

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

TEREZINHA SOUZA XAVIER

**ISENÇÃO EXTRAFISCAL *VERSUS* PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: BENEFÍCIO FISCAL OU PRIVILÉGIO, FAVOR LEGAL?**

ARACAJU

2012

TEREZINHA SOUZA XAVIER

**ISENÇÃO EXTRAFISCAL *VERSUS* PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: BENEFÍCIO FISCAL OU PRIVILÉGIO, FAVOR LEGAL?**

**Monografia apresentada à Faculdade
de Administração e Negócios de
Sergipe (FANESE), como parte das
exigências para obtenção do título de
Bacharel em Direito.**

Orientador: Matheus Brito Meira.

ARACAJU

2012

TEREZINHA SOUZA XAVIER

**ISENÇÃO EXTRAFISCAL *VERSUS* PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: BENEFÍCIO FISCAL OU PRIVILÉGIO, FAVOR LEGAL?**

Monografia apresentada como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito à comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios (FANESE).

APROVADA EM ___/___/2012.

Prof. Matheus Brito Meira

Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Aos meus amores, à minha numerosa família,
àqueles que partiram, aos que vivem comigo, e aos
que ainda não de chegar.

AGRADECIMENTOS

Estou muito feliz por ter conseguido realizar este trabalho de conclusão de curso. A monografia foi, desde o início do curso, um desafio a vencer. Adoro escrever, mas temia não conseguir fazer, estava incerta se a faria bem, sem estresse, com tranquilidade... Ah, essas normas da ABNT, quanta dificuldade em obedecê-las! Mas, enfim, está aqui. Obrigada, meu Pai Eterno, por tudo que realiza em minha vida. Eu não sei viver sem a Sua presença constante.

Obrigada a vocês, professoras Marlene e Hortência, e ao orientador professor Matheus Meira, poço de tranquilidade! Não posso me esquecer da colega e amiga Verônica Alves, que partilhou comigo este trabalho desde a realização do pré-projeto, sempre trocando ideias sobre cada passo a ser realizado. Obrigada, querida! Felicidades a todos vocês, que Deus os abençoe.

Além dessas pessoas que foram indispensáveis ao meu trabalho, quero registrar a participação especial de meu pai, Gildo Xavier, por ter colocado sempre os seus ouvidos à minha disposição quando queria que alguém ouvisse o que escrevia. Perguntava-lhe: “Entendeu o que quis dizer?”. Ele sorria e dizia que sim, e completava: “Você é muito inteligente! Vai ser uma advogada de primeira!”. Quanto isso foi importante para mim, eu acreditei nisso. Também agradeço a Nathalia, minha sobrinha, pelo apoio prestado durante todo o período do curso. Amo vocês.

Sinceros agradecimentos aos meus professores Flávia Pessoa, Sandro Costa, Augusto César (nosso paraninfo, excelente escolha), Robson Milet, Aladir Cardozo, Alexandre Manuel, Miriam Coutinho, André Vinhas, José Carlos, Vitor Conderelli, Ricardo Luiz, Anna Paula, Antonina Gallotti, Ronaldo Chagas; ao coordenador e professor Pedro Durão, e demais docentes que me ajudaram na construção do saber Direito.

Reverenciando Vanessa Gois, saúdo a todos os colegas de turma, desejando sucesso na vida e na profissão de cada um. Obrigada também a todos vocês.

Obrigada ainda às professoras Débora e Alessandra pela revisão deste trabalho, no que diz respeito à sua formatação, correção de erros gramaticais e tradução do resumo para inglês, respectivamente.

Meu agradecimento especial a André Freitas, meu grande incentivador a fazer o curso de Direito aqui na FANESE, tornando realidade um desejo antigo. Obrigada ainda a todos os que fazem essa faculdade, pelo apoio prestado durante todos esses anos.

Enfim, é preciso dizer que ninguém anda sozinho, ainda que seja num simples trabalho como este. Nada se constrói sem amor. Senhor, dá-me sempre humildade para saber que preciso de todos, todos os dias.

*No poder de tributar se contém o poder de eximir,
como o verso e o reverso de uma medalha.*

José Souto Maior Borges

RESUMO

O presente trabalho trata-se de um estudo, na forma de monografia, sobre isenção extrafiscal *versus* princípio da capacidade econômica ou contributiva. Como objetivo maior, buscou-se a justificativa legal dessa isenção e, por consequência, o seu reconhecimento como um benefício fiscal ou privilégio, favor legal. Como estratégia, adotou-se a pesquisa bibliográfica, empregando para efeito de análise do problema a abordagem qualitativa, utilizando fontes primárias e secundárias. A investigação evidenciou que o caráter extrafiscal da isenção decorre da axiologia contida na Constituição da República, cujos valores são favoráveis ao desenvolvimento socioeconômico, à justiça social, ao interesse público, enfim, ao atendimento do bem comum, ao bem estar social e coletivo, sem perder de vista a justiça fiscal. Esta contribui o princípio da capacidade econômica, devendo o legislador produzir as leis isentivas com razoabilidade e sensatez, e os órgãos estatais as executarem de forma correta, perseguindo a sua finalidade. No plano teórico, responde-se com plena convicção que o fenômeno se trata de um benefício, e não de um privilégio ou favor legal. Este último não tem mais fundamentação legal na forma de governo em que se vive o país — República. O Estado oferece o benefício ou a vantagem da isenção extrafiscal mesmo àqueles que têm aptidão econômica, com o intuito de fomentar a economia. Por exemplo, busca incluir o menos favorecido na vida social, possibilitando-o emprego, enfim, visando à prosperidade social de todos.

Palavras-chave: Isenção. Benefício. Privilégio.

ABSTRACT

This paper aims at presenting legal arguments concerning the relation between the regulatory taxes exemption versus the principle of economic capacity or contributive capacity to those who have economic capacity, and thus recognizing this as a fiscal benefit or privilege, considered a legal favor. The study consists of a bibliographical research adopting a qualitative approach using primary and secondary sources. The survey identified that the regulatory taxes aspect of an exemption is due to the axiology part of the Brazilian Constitution which values socio-economic development, social justice, public interest and therefore, social and public welfare promotion, bearing in mind fiscal justice which favors the principle of economic capacity. For this reason, not only must legislators write exemptible laws reasonably and sensibly, but also the organs of state must apply them properly, taking into account the function of laws, since it is undoubtedly a benefit, not a privilege, currently no longer built on lawful foundation due to the Brazilian Republican form of government. In conclusion, the State provides economic capacity citizens with the benefit or the advantage of regulatory taxes exemption in order to boost the economy, e.g. including the underprivileged in social life, allocating jobs and work, achieving general social prosperity.

Key-words: Exemption. Benefit. Privilege.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 A ISENÇÃO EXTRAFISCAL.....	5
2.1 CONCEITO	5
2.2 FATORES DETERMINANTES	10
2.3 EMBASAMENTO LEGAL	14
3 PRINCÍPIOS DIRETORES DA ISENÇÃO EXTRAFISCAL.....	17
3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	18
3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA.....	20
3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	22
4 DA APLICABILIDADE DA LEI ISENTIVA.....	27
4.1 CONDIÇÕES E REQUISITOS	27
4.2 PRIVILÉGIO (FAVOR LEGAL) OU DIREITO?	28
4.3 EXEMPLOS DE ISENÇÃO EXTRAFISCAL	32
4.3.1 Isenção ou Redução do Imposto como Incentivo ao Desenvolvimento Regional.....	32
4.3.2 Redução do Imposto como Incentivo ao Desenvolvimento de Empreendimentos Turísticos	34
4.3.3 Incentivos a Empresas Montadoras e Fabricantes de Veículos Automotores nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste	35
5 CONCLUSÃO	39
REFERÊNCIAS.....	42

.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi desenvolvido na área de Direito Tributário, com o seguinte tema: *Isenção extrafiscal versus princípio da capacidade contributiva: benefício fiscal ou privilégio, favor legal?*. Não obstante tratar-se de tema relacionado ao Direito Tributário, não se pode perder de vista que a investigação tem características interdisciplinares, uma vez que a isenção e suas modalidades (fiscal e extrafiscal) são temas que requerem a coordenação de conteúdos pertencentes a disciplinas diferenciadas, tais como direito econômico, constitucional e administrativo.

