca da relação entre anistia e *antijuridicidade* no Direito Tributário. Para alguns, com os quais concordamos, a anistia tem o condão de afastar a antijuridicidade do ato.<sup>12</sup> Em sentido oposto, há os defensores de que a antijuridicidade do fato anistiado não é afetada pela concessão do instituto, que alteraria tão somente “a consequência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o perdão, o castigo cominado pela lei”.<sup>13</sup> É preciso recorrer ao Direito Penal para buscar o deslinde da polêmica.

É corrente a distinção penal entre *anistia*, *graça* e *indulto*. Apesar de consistirem, todas três, diferentes formas de extinção da punibilidade no âmbito criminal, apenas a anistia exclui o crime e extingue totalmente a punibilidade. Já graça e indulto podem ser totais ou parciais e, em qualquer caso, são causas extintivas apenas da punibilidade. A antijuridicidade, denominada *ilicitude* no Código Penal, é um dos elementos essenciais do crime. Assim, para configuração jurídica do crime, faz-se necessário que o fato seja típico, isto é, enquadrável na descrição que emana da lei penal e, *ao mesmo tempo*, antijurídico (ilícito). Deste modo, a interpretação da norma penal segue uma concatenação procedimental, devendo o intérprete inquirir primeiro acerca da *tipicidade* da conduta, em seguida acerca de sua *ilicitude*, para só então perquirir acerca da *culpabilidade* do agente.

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 597.

<sup>11</sup> BRASIL. *Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966.

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 605.

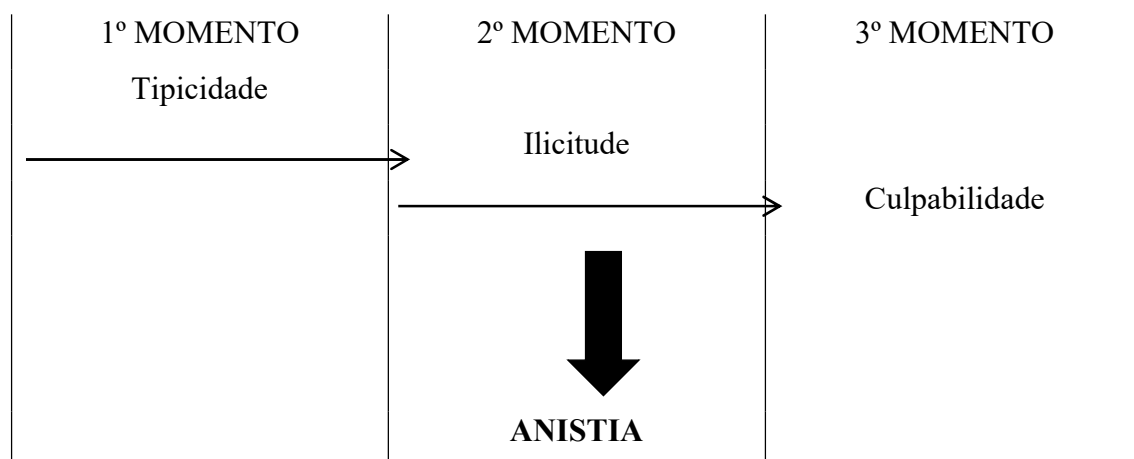
<sup>13</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 410.



A partir dos conceitos elaborados pela literatura penal, parece-nos que a razão está com aqueles que divisam na anistia uma *causa de exclusão da antijuridicidade ou ilicitude*. A anistia tributária não pode modificar a norma que instaura no ordenamento jurídico a conduta típica – do que decorre sua mencionada exogenia. De efeitos muito mais restritos, a anistia repercute apenas no plano da antijuridicidade, eliminando-a sem, contudo, descaracterizar a tipicidade da conduta. É que a anistia não se presta a revogar a norma que impõe a sanção, sendo-lhe impossível alcançar tamanha estatura. O que faz é apenas apagar o desvalor atribuído ao ato típico naquelas situações que abarca.

Dito de outro modo, os efeitos da anistia reverberam no campo da cessação da ilicitude. Tais normas eliminam a antijuridicidade do fato antes sancionável, mas em nada alteram a estrutura *interna* da norma sancionadora, que continua a caracterizar determinado fato como típico, valendo inclusive para todas as condutas posteriores que se adequem ao tipo cominado, pois como visto, a anistia não abarca os atos posteriores à sua entrada em vigor.

