

ISENÇÕES FISCAIS – LIMITAÇÕES DA ATUAÇÃO DO ESTADO BRASILEIRO

TAX EXEMPTIONS LIMITATIONS ON STATE ACTION

EXENCIONES TRIBUTARIAS LIMITACIONES DE LA ACCIÓN DEL ESTADO

Wesley Silva Melo¹

RESUMO: Este artigo buscou analisar a forma que no Brasil a tributação vem sendo utilizado frequentemente como método de indução das atividades econômicas, regulando e administrando a economia dos mais variados nichos empresariais. Os benefícios fiscais trazem uma redução ou eliminam, direta ou indiretamente o ônus tributário. A falta observância dos princípios tributários na aplicação de isenções ou benefícios fiscais geram déficit arrecadatário ou mesmo falta de isonomia no mercado econômico. Aqueles que são afetados pela tributação em sua ampla possibilidade de modulação fiscal são afetadas de forma não uniforme, havendo a diferenciação entres os contribuintes e a quebra do princípio da isonomia no que tange as limitações de atuação do estado. Conforme os mecanismos doutrinários tradicionais de controle da igualdade quando se fala em tributo, demais princípios refletem a diferença histórica de classes sociais dos contribuintes, a política vigente e outros fatores, tornando setores mais vantajosos para sua exploração, sendo o planejamento fiscal inerente e atento as mudanças sociais derivadas da capacidade contributiva sendo a isenção tributária incorre em vários outros benefícios por terem as mesmas finalidades aos contribuintes. O presente artigo descreve os critérios de controle das desigualdades sociais tributárias geradas pelo estado ao tributar interferindo na economia.

40

Palavras-chave: Isenção. Benefícios. Tributação.

ABSTRACT: This article sought to analyze the way in which taxation has been frequently used in Brazil as a method of inducing economic activities, regulating and managing the economy of the most varied business niches. Tax benefits bring about a reduction or eliminate, directly or indirectly, the tax burden. Failure to observe tax principles in the application of exemptions or tax benefits generates a revenue deficit or even a lack of equality in the economic market. Those who are affected by taxation in its broad possibility of fiscal modulation are affected in a non-uniform manner, with differentiation between taxpayers and a breach of the principle of equality with regard to the limitations of state action. According to the traditional doctrinal mechanisms for controlling equality when it comes to taxes, other principles reflect the historical difference in the social classes of taxpayers, the current policy and other factors, making sectors more advantageous for their exploitation, with tax planning being inherent and attentive to social changes derived from the tax capacity, and tax exemption incurs several other benefits because they have the same purposes for taxpayers. This article describes the criteria for controlling social tax inequalities generated by the state when taxing and interfering in the economy.

Keywords: Exemption. Benefits. Taxation.

¹Mestrando na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. (Núcleo de pesquisa direito tributário com Orientador Dr. Robson Maia Lins. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduado em Direito pela Universidade Estácio de Sá, Pós-graduado em Direito Tributário Empresarial e Planejamento Fiscal da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Advogado em São Paulo.

RESUMEN: Este artículo buscó analizar cómo en Brasil la tributación ha sido utilizada frecuentemente como método para inducir actividades económicas, regular y gestionar la economía de los más variados nichos de negocios. Los beneficios fiscales suponen una reducción o eliminación, directa o indirecta, de la carga tributaria. La falta de observancia de los principios tributarios al aplicar exenciones o beneficios tributarios genera un déficit de ingresos o incluso una falta de igualdad en el mercado económico. Quienes se ven afectados por la tributación en su amplia posibilidad de modulación fiscal lo hacen de forma no uniforme, con diferenciación entre contribuyentes y vulneración del principio de igualdad en cuanto a las limitaciones de actuación del Estado. Según los mecanismos doctrinales tradicionales de control de la igualdad en materia tributaria, otros principios reflejan la diferencia histórica en las clases sociales de los contribuyentes, la política vigente y otros factores, tornando sectores más ventajosos para su exploración, siendo inherente y atenta la planificación tributaria. a los cambios sociales derivados de la capacidad de contribuir y la exención tributaria conlleva varios otros beneficios al tener los mismos fines para los contribuyentes. Este artículo describe los criterios para controlar las desigualdades tributarias sociales que genera el Estado cuando grava, interfiriendo en la economía.

Palabras clave: Exención. Beneficios. Impuestos.

INTRODUÇÃO

O princípio da segurança jurídica tributária no Estado Democrático de Direito possui a feição de verdadeiro pressuposto do Direito, quando se relacionada com o instituto da isenção fiscal, podemos notar a necessidade de compreensão de todas as suas formas e classificações, pois trata-se de mecanismo que auxilia existência do sistema jurídico regular de forma estrutural e funcional, limitando a atuação dos particulares e a intervenção do Estado.

41

Tal premissa visa a previsibilidade e coerência na aplicação das leis sobre os ambientes de negócios garantindo ao estado meios de tributar que devem ser bem delimitados, também necessário indicar a relevância da tributação para o âmbito social. A isenção ou benefício fiscal pode nascer e atuar em diversos momentos, como por força de lei, editada sem, a princípio, a participação do Poder Legislativo, que somente será chamado a discuti-la e aprová-la em momento posterior, tais postergações ou elasticidade no momento de aplicação de tais normas podem majorar ou prejudicar a prosperidade econômica nacional.