De acordo com a doutrina vigente, a tributação é a regra no Sistema Tributário Nacional, sendo a isenção a exceção. Esta se justifica pela falta de capacidade econômica do beneficiário ou por objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado almeje.

No âmbito da competência tributária, delimitada pela Constituição da República, o legislador encontra limites jurídicos: princípios e normas constitucionais. Isso significa dizer que a força estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo, sob a observação das diretrizes da Carta Política.

Especificamente o princípio da capacidade contributiva ou econômica, constante do parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal, orienta que:

[...] sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (CÉSPEDES; NICOLETTI, 2012, p. 52.)

No exercício da profissão da acadêmica — servidora pública federal, atuando na Receita Federal do Brasil (RFB) —, atendendo ao público-alvo — os contribuintes —, é comum perceber a indignação destes diante do dever de pagar impostos ao Estado, enquanto aqueles que detêm o poder político e econômico do País são

favorecidos com o privilégio legal de não sofrer incidência de tributo. Ou seja, neste país, o rico não paga impostos?

Foi tal indignação que fez a acadêmica debruçar-se para esta pesquisa teórica, com o fim de descobrir o seu fundamento. Interessa-lhe ainda descrever acerca dessa problemática, tendo em vista sua vontade de exercer, em breve, a advocacia no campo tributário, dada a afinidade com a matéria.

Ademais, este trabalho terá relevância para a sociedade, pois o conhecimento sobre essa determinada teoria legal poderá proporcionar o esclarecimento da questão suscitada, além de oferecer os elementos necessários à sua compreensão, de forma clara e exata, em seus aspectos político e social. O debate aqui proposto acarreta a conscientização daqueles contribuintes, por parte da servidora no exercício de suas atribuições na referida repartição pública, ou mesmo por outros servidores em algum programa de educação fiscal.

Desse modo, com essa investigação, tem-se por objetivo geral o estudo da isenção extrafiscal e a compreensão do princípio da capacidade econômica ou contributiva. Por objetivo específico, pretende-se justificar legalmente a isenção para aqueles que têm capacidade econômica e, por conseguinte, evidenciá-la como um benefício fiscal ou um privilégio, favor legal.

Para tanto, são dados da pesquisa as normas constitucionais relacionadas ao poder de isentar, especialmente as normas de limitação ao poder tributante e as normas legais instituidoras de tributos com a finalidade extrafiscal no ordenamento jurídico brasileiro. Como fontes secundárias, deu-se ênfase à doutrina e às obras de referência publicadas em bibliotecas, além de periódicos especializados e científicos, recorrendo-se ao uso da técnica de fichamento, perfazendo o total de 17 (dezessete) obras da área. Também foi verificada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), visando à consulta de seus posicionamentos jurídicos acerca da isenção extrafiscal.

Igualmente foram estabelecidas as palavras-chave **benefício** e **privilégio**, vocábulos distintos que nortearam este estudo. Enquanto o primeiro deles tem o sentido de vantagem, proveito, ou mesmo auxílio por força de legislação social, o

segundo significa vantagem que se concede a alguém com exclusão de outros, uma permissão especial (FERREIRA, 2007).

A introdução desta monografia trata de apresentar a delimitação do tema, o problema e a sua justificativa, contemplando aspectos de relevância social e humana, os objetivos, e os procedimentos metodológicos utilizados no estudo.

É importante ressaltar que a isenção, objeto deste trabalho, não se refere àquela cujas hipóteses de não incidência da norma tributária estão determinadas na própria Constituição, chamada de imunidade tributária, mas sim àquela que, embora tenha previsão constitucional, decorre de lei ordinária. Apenas para exemplificar a sutileza do problema, cite-se a dificuldade e a diversidade do conceito de isenção. A doutrina tradicional tem uma teoria, com a qual coaduna a Suprema Corte em seus posicionamentos jurídicos; já a doutrina contemporânea tem outra, com argumentos sólidos e robustos; enfim, trata-se de um assunto polêmico. O estudo da isenção extrafiscal envolve ainda o necessário conhecimento de outros conceitos — por exemplo: justiça social, desenvolvimento econômico e interesse público — que determinam sua essência, fundados na Constituição Federal vigente, para a concretização do bem comum e da dignidade da pessoa humana. Perspectivas deste estudo serão abordadas no capítulo 2, intitulado *A isenção extrafiscal*.

Assim, pode-se perceber, por um lado, que tratar o fenômeno da isenção implica compreender as correntes doutrinárias que a conceituam, a análise das normas tributárias vigentes e dos seus efeitos, a verificação do seu tratamento pela jurisprudência, e o caráter fiscal do instituto jurídico para distinguir a fiscalidade da extrafiscalidade da norma. Por outro lado, tem-se que são proibidas vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas. Ora, com o advento da República — forma de governo do País, em que os vários indivíduos são eleitos diretamente pelo povo, para assim representá-lo em sua vontade, durante determinado período de tempo —, pode-se dizer que morreu o tempo em que as normas tributárias podiam ser editadas em proveito das classes dominantes. Nela estão extintos os títulos nobiliárquicos¹, os privilégios de nascimentos e os foros² de nobreza, afinal, todos são iguais perante a lei. É isso o que está escrito no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal.

Diante da lei republicana, decerto é possível dizer que não há grandes nem pequenos, senhores nem vassallos, patrícios nem plebeus, ricos nem pobres, fortes nem fracos, porque o Estado Democrático de Direito todos iguala. Diante dessas colocações, pode-se pensar que, com a República, desapareceram os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade, devendo todos ser atingidos pela tributação. Porém isso não ocorre exatamente dessa maneira. Na verdade, tal assertiva não significa que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser onerados com todos os tributos, mas, sim, apenas, que todos os que realizam a situação fática a que a lei vincula a obrigação de pagar um determinado tributo estão sujeitos, sem qualquer diferença arbitrária, a fazê-lo.

Aliás, estabelecendo-se relação entre o princípio republicano e a capacidade contributiva, é de se colocar que, quando o legislador ordinário puder, deverá, obrigatoriamente, criando *in abstracto* o imposto, atentar aos pedidos do princípio da capacidade contributiva, isto é, deverá dar à cobrança do tributo caráter pessoal, graduando-a conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

Porquanto, o princípio da capacidade econômica, norteador da tributação do País, ajuda a realizar a justiça fiscal, uma vez que tem o fim de impor que cada indivíduo colabore com as despesas públicas na medida de sua capacidade de pagar.

Visando ao atendimento do objetivo específico desta pesquisa — evidenciar a isenção extrafiscal como um benefício fiscal ou como um privilégio, favor legal —, nos capítulos 3 e 4, denominados respectivamente *Princípios diretores da isenção extrafiscal* e *Da aplicabilidade da lei isentiva*, cuidou-se de verificar concretamente, a partir de exemplos práticos, a aplicabilidade da lei isentiva, abordando seus princípios, condições e requisitos, além do privilégio ou favor legal, sob a perspectiva da doutrina e da jurisprudência.

Ao final, encontra-se a conclusão, na qual está a resposta à problemática suscitada.

2 A ISENÇÃO EXTRAFISCAL

2.1. CONCEITO

O fenômeno jurídico da isenção é presente no sistema tributário nacional. Acerca do seu conceito, há várias teorias que travam polêmica. Para sintetizar, destaca-se o entendimento de Sabbag: “a isenção é instituto de conceituação polêmica: sua natureza jurídica oscila entre os parâmetros de não incidência e incidência da norma.” (SABBAG, 2012, p. 891).

