CAPÍTULO 13

A CARACTERIZAÇÃO DAS ISENÇÕES FISCAIS À LUZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: PERSPECTIVA DE SUA IMPLEMENTAÇÃO SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL

Ricardo Victor Ferreira Bastos[1]
Marlene Matos de Oliveira[2]

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo visa abordar a caracterização das isenções fiscais sob a ótica do que dispõe o sistema tributário nacional numa perspectiva global e dinâmica de sistema. A concessão de qualquer benefício fiscal que importe renúncia de receitas deve ser vista com muito cuidado e atenção de modo que não ocorra a concessão de privilégios indevidos ou mesmo sem qualquer amparo na ordem constitucional vigente, o que poderia representar uma distorção do instituto. Há, assim, a necessidade de identificar os contornos que delineiam a noção de isenção do ponto de vista previsto na constituição, ressaltando que é essencial que se observe a sua finalidade em consonância com os princípios, os objetivos, os direitos e as garantias fundamentais previstas na Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

No primeiro momento, buscar-se-á analisar o que se entende por isenções no contexto jurídico nacional, caracterizando o regramento legal e constitucional da matéria em uma perspectiva objetiva das condições de sua implementação e de como nosso ordenamento jurídico trata do assunto. Deve-se entender como as isenções são definidas pela doutrina, como ela é tratada pelo próprio Código Tributário Nacional (CTN) e pela CF/1988, de maneira que seja possível realizar sua adequação à noção de sistema tributário constitucional na perspectiva proposta neste trabalho.

Na sequência, observar-se-á que a concessão de isenção fiscal deve estar permeada pelo que a CF nos mostra como definição ou conceituação e sistema constitucional tributário. A CF/1988 possui diversas normas por todo o seu corpo que nos evidenciam o que devemos compreender como sistema constitucional tributário. Diversas normas constitucionais devem ser analisadas como possíveis

1. Membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil do Distrito Federal (OAB/DF); advogado do Banco de Brasília; professor da graduação do Centro Universitário de Brasília; e professor de pós-graduação, instrutor e desenvolvedor de cursos internos no Banco de Brasília.

2. Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/DF; e advogada inscrita na OAB/DF.

de nortear o que se entende como regramento constitucional para a análise e concessão das isenções.

Como se vê, é preciso identificar quais os pontos da CF/1988 que integram a noção de sistema tributário além daquilo que está previsto no seu título VI, denominado Da Tributação e do Orçamento. Assim, o que se busca com este trabalho é identificar a influência daquilo que todo o corpo constitucional possui na regulamentação e na efetivação da concessão de isenções no Brasil, de modo que elas sejam tratadas como algo que obedeça à ordem constitucional vigente e não consista em elevação das desigualdades sociais no país.

2 PANORAMA JURÍDICO DA ISENÇÃO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A atividade de tributação prevê, entre diversos aspectos que a permeiam, o exercício da competência tributária com a instituição das figuras tributárias previstas em nosso ordenamento jurídico. Nesse contexto, a não cobrança de tributos, o não exercício de competência ou qualquer outra situação que afaste a exação possui grande controvérsia e exige adequação ao texto constitucional vigente. Uma das espécies de não ocorrência do fenômeno da tributação é a isenção tributária a qual ainda é cercada de questões no que concerne à sua conceituação. O art. 175, inciso I, do CTN[3] afirma que ela consiste em uma forma de exclusão do crédito tributário, juntamente com o instituto da anistia. Na lição de Harada (2017, p. 568) sobre esse ponto:

> isenção é causa excludente do crédito tributário. A obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador se estanca atingida em seus efeitos. No dizer de Ruy Barbosa Nogueira "isenção é a dispensa do tributo devido, feita por expressa disposição de lei". É o posicionamento adotado pelo STF [Supremo Tribunal Federal]. Entretanto, a doutrina moderna considera a isenção como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, pelo que ocorre a exclusão do fato gerador.

A concessão de isenção deve obedecer a alguns requisitos rígidos que estão presentes tanto no CTN como na própria CF. A principal exigência feita pelo nosso sistema jurídico é que ela deve ser concedida por meio de lei específica conforme disciplina o § 6º, art. 150, da CF/1988.[4] Ademais, o art. 176, do CTN, corrobora o texto constitucional ao disciplinar que "a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração" (Brasil, 1996).