Utilizar-se-á metodologia qualitativa, natureza aplicada e descritiva, o presente artigo, possui condão científico, conforme o doutrinador Cleber Cristiano Prodanov RS (2013)², o método monográfico tem como princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou mesmo de todos os casos semelhantes

² PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico - 2ª Edição. 2. ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013. v. 1. Pág. 126.

Portanto, de extremo salientar consiste na apresentação sucinta das razões sobre a isenção fiscal, análise sob a ótica constitucional e do princípio da isonomia e da legalidade estrita que se mostra na origem, como vertente de confiança do sistema tributário, possibilitando projeções futuras, o respeito a legalidade permite ao contribuinte atuar frente ao fisco com maior previsibilidade, legalidade e segurança jurídica.

MÉTODOLOGIA

O método aqui aplicado é qualitativo, natureza aplicada e descritivo com nuances de revisão bibliográfica, possui em âmbito geral a importância do princípio de previsibilidade e coerência na aplicação das leis sobre as relações de negócios e envolvendo tributos e a limitação do estado quanto a esses quesitos.

Com objetivo específico de análise no artigo científico o art. 175 do Código Tributário Nacional, obras doutrinárias como ATALIBA, G. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 8^a. ed. São Paulo: Noeses, 2021, CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007 e conhecimentos interpretativos sobre as dimensões da isenção fiscal.

RESULTADOS

O resultado da pesquisa acerca das Isenções fiscais, com base nos elementos técnicos pelo referido tema é possível verificar como o Brasil maneja sua tributação como meio de indução das atividades econômicas. Na pesquisa investigada o que a doutrina e jurisprudência entende como extrafiscalidade e seus limites se resume nas fontes do direito.

O resultado da pesquisa é entender os aparatos utilizados pelo Estado, de forma sincrética, do controle da igualdade no direito tributário, seus benefícios e malefícios derivados da capacidade contributiva, com a finalidade descritiva e transmitir observações originais e compostas, qual a jurisprudência enalta de forma abundante nos dias atuais.

DISCUSSÃO

O instituto das isenções é retratado com o propósito de modificar a norma de determinado tributo pelas normas infraconstitucionais inseridas na ordem jurídica. Já o benefício fiscal é um

regime especial de tributação em forma de isenção segundo artigos. 175 e 176 do Código Tributário Nacional³ e artigo 115 do Regulamento Aduaneiro.⁴

O benefício fiscal é uma hipótese de isenção, sendo a isenção fiscal a exclusão do crédito tributário, momento qual o crédito existe, no entanto, a lei, dispensa seu pagamento. Tal definição é tida como clássica⁵, pois informa que a isenção fiscal é mera dispensa legal do pagamento do tributo devido.

Sobre a corrente tradicional ou clássica, leciona o doutrinador Roque Antônio Carraza:

A aptidão para tributar alberga também a faculdade de isentar, consequência lógica daquela. Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando a procedimento inverso) ou, até suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos.⁶

Para corrente moderna, isenção é hipótese de não-incidência legalmente qualificada, corrente unânime pelos adeptos da classificação de isenção fiscal, no entanto, essa unanimidade não os levou à construção de conceito único, apenas não coadunando com o entendimento clássico.

Conforme expõe Paulo SP (2011) em sua obra *Direito Tributário Linguagem e método*, a “*regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações*”⁷. Logo, a regra matriz mantém-se preservada e atuando regularmente numa lógica hipotético-condicional,

43

Vale dizer, que realizada a outorga da competência legislativa para criação dos tributos, o desdobramento de poderes da divisão federativa em quatro unidades, assegura a autonomia na ação de tributar, portanto, não ocorre a mera dispensa legal do pagamento do tributo devido e sim ataque a esquematização formal da norma de incidência.

Nesse sentir, não há incidência em ato contínuo, a dispensa do pagamento, a norma do tributo alterada em decorrência da lei que isenta, não há o surgimento do vínculo jurídico, portanto a isenção ataca o esquema formal da norma padrão. Tal entendimento afasta a norma de tributação ao retirar o fato ou situação isentada do campo da incidência.

³ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm acessado em 29 mar. 2024.

⁴ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm acessado em 29 mar. 2024.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Pág.498.

⁶ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p.784.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – linguagem e método, p. 593

Conforme o art. 175 do Código Tributário Nacional⁸ as isenções são hipóteses de exclusão do crédito tributário, conforme entendimento positivado, principal pilar para a corrente clássica da classificação da isenção fiscal, no entanto, não é só o referido dispositivo que define e abre viés para classificações da isenção fiscal.

O principal objetivo do Estado ao permitir e administrar as isenções fiscais, que se encontra na ceara dos incentivos fiscais, é permitir aos contribuintes fomentarem a atividade econômica, possibilitando geração de empregos, renda e crescimento da sociedade como um todo, sendo ferramentas de grande poder para a prosperidade econômica.