De acordo com o Sabbag, a doutrina tradicional considera a isenção “uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido” (*ibid.*, p. 892). Sob a óptica do Código Tributário Nacional, a isenção como causa de exclusão do crédito tributário “revela uma clara disposição para considerar, v.g., a isenção como ‘dispensa legal do tributo devido’” (*ibid.*, p. 893). Cabe ressaltar que tal entendimento encontra-se superado pela doutrina contemporânea, que sugere o olhar para o conceito de isenção como um desvio à norma de tributação.

Nessa mesma linha de pensamento, Carrazza (2011) ensina que a ideia da isenção como dispensa legal do pagamento do tributo é equivocada, aplicando-se tal teoria à remissão. Remissão significa “o perdão, a renúncia. É a desobrigação, feita espontaneamente, sendo causa de extinção de obrigações, não se confundindo, porém com, remição (CC: arts. 385 a 388).” (GUIMARÃES, 2007, p. 166). Borges (2011, p. 155), por sua vez, diz acerca do assunto: “Ao estabelecer os casos de incidência tributária, a lei pode simultaneamente prever hipóteses em que o vínculo obrigacional não surge. São essas precisamente as hipóteses de isenção.”

Para este último autor, a não incidência pode ser: “II – qualificada, dividida em duas subespécies: a) não incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção (total)” (*ibid.*, p. 155). Desse modo, pode-se afirmar que Borges define a isenção como sendo hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada.

Carrazza (*op. cit.*, p. 492) explica que a isenção assim definida por Borges significa que “não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo”. Além disso, segundo ele, tal definição está apoiada pelos ensinamentos de Alfredo Becker, e abraçada por uma vasta corrente doutrinária inclusive por Pontes de Miranda. E salienta: “para esta corrente doutrinária a isenção é um fato jurídico impeditivo da tributação. Graças a ela, o tributo não recai na pessoa ou no bem a que alude a norma jurídica tributante” (*ibid*, p. 944).

Coloque-se ainda que, de acordo com Borges (2011, p. 157): “as isenções podem ser consideradas limitações jurídicas ao poder de tributar, originárias, no sistema federativo brasileiro, de leis editadas pela União, Estados-membros e Municípios”. Explicita ainda o mesmo autor que a doutrina nacional, não fazendo distinção entre a isenção autonômica e heterônoma, assim conceitua o instituto jurídico: “a isenção configura uma renúncia pelo próprio ente público que tem o poder de tributar, o qual, por motivos de ordem social, econômica ou política, deixa de exercer esse poder” (*ibid.*, p. 159).

A título de esclarecimento, ressalte-se que Machado (2011, p. 235) classifica a isenção tributária em autonômica e heterônoma. Conceitua a autonômica como a isenção “concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere”; e a heterônoma como aquela “concedida por lei de pessoa jurídica diversa daquela que é titular da competência para instituir e cobrar o tributo a que se refere”.

Por fim, conclui Carrazza (*op. cit.*, p. 990) que a isenção

é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária que impede que o tributo nasça. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça *in concreto* (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva). (grifo do autor)

Segundo Machado (*op. cit.*, p. 229): “Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação”. E ainda: “A regra jurídica de isenção não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação”

(*ibid.*, p. 230). E diz que, em resumo: “Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação” (*ibid.*, p. 231).

Amaro (2012, p. 307) também corrobora esse pensamento da doutrina atual sobre a isenção, abordado por Sabbag (*op. cit.*), ou seja, trata-se o instituto jurídico de exceção à norma de tributação. Para ele, a isenção é “técnica empregada no plano da definição da incidência, para, via exceção, deixar fora dela as situações que o legislador não quer tributar”.

Esse autor critica o conceito de isenção como dispensa legal de tributo devido, nos seguintes termos:

Aplicado à isenção, ele suporia que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não contraditoriedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado. (AMARO, *op. cit.*, p. 309/310)

Amaro (*op. cit.*, p. 309) censura ainda a isenção como modalidade de exclusão de crédito tributário prevista no Código Tributário Nacional (art.175, I) assim: “O Código faz supor que, ao fenômeno da isenção, esteja subjacente uma ‘obrigação tributária’, cujo ‘crédito’ teria sido dispensado (art. 175, parágrafo único)”.

Diz o autor sobre o dispositivo legal acima mencionado:

Como o crédito tributário, segundo pretende o art. 142 do Código, é constituído pelo lançamento, embora ‘decorra’ (no dizer do art. 139 do CTN) da obrigação tributária, que, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato gerador, temos, em primeiro lugar, uma incompreensível situação em que haveria um fato gerador, que daria nascimento a uma obrigação tributária, da qual ‘decorreria’ um crédito, a ser ‘constituído’ pelo lançamento, quando se sabe, desde o momento em que o fato ocorreu, que, sendo ele isento, nenhum tributo teria de ser recolhido, não se podendo, portanto, falar em tributo devido. (*ibid.*, p. 310)

Além dessa avaliação, declara:

Em segundo lugar, se o Código proclama que o crédito tributário é ‘constituído’ pelo lançamento, a isenção (que, obviamente, não dá ensejo a que se processe o lançamento do tributo) operaria o milagre de ‘excluir’ algo (o crédito) antes mesmo que ele fosse ‘constituído’ (*ibid.*, p. 310).

Explicita Sabbag (*op. cit.*) que o Supremo Tribunal Federal – STF tem posição favorável à ideia original. Ou seja, a isenção como dispensa legal do tributo,

cujo entendimento consiste na ocorrência do fato gerador, mas não há pagamento pela dispensa da lei. Segue a ementa abaixo:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. [...] 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (BRASIL, 2002)

Sabbag (*op. cit.*, p. 894) ensina que a isenção como causa excludente do crédito tributário determina situações indicadoras de tratamento diferenciado entre coisas, pessoas e situações, o que não considera inconstitucional, justificando-se com a finalidade da lei isentiva — o interesse público. Para esse autor, o interesse público é o guia da lei isentante em direção ao princípio da capacidade contributiva. Visando a esse interesse, a lei buscará atingir imediatamente o seu cunho extrafiscal e, de forma indireta, a justiça fiscal.

A isenção pode ter caráter fiscal ou extrafiscal, e busca atingir tanto a justiça fiscal quanto a justiça social. Considerando o objeto deste capítulo, tratar-se-á da isenção extrafiscal. Antes, porém, vale registrar a definição do termo extrafiscalidade segundo Carrazza (2006, p. 374): “é o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa)”.

Além disso, apresentar a definição de fiscalidade. Esta no dizer de Caravelli (2010, p. 68); [é] “o uso do tributo com finalidade arrecadatória, mas não uma arrecadação autorreferente ou com um fim em si mesma”. Acentua a autora que a arrecadação deve ser compreendida, “como um instrumento essencial para realizar e tornar efetivos os direitos individuais e sociais que uma Constituição dirigente impõe ao Estado implementar” (*ibid.*, p. 68). Diz ainda sobre o instrumento da fiscalidade:

Envolve, ainda, obrigatoriamente, a função distributiva, no sentido de se repartir de forma justa a carga tributária na sociedade, para tanto sendo de aplicação necessária o princípio da capacidade contributiva e técnicas como a progressividade. (CARAVELLI, 2010, *loc. cit.*)

Esclarece Caravelli quanto à aplicação necessária do princípio da capacidade contributiva diante da fiscalidade da norma: “Diz-se aplicação necessária do princípio da capacidade contributiva e não obrigatória, já que há casos em que as normas terão função fiscal sem que se verifique fundamento no princípio elencado” (*ibid.*, p. 68).