3. Ver Brasil (1996).
4. Ver Brasil (1988).

O parágrafo único do art. 176 afirma que "a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares" (Brasil, 1996), o que nos mostra a relação que essa forma de não tributação possui com as especificidades de algumas regiões do país. Acerca desse dispositivo legal, Alexandre (2017, p. 573) leciona que:

> segundo o parágrafo único do art. 176 do CTN, é possível que a isenção abranja somente parte do território da entidade tributante, em função das peculiaridades locais. Entretanto, caso a isenção seja concedida pela União, deve ser observado o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I, da CF. Assim, não é lícito que o benefício implique discriminatória diversidade de incidência tributária nos diferentes pontos do território nacional, ressalvada a possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. A matéria foi objeto de estudo no capítulo referente às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Cabe ressaltar que a implementação de isenções exige uma relação direta com a possibilidade ou não do exercício da competência tributária, devendo ser ressaltado que aquele que pode instituir o tributo pode dispor de sua não incidência. Desse modo, com a aplicação da incidência tributária, a isenção só poderá ser outorgada pelo poder público competente para instituir o tributo. Essa isenção pode ser concedida em caráter geral ou individual, sendo que, quando não concedida em caráter geral, é efetivada por despacho da autoridade administrativa, por meio de requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão nos termos dispostos nos arts. 176 a 179 do CTN.

Em relação à natureza da isenção, alguns autores a tratam como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, sendo que o CTN a define como causa de exclusão do crédito tributário, pois ainda que ocorra o fato gerador do tributo, o que mostra que houve base para a tributação, o ente tributante está impedido de constituir e cobrar o crédito tributário.

Tendo em vista a existência de certa confusão conceitual, para que se compreenda melhor suas bases estruturais, a figura da isenção deve ser delimitada e caracterizada de modo a se entender quais as suas distinções com outros institutos existentes no nosso ordenamento.

2.1 Diferença com institutos afins (não incidência, imunidades, isenções e alíquota zero)

Essencialmente, a não incidência abrange as imunidades, a isenção e a fixação de alíquota zero, sendo que todos esses institutos jurídicos distintos excepcionam a regra da tributação. Nos moldes do art. 114 do CTN, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Para Paulsen

e Melo (2013), a incidência é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência), gerando a obrigação de pagar tributo. A não incidência deste é definida por exclusão, sendo então análoga a todas as situações não contempladas pela regra jurídica da tributação. Isso ocorre, portanto, quando o fato não está passível de obrigação tributária.

Para Alexandre (2017), esse fenômeno da não incidência pode ocorrer, basicamente, de três modos: *i)* quando o ente tributante, podendo fazê-lo, deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária; *ii)* quando o entre tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo, uma vez que a atribuição constitucional de competência não abrange tal fato; e *iii)* quando a própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos (instituto da imunidade).

Cabe ressaltar que a própria CF adota o termo isenção num contexto que pode levar a dúvidas acerca do instituto, especialmente quando se considera o conceito de imunidade. Nos termos da doutrina de Amaro (2012, p. 135), dispõe-se:

> a imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exercite a competência tributária.

Quanto à imunidade, o termo vem do latim e é representado pela palavra *immunitas*, traduzindo a ideia de não se aplicar algum encargo a um ente ou sujeito que preencha critérios devidamente estabelecidos em norma competente. No sentido jurídico, de acordo com a obra de De Plácido e Silva (2014, p. 1097), imunidade significa:

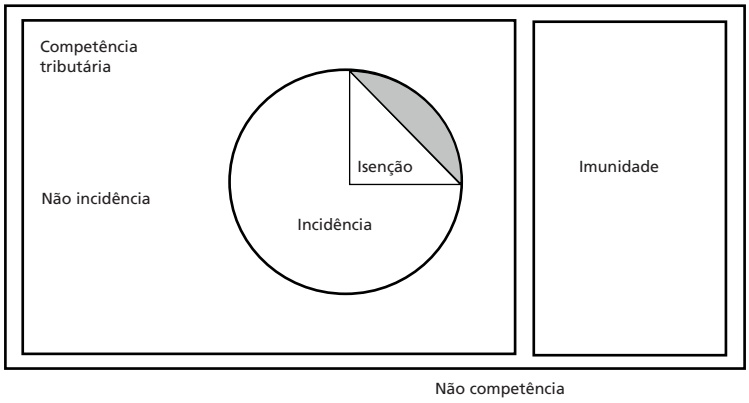
> privilégio outorgado a alguém, para que se livre ou se isente de certas imposições legais, em virtude do que não é obrigado a fazer ou a cumprir certo encargo ou certa obrigação determinada em caráter geral. Ainda, a imunidade coloca as pessoas, a quem se atribuem semelhantes prerrogativas ou regalias, sob proteção especial.

A isenção, regulada de modo geral pelo CTN,[5] numa lição mais básica do instituto, pode ser entendida como uma dispensa legal do pagamento do tributo,

5. Cabe ressaltar que a isenção, como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário, possui regramento previsto no art. 176 e seguintes do CTN. Para mais informações, ver Brasil (1996).

diferindo da imunidade por dois fatores que podem ser bem delimitados: o primeiro é que apenas o texto constitucional trata das imunidades, apesar de, no caso das que são condicionadas, haver tratamento legal que regule as condições a serem obedecidas; já o segundo, refere-se ao fato de que a imunidade é um bloqueio da própria competência tributária, sendo que sequer há a possibilidade de exação, ao passo que na isenção há a possibilidade de exercício da competência tributária, ocorrendo a sua dispensa por opção de política pública. A doutrina de Schoueri (2015) apresenta ilustração representativa de sua distinção (figura 1).