Quando bem geridos os incentivos fiscais, podem estimular investimentos, inovação, equilibrar desigualdades e acelerar o crescimento de setores econômicos. No Brasil a tributação vem sendo utilizado frequentemente como método de indução⁹ das atividades econômicas, regulando e administrando a economia dos mais variados nichos empresariais. Os benefícios fiscais trazem uma redução ou eliminam, direta ou indiretamente o ônus tributário. Tal poder do Estado têm como finalidade o acréscimo de determinadas esferas da economia ou incentivar pessoas e algumas instituições, a falta observância dos princípios tributários na aplicação de isenções ou benefícios fiscais.

Todavia, a não observância dos critérios principiológicos do artigo 175 do Código Tributário Nacional, além da dinâmica social econômica atual, pode extravasar os limites da atuação do estado, entrando em viés político e ábdito das fontes e valor que se espera da norma isentiva fiscal.

44

Adrede a criação de referência sobre o entendimento sobre a classificação e dimensões das isenções fiscais, se faz necessário a identificação de cada elemento filosófico linguísticos no sistema de signos, em vigor numa determinada comunidade social, tudo para que seja exteriorizado o correto conceito e definição do objeto que está sendo abordado cumprindo o papel de instrumento de comunicação.

Aqui posto, seis tipos distintos de linguagem, observando os critérios de Paulo SP (2011) em sua obra metodologia e linguagem¹⁰.

⁸CTN https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm acessado em 28 mar. 2024

⁹ SILVA, Ricson Moreira Coelho da. Liberdade e legalidade no contexto da moderna tributação brasileira: práticas de regulação transversal (Estado e contribuinte) como ponto de inflexão do sistema tributário. Revista Direito Tributário Atual vol. 51, ano 40. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2022, p. 367-381, p. 368.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método, p. 56-67

Como primeiro eixo de análise metodológica, interpretamos a isenção fiscal pela lingual natural, ou até mesmo pelo jusnaturalismo em si, a partir dos conhecimentos de Immanuel Kant traduzidos por Alexandre LI (1997)¹¹, na primeira formulação de seu imperativo categórico, traz consigo o pensamento de consciência moral e agir comunicativo sugere que qualquer código de conduta deve obedecer a regra máxima que pode se tornar um princípio universal, construída espontaneamente na sociedade.

Sobre essa lógica, a isenção fiscal estaria mais atrelada a justiça social, fiscal, e igualdade tributária, seria um manifesto inerente a natureza humana em dar tratamento diferenciado em benefício a demais princípios provenientes do homem.

Por esta ótica a isenção atribuída ao contribuinte seria uma to de boa fé deve e de caráter universal, não significados mais privilegiados para a conduta.

Pela linguagem técnica, relacionar-se-á intenção do legislador o guia adequado para atribuir valores objetivos à legislação, pelo positivismo, seja pelo pós-positivismo, o ato político descrito por Hans Kelsen teria influência anterior a criação da norma objeto de análise, todavia, pode-se obter sentido no antecedente da regra matriz de incidência tributária, como as bem definidas legalmente, seja o ato de legislar, fiscalizar, julgar e administrar.

Sob ótica da linguagem técnica, acrescenta-lhe expressões pertinentes ao âmbito científico, também maior grau de determinação, tal qual a objetivação do contexto em sua finalidade, por meio do significado.

A isenção fiscal sob interpretação da linguagem científica se exterioriza com o rigor e depuração dos sentidos próprios a cada vocábulo, reduzindo imprecisões, como podemos observar na obra do doutrinador Humberto Ávila Função da Ciência do Direito Tributário do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo (2013)¹², traz pensamento de que a ciência do direito sua apenas preposições descritivas, ou mesmo a fusão entre elas, sejam descritivas ou normativas, afirmando, também que a forma assertiva de que a tese descritiva da ciência do direito é que uma redução da função da Ciência do Direito. Diante desta dimensão, a isenção fiscal nada mais seria que o resultado útil do rigor excessivo e descritivo da preposição.

¹¹ KANT, I. Crítica da razão pura. 4^a ed. Prefácio à tradução portuguesa, introdução e notas: Alexandre Fradique MOURUJÃO. Tradução: Manuela Pinto dos SANTOS e Alexandre Fradique MOURUJÃO. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 30

¹² ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 70-86, 181-199.

Outrossim, a linguagem filosófica nas palavras de Paulo Nader¹³, a Filosofia é "o método de reflexão pelo qual o homem se empenha em interpretar a universalidade das coisas", sendo portanto, relacionado a especificidade decorrente do fato de ser saturada de valores, logo, objetiva o processo de conhecimento sobre determinado objeto, diante do processo de conhecimento de realidade circundante e até mesmo o universo interior, com a pretensão de refletir e explicar o mundo.

Para Paulo de Barros Carvalho, a respeito da função da Ciência conclui pela adoção do assim chamado Estruturalismo Argumentativo, fazendo menção ao implexo fenômeno que as prescrições legais compõem, em especial em sua obra supramencionada, todavia, relacionado a isenção fiscal, temos o que o fomentar a atividade econômica, possibilitando geração de empregos, renda e crescimento da sociedade como um todo, provém da tutela de princípios e sobre-princípios positivados de modo a garantir tratamento de renúncia de erário em benefício de condição particular para pratica do tributar.