Se for possível divisar, como se sugere, três momentos na interpretação da norma sancionadora, constatar-se-á que a verificação da ilicitude se dá em instância diversa e posterior àquela em que se dá a investigação da tipicidade. Assim, é irrelevante, posto que já analisado pelo intérprete, o fato de o ato anistiado ser típico, justamente porque a tipicidade é analisada no primeiro momento da interpretação, já superado quando o intérprete se debruça sobre o objeto da anistia, isto é, a ilicitude.



**Figura 1.** Posição da anistia em relação aos momentos da interpretação da norma sancionadora.

No que pertine à extensão de seus efeitos, a anistia, em tese, é passível de aplicação a todos os ilícitos tributários. Sabendo-se que o ilícito será sempre equivalente ao descumprimento de um dever, infere-se que a anistia poderá se estender às penalidades decorrentes do inadimplemento de tributos, da mora do contribuinte ou da inobservância dos deveres não pecuniários (obrigações acessórias).<sup>14</sup>

Finalmente, conforme consignado em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o crédito tributário sobrevive ao trânsito em julgado da sentença que o confirma. Verifica-se então que o crédito tributário atestado em sentença pode ser objeto de anistia, mesmo quando contra a sentença não caiba mais recurso. Todavia, a anistia, neste caso, só será possível, se (i) não tiver havido ordem para transformação em pagamento definitivo do crédito em questão; e se (ii) a lei instituidora da anistia não tiver excluído expressamente tais créditos.<sup>15</sup>

### 3. *DISTINÇÃO ENTRE ISENÇÃO, REMISSÃO E ANISTIA*

Conquanto a *isenção*, a *remissão* e a *anistia* sejam todas normas de desoneração e, portanto, “privilégios fiscais”,<sup>16</sup> há discrepâncias fundamentais entre as espécies. Em relação ao escopo, a anistia diferencia-se tanto da isenção quanto da remissão por dirigir-se apenas ao ilícito tributário. Os efeitos da norma anistiantes não têm o condão de desfazer o crédito decorrente da obrigação nascida com o fato gerador, o que só pode se dar por meio de remissão. Além disso, a norma de remissão volta-se para a destruição do vínculo

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, p. 605.

<sup>15</sup> Veja-se, neste sentido, a seguinte tese, firmada pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia (Tema 485):

“De acordo com o art. 156, I, do CTN, o pagamento extingue o crédito tributário. Se o pagamento por parte do contribuinte ou a transformação do depósito em pagamento definitivo por ordem judicial (art. 1º, § 3º, II, da Lei n. 9.703/98) somente ocorre depois de encerrada a lide, o crédito tributário tem vida após o trânsito em julgado que o confirma. Se tem vida, pode ser objeto de remissão e/ou anistia neste ínterim (entre o trânsito em julgado e a ordem para transformação em pagamento definitivo, antiga conversão em renda) quando a lei não exclui expressamente tal situação do seu âmbito de incidência”.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*, p. 237.

obrigacional-tributário *stricto sensu*, ao passo que a anistia ataca apenas o liame de natureza sancionatória.

ANISTIA	REMISSÃO
Perdoa a infração praticada.	Perdoa a dívida tributária.
Dissolve o liame de natureza sancionatória.	Dissolve o liame obrigacional-tributário.

Por outro lado, a norma isencional diz com a hipótese de incidência tributária, ocupando plano conceitual distinto. Ela se projeta para o futuro, no intuito de excluir determinada situação ou pessoa do campo de aplicação da hipótese de incidência tributária, impedindo, assim, a tributação. Já a anistia, por sua própria natureza, repise-se, alcança apenas fatos pretéritos, recorta-os do campo de aplicação da sanção e impede a punibilidade de um ato típico, de tal modo que a norma contida no *caput* do art. 180 do Código Tributário Nacional, ao reiterar que a anistia só se aplica às condutas pretéritas, mostra-se expletiva.