FIGURA 1
Distinção entre isenção, imunidade e não incidência



Fonte: Schoueri (2015).

Para o autor, a figura 1:

> é feliz por fazer notar a clara distinção entre a imunidade e a isenção: enquanto a primeira é matéria constitucional, sendo limitação à atuação do legislador, a isenção é assunto que se compreende dentro da competência do legislador ordinário. Vale a regra: quem pode tributar também pode isentar. É por isso que não cabe cogitar isenções heterônomas, que já existiram no passado, quando a União podia estabelecer isenções de tributos estaduais e municipais. Tal prática é expressamente vedada, hoje, pelo inciso III do art. 151 da Constituição Federal. Não obstante a clareza didática do modelo [figura 1], tem ele sofrido críticas de autores que entendem não ter sentido falar em nascimento de um crédito tributário quando a própria lei teria disposto sobre a sua isenção. Seria, pois, a isenção uma hipótese de não incidência qualificada ou, ainda, uma supressão do próprio campo de incidência da norma. Em consequência, não haveria a incidência da norma sobre o campo isento; não surgiria, assim, a obrigação tributária (Schoueri, 2015).

Quanto às hipóteses de alíquota zero, há ocorrência quando o ente competente decide afastar a tributação em certas situações, sem a aplicação do instituto da

isenção, ou seja, ele cria o tributo, ocorre o fato gerador, entretanto, a alíquota incidente é zero. Geralmente, esta é aplicada aos tributos regulatórios – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sobre combustíveis e lubrificantes, e Cide-combustíveis[6] –, impostos que excetuam-se quanto ao princípio da legalidade no que se refere à fixação de suas alíquotas, podendo ser alterados pelo Poder Executivo. Assim, alíquota zero ocorre quando o ente tributante, do mesmo modo que a isenção, possui a competência tributária para criação do tributo, exerce essa competência e, apesar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, aplica-se alíquota igual a zero. Ou seja, a aplicação de um dos elementos da relação tributária, no caso a alíquota, não implica pagamento de tributo, pois é igual a zero.

No mais, cumpre ressaltar que a alíquota zero tem caráter extrafiscal, tendo em vista que objetiva basicamente intervir numa situação social ou econômica. Quanto aos pontos comuns entre os institutos de imunidade e de isenções, vejamos o que ensina Costa (2001, p. 107 *apud* Moraes, 2016, p. 1.395):

> 1) [ambos] são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária – no caso de imunidade – e da hipótese de incidência tributária – no caso de isenção; 3) podem ter por objeto quaisquer espécies tributárias; 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais.

Assim, o que se observa é que concessão de isenção tributária é ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo, aplicável a todas as espécies tributárias, e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal. A discricionariedade na concessão de isenções, porém, não deve ser adotada de modo arbitrário, não podendo ser utilizada para concessão de privilégios abusivos, conforme observa Moraes (2016, p. 1.395):

> União, estados, Distrito Federal e munícipios, no âmbito de suas competências constitucionais, deverão respeitar os princípios da igualdade, impessoalidade e moralidade, na edição da lei concedente da isenção em matéria tributária, que deverá observar critérios objetivos lógicos e razoáveis.

2.2 Compreendendo a noção de sistema tributário nacional para concessão das isenções fiscais

O sistema tributário brasileiro[7] deve passar por uma reestruturação com a adoção de diversos pontos na busca de uma nova vertente daquilo que se entende por

6. Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis.

7. A expressão sistema tributário nacional, como já adiantado, não pode ser vista de modo limitado à sua posição na CF, tendo em vista que ela é compreendida por diversas normas e vetores espalhados dentro do próprio texto constitucional que vão além do título VI.

sistema. A adoção dos precedentes judiciais como fonte primária do direito, tendo em vista o caráter vinculante que as decisões dos tribunais superiores poderão vir a ter, nos dão uma ideia de como o Brasil vem buscando repensar a aplicação das normas tributárias por meio de uma interpretação técnica, harmônica e homogênea quanto ao seu conteúdo. Essa noção de sistema sempre foi debatida no estudo do direito, relacionando sua construção às normas de direito natural, conforme ensina Ferraz Junior (2014, p. 76).