Para exemplificar uma situação em que há fiscalidade da norma, porém não há aplicação obrigatória do princípio da capacidade econômica, a autora cita a isenção do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF aos portadores de doenças graves e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA aos portadores de deficiência física. Ela distingue a função fiscal da extrafiscal da norma tributária da seguinte forma:

A função fiscal compreende o conteúdo arrecadatório e a distribuição justa da carga tributária no meio social. A função extrafiscal é compreendida pela indução de comportamentos de forma a influir em algum bem ou direito tutelado pela Constituição. (*ibid.*, p. 68)

Carrazza (2011), tratando de isenções tributárias, orienta que estas se justificam pela falta de capacidade econômica do beneficiário ou por objetivos de utilidade geral ou por conveniência política que o Estado pretenda alcançar.

Referindo-se à isenção extrafiscal, Borges (2011) expõe que esta tem fundamento em razões sociais. A ordem tributária diante dessa modalidade de isenção não leva em conta a finalidade fiscal de oferecer o bem-estar geral, mas exerce a função extrafiscal, de participar intervindo e regulando setores da vida social. Esclarece o autor que a isenção em apreço é produzida para o exercício de função reguladora estranha à justiça tributária. Nela não há proporcionalidade com a riqueza do contribuinte. Diz ainda que tal isenção outorgada apenas para determinada categoria ou pessoas não atinge o princípio da isonomia, norteador da disciplina das isenções tributárias tendo em vista a possibilidade de conciliação entre ela e a promoção do bem comum. A exclusão da incidência do tributo teria por interesse o coletivo, ou o desenvolvimento econômico, o que a faz legítima ou conforme a lei.

Pode-se, portanto, dizer que a isenção extrafiscal é um instrumento da política tributária voltada à justiça social, ao desenvolvimento econômico, tendo por alvo promover a ascensão da coletividade dentro da sociedade em que vive. Não tem a finalidade de arrecadar receitas dos mais ricos para aplicar em serviços públicos, antes há a intenção do exercício pleno da cidadania por parte de todos.

Ademais, que a isenção fiscal refere-se àquela justificada pela falta de capacidade econômica do beneficiário, isto é, aquela aplicada ao cidadão que não tem poder aquisitivo suficiente para pagar impostos sem que comprometa o mínimo necessário para a sua sobrevivência.

2.2 FATORES DETERMINANTES

Considerando que o desenvolvimento econômico, a justiça social, e o interesse público são a finalidade principal da isenção extrafiscal, infere-se que estes são os fatores determinantes desse instrumento da política tributária.

De acordo com Rebouças (2010), desenvolvimento econômico é crescimento da produção, é busca de uma distribuição igualitária e justa de seus frutos; propicia a redução da pobreza, eleva o poder de compra do salário do trabalhador, cria melhores condições de trabalho e moradia, aumenta os benefícios sociais. Diz ainda que: “um desenvolvimento perene requer contínuo respeito às instituições públicas e privadas, incentivos às inovações, investimentos estratégicos e um proveitoso sistema de produção e distribuição de bens e serviços à população e aos mercados” (*ibid.*).

Celso Furtado (1964 *apud* Rebouças, 2010) assim conceitua desenvolvimento econômico:

um processo de mudança social pelo qual um número crescente de necessidades humanas — preexistentes ou criadas pela própria mudança — são satisfeitas através de uma diferenciação no sistema produtivo decorrente da introdução de inovações tecnológicas.

O termo “justiça social” está presente na nossa Constituição Federal, no *caput* do art. 170 (que trata dos princípios fundamentais da ordem econômica) e do art. 193 (da ordem social).

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] (CÉSPEDES; NICOLETTI, 2012, p. 60)

Barzotto (2003) comenta o dispositivo da seguinte forma:

A atividade econômica não tem por finalidade o crescimento econômico e o poderio nacional, mas ‘assegurar a todos existência digna’. A existência digna é a vida humana realizada, a ‘vida boa’ dos clássicos. Na medida em que todos alcançarem uma existência digna, o bem comum terá sido concretizado.

E conclui o autor:

Ora, a justiça social, aquela dirigida à consecução do bem comum, exige de todos, portanto, por meio de seus ‘ditames’, que direcionem os seus esforços, tanto no campo do trabalho como no da livre iniciativa, para criar os bens econômicos que possam ser utilizados como meios de garantir a existência digna para todos. (BARZOTTO, 2003, *et. seq.*)

Giza o artigo 193 da Constituição Federal: “Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais” (*ibid.*).

Tércio Sampaio Ferraz Junior (1989 *apud* Barzotto, 2003) descreve as diferenças entre a justiça social na ordem econômica e na ordem social da seguinte forma:

A ordem econômica deve visar assegurar a todos a existência digna conforme os ditames da justiça social. O objetivo da ordem social é o próprio bem-estar social e a justiça social. A primeira deve garantir que o processo econômico, enquanto produtor, não impeça, mas ao contrário, se oriente para o bem-estar e a justiça sociais. A segunda não os assegura, instrumentalmente, mas os visa, diretamente. Os valores econômicos são valores-meio. Os sociais, valores-fim.

Por fim, diz Barzotto (2003), acerca da tese da justiça social à luz da Constituição de 1988: “[...] a constituição brasileira tem na justiça social, fundada na ideia de dignidade da pessoa humana, o cerne do seu ideal de justiça”.

Di Pietro (2010) ensina que “as normas de direito público, embora protejam reflexamente o interesse individual, têm o objetivo primordial de atender ao interesse

público, ao bem-estar coletivo”, bem como que “O Direito deixou de ser apenas instrumento de garantia dos direitos do indivíduo e passou a ser visto como meio para consecução da justiça social, do bem comum, do bem-estar coletivo” (*et. seq.*).

Segundo Marinela (2010), definir o sentido verdadeiro da expressão “interesse público” é difícil, pois representa para parte da doutrina nacional um conceito indeterminado. No entanto, ousando conceituá-lo, diz: “A expressão interesse público representa uma categoria contrária ao interesse privado, individual; consiste no interesse do todo, do conjunto social” (p. 28). Para essa autora, o interesse público pode ser classificado em primário e secundário. O interesse público primário é considerado “o resultado da soma dos interesses individuais enquanto partícipes de uma sociedade, também denominados interesses públicos propriamente ditos” (p. 29). Já o secundário “consiste nos anseios do Estado, considerado como pessoa jurídica, um simples sujeito de direitos; são os interesses privados desse sujeito” (p. 29). Ela ressalta ainda que: “[...] o Estado, da forma como foi concebido no ordenamento jurídico brasileiro, só poderá defender seus próprios interesses privados (interesses secundários) quando não existir conflito com os interesses primários” (p. 29).

Assim, entende-se, como ensina Borges (2011), à semelhança do imposto, a isenção é instrumento estatal para exercer sua função na economia do país. O autor salienta ainda que consistindo a isenção numa exoneração total ou parcial do tributo, esta exerce função regulatória, extrafiscal e intervencionista.

Outrossim, lembrando o que ressalta Gouvêa (2005), o conteúdo da isenção extrafiscal revela o acatamento da Constituição Federal, que é rica em acolher valores e definir objetivos como a cidadania, a dignidade da pessoa humana, o trabalho, a livre iniciativa, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a saúde, a educação, a seguridade social, etc. — valores que fazem acontecer o desenvolvimento social. Para o autor, o fenômeno da extrafiscalidade refere-se aos objetivos presentes na Constituição, aqueles possíveis de serem alcançados com o manejo de tributos, ou melhor, com o uso de política fiscal. Ele explica ainda que “pela extrafiscalidade, tributa, afastando — em alguma medida e se necessário — o objetivo arrecadatório, também para atingir, direta ou indiretamente, as mesmas finalidades constitucionais” (*op. cit.*, p. 181).