ANISTIA	ISENÇÃO
Tem efeitos retrospectivos.	Tem efeitos prospectivos.
Impede a punibilidade.	Impede a tributação.
Relaciona-se ao fato ilícito, recortando-o do campo de aplicação da sanção.	Relaciona-se à hipótese de incidência tributária, recortando a situação ou pessoa isenta do campo de incidência.

#### 4. ANISTIA GERAL, LIMITADA E TÁCITA

A doutrina classifica a anistia ainda, segundo a abrangência de seus efeitos, em geral e limitada. A anistia *geral* não depende do cumprimento de condições por parte do sujeito passivo e aplica-se às penalidades relativas a todos os tributos de competência daquele ente que a promulga indistintamente.<sup>17</sup> A anistia *limitada*, a seu turno, está

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 581.

conceituada nas hipóteses previstas nas alíneas do art. 181, II do Código Tributário Nacional:

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I – em caráter geral;

II – limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Na dicção do dispositivo, a anistia pode ser limitada, porque:

(i) perdoa apenas infrações relacionadas a um determinado tributo (art. 181, II, a, CTN);

(ii) perdoa apenas as infrações sancionadas com penalidades até um específico montante, conjugadas ou não com outras penalidades (art. 181, II, b, CTN);

(iii) perdoa apenas as infrações cometidas por contribuintes situados em determinada região do território do ente tributante (art. 181, II, c, CTN);

ou

(iv) perdoa a infração apenas se o contribuinte quitar também o tributo devido em prazo fixado em lei ou administrativamente (art. 181, II, d, CTN).

Como se vê, o Código não procede à definição do que seja anistia geral, deixando tal tarefa a encargo do intérprete. A norma anistiante será geral quando perdoar todas as infrações indiscriminadamente, sem impor condições para tanto. Diferentemente da anistia limitada, a anistia geral, por sua própria abrangência, mostra-se insuscetível de recusa por parte dos sujeitos passivos potencialmente afetados. Por sua virtude, serão

anistiados os ilícitos independentemente da vontade destes sujeitos – a benesse é unilateral.<sup>18</sup>

##### **5. REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DE ANISTIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS LIMITAÇÕES**

Os pressupostos gerais para concessão da anistia tributária encontram-se previstos no Código Tributário Nacional. Tais requisitos, ao balizar rigidamente as hipóteses em que poderá ser concedida a anistia, visam a limitar sua instituição por parte dos entes tributantes. Nada mais natural sob a vigência do Estado Democrático de Direito. Em tese, a concessão de qualquer *privilégio fiscal* tem o potencial de minar a igualdade, o que demanda precauções. A anistia cria uma distinção entre três grupos de contribuintes: os que adimpliram suas obrigações a tempo e modo; os que, sancionados pela não conformidade à lei tributária, pagaram as penalidades que lhes foram impostas; e, por fim, os que se esquivaram de suas obrigações, não pagaram as penalidades cominadas e, ao cabo, serão liberados sem maior ônus. É este o motivo pelo qual sobre o instituto pesa a “presunção de odiosidade”.<sup>19</sup> Exatamente por isso, quando do processo legislativo o parlamento deverá justificar com maior firmeza a justiça e necessidade da medida.

Por conseguinte, evidencia-se o acento político deste instituto. Sua concessão permite ao ente tributante oferecer uma vantagem aos contribuintes inadimplentes como estímulo para que cumpram com suas obrigações. É o que ocorre, atualmente, com as leis de parcelamento de débitos cumuladas com anistia (perdão de juros e multa, no todo ou em parte). O instituto se justifica quando fundamentado em razões capazes de conter a sua excepcionalidade, tais como a necessidade de se impulsionar a economia de uma região afetada por dificuldades financeiras, a antieconomicidade de cobranças de débitos de pequena monta<sup>20</sup> ou a necessidade de se preservar os pequenos empreendimentos em contextos de crise.

---

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, p. 1386.

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*, p. 327.

<sup>20</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 766.