Nesse sentido, do ponto de vista do sistema, Pufendorf divide as normas de direito natural em absolutas e hipotéticas. As primeiras são as que obrigam, independentemente das instituições estabelecidas pelo próprio homem; as segundas, ao contrário, as pressupõem (1934, p.158). Esta segunda classe de normas é dotada de certa variabilidade e flexibilidade, possibilitando ao direito natural uma espécie de adequação à evolução temporal. A ideia de sistema envolve, a partir daí, todo o complexo do direito metodicamente coordenado em sua totalidade ao direito natural. O desenho do sistema tributário nacional é algo que vai muito além das disposições constitucionais específicas sobre tributação. As normas tributárias previstas na CF exigem, no que se refere às isenções fiscais concedidas pelos diversos entes federativos, uma compreensão do sistema tributário nacional de modo global e alinhado com os efeitos práticos de sua concessão, tendo em vista a relevância que essa matéria possui para a progressividade ou regressividade da matriz tributária brasileira, contribuindo para a redução da desigualdade, conforme se observa a seguir.

> No âmbito da função extrafiscal da tributação, ilustra-se que a desigualdade social pode ser combatida tributando-se de forma progressiva, ou seja, de maneira mais onerosa, os que evidenciam ter maior capacidade contributiva. Deste modo, um percentual maior de riqueza seria retirado, a título de tributo, dos mais ricos, quando comparado ao percentual retirado dos mais pobres, diminuindo-se a desigualdade econômica – com profícuas consequências sociais – entre eles. Esse resultado também pode ser obtido por meio de incentivos fiscais, tal qual a isenção, para os mais pobres (Leal, 2012, p. 129).

A CF/1988 demonstra que as isenções são ferramentas importantes que devem estar inseridas dentro da noção de sistema tributário, de modo que esses benefícios estejam alinhados com os objetivos da nossa República previstos no art. 3º, bem como com o que dispõe o art. 43, § 2º, inciso III, que estabelece incentivos que visam à redução da desigualdade regional tão debatida em nosso país: "§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: (...) III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas" (Brasil, 1988).

Historicamente, observa-se uma situação que deve ser repensada sob a ótica do que o sistema tributário nacional dispõe, especialmente no que se refere à utilização

desses benefícios fiscais[8] de maneira que não represente tratamento privilegiado indiscriminado, mas, sim, um importante elemento de redução das desigualdades sociais e da própria pobreza em si.

> No Estado fiscal, relativamente à questão da pobreza, o poder público tem a possibilidade de conceder subvenções, subsídios ou incentivos nas hipóteses de pobreza relativa. Estrutura-se, juridicamente, a imunidade fiscal do mínimo existencial, e os privilégios concedidos aos pobres. No Estado de direito, o poder de tributar se assenta no princípio da capacidade contributiva, emanada da noção de justiça distributiva, concretizando-se no princípio da progressividade. A regra então adotada é a regra de justiça segundo a qual cada cidadão deve pagar o imposto de acordo com a sua capacidade de contribuir, sendo que esse pagamento não deve atingir a parcela mínima necessária à existência humana, digna, que é limitadora do poder fiscal do Estado (princípio do mínimo existencial) (Gama, 2006, p. 3).

A primeira necessidade que se tem em relação a esse cenário é identificar qual o sentido da expressão sistema tributário e o que isso pode nos ensinar no que se refere às isenções, ressaltando que não mais encontra amparo na atual compreensão do fenômeno da tributação, uma visão engessada ou estática do que se entende por sistema. A noção de sistema tributário deve ser compreendida a partir de uma perspectiva de maior abrangência do que a expressão realmente abrange, não mais cabendo nos termos limitados em que é vista, como leciona Gassen (2012, p. 37):

> no campo do senso comum teórico dos juristas é possível afirmar que sistema tributário é um conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante. Quando se utiliza a expressão sistema constitucional tributário evoca-se como acréscimo que estas normas jurídicas estão dispostas na Constituição Federal (LGL\1988\3), no caso, no título VI – Da Tributação e do Orçamento. Agrega-se também à compreensão de sistema tributário assim delineado o conjunto de tributos existentes, no caso, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Um sistema tributário nacional congregaria também as normas que tratam da competência tributária, das limitações impostas ao poder de tributar (princípios e imunidades) e formulam o pacto tributário entre os entes federados (o federalismo fiscal).

Gassen (2012) acrescenta a essa compreensão do nosso sistema tributário o conceito de matriz tributária, especificando que ela possui maior alcance, levando em consideração os elementos que compõem o fenômeno tributário numa perspectiva bem diferente da limitação e do engessamento do que se entende por sistema, o que coaduna com a amplitude normativa pregada pela adoção dos precedentes judiciais obrigatórios. Para o autor:

8. A expressão benefícios fiscais será adotada para designar diversas formas de redução de obrigações tributárias, envolvendo conceitos não restritos à mera concessão de isenções, ou seja, será adotada no sentido da expressão.

> diante desses exemplos e da constatação de que a expressão sistema tributário no plano semântico descrito (...) não oferece uma resposta suficiente para pensar o fenômeno tributário em um Estado democrático de direito, elabora-se um acordo semântico em torno da expressão matriz tributária. Não se trata de substituir uma expressão por outra, mas de ofertar algo mais preciso e também abrangente para tratar do fenômeno tributário (Gassen, 2012, p. 32).