Pouco destaque damos nesse artigo a linguagem artística, usado para expressar valores estéticos e estímulos subjetivos, também, a linguagem formalizada, visada a reduzir imprecisão terminológica, idiomáticas, simbologia artificialmente criada, certo que, este último abstrai conteúdos de significação da linguagem, se relacionando com suas classificações, estruturas, propriedades, características e inter-relacionamentos.

46

Com intuito de distribuir em classes, com respeito as diversas acepções adeptas da doutrina, de modo majoritário convergem ao entendimento exposto nas próprias vias de comunicação do governo. Segundo a legislação esparsa¹⁴ as isenções fiscais podem ser divididas e classificadas em objetivas, subjetivas e mistas, quanto aos elementos em que se relacionam.

Assim, com clareza, expõe José Souto Maior Borges SP (2003) em seu conhecido livro "Isenções tributária"¹⁵, tem-se o pensamento dessas classificações da seguinte forma:

Os objetivos são aquelas concedidas em que desobrigam o contribuinte a recolher o tributo em caso do fato gerador da obrigação tributária objetivamente considerada, logo, um fato, negócio, coisa ou ato da mercadoria, destinação ou sua qualidade. Já as subjetivas são aquelas que decorrem em função de condições pessoais de seu destinatário, podendo ser exemplificadas na obrigação tributária do sujeito passivo quando inexistente a isenção de forma objetiva.

¹³ Nader, Paulo (2010). Filosofia do Direito. [S.l.]: Forense. Pág.6

¹⁴ Lei nº 8.402/1992; Lei nº 8.032/1990; Regulamento Aduaneiro; Decreto nº 4.732/2003; Portaria Secex nº 23/2011; ADN Cosit nº 7/1998; Resolução GMC Mercosul nº 08/08.

¹⁵ Borges, José Souto Maior, 1932-. Editora: São Paulo: Malheiros, 2007 Edição: 3. ed. rev. e atual. Pág 3.

Já as mistas possuem caráter híbrido das duas supramencionadas, objetivamente considerando que são concedidas em função do fato gerador e de aspectos pessoais do destinatário.¹⁶

Um excelente exemplo da classificação mista da isenção fiscal está no julgamento do RE 592.145¹⁷ de repercussão geral, onde o STJ sob o ângulo do caráter seletivo, em função da essencialidade do produto e do tratamento isonômico, assegurada a isenção, quanto aos contribuintes situados na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste, demonstrando a atuação do poder de Estado, até mesmo de maneira extrafiscal, regulando o mercado e atribuindo isenção observando características objetivas e subjetivas, vejamos:

[...] surge constitucional, sob o ângulo do caráter seletivo, em função da essencialidade do produto e do tratamento isonômico, o art. 2º da Lei 8.393/1991, a revelar alíquota máxima de IPI de 18%, assegurada a isenção, quanto aos contribuintes situados na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), e autorização para redução de até 50% da alíquota, presentes contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro. [RE 592.145, red. do ac. min. Marco Aurélio, j. 5-4-2017, P, DJE de 1º-2-2018, Tema 80, com mérito julgado.]

Visando dar concreção ao preceito veiculado pelo art. 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional, encontramos o limite da atuação do Estado, qual também se confunde com a legalidade tributária, visto que, a concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência, observando também a oportunidade do poder público, cujo controle é vedado ao Judiciário.

A ausência de critério objetivo e da análise da subjetividade do contribuinte em relação a hipótese de incidência tributária delimita a atuação do Estado, trazendo o perigo da afronta do princípio da isonomia.

Prova disso é que a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição, proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas, sendo, portanto, inoponível ao Estado Federal Brasileiro, sendo outra limitação expressa da lei ao poder de isenção fiscal do Estado.

¹⁶<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/imunidade-isencoes-e-reducoes/classificacao-1> acessado em 29 mar. 2024

¹⁷ <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274800> acessado em 29 mar. 2024

Entendimento similar àquelas adotados por Paulo de Barros Carvalho, propalam que a técnica jurídica da isenção parcial é a mesma daquele total. Quando falamos em redução de base de cálculo, apesar de não afastar a incidência tributária, à similaridade da isenção, deve ter tratamento de equivalência funcional entre ambos, mostrando figuras híbridas no entendimento das classificações, diante da exaustão da fundamentação, tanto da lei, quanto dos julgados.

Conforme o texto do art. III, do CTN, podem advir de uma interpretação literal das leis tributárias, no entanto, em contexto lógico social, a subjetividade para cada isenção aplicada tem caráter isonômico e extrafiscal, podendo facilmente se correlacionar com a economia e com a política atual, qual define ao poder executivo ampla liberdade de atuação nos mercados de forma setorial e por interesse público ou privado.