Todavia, como qualquer benesse política, a anistia arrasta consigo um inevitável grau de discricionariedade. Desta feita, os custos do perdão das infrações tributárias, quando concedidos de forma injustificada, podem se mostrar consideráveis. A anistia desafia a igualdade tributária, especificamente a *generalidade e objetividade* daquela decorrentes. A primeira prescreve que todos os que demonstrarem a mesma capacidade contributiva serão igualmente onerados, e a segunda comanda ao ente tributário que emane normas sensíveis apenas àquelas diferenças subjetivas necessárias à efetivação da isonomia. Ao liberar o sujeito passivo infrator do pagamento da sanção pecuniária, a anistia eventualmente ferirá a generalidade, porque discriminará aleatoriamente, como visto acima, entre aqueles que tenham sido sancionados e os que ainda não o tenham sido quando da promulgação da lei anistiante.

Não é exagero, portanto, alertar contra a concessão indiscriminada de anistias. A sua reiteração desnatura o instituto que deve, para justificar-se axiologicamente, ser sempre excepcional. Do contrário, pode-se desestimular o adimplemento regular das obrigações e provocar uma compreensível inconformidade nos contribuintes pontuais.

É também em decorrência desta natureza de privilégio que as anistias só podem ser concedidas mediante lei específica, na consonância do art. 150, § 6º da Constituição da República:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Veja-se ainda que, nos termos do art. 111, I, do Código Tributário Nacional, a norma anistiante interpreta-se literalmente. Tal fato não significa, ao contrário do que pregam alguns, que a interpretação deva ser restritiva. Ela apenas não deve se dar de forma ampliativa, sem que haja uma justificação principiológica para tanto. Os significados de qualquer texto legal devem ser construídos à luz da igualdade, da segurança jurídica e dos demais princípios que modelam o Direito Tributário. Não pode

o legislador limitar indevidamente o trabalho do intérprete. As normas interpretativas se prestam a orientar o aplicador da norma, mas nunca poderão se sobrepor à atividade de interpretação jurídica, arrimada em argumentação e justificação, que eventualmente poderá concluir que a regra, se aplicada em determinada situação, levará a uma consequência injurídica (como, por exemplo, o ferimento à isonomia).

Também no que diz respeito ao seu *âmbito de abrangência*, a anistia possui limitações consideráveis, como se verifica da leitura do art. 180, do Código Tributário Nacional:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

- I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;
- II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

O dispositivo permite discernir as seguintes fronteiras normativas da anistia:

- (i) aplica-se apenas a ilícitos cometidos antes de sua entrada em vigor, como visto anteriormente;
- (ii) não se aplica aos ilícitos tipificados como crimes ou contravenções penais;
- (iii) não se aplica às ações praticadas pelo contribuinte com dolo, fraude ou simulação;
- (iv) salvo disposição em contrário, não se aplica às infrações praticadas mediante conluio.

Como visto, a anistia possui natureza *retroativa*, orientação constante do *caput* do artigo transcrito. Trata-se de exceção ao princípio da irretroatividade das leis.<sup>21</sup> No Direito Tributário a possibilidade da retroação *in mellius* se depreende da própria Constituição que menciona a *anistia* e a *remissão* no parágrafo sexto de seu art. 150.

Como visto acima, quis o legislador complementar excluir do âmbito de aplicação da anistia tributária as condutas criminosas ou contravencionais e, ainda, aquelas que – a despeito de não estarem tipificadas como crime ou contravenção – sejam

---

<sup>21</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 431.

praticadas com dolo, simulação ou fraude. Importa notar que tanto a fraude quanto a simulação pressupõem o *dolo*, de modo que se deve recorrer, novamente, ao Direito Penal para compreender o alcance da restrição.

Na teoria amplamente desenvolvida, o dolo é a “vontade realizadora do tipo objetivo, guiada pelo conhecimento dos elementos deste no caso concreto”.<sup>22</sup> Veja-se que, no caso dos ilícitos tributários, o dolo corresponde ao *intuito de fraudar ou simular*. Em todo caso, trata-se de elemento que demanda cautela por parte do intérprete. Não se pode, por exemplo, confundir a *mora* do contribuinte com o dolo, institutos distintos que demandam interpretações diversas. Em se tratando do atraso no recolhimento de tributos, evidentemente, há instrumentos jurídicos menos gravosos à disposição do Fisco para proceder à satisfação de seu crédito, o que torna dispensável a atuação penal.