A expressão matriz tributária deve ser entendida como "o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário", sendo importante compreender que o seu conceito não se relaciona apenas às diversas normas jurídicas que regulam relações entre Estado e contribuinte, não leva em conta apenas as bases de incidência da tributação, não se refere às diversas obrigações tributárias, não se exaure nas políticas de atendimento aos direitos fundamentais, não se limita às espécies tributárias que compõem os diversos sistemas tributários, nem mesmo se resume na estruturação da arrecadação do Estado (Gassen, 2012).

É nesse contexto que as isenções devem ser observadas de modo a não contribuir para a elevação da carga tributária sobre quem já suporta um ônus muito pesado, nem elevando essa noção regressiva da tributação. A noção de sistema numa perspectiva ampla direciona o trato das isenções de maneira racional e levando em consideração importantes desdobramentos econômicos que ela pode possuir como: aumento da produtividade, geração de empregos, desenvolvimento econômico regional, redução das desigualdades sociais, fomento da economia etc. Assim, faz-se necessário exaurir as discussões sobre aspectos tributários que não podem ser vistos da forma estática como os sistemas costumam tratá-los, especialmente no que se refere à concessão de isenções que estão relacionadas a diversos pontos da CF, os quais devem ser agregados ao que se compreende por sistema tributário. É necessário aprofundar o tema, tendo em vista a relação existente entre o fenômeno tributário e a realidade política, econômica e social em um determinado estado, que pode sofrer forte impacto quando relacionados a isenções fiscais.

O conceito de matriz tributária alcança tanto os aspectos internos quanto externos da tributação: *i)* o processo histórico de cisão entre poder constituído (Estado) e propriedade; *ii)* a propriedade como direito em um contexto de pós-tributação; e *iii)* a legitimidade como mecanismo essencial em processos de dominação. É importante que essa noção de matriz tributária seja levada em consideração para a correta compreensão do que está por trás da concessão de isenções, devendo ser ressaltado que não se pode conceder benefícios fiscais sem bases epistemológicas seguras e que prejudiquem as próprias bases de nossa tributação e do desenvolvimento dos entes.

A relação entre a matriz tributária e as isenções deve ser entendida sob a ótica da ampliação da composição do próprio sistema tributário nacional, que não pode ser visto de forma isolada nem com a visão estreita de que ele é composto apenas por textos de lei do ponto de vista positivo. É importante ressaltar que conceder isenções, sem critérios razoáveis e econômicos sólidos, pode representar uma elevação da desigualdade e da regressividade da nossa tributação nacional. De modo concreto, o que deve ser evitado é que as camadas mais baixas da população acabem por suportar o ônus de eventuais isenções concedidas àqueles que demonstrem maior capacidade contributiva e de pagamento de tributos, o que representaria uma distorção do papel das isenções ou dos benefícios fiscais de um modo geral.

Nessa conjuntura, a noção de sistema tributário em geral deve compreender o contexto a seguir.

> O capítulo I, do sistema tributário nacional, do título IV, é subdividido em seis capítulos, quais sejam: 1) dos princípios gerais; 2) das limitações do poder de tributar; 3) dos impostos da União; 4) dos impostos dos estados e do Distrito Federal; 5) dos impostos dos municípios; 6) da repartição das receitas tributárias sendo essa a composição estática de sistema que se conhece. O que precisa ser observado é que, à esses dispositivos, devem ser acrescentadas outras normas como aquelas que preveem: os direitos e garantias fundamentais; as regras previstas no art. 37, inciso XXII, que trata das regras de administração tributária, especialmente aquelas referentes à prioridade no recebimento de recursos, e de integração entre as diversas administrações de modo a otimizar a eficiência do próprio exercício da atividade; normas de direito econômico, como as que tratam dos privilégios das empresas públicas e sociedades de economia mista (art. 173, § 2º) (Bastos, 2017, p. 137).[9]

Aliado a isso, cabe incluir nesse escopo normas referentes à imunidade na reforma agrária prevista no art. 184, § 5º, normas tributárias do Ato das Disposições Constitucionais Tributárias, normas que versam sobre repartição de competência administrativa e que influenciam na instituição de taxas, bem como as normas que se relacionam ao custeio da seguridade social, especificamente aquelas relacionadas à contribuição social e normas que preveem as isenções como meio de redução das desigualdades, previstas no art. 43, § 2º, inciso III da CF/1988. Outro dispositivo que compõe essa noção de sistema tributário é o art. 165, § 6º, da CF/1988, que dispõe acerca da necessidade de medidas

9. As regras previstas no art. 37, inciso XXII, da Emenda Constitucional nº 42, dizem que "as administrações tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio" (Brasil, 2003). Já no que se refere ao art. 173 da CF/1988: "ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. (...) § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado" (Brasil, 1988).

transparentes de modo que haja a demonstração dos efeitos de todas as renúncias e subvenções junto com o orçamento.[10]

Assim, o que se verifica é que a noção de sistema constitucional tributário deve ser compreendida como o complexo de disposições relacionadas na CF/1988 que servem de fundamento e regulamentação, possuindo amplitude bem delimitada por Ataliba (1966, p. 21), que assim sintetiza o papel do constituinte de 1988: "em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo".