Oliveira (2010), tratando da extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento econômico sustentável, considera-a um instrumento jurídico capaz de atingir objetivos sociais, delinear estímulos e desestímulos ao consumo e modelar uma sociedade reputada politicamente ideal. Segundo o autor, o caráter extrafiscal da política tributária no plano político representa uma forma de redistribuição de renda. Isso ocorre por meio de uma tributação progressiva de alíquotas em relação a bens e serviços seletivos. Ele considera que, se um bem ou serviço sofre desoneração tributária, os consumidores de renda menor poderão adquiri-los com mais facilidade, aumentando sua demanda.

Diz ainda Oliveira que, na medida em que os produtos são desonerados, os mesmos consumidores procuram adquirir outros itens fora da pauta obrigatória, ou seja, buscam consumir produtos além da cesta básica. Assim refere-se o autor à função extrafiscal da política tributária:

Alguns tributos, notadamente da classe dos impostos, podem ser manipulados como instrumentos de ordem econômica, para fins de regular a disponibilidade monetária, distribuir renda, ajustar o câmbio, regular a oferta de bens, dentre outras consequências. (*op. cit.*, 117)

Para demonstrar a possibilidade de modelação extrafiscal, o autor cita o inciso VI, artigo 170 da Constituição Federal, que busca dotar de tratamento tributário diferenciado os bens e serviços de acordo com o impacto ambiental que provoquem. Eis o teor do dispositivo retromencionado: “Art. 170. VI. defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação” (CÉSPEDES; NICOLETTI, 2012, p. 60).

A relevante finalidade do fenômeno da extrafiscalidade dá a Becker (2007, p. 49) o entendimento de que: “Na construção de cada tributo, não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo”. Para esse autor, a função extrafiscal tributária é uma revolução social, em lugar da força das armas.

Ressalte-se, pois, que os fatores que determinam a extrafiscalidade tributária — inclusive no fenômeno da isenção — estão ligados à cidadania, esta significando o próprio direito à vida, como assim diz Cerquier-Manzini (2010). Para ela, tal direito deve ser construído coletivamente, seja na busca do atendimento às necessidades

básicas do ser humano (alimentação, moradia, saúde, educação), seja num plano mais abrangente, que envolve a discussão do papel de homens e mulheres na sociedade e mesmo no Universo.

2.3 EMBASAMENTO LEGAL

A competência é um poder jurídico, regulado e limitado pelo Direito, e que se exerce através de normas, assim assegura Borges (2011). E, de forma clara, afirma: “No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o reverso de uma medalha” (*op. cit.*, p. 30). Corroborar essa teoria Carrazza (2011) quando sustenta que na capacidade para tributar se contém a faculdade de isentar, é uma consequência lógica. O mesmo raciocínio segue Kiyoshi Havada (2001, *apud* Sabbag, 2012), afirmando: “[é] sabido e ressabido que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Só pode isentar quem tem o poder de tributar”.

O poder de tributar está delimitado pela Constituição Federal no Sistema Tributário Nacional (Título VI – Da tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional). Borges (2011) alega que o poder de isentar é permitido e até programado também nesse mesmo diploma legal, quando é atribuída a competência para tributar. Indica ele os artigos 150, § 6º, e 155, inciso XII, alíneas “e” e “g”, que confirmam o seu pensamento. Não se esquece, contudo de registrar que a possibilidade da isenção ocorre em determinadas circunstâncias excepcionais.

Em relação também ao poder de isentar, Carrazza (*op. cit.*) reporta-se às normas constitucionais previstas nos artigos 151, inciso III, 155, § 2º, inciso XII, “g”, e 156, § 3º, inciso II, complementando o entendimento do autor anterior.

Estando o poder de isentar nessas condições, ou seja, sujeito aos mesmos condicionamentos do poder de tributar, ensina Borges (2011) que é manifesta a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções. Regime jurídico é entendido como “o conjunto de direitos, deveres, garantias, vantagens, proibições e penalidades aplicáveis a determinadas relações sociais qualificadas pelo Direito” (SOUZA, 2002).

Eis o teor do referido dispositivo constitucional que embasa o poder de isentar:

Art.150.

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (CÉSPEDES; NICOLETTI, 2012, p. 53)

Mais ainda o texto do inciso XII, alíneas “e” e “g”, parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal (*ibid.*, p. 55):

Art. 155

.....
§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII. Cabe à lei complementar :

.....
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

.....
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; [...]

Segue também a seguinte regra constitucional: “Art. 151. É vedado à União:III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios” (*ibid.*, p. 54). E ainda os seguintes transcritos, retirados da Constituição Federal vigente (*ibid.*,p. 56): “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: [...] II – excluir da sua incidência exportação de serviços para o exterior”.

Isso posto, pode-se dizer que a isenção tem caráter excepcional, e sua raiz encontra-se na possibilidade constitucional de abster-se o ente tributante do seu poder e de sua competência tributários. Além disso, pode-se dizer, ainda que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm no poder de tributar o poder de isentar. Contudo haverá de exercer este poder mediante lei específica ou lei complementar.

Conforme Carrazza (2011), as isenções tributárias podem ser concedidas não só por meio de leis ordinária e complementar, mas também por tratado internacional,

desde que aprovado e ratificado pelo Congresso Nacional e promulgado pelo Presidente da República, e ainda por decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal, ratificando convênio entre eles firmado, na hipótese de ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços). Ressalta o autor que a medida provisória é instrumento inidôneo para conceder isenção tributária. Justifica-se pela precariedade do ato normativo. Sobre esses fenômenos jurídicos, diz: “[...] só a lei federal pode conceder isenções de tributos federais; só a lei estadual, de tributos estaduais; só a lei municipal, de tributos municipais; só a lei distrital, de tributos distritais” (*op. cit.*, p. 953), sob a justificativa de que a isenção concedida por lei é autonômica. O mesmo autor nos ensina ainda que: “as isenções tributárias concedidas por meio de lei ordinária podem alcançar não só os impostos, como, também, as taxas e a contribuição de melhoria. Podem alcançar, pois, quaisquer tributos” (*op. cit.*, p. 954).

As isenções tributárias que podem ser concedidas por lei complementar são as seguintes, no dizer do autor, tendo por base a lei maior (artigos 156,§ 3º, II, 148, 154, I, 195, § 4º):

- a) De ISS sobre serviços prestados a destinatários no exterior;
- b) De empréstimos compulsórios;
- c) De impostos residuais;
- d) Das contribuições sociais que criam novas fontes de custeio para a seguridade social. (*op. cit.*, p. 959)

Considerando-se que a isenção extrafiscal é apenas uma modalidade da isenção tributária, obviamente, nesse aspecto, também está sujeita às mesmas regras.

3 PRINCÍPIOS DIRETORES DA ISENÇÃO EXTRAFISCAL

O poder de isentar é regido por princípios constitucionais que vinculam a legislação integrativa ordinária (artigo 151, I, *in fine* e item III) e complementar (artigo 155, XII, ‘e’ e ‘g’), diz Borges (*op. cit.*), expressando o de legalidade (artigos 5º, II e 150, I) e isonomia tributárias (artigo 5º, *caput* e item I, artigos. 145, § 1º e 150, II).

Eis o teor dos dispositivos constitucionais reportados:

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estados, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as diferentes regiões do País;

.....
 III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (CÉSPEDES; NICOLETTI, 2012, p. 54)

Além desses, seguem ainda:

Art. 155.

.....
 XII. Cabe à lei complementar:

.....
 e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

.....
 g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; [...]. (*ibid.*, p. 55)

E os relativos aos princípios da legalidade e isonomia tributárias:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I – homens e mulheres são iguais em direito e obrigações, nos termos desta Constituição;

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]. (*ibid.*, p. 7-8)

Observe-se o teor do seguinte:

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

.....
 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (*ibid.*, p. 52)

E ainda do abaixo transcrito:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]. (*ibid.*, p. 53)

Desse modo, Borges (*op. cit.*) conclui que a isenção deve ser estudada sob o ponto de vista da legalidade, da justiça e da segurança tributárias, sendo esses seus princípios basilares.