Assim, o não recolhimento de tributo não equivale *per se* à conduta dolosa apta a afastar a incidência da anistia. Este o entendimento reiterado do Superior Tribunal de Justiça que em diversas ocasiões consignou que a simples mora tributária, desacompanhada de fraude, não é suficiente para acarretar a responsabilização tributária dos diretores de uma sociedade empresária. Isto porque, a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional depende da prática de atos cometidos com excesso de poderes ou infração de lei.<sup>23</sup>

Curiosamente, o art. 180, II traz ainda outra limitação, qual seja a proibição de concessão de anistia a ilícitos praticados mediante *conluio*. A sintaxe do dispositivo demanda uma investigação mais acurada, porque a sua estrutura revela uma *permissão dirigida ao legislador ordinário para conceder a anistia aos ilícitos praticados mediante colusão de agentes*. Evidentemente, não se pode ler este inciso desconsiderando-se o inciso anterior. Por outro lado, a leitura concatenada dos dispositivos faz despontar inafastável incoerência.

Ora, é sabido que os problemas técnicos da legislação podem ser *linguísticos* (ambiguidade ou vagueza) ou *lógicos* e, neste último caso, *sistemáticos* (contradições, lacunas, redundâncias) ou *dinâmicos* (relativos à promulgação ou à derrogação).<sup>24</sup> Dentre

---

<sup>22</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*, pp. 415-416.

<sup>23</sup> A este respeito, confira-se a Súmula 430 do STJ:

“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

<sup>24</sup> Para uma análise aprofundada veja-se: BULYGIN, Eugenio. Teoria e técnica de legislación. *Análisis*



os problemas sistemáticos, a contradição ou a *incongruência normativa*<sup>25</sup> representa um obstáculo à aplicação do direito, uma vez que, pelo menos, duas normas com o mesmo alcance oferecem soluções divergentes para um único caso.<sup>26</sup> As incongruências normativas são ordinariamente sanadas pelos conhecidos princípios *lex superior*, *lex specialis* e *lex posterior*. Não obstante, situações há em que tais princípios não se mostram úteis, porque as normas incongruentes encontram-se no seio de um mesmo dispositivo. É o caso do art. 180, I e II do Código Tributário Nacional, normas com a *mesma hierarquia*, promulgadas no *mesmo ato* e portadoras do *mesmo grau de generalidade*.

Todavia, ao contrário do que se poderia pensar, a incongruência dos dispositivos em questão não se manifesta no âmbito normativo, mas sim, no âmbito *axiológico* ou valorativo. Vejamos.

Para explicitar a incoerência do dispositivo, primeiramente, é preciso verificar o que se entende por *conluio* em Direito Tributário. Trata-se, na dicção do Art. 73 da Lei 4.502/1964, do “ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando” à sonegação ou à fraude.<sup>27</sup> Da leitura do art. 180, I, se depreende a *proibição* de que o legislador ordinário anistie atos qualificados em lei como crimes ou contravenções, proibindo também a anistia dos atos que, ainda que alheios à tipicidade penal, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação. Por sua vez, da leitura do art. 180, II, se depreende a *permissão* dada ao legislador ordinário para anistiar os atos praticados em conluio. A colisão entre os dispositivos reside em que *é de todo descabido que ilícitos praticados mediante concurso de pessoas possam ser perdoados, ao passo que ilícitos praticados individualmente não*. Isto porque a colusão de pessoas que se agremiam no intuito de cometer um atentado a determinado bem jurídico parece muito mais reprovável do que o cometimento individualizado do mesmo ilícito. Patenteia-se, deste modo, a incoerência valorativa entre os dois dispositivos, posto que àquele que prevê conduta cujo

---

*lógico del derecho*, pp. 409-425.

<sup>25</sup> NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*, p. 18.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> A mesma lei define a sonegação e a fraude:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...).

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

desvalor parece muito mais intenso é atribuída consequência mais benéfica em relação ao dispositivo que prevê conduta cujo desvalor é menos intenso.