Podemos visualizar no Imposto de Importação de modo geral, isenção ou redução condicionada ao cumprimento de exigências e requisitos previstos na legislação específica, trazendo à tona caráter especial.¹⁸¹⁹

Há explícita distinção entre as classificações, dos positivistas aos que denotam do estudo da linguagem, o regulamento Aduaneiro nítido contraste entre as isenções e reduções vinculadas à qualidade do importador, demonstrando critérios subjetivos de classificação²⁰, e as vinculadas à destinação dos bens (art. 132 do Regulamento Aduaneiro). O primeiro caso sempre terá o caráter subjetivo, por tratar-se de benefício concedido em razão da qualidade do importador. Já o segundo caso, por si só, pode tratar-se de benefício de caráter objetivo.

A concessão de benefícios e incentivos fiscais concedidos em caráter objetivo não estão condicionados a preenchimento de requisitos subjetivos, sequer vinculados a condições do incentivo pela Administração Pública²¹, tal entendimento embora positivado atrai o pensamento da sinalagma dos limites da atuação do Estado.

Tal condições não vinculadas do incentivo pela Administração Pública, podem ser exterioridades em garantia do próprio Estado de modo a prestigiar demasiadamente o devedor

¹⁸ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/imunidade-isencoes-e-reducoes/tratamento/concessoes-e-condicoes-especificas> acessado em 29 mar. 2024.

¹⁹ 2º, § único, da Lei nº 8.032/1990 https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18032.htm acessado em 29 mar. 2024

²⁰ Artigo 124 do Regulamento Aduaneiro https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm acessado em 29 mar. 2024

²¹ ADN Cosit nº 7/1998 <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/imunidade-isencoes-e-reducoes/classificacao-1> acessado em 29 mar. 2024

contumaz e criar critérios diatópicos ao contribuinte que não se olvida da boa-fé econômica, como podemos observar no regulamento aduaneiro a necessidade de regularidade fiscal do importador para maioria das isenções fiscais ou regimes especiais de tributação, de forma a realizar amostragem temos a Certidão Negativa de Débitos - CND ou de Certidão Positiva de Débito com Efeitos de Negativa - CPD-EN válida positivada no artigo. 18 da Lei nº 12.844/2013.

Tais critérios trazem vantagens às Autarquias e Fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público dispensadas da comprovação da regularidade fiscal em tais situações aduaneiras, demonstrando que para o mesmo tipo de isenção fiscal há pluralidade de destinatários, sendo esta coletividade tratada de forma desigual de modo a prever situações isonômicas, caráter necessário pelo legislador ou pelo poder executivo no provimento de medidas normativas, sob o risco de não observar as subjetividades de cada contribuinte ou beneficiário.

Rubens SP (1968) em sua obra “A reforma tributária e as isenções condicionada²²”, a isenção nunca pode ser acusada de ensejar desigualdade de tratamento entre aqueles que se destinam e aqueles que não foram considerados. Diante da norma isencional, igualmente a qualquer norma de lei, são destinadas aos bens, pessoas e negócios, não a título de caráter individual, mas em razão de se encontrarem tais pessoas, bens ou negócios na situação que a lei considerou objetivamente como justificando, no interesse público, um tratamento legal específico.

49

Nos conhecimentos de Paulo de Barros Carvalho SP (2011), o entendimento de ausência de critério da hipótese, haverá isenção tributária, com seus efeitos de estilo, senão vejamos a transcrição de seus textos:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”²³

Esmiuçado a figura do sujeito ativo e passivo na relação tributária referente às isenções fiscais, pelo mencionado do referido doutrinador Paulo de Barros Carvalho, é nítido o critério material que se exterioriza também pelo sujeito, o critério anterior ao quantitativo está

²² Sousa, Rubens Gomes. de. (1968). A reforma tributária e as isenções condicionadas. Revista De Direito Administrativo, 92, 373-391

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

inteiramente dependem do critério pessoal do sujeito passivo, o preceito de isenção traz a subtração da parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente, e por se tratar de mecanismo dinâmico do direito de tributar, deve ser muito bem observado sob pena de conflitos principiológicos constitucionais pela simples inobservância das técnicas jurídicas para atingir método necessário de funcionalidade da regra-matriz tributária.

Montesquieu ressaltou a necessidade do estudo e da limitação do poder do Estado²⁴, isso porque o homem, quando assume uma parcela do poder, tende a abusar deste poder, em proveito próprio, resultando na diminuição dos direitos do cidadão, no entanto, mesmo com essas subdivisões distintas a autonomia de cada setor público possui o condão de ignorar tais preceitos de ordem e pelo benefício de determinada coletividade prejudicar a arrecadação de modo infundado, ou modo pouco eficiente do que seria, se observado o panorama geral da atuação Pública, em que pese o critério temporal do antecedente ou do conseqüente.

Em que pese a isenção tributária não se confundir com imunidade, este elevado a uma prescrição constitucionalmente qualificada, no Brasil abrange uma variedade de impostos, como o imposto de renda de pessoa física, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, Imposto sobre Produtos Industrializados e podem ser direcionadas a atividades empresariais específicas como micro empresas e pequenas empresas, bem como instituições de caridades, também como integrador social no que cerne a pessoas com deficiência, atividades culturais, centros científicos e tecnológicos, tudo com intuito de dar basilar utilidade para o fim de que tal instituto foi disposto.