3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Acerca do princípio da legalidade, ensina Borges (*op. cit.*) que a Constituição Federal remete a regulação das isenções à legislação ordinária, encontrando-se nela apenas os critérios que devem dirigir ao seu estabelecimento. Justifica-se o autor quanto a esse princípio: “Porque a disciplina de tributos é reservada à lei, a disciplina das isenções está igualmente vinculada ao princípio de legalidade” (*ibid.*, p. 37). E ainda: “O princípio da legalidade atua como um elo, interligando a disciplina das isenções e da tributação” (*ibid.*, p. 38). E conclui: “O poder de isentar, portanto, somente se manifesta através de lei [...] Que as isenções somente podem ser estabelecidas em lei é ponto assentado sem discrepâncias pela doutrina nacional e estrangeira” (*ibid.*, p. 39).

De acordo com o autor, o ato administrativo que reconhece o direito ao gozo da isenção verifica a existência dos pressupostos legais no plano fático, tem eficácia

meramente declaratória, não tendo caráter constitutivo. É que ao Executivo não foi dada a competência constitucional para instituir isenções, sendo sua atribuição o reconhecimento ou não do direito à isenção, liga-se às exigências de controle fiscal. Ou seja, evitar fraude na consecução da isenção, o seu gozo indevido, etc.

Ele nos ensina ainda que o princípio da legalidade tributária tem previsão constitucional (nos artigos 5º, II e 150, I). E afirma, sustentado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN – Código Tributário Nacional), que regula o sistema tributário nacional, nos termos da Emenda Constitucional nº 18, tratando-se de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, citando os artigos 97 e 175 correspondentes: “a lei tributária, por exigência do princípio da legalidade, é lei em sentido formal e material” (*ibid.*, p. 41).

A Lei nº 5.172, de 1966, assim dispõe no artigo 97 e seus respectivos incisos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvando o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades [...].

(CÉSPEDES; NICOLLETTI, 2012, p.660)

E no seu artigo 175 e inciso I reza :

Art. 175. Excluem o crédito tributário: I – a isenção; [...].(*ibid.*,p.668)

Explica o autor quanto ao princípio em questão: “Ora, como somente a lei pode estabelecer hipóteses de exclusão do crédito tributário e, dentre elas, as hipóteses de isenção, a vinculação destas ao princípio de legalidade deriva expressamente de norma geral de direito tributário” (*ibid.*, p.42).

Consoante ao princípio, não há isenção sem lei, assim determina a Constituição Federal, cuja competência para instituí-la é atribuída ao legislador, cabendo ao executivo o ato de reconhecer ou não o direito ao seu gozo, para atender a exigência de controle fiscal.

3.2 PRINCÍPIO DE SEGURANÇA

Esse princípio está amparado no artigo 5º, inciso XXXVI: “Art. 5º [...] XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (CÉSPEDES; NICOLETTI, *op. cit.*, p. 9).

Relativamente a esse preceito, Borges (2011, p. 77) ressalta a revogabilidade das isenções e seus limites: “o princípio de segurança jurídica exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados”. Ensina o autor, com base no artigo 178 do CTN, Lei Complementar nº 24/67, artigo 13, que, em regra, a isenção tributária é revogável a qualquer tempo, excetuando-se as isenções por prazo certo e condicionais previstas ou não em contrato. E explica: “A regra da revogabilidade esbarra diante do direito adquirido ao gozo da isenção enquanto persistirem as condições e os requisitos em função dos quais esta foi outorgada” (*ibid.*, p. 80). Diz ainda:

Decerto o legislativo pode a qualquer tempo revogar a lei que estabeleça isenções condicionais e a prazo certo. A justa ponderação das circunstâncias leva à consideração de que, se o interesse público o exige, a lei isentante deve ser revogada. O interesse particular não funciona jamais como óbice ao exercício da função legislativa. (*ibid.*, p. 83)

Além disso, explica que, nessa modalidade de isenção, ou seja, condicional e com prazo determinado, intervêm: a) o legislativo, que estabelece os pressupostos gerais para a sua concessão; b) o executivo, que expede o ato de concessão à vista da observância dos pressupostos legais pelo isento; c) o particular, que pratica os atos necessários ao desfrute da exoneração fiscal (*ibid.*). Ainda sobre a revogação, o autor explica que, ao Poder Legislativo, cabe revogar a isenção, condicionada ou incondicionada, porquanto no poder de legislar está contido o poder de revogar. Ao Executivo cabe revogar o despacho administrativo concessivo de isenção, considerando o ato administrativo concessivo da exoneração tributária, observados os requisitos legais previstos.

Outro ponto destacado por Borges (*op. cit.*) refere-se à lei orçamentária, prevista constitucionalmente no artigo 165, § 5º. Segundo ele, esta não pode alterar

tributo ou suprimi-lo, e, do mesmo modo, ela não pode suprimir ou ampliar isenções. Estas necessariamente devem ser estabelecidas na lei tributária material.

Ademais, expõe o mesmo autor que os dispositivos de lei que extinguem ou reduzem isenções devem respeitar o princípio da anterioridade, admitindo-se apenas uma exceção, qual seja: - se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, consoante o artigo 104, III, do Código Tributário Nacional. Todavia, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo em sentido diametralmente oposto, concluindo pela não aplicação do aludido princípio nos casos da extinção ou redução de isenção. Haja vista o Informativo nº 514 (BRASIL, 2009, p. 187-193, grifos do autor):

O Tribunal, por maioria, indeferiu pedido de liminar formulado em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido da Social Democracia Brasileira - PSDB contra o art. 3º da Lei 15.747/2007, que alterou dispositivos da Lei 14.260/2003, ambas do Estado do Paraná, reduzindo e extinguindo descontos relativos ao pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA (Lei 15.747/2007: “Art. 3º. Esta lei entrará em vigor na data da sua publicação.”). Entendeu-se que a norma impugnada não ofende, em princípio, a regra da anterioridade tributária, prevista no art. 150, III, b e c, da CF, porque não constitui aumento do imposto (CF: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:... III - cobrar tributos:... b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”).

Considerou-se que, se até mesmo a revogação de isenção não tem sido equiparada pela Corte à instituição ou majoração de tributo, a redução ou extinção de um desconto para pagamento do tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única (à vista), também não o poderia. Afastou-se, também, a assertiva de que qualquer alteração na forma de pagamento do tributo equivaleria a sua majoração, ainda que de forma indireta, e reportou-se ao entendimento do Supremo de que a modificação do prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade (Enunciado 669 da Súmula). Asseverou-se, ademais, que deveriam ser levados em conta os argumentos apresentados nas informações da Assembléia Legislativa e do Governador do Estado no sentido de que as alterações promovidas pela Lei 15.747/2007 visariam propiciar o ajustamento de descontos do IPVA paranaense com o de outros Estados, sem que tais mudanças importassem em aumento do valor total do tributo. Ressaltou-se, por fim, que, no caso do IPVA, o art. 150, § 1º, da CF expressamente excetua a aplicação da regra da anterioridade na hipótese da fixação da base de cálculo desse tributo, ou seja, do valor venal do veículo. Assim, se nem a fixação

da base de cálculo do IPVA estaria sujeita à incidência da regra da anterioridade, a extinção ou redução de um desconto condicional para pagamento desse tributo poderia ter efeitos imediatos. Vencido o Min. Cezar Peluso que concedia a liminar ao fundamento de que a hipótese nada teria a ver com isenção, porque esta seria objeto específico de uma norma constitucional, e que a supressão ou redução de um desconto previsto em lei implicaria, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido, razão pela qual se haveria de observar o princípio da anterioridade. Precedentes citados: RE 200844 AgR/PR (DJU de 16.8.2002); RE 10204062/ES (DJU de 19.12.96). ADI 4016 MC/PR, rel. Min. Gilmar Mendes, 1º.8.2008. (ADI-4016).