Deste modo, outra solução não resta ao intérprete senão expurgar a incoerência para preservar a integridade do sistema. Para tanto, a literatura tem sugerido que *a permissão concedida para os casos de conluio se estende também às hipóteses previstas no art. 180, I*. Esta interpretação é erigida em benefício do contribuinte, posto que acarreta uma expansão das hipóteses de anistia admissíveis. Conclui-se, assim, que o ente competente poderá, mediante lei específica, anistiar os atos praticados individualmente ou não, ainda que com dolo, fraude ou simulação.

A concessão de anistia limitada está sujeita, ainda, ao requerimento do contribuinte e à demonstração de que preencha os requisitos que a condicionam, pois neste caso, a sua outorga dependerá da comprovação, pela via administrativa, de sua adequação em cada caso concreto.

Finalmente, no caso das contribuições sociais previstas no art. 150, I, *a* e no art. 150, II, da Constituição de 1988,<sup>28</sup> a concessão de anistias estará limitada ao montante estabelecido em lei complementar. É o que prescreve o art. 195, § 11 da Lei Maior (nesta incluído pela Emenda Constitucional 20/1998):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, *a*, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

---

<sup>28</sup> Constituição Federal de 1988:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”.

A vedação suplementar se explica diante do caráter solidário de tais tributos, já que se prestam ao financiamento da previdência social, notoriamente em crise. Não obstante, a lei complementar mencionada no dispositivo constitucional ainda não foi promulgada.

#### **6. A ANISTIA NO ORÇAMENTO PÚBLICO**

Sob a perspectiva orçamentária, as anistias equivalem a uma renúncia de receita ou gasto tributário. Isto é, situam-se, em relação ao orçamento público, no âmbito das receitas, mas produzem os mesmos efeitos financeiros das despesas.<sup>29</sup> Por este motivo, a Constituição prescreveu a necessidade de sua inclusão no projeto de lei orçamentária:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

I – o plano plurianual;

II – as diretrizes orçamentárias;

III – os orçamentos anuais.

[...]

§ 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.

Por meio da apresentação do demonstrativo regionalizado do efeito das anistias sobre as receitas e despesas é que se consegue realizar o controle democrático da utilização deste instituto. Tal controle mostra-se extremamente necessário, uma vez que a concessão de anistias implica, ao menos em tese, redução da arrecadação. Ora, é mediante a arrecadação que o Estado tem condições de atingir os seus fins constitucionalmente estabelecidos. Também por este motivo, a anistia foi expressamente incluída no art. 14 da Lei Complementar 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), para obrigar o legislador a estimar o impacto orçamentário da renúncia de receita “no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”:

---

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*, p. 165.

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

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

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

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

A não observância dos ditames da LRF pode ensejar a perda do mandato do Chefe do Poder Executivo, sendo especialmente relevante atentar-se às anistias concedidas de forma reiterada e indiscriminada, prática usual nos tempos correntes.

#### **REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANSCOMBRE, Jean-Claude; DUCROT, Oswald. *L'argumentation dans la langue*. Liège: Mardaga, 1988.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização de Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BULYGIN, Eugenio. Teoria e técnica de legislacion. *Análisis lógico del derecho*. Carlos E. Alchourron e Eugenio Bulygin. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa; ALVES, Henrique Napoleão. Interpretação literal no Direito Tributário: Uma proposta de interpretação para o art. 111 do CTN. *Fundamentos do Direito Tributário*. Humberto Ávila (org.). Madri: Marcial Pons, 2012. Volume 1.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Lisboa: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DE JESUS, Damásio Evangelista. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 1991. Volume I.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. Notas de atualização. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. Notas de atualização. *Direito tributário brasileiro*. Aliomar Baleeiro. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

NASCENTES, Antenor. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Livraria Acadêmica, 1955.

NINO, Carlos Santiago. *Introducción al análisis del derecho*. Buenos Aires: Astrea, 2003.

NUSSBAUM, Martha C. *Anger and forgiveness: resentment, generosity, justice*. Nova York: Oxford University Press, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. Teoría jurídica de la exención tributaria: informe para un coloquio. *Hacienda y Derecho*. Volume 111, Madri, 1963.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEIBERT-FOHR, Anja. Amnesties. *Oxford public international law*. Disponível em: <<http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e750?rskey=YIsLeY&result=1&prd=OPIL>>. Acesso em: 20/02/2017.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. Volume 5.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. Volume I.