Aliada a essa noção de sistema, um aspecto de suma relevância que deve ser observado para que a fixação de isenções sofra a correta influência da noção de matriz tributária e não eleve a regressividade de nossa tributação, é a extrafiscalidade presente em algumas espécies tributárias e que pode ser transposta ao caso das isenções. Deve ser ressaltado que todo tributo, de um modo geral, pode ser utilizado com finalidade extrafiscal, embora, em alguns casos, possa haver a preponderância da função fiscal, ou seja, a busca de recursos para financiamento do setor público por meio da tributação. Machado (1995, p. 51) ensina que:

> os impostos, como os tributos em geral, prestam-se como instrumentos para a arrecadação dos recursos financeiros indispensáveis para o custeio das despesas públicas. Essa é sua finalidade essencial, mas os impostos podem ter, também, uma função dita extrafiscal, que consiste na intervenção do Estado que, com eles, induz seja praticada ou não seja praticada determinada atividade.

Essa noção de extrafiscalidade também está imbricada na adoção e fixação de isenções, tendo em vista que essas devem se pautar na busca da justiça fiscal. Borges (2001) informa que:

> o ordenamento constitucional do país, excetuados os casos com os quais se pretende substituir a justiça tributária, por uma justiça social (isenções extrafiscais), exige que os contribuintes, em idênticas circunstâncias características de capacidade contributiva, se submetam a idêntico regime tributário. No moderno Estado de direito, a igualdade e a generalidade são princípios básicos de tributação, com os quais colidem as isenções de pessoas ou grupos sociais estabelecidos pura e simplesmente intuitu personae, isto é, sem nenhuma consideração de justiça fiscal ou de ordem social ou econômica.

A noção de matriz tributária e o correto entendimento de sistema tributário envolvem a correta compreensão do fenômeno da tributação e devem nortear a concessão de diversos benefícios fiscais como a isenção, que é objeto de discussão neste texto. O pensamento jurídico dogmático, direcionado às isenções fiscais,

10. Para mais informações, ver Brasil (1988).

deve sofrer influências do processo de construção zetética do pensamento jurídico nos termos do que ensina o professor Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 36):

> o importante aqui é a ideia de que uma investigação zetética tem como ponto de partida uma evidência, que pode ser frágil ou plena. E nisso ela se distingue de uma investigação dogmática. Em ambas, alguma coisa tem de ser subtraída à dúvida, para que a investigação se proceda. Enquanto, porém, a zetética deixa de questionar certos enunciados porque os admite como verificáveis e comprováveis, a dogmática não questiona suas premissas, porque elas foram estabelecidas (por um arbítrio, por um ato de vontade ou de poder) como inquestionáveis. Nesse sentido, a zetética parte de evidências, a dogmática parte de dogmas. Propomos, pois, que uma premissa é evidente quando está relacionada a uma verdade; é dogmática, quando relacionada a uma dúvida que, não podendo ser substituída por uma evidência, exige uma decisão. A primeira não se questiona, porque admitimos sua verdade, ainda que precariamente, embora sempre sujeita a verificações. A segunda, porque, diante de uma dúvida, seríamos levados à paralisia da ação: de um dogma não se questiona não porque ele veicula uma verdade, mas porque ele impõe uma certeza sobre algo que continua duvidoso.

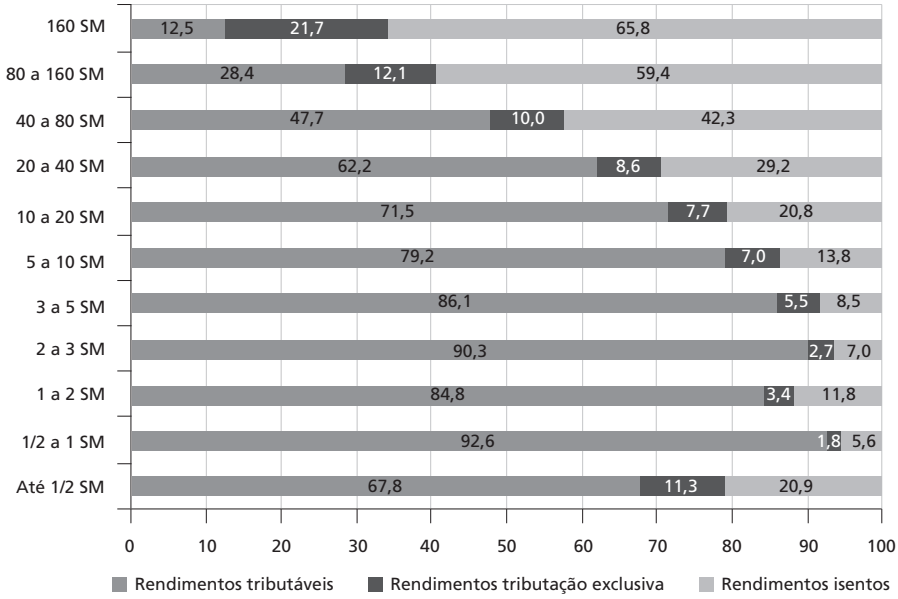
Assim, a compreensão do sistema tributário nacional deve alcançar uma perspectiva construtiva do conhecimento, levando em consideração os objetivos da República Federativa do Brasil de modo que a concessão de isenções seja avaliada sob a perspectiva de sua efetividade na contribuição de desenvolvimento e fomento da economia, com intuito de elevar o grau de desenvolvimento econômico sem que as classes mais desprovidas de recursos e que demonstrem menor capacidade contributiva acabem por custear a concessão de benefícios fiscais que não surtirão nenhum efeito de fomento. Essa visão zetética do sistema tributário nacional nos mostra a necessidade de abandonar a visão estreita de sistema, bem como de analisar quais os reais impactos que uma isenção fiscal pode ter sobre uma tributação já, muitas vezes, regressiva adotada no Brasil.