50

Diante de tamanha pluralidade de finalidades e atuações, por certo que na regra matriz, tanto no que cerne a hipótese de incidência, assim como na sua conseqüente, eis de ser observada minuciosamente cada ordem do sentido de modo a fazer subtrair parcela do campo de abrangência do critério aplicado para regra de isenção.

Em planejamentos tributários agressivos que visem a evasão ou até mesmo a elusão baseado em critérios internacionais de planos constitucionais diversos aos seguimentos de praxe do ordenamento brasileiro podem desconfigurar a real intenção do legislador, criando sinalagma desnecessária na relação jurídica tributária sob ótica da conseqüente na regra matriz tributária.

A ótica constitucional sobre o caráter extrafiscal das isenções fiscais é perceptível quando observamos o âmbito econômico, no entanto, parte de viés ideológico observar sua atuação mais

²⁴ MONTESQUIEU. Vida e obra. São Paulo: Nova Cultural, 1997. Os pensadores. p. 5-13

profunda. A título de exemplo, o governo federal anunciou em maio de 2023 a medida provisória nº 1.175, de 5 de junho de 2023²⁵, a redução de impostos federais cobrados sobre carros novos de até o valor de vinte mil reais, foram reduzidos o IPI e o PIS/COFINS por dois meses conforme sua prorrogação.

Os chefes do executivo nacional e estadual de São Paulo, informaram a público que o incentivo se deu por motivo de fomentar o mercado automotivo, o que vai de encontro com histórico econômico da indústria automobilística representa 20% da manufatura brasileira, e por tempos não necessita de fomentação, diante do seu superávit constante.

Segundo dados do Fenabreve²⁶(Federação Nacional da Distribuição de Veículos Automotores), o mercado nacional de veículos vem desde 2020, com superávit mensal, desde o começo da pandemia pelo COVID19, isto é, o mercado se autorregulando com altas crescentes nas vendas, se questiona a necessidade de incentivo fiscal, qual a forma expressiva de verificar a aplicação da extrafiscalidade em conjunto com os ditames constitucionais na implementação de tal incentivo fiscal.

É certo que com o incentivo manteve a média de aumentos de vendas de veículos automotores durante todo 2023. O que realmente aconteceu foram veículos com descontos de venda, que se mantiveram aproximadamente no valor mesmo após o final do incentivo fiscal, por questões de superávit anterior que vem se acumulando, nos últimos cinco anos o valor médio de carros novos aumentou cerca de noventa por cento, o que não se justifica nos preços de produção nem mesmo no aumento da tecnologia.

Veja que, ao invés de regular o preço dos veículos automotores e regular o mercado ou a arrecadação correspondente ao período, o governo e autoridades estatais optaram por medida mais imediata que dispõe a medida provisória. Observando o viés políticos e as grandes mudanças da dinâmica social, assim como mudanças no contexto tributário ocorridos no final de 2024 como a reforma tributária, nota-se a dificuldade em promover incentivos fiscais em nichos específicos.

Com a vinda de marcas chinesas de carros elétricos no Brasil, mesmo após o fim do mencionado incentivo fiscal para veículos automotores, os valores dos veículos não mais

²⁵ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/mpv/mpv1175.htm acessado em 30 mar. 2024.

²⁶ <https://www.fenabreve.org.br/Portal/conteudo/conteudo/balancosemestral> acessado em 30 mar. 2024.

aumentaram desenfreadamente, inclusive com carros elétricos produzidos nacionalmente sendo reduzidos em até noventa por cento diante da precificação concorrencial.

Veja dispor da arrecadação em benefício do fomentar do mercado automotivo, muito embora divulgado pelas redes midiáticas e órgãos como a FENABRAVE como positivo, quando observadas ela lógica que se propõe os princípios constitucionais, não são compatíveis com os argumentos o argumento da intenção do legislador ao positivar tais mecanismos.

Podem ser justificativas para aplicação das isenções fiscais o estimular e surgimento de novos negócios, atrair empresas para determinados territórios e movimentar alguns setores do mercado, de acordo com as necessidades do país, no entanto, atuar em nicho extremamente competitivo, que vem batendo recordes de vendas e representa tamanha parcela da arrecadação do erário público deve ser resguardado ao campo das cautelas, deveriam ter sido observados o critério pessoal, pelo sujeito ativo, o critério pessoal, pelo sujeito passivo e o critério quantitativo na busca pela melhor aplicação do direito.

Portanto, verifica-se que a noção de sistema constitucional tributário deve ser compreendida como o complexo de disposições relacionadas Constituição, devendo ter limitado os poderes dos entes federados e da divisão dos três poderes.

Segundo Ataliba SP (1966)²⁷ informa, 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, no entanto, como vimos no exemplo supra, observado a fixação de isenções com a incorreta influência da noção de matriz tributária, eleva-se a regressividade da tributação, é a extrafiscalidade presente em algumas espécies tributárias e que pode ser transposta ao caso das isenções de maneira eficaz ou ineficaz.