Para o impasse sobre a prática constitucional brasileira, fértil em transpor competência tributária, Borges alerta sobre a possibilidade de problemas surgirem acerca das isenções, e indica que a solução encontra-se à luz dos princípios constitucionais que informam a atuação da discriminação de rendas na federação brasileira. Assim posiciona-se: “A constituição, ao outorgar competência a uma entidade da federação para instituir o tributo, assegura-lhe uma autorização para regulá-lo em toda a sua plenitude” (BORGES, 2011, p. 97). E justifica-se: “A intangibilidade das isenções, com a transplantação de competências tributárias, não é princípio consagrado constitucionalmente.” (*ibid.*, p. 97).

Retomando o ponto da aplicação do princípio da anterioridade nos casos de extinção ou redução de isenção, conclui-se que, para o autor supracitado, em regra, há de ser ele ponderado, o que quer dizer que a lei que revogar isenção somente deverá produzir efeito a partir do exercício financeiro seguinte ao da data da sua publicação, assegurando àqueles que se encontrarem isentos não terem sua situação agravada de modo subitâneo, vez que, com a revogação, passarão a ser tributados, apesar do entendimento contrário da excelsa Corte.

3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

De acordo com Sabbag (2012), o princípio da capacidade contributiva ou econômica é corolário do princípio da isonomia, evidenciando uma das suas dimensões — a igualdade na lei, tratando de forma distinta situações diversas. Para ele, sua aplicação reprime discriminações arbitrárias e persegue o ideal de justiça

para o Direito Tributário, conforme expresso no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal vigente, transcrito anteriormente.

Segundo esse mesmo autor, o princípio em apreço relaciona-se harmonicamente com a tributação extrafiscal, assim justificando-se: “[...] entendemos que é louvável a aproximação de tais postulados, porquanto a tributação extrafiscal deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, além de se limitar aos contornos estabelecidos pelo mínimo vital” (*ibid.*, p. 158). Noutras palavras, diz: “ o viés extrafiscal há de rimar, em harmônica convivência, com as diretrizes principiológicas oriundas do texto constitucional, obtendo-se, assim, sua certificação de legitimidade” (*ibid.*, p. 158).

O mínimo vital, de acordo com ele, é corolário do fundamento do Estado Brasileiro: a dignidade da pessoa humana. A respeito da expressão ressaltada, retoma-se Borges (*op. cit.*), que, inspirado por dispositivos constitucionais vigentes, o considera como o mínimo necessário à existência humana, alertando, no entanto que tem conceito relativamente indeterminado, porquanto não há norma acerca do assunto, nem proibição à sua tributação, cabendo tal tarefa à legislação infraconstitucional, ou ao juiz quando da aplicação do Direito.

Amparado com a ementa do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 142.348-1, relatado pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal – STF, transcrita a seguir, assegura Sabbag (*op. cit.*, p. 158) acerca da relação entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade econômica, nos seguintes termos: “[...] a capacidade contributiva dará lugar à extrafiscalidade se os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna, sem prejuízo da necessária razoabilidade, que deve orientar a distinção perpetrada”. Observe-se a respectiva jurisprudência:

[...] 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 (SABBAG, 2012, p. 158-159).

De modo diferente pensa Machado (2011, p. 40) sobre a isenção e o princípio da capacidade contributiva. Isentar de imposto o possuidor de riqueza, aquele

detentor de patrimônio e renda, a seu ver, é lesar o preceito constitucional. Repare-se em seu posicionamento:

Isenção de imposto de renda a empresa industrial, a pretexto de incrementar o desenvolvimento regional sem qualquer consideração ao montante do lucro auferido, constitui flagrante violação do princípio da capacidade contributiva, especialmente se concedida por prazo muito longo, como acontece com certas empresas no Nordeste, favorecidas com isenção ou redução do imposto de renda há cerca de 25 (vinte e cinco) anos.

Sabe ele, no entanto, que a Constituição Federal estimula o desenvolvimento econômico e social, bem como permite o tratamento favorecido à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenha sua sede e administração no País, através do fenômeno da isenção. Tendo em vista esses objetivos constitucionais, o autor considera a regra isentiva em sintonia com o princípio da capacidade econômica quando concedida às microempresas, ou àquelas que em geral são pertinentes ao considerado mínimo vital.

Ao tratar do princípio de justiça, Borges (2011, p. 46, grifo do autor) assim ensina:

O ordenamento constitucional tributário do país, excetuado 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.

Declara ainda: “[...] a isenção não pode instituir um tratamento de favor ou privilégio, outorgado a determinados contribuintes” (*ibid.*, p. 47), e

O princípio constitucional da isonomia não exclui a competência legislativa para a instituição de isenções não arbitrárias, isto é, isenções que atuam como um princípio seletivo de determinadas pessoas, classes ou categorias de contribuintes, não por considerações de favoritismo ou privilégio, mas para fins econômicos e sociais. (*ibid.*, p. 47)

Para Amaro (2012, p. 163), o preceito constitucional inspira-se na ordem natural das coisas: “onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”. De acordo com

ele, os objetivos desse princípio são preservar a eficácia da lei de incidência e preservar o contribuinte. Pretendendo-se preservar o contribuinte, busca-se evitar uma tributação excessiva capaz de comprometer “os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais” (*et. seq.*) .

Furlan (2009, p. 178) ensina que o princípio da capacidade contributiva tem a função de “orientar o legislador no momento da definição do fato gerador, da fixação de alíquotas, da determinação da base de cálculo e da escolha do contribuinte, sempre que se tratar de imposto”.

Discorre Carrazza (2011, p. 96, 98) sobre o princípio em questão: “é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”. Além disso, destaca a importância da proporcionalidade na sua aplicação: “[...] é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”. E ainda sobre a presença da progressividade no conteúdo do princípio: “é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos, no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade”.

Sendo assim, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva, corolário da isonomia, busca a igualdade de tratamento na lei tributária, para o fim de realizar a justiça fiscal. Sua aplicação consiste na proporcionalidade e na progressividade. Ou seja, para tributar ou isentar, há de se considerar o poder econômico do contribuinte ou daquele virtual contribuinte, para exigir mais ou menos obrigações conforme a aptidão de cada um. É legítima sua relação com a isenção extrafiscal, na medida em que resguardar o seu objetivo, ainda que a prioridade seja a justiça social. Afinal, não só a igualdade, mas também a generalidade, é princípio tributário, não devendo ocorrer isenções *intuitu personae*³, quer dizer, sem nenhuma ponderação acerca da justiça fiscal ou de ordem social ou econômica.

4 DA APLICABILIDADE DA LEI ISENTIVA

4.1 CONDIÇÕES E REQUISITOS

As condições e os requisitos da isenção, para efeito de sua fruição, são estabelecidos em lei específica, bem como os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração é o que dispõe Machado (*op. cit.*), com base no artigo 176 do Código Tributário Nacional – CTN. Tomando como ponto de partida a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, o autor classifica a isenção conforme exposto abaixo:

I – Quanto à forma de concessão: (a) absolutas, ou em caráter geral – concedidas diretamente pela lei; (b) relativas, ou em caráter específico – concedidas por lei, mas efetivadas mediante despacho da autoridade administrativa.

II – Quanto à natureza: (a) onerosas ou condicionadas – concedidas sob condição que implique ônus para o interessado; (b) simples – sem a imposição de condições ao interessado.

III – Quanto ao prazo: (a) por prazo indeterminado; (b) por prazo certo.

IV – Quanto à área: (a) amplas – prevalentes em todo o território da entidade tributante; (b) restritas ou regionais – prevalentes apenas em parte do território da entidade tributante.