A título exemplificativo dessa necessidade de mudança, Dieese (2015) afirma que as populações que recebiam até meio salário mínimo (SM) em 2013 possuíam apenas cerca de 20% de seus rendimentos isentos, isso levando em consideração a isenção conferida pelo imposto de renda.

Acerca desse ponto, a nota técnica estabelece que:

> recentemente, a Receita Federal disponibilizou, em sua página na internet, os dados das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas referentes aos anos de 2007 a 2013, que evidenciaram claramente o fato de que as pessoas mais ricas pagam menos impostos no Brasil. Segundo os dados, as pessoas físicas com rendas superiores a 160 salários mínimos por mês pagam apenas 2,6% de seu ganho total em imposto de renda (...). A explicação para esse fato é que grande parte da sua renda (65,8%) é isenta de tributação devido, principalmente, ao recebimento de lucros e dividendos (Dieese, 2015, p. 3-4).

GRÁFICO 1
Brasil: rendimentos por SM (2013)
(Em %)



Fonte: Dieese (2015).

As isenções, ou mesmo os benefícios fiscais dos mais diversos níveis, devem ser repensadas à luz do que nosso sistema tributário prevê como elemento de redução da desigualdade e da pobreza de um modo geral, de maneira que não consista em concessão de benefícios em qualquer razão ou sem que promova a justiça fiscal. Torres (1995) ensina que há verdadeira ofensa ao cidadão e à própria isonomia quando são criados benefícios, por via legislativa, administrativa ou judicial, que caracterizam desigualdades fiscais sem fundamento, os quais representariam privilégios odiosos e discriminatórios, segundo consideração do autor.

> A odiosidade do privilégio, como qualquer desigualdade inconstitucional, decorre da falta de razoabilidade para a sua concessão. Se o privilégio não atender ao ideal da justiça, se afastar do fundamento ético, se discriminar entre pessoas iguais ou se igualar pessoas desiguais, se for excessivo, se desrespeitar os princípios constitucionais da tributação será considerado odioso (Torres, 1995, p. 287-288).

As isenções fiscais devem ser trabalhadas levando em consideração que o princípio da isonomia, do desenvolvimento regional e a busca da redução das desigualdades sociais andem em harmonia. Barbosa (1999, p. 55) já ensinava:

> a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade

> natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou acerca dessas regras de isenção e da necessidade de critérios racionais, como ocorreu:

> a concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do poder público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade.
>
> Os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa – não podem conceder, ainda que sob o fundamento da isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com o apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção.[11]

O que não pode ocorrer é a concessão de isenção ou qualquer benefício fiscal de modo que se provoque uma irregularidade na distribuição dos encargos do Estado e que não leve em consideração o princípio da capacidade econômica, não podendo ser admitido essa divisão desigual de recursos públicos que servem para custeio do próprio Estado. Amaro (2017, p. 281) explica que:

> a técnica da isenção tem notáveis virtudes simplificadoras: por meio dela, podem ser excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades etc., o legislador não quer onerar com tributo. Várias razões podem fundamentar esse tratamento diferente, em atenção às características da situação, às condições da pessoa, a razões de política fiscal (por exemplo, estímulo a determinados comportamentos etc.). Há de haver um critério válido de discrímen para justificar a isenção, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da *isonomia*.