Os princípios tributários da isonomia, irretroatividade, anterioridade e capacidade contributiva são os que mais se relacionam com os incentivos fiscais. Além disso, gera outros efeitos que orbitam no entorno como a geração de empregos e o aumento da receita tributária do município e do estado onde se localiza, além dos próprios impostos federais, qual seria o efeito prático da utilização inadequada deste instituto se não a perda do Erário.

O que se deve evitar é a concessão de isenção ou qualquer benefício fiscal de modo que se provoque uma irregularidade na distribuição dos encargos do Estado, isto porque deve ser levado em consideração tais princípios tributários, considerando o princípio da capacidade

²⁷ ATALIBA, G. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. p. 21

econômica, não podendo ser admitido essa divisão desigual de recursos públicos que servem para custeio do próprio, a utilização destes recursos de modo leviano ou de forma a não observar todo o complexo tributário, leva a discrepância do outro lado da balança, pois as contas públicas tendem a permanecer necessárias.

A forma de redução do impacto da carga tributária seja desprovida de um fim social, causa meramente a renúncia de receita, o que caracteriza ato de improbidade administrativa

A Constituição Federal estabelece no artigo 150, II, que a tributação deve observar o princípio da isonomia, vedando à União, aos entes federados instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Tal distinção apesar de ser vedada é velada por interesses da linguagem natural, cargos eletivos sem a devida imposição de escolaridade mínima adequada.

O refinamento de direitos fundamentais e sua máxima aplicação para expandir o direito comum somente tem efetividade o aplicador final de determinada norma compreender toda sua amplitude, não bastam que o projeto de lei concedendo benefícios e isenções fiscais sejam os mais nobres, a instrumentalização da Constituição Federal com mandamentos impostos por lei complementar, devem plenamente averiguar as alterações da legislação tributária, quantificar e medir os impactos nas finanças para avaliar o custo/benefício e facilitar a tarefa dos integrantes do poder legislativo quanto ao mérito.

53

A própria formação e estruturação do Estado brasileiro está na compreensão do correto funcionamento das isenções de modo que o que se conhece como sistema tributário nacional de forma estrita e limitada ao título VI da Constituição Federal, sendo de sumária importância que todas as normas constitucionais que se relacionam de maneira direta ou indireta com essa espécie de benefício fiscal sejam devidamente consideradas.

Diante dos saberes de Paulo de SP (2009) “o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei”.²⁸ 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 na constituição e das desonerações por meio de alíquota zero. Tal interpretação demanda mais do que uma análise meramente literal para que possamos compreender o comando legislado, de qual outra forma se

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, p. 140.

controlaria a atuação e os limites do Estado, senão compreendendo a intenção de seus representantes.

A interpretação extensiva em matéria de isenção tributária pode ser relacionada com diversos princípios constitucionais conforme supramencionado, logo, emerge o entendimento, conforme os saberes de Paulo de Barros Carvalho, de que “o quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos preceitos constitucionais genéricos, que irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos.” Tem-se o apontamento de que o amplo e minucioso estudo crítico e pragmático encartado numa constituição rígida acarreta a rigidez sistemática do sistema tributário, mas ao ignorar preceitos fundamentais tais elastecimentos de entendimentos trazem a tona a inconstitucionalidade da ideia de isenção fiscal.

A legalidade estrita se mostra na origem, como vertente de confiança do sistema tributário, possibilitando projeções futuras, o respeito a legalidade permite ao contribuinte atuar frente ao fisco com maior previsibilidade, legalidade e segurança jurídica.

É nítida a disparidade das medidas quando se observa benefícios e incentivos fiscais referentes a veículos automotores quando a defasagem média da tabela do Imposto de renda para pessoas físicas é problema social notório.²⁹

Em que pese a isenção fiscal ser concedida de forma condicionada, incondicionada, por prazo certo, por prazo indeterminado a revogação de isenção tem eficácia imediata devendo ser considerado que a concessão de isenção não dispensa o cumprimento de obrigações acessórias, conforme Súmulas 544 e 615 do STF³⁰, devendo serem interpretadas de forma literal conforme artigo III do CTN.

Outrossim, pela solicitação de ao ministério da fazenda para comprar compra de carro com isenção de IPI e/ou IOF, solicitação de transferência de carro com isenção para outra pessoa, optar por regime especial como por exemplo o simples nacional, Simei, aderir a programas empresa cidadã, Ret incorporações, REIDI, todos os mecanismos de isenção fiscal devem ser bem observados pelos operadores do direito e pelo mundo jurídico, tudo para que os comportamentos, direitos e ações dos indivíduos estejam de acordo com os princípios da

²⁹ <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/a-defasagem-da-tabela-do-imposto-de-renda/index.html> acessado em 30 mar. 2024.

³⁰ <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283> acessado em 30 mar. 2024.

sociedade e para total compreensão do poder legislativo ou de autoridade legítima, que constitui os direitos e deveres na comunidade.

Portanto, deve-se evitar a ideia engessada da legalidade estrita e sem abandonar sua base principiológica, buscando a máxima efetividade constitucional e a plena proteção à social econômica.

A interpretação deôntica está incorporada a semântica moral e no que tange a significados como permissão, obrigação e proibição. A deve ser interpretada de forma literal eis que por vezes traz conjuntos de regras determinadas, ou seja, ao contrário da carga valorativa em sua constituição.

Em outras palavras, os princípios inerentes a isenção fiscal se distinguem das regras por um fundamento de linguagem, como renúncia ao poder de tributar podemos observar cada polo da relação jurídico tributária. Havendo uma carga semântica bem mais complexa, se considerar cada tempo jurídico da aplicação da isenção fiscal.

No que se refere à sua descrição, como regras são mais objetivas, categóricas, descrevem de forma mais específica a sua significação, como por exemplo as pessoas que ganham até dois salários-mínimos se tornam isentas do Imposto de Renda com a aplicação de um desconto simplificado, aqui observamos regramento sem força de abstração abrupta, como haveria em um princípio.

Logo, tal ótica também pode ser descrita sob considerações do polo ativo da relação jurídico tributária, onde a renúncia do estado de determinado crédito tributário parte em detrimento do erário público ao benefício do mínimo existencial, isto é, na ponderação axiológica de bens do Estado, este deu preferência a manutenção da organização social e sua manutenção.

Destarte, seja qual o método de estudo ou a corrente interpretativa, há de se considerar que há interpretação extensiva, literal, integradora e um variegado de tempos jurídicos a serem considerados.

O aprofundamento no tema leva a compreensão mais ampla e extensiva do agente que tenha por pretensão principal substituir e/ou esconder total ou parcialmente o fato gerador, seja pela simulação ou dissimulação, ou mesmo pela elisão fiscal valendo-se de meios legais ou de manobras contábeis, mas sem cometer ilícito ou imputar fraude ao ordenamento jurídico.

CONCLUSÃO

A interpretação extensiva em matéria de isenção tributária deve ser levada considerada nos moldes em que a sociedade é dinâmica e exige medidas adequadas ao seu grau de complexidade, no entanto, deve ser considerado também a origem positiva e de estrita legalidade, que podem ser relacionadas com diversos princípios constitucionais, em destaque no que tange a isenção fiscal, ao princípio da isonomia e da legalidade.

As diferentes classificações e pluralidade de interpretações presentes na doutrina, traz ao operador do direito a necessidade de se resguardar em bases da formação da constituição de caráter rígido, no entanto, apenas para a limitação do direito que se pretende manejar, tendo como vetor principal fomentar a atividade econômica, possibilitando geração de empregos, renda e crescimento da sociedade como um todo.

Isentar, dispensar, desobrigar ou eximir o contribuinte de determinado ônus tributário, pode ser benéfico se todo e qualquer situacional estiverem em consonância com o princípio da isonomia e da legalidade, no entanto, a aplicação deliberada de tal instituto além de remeter a renúncia do erário público pode prestigiar tratamento desigual ante os contribuintes que se encontram em situações iguais ou desiguais em relevâncias equivalentes.

Destarte, o quadro das imposições tributárias encontra-se sob o influxo de muitos preceitos constitucionais genéricos, como bem-dito pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, sendo, portanto, necessário, a cautela na criação norma isentiva e na sua aplicabilidade para melhor eficácia e robustez do bem tutelado que se pretende ao destinar ao contribuinte tal condição isentiva.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, G. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 70-86, 181-199.
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros, Direito tributário fundamentos jurídicos da incidência, 11^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 8^a. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método, p. 56-67.

KANT, I. Crítica da razão pura. 4^a ed. Prefácio à tradução portuguesa, introdução e notas: Alexandre Fradique MOURUJÃO. Tradução: Manuela Pinto dos SANTOS e Alexandre Fradique MOURUJÃO. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 30

MONTESQUIEU. Vida e obra. São Paulo: Nova Cultural, 1997. Os pensadores.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. . Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico - 2^a Edição. 2. ed. Novo Hamburgo: Editora Feevale, 2013. v. 1. Pág. 126.

SILVA, Ricson Moreira Coelho da. Liberdade e legalidade no contexto da moderna tributação brasileira: práticas de regulação transversal (Estado e contribuinte) como ponto de inflexão do sistema tributário. Revista Direito Tributário Atual vol. 51, ano 40. São Paulo: IBDT, 2^o quadrimestre 2022

Sousa, Rubens Gomes. de. (1968). A reforma tributária e as isenções condicionadas. Revista De Direito Administrativo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS ELETRONICAS

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283> acessado em 30 mar. 2024.

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274800>

<https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/a-defasagem-da-tabela-do-imposto-de-renda/index.html>

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/imunidade-isencoes-e-reducoes/classificacao-1>

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/imunidade-isencoes-e-reducoes/tratamento/concessoes-e-condicoes-especificas>

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18032.htm

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/mpv/mpv1175.htm

<https://www.fenabreve.org.br/Portal/conteudo/conteudo/balancosemestral2> autores - QUADRA AA, AMÂNCIO AA. A formação de recursos humanos para a saúde. Ciência e Cultura, 1978; 30(12): 1422-1426.