O ponto de grande importância é que o art. 150, inciso II, proíbe a concessão desses privilégios desarrazoados, ou seja, aqueles que não possuem nenhuma razoabilidade, proporcionalidade, bem como que não estejam apoiados na capacidade contributiva, na ideia fundamental de redução das desigualdades, do desenvolvimento econômico e no fomento da própria economia como um todo, não sendo racional que essa forma de redução do impacto da carga tributária seja desprovida de um fim social e econômico de desenvolvimento. Essa renúncia de receita causada pela desoneração que a isenção provoca deve ser equilibrada e ter como foco o seu real proveito para o efetivo desenvolvimento do país.

11. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000097679&base=baseAcordaos>.

3 CONCLUSÃO

O que se pode observar em relação aos temas abordados previamente é que a concessão de isenção está inserida dentro do conceito de renúncia fiscal e exige uma harmonia, não só com as normas constitucionais específicas tidas no título da tributação e do orçamento, mas também com aquelas dispostas em todo o corpo constitucional que cria o que se conhece como sistema tributário nacional. A noção de sistema constitucional deve ser vista numa perspectiva dinâmica de modo que se busque associar as normas constitucionais, vistas numa perspectiva ampla e conglobante, especialmente quando se trata de conceder isenção ou qualquer outra renúncia de receita.

Entender o correto funcionamento das isenções é compreender como as normas constitucionais, inseridas na CF/988, orientam a própria formação e estruturação do Estado brasileiro de modo que o que se conhece como sistema tributário nacional de forma estrita e limitada ao título VI, *Da Tributação e do Orçamento*, receba influxos de todas as normas constitucionais que se relacionam de maneira direita ou indireta com essa espécie de benefício fiscal. As isenções estão inseridas dentro das medidas de renúncia de receita, de não incidência, e de não exação, devendo ser diferenciadas das imunidades constitucionais previstas constitucionalmente e das desonerações por meio de alíquota zero.

A implementação de benefícios fiscais que representem desonerações ou renúncia de receitas deve estar de acordo com os próprios objetivos da República Federativa do Brasil, de modo que se tenha uma busca da redução da desigualdade e o fomento do desenvolvimento regional, para que se reduza a pobreza em nosso país, não sendo constitucionalmente prevista a concessão de incentivos que visem apenas ao benefício de determinadas categorias e não possuam um cunho social por trás de sua implementação. É nesse contexto que as isenções devem ser adotadas em nosso país. É imprescindível que a noção de sistema tributário seja vista de forma ampla no que se refere ao entendimento e à implementação de benefícios fiscais de qualquer espécie, devendo ser ressaltado que a desoneração fiscal não pode ser adotada de maneira irresponsável, fiscalmente e politicamente falando, não podendo ser instrumento de direcionamento de proteção ou privilégios que não coadunam com o fim social e econômico que a nossa própria constituição prevê em matéria de concessão de isenções.

O que se observou com as discussões anteriores foi que a concessão de isenções deve levar em consideração alguns critérios que as noções de sistema constitucional tributário e de matriz tributária previamente abordadas nos ensinam, como: concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil; concretização de normas programáticas relacionadas à persecução de direitos sociais; proteção de um valor econômico ou social consagrado constitucionalmente; razoabilidade e

proporcionalidade no que se refere à adoção de um critério lógico de concessão; e implementação que estabeleça um correto vínculo entre as regras de sua concessão e os efeitos concretos que essa situação promoverá, de modo que não ocorra a transferência do ônus fiscal de um lado para o outro da cadeia tributária.

Dessa forma, as isenções, ou mesmo os benefícios fiscais dos mais diversos níveis, devem ser repensadas à luz do que nosso sistema tributário prevê como elemento de redução das desigualdades e da pobreza de um modo geral, de maneira que a ação não se baseie em concessão de benefícios em qualquer razão ou sem que promova a justiça fiscal, o que representaria um efeito reverso da aplicação do instituto daquilo que a própria CF prevê como um de seus objetivos fundamentais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ATALIBA, G. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 1966. p. 21.

BARBOSA, R. **Oração aos moços**. Rio de Janeiro: Ediouro, 1999.

BASTOS, R. V. F. A compreensão do sistema tributário nacional e sua importância para fixação dos precedentes. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2017.

BORGES, J. S. M. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Congresso Nacional, 5 out. 1988.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. **Diário Oficial da União**, 27 out. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

_____. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>.

DE PLACIDO E SILVA, P. **Vocabulário jurídico**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 1097.

DIEESE – DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Reforma e justiça tributária**. São Paulo: Dieese, out. 2015. (Nota Técnica, n. 150). Disponível em: <https://www.dieese.org.br/notatecnica/2015/notaTec150ReformaJusticaTributaria.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2017.

FERRAZ JUNIOR, T. S. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **A ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 76.

GAMA, G. C. N. Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais. **BuscaLegis**, Florianópolis, 2006. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/20844-20845-1-PB.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2017.

GASSEN, V. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *In*: _____. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEAL, A. C. C. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. *In*: GASSEN, V. (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Consulex, 2012. p. 129.

MACHADO, H. B. Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 1995.

MORAES, A. **Direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

TORRES, R. L. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.