V – Quanto aos tributos que alcançam: (a) gerais – abrangem todos os tributos; (b) especiais – abrangem somente os tributos que especificam.

VI – Quanto ao elemento com que se relacionam: (a) objetivas – concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerado, isto é, em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação; (b) subjetivas – concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistente a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação tributária; (c) objetivo-subjetivas, ou mistas – concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário. (MACHADO, 2011, p. 235)

Irá usufruir da isenção o sujeito passivo da obrigação principal, pessoa física ou jurídica, desde que atenda às exigências da lei específica correspondente. Nos termos do artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação principal “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, podendo ser contribuinte, “quando tenha relação pessoal

e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ou responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (CÉSPEDES; NICOLETTI, 2012, p. 661-662, *et. seq.*)

Ponto relevante a destacar refere-se à interpretação das regras de isenção. Machado (2011, p. 232) orienta, tendo como pano de fundo o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que “as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas nem integrativas, embora devam ser interpretadas com o emprego de todos os métodos, processos ou elementos da Hermenêutica”.

No que tange à isenção extrafiscal, em regra, são as principais características: 1) a especificidade, havendo a exigência de condições e requisitos previamente estabelecidos para a sua utilização; 2) a onerosidade, que trata do ônus que recai sobre aquele que irá usufruir do fenômeno; 3) o prazo determinado, sendo fixado o período de tempo de sua fruição; 4) a extensão, podendo ser aproveitada em todo o território nacional; e 5) a especialidade, alcançando apenas determinados tributos.

4.2 PRIVILÉGIO (FAVOR LEGAL) OU DIREITO?

Segundo Borges (2011, p. 61), considerável parcela da doutrina tributária considera a isenção um mero favor fiscal, ato de liberalidade do poder tributante. Ele, porém, combate essa assertiva, com os seguintes argumentos:

- a) a isenção poderia ser considerada um favor, enquanto estabelecesse, com todo o rigor da expressão, um regime de ‘favorecimento’ ou ‘privilégio’, vale dizer, somente quando fosse instituído pura e simplesmente em consideração de pessoas e classes, sem nenhuma conexão com razões econômicas e sociais;
- b) a outorga da isenção sempre esteve condicionada à ocorrência de relevante interesse social ou econômico da Nação, reportando-se às Constituições anteriores do nosso país (1946 e 1967);
- c) o legislador ordinário, ao produzir a isenção está vinculado aos princípios constitucionais delimitadores do poder de tributar (o da legalidade, da isonomia, da segurança);
- d) os referidos princípios determinam limitações de ordem material para o exercício da competência tributária das três esferas do governo na federação brasileira, levando em conta a

proporcionalidade, a equidade da tributação, o princípio da generalidade e igualdade de todos perante a lei;

e) não obstante os autores assumirem essa tese (a isenção como um favor fiscal) colocam-na dependente do interesse público a sua concessão, revelando-se assim o uso impróprio do termo “favor”;

f) a isenção como favor ou privilégio tornaria impossível o controle jurisdicional da constitucionalidade da lei isentante sob o prisma material e formal;

g) sua edição seria apenas por motivos de conveniência e oportunidade, cuja apreciação é discricionariamente objeto de decisão política do poder tributante.

O instituto do privilégio fiscal, segundo Griziotti (1935, *apud* BORGES, 2011, p. 66) consiste “unicamente na outorga de favor a classes e contribuintes que têm plena capacidade contributiva”. Borges (*op. cit.*, p. 66-67) defende que essa concepção está superada, sua origem está no passado. Ocorria nas primeiras formas de sociedade humana, na primeira economia financeira, num sistema de “privilégios tributários” ou “franquias tributárias”. Nesse sistema eram concedidas isenções gerais ou especiais a determinadas classes em detrimento de outras, reconhecia-se o direito a indivíduos pertencentes a algumas classes, por exemplo, a classe do eclesiástico, de cobrar, conjuntamente ou não com o Estado, tributos a uma determinada categoria de cidadãos.

Conta ainda que, naquela época, o sistema estava plenamente de acordo com os princípios de justiça constantes das Constituições medievais e demais Constituições cunhadas no ordenamento feudal. Diz ele: “A organização social era então condicionada à distinção entre classes e comprometer a existência e a hegemonia dessas classes seria comprometer a existência do próprio Estado” (*ibid.*, p. 67). Tais privilégios, conforme esclarece o autor, asseguravam a manutenção da ordem social e a consecução dos fins do Estado, e eram voltados apenas às classes nobres (detentoras do poder político), que gozaram disso até a Revolução Francesa. A partir de então, eximir-se do pagamento de tributos invocando a condição social teve fim, somente devendo ocorrer a isenção visando ao interesse público.

Diz o autor acerca do privilégio fiscal: “representa apenas um ‘resíduo’ de concepções imperantes sob regimes historicamente superados”. E ainda quanto à concepção da doutrina nacional e estrangeira atual: “A doutrina nacional mais autorizada rechaça a concepção da isenção como privilégio legalmente constituído” (p. 68, *et. seq.*).

Corroborando a ideia de que a isenção não é um privilégio ou favor fiscal, declara Aliomar Baleeiro (2010, *apud* SABBAG, 2012, p.894): “a isenção ‘não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos de determinadas atividades, que o Estado visa a incrementar pela conveniência pública’”.

Nesse sentido, segue a jurisprudência pátria:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL, COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. NÃO APOSENTADO. PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º, INCISO XIV, DA LEI Nº 7.713/88 COMBINADO COM O ART. 39, § 6º, DO DECRETO 3.000/99. POSSIBILIDADE. 1. Necessária a previsão legal para a concessão de isenções, devendo-se verificar o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos pela respectiva lei para que seja efetivada a renúncia fiscal. 2. O art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88 (com a redação prevista no art. 47 da Lei nº 8.541/92) é explícito ao conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores de moléstia grave. 3. O art. 39, § 6º, do Decreto nº 3.000/99 prevê a possibilidade da isenção do imposto de renda nos casos de complementação de aposentadoria. 4. Recurso Especial não provido. (BRASIL, 2010)

Vê-se ainda a seguinte jurisprudência do Superior Tribunal da Justiça:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SERVIDOR PÚBLICO PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º DA LEI 7.713/88 COM ALTERAÇÕES POSTERIORES. ROL TAXATIVO. ART. 111 DO CTN. VEDAÇÃO À INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. A concessão de isenções reclama a edição de lei formal, no afã de verificar-se o cumprimento de todos os requisitos estabelecidos para o gozo do favor fiscal. O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma. Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas. 3. Conseqüentemente, revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma análoga ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadra no

texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN. (Precedente do STF: RE 233652/DF – Relator (a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, DJ 18-10-2002. Precedentes do STJ: EDcl no AgRg no REsp. 957.455/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, Julgado em 18/05/2010, DJe 09/06/2010. REsp 1187832/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; REsp. 1035266/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 04/06/2009. AR 4.071/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI, PRIMEIRA SEÇÃO, Julgado em 22/04/2009, DJe 18105/2009. REsp 1007031/RS. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJe 04/03/2009; REsp. 819.747/CE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2006, DJ 04/08/2006). 4. *In casu*, a recorrida é portadora de distonia cervical (patologia neurológica incurável, de causa desconhecida, que se caracteriza por dores e contrações musculares involuntárias – fls. 178/179), sendo certo tratar-se de moléstia não encartada no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88. 5. Recurso Especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (BRASIL, 2009)

Desse modo, é possível concluir que a jurisprudência entende que a isenção é um favor fiscal, enquanto a doutrina majoritária entende de modo diferente, isto é, não é favor. Apenas porque a isenção não tem o caráter *intuitu personae*, havendo a obrigatória conexão com razões econômicas e sociais, conforme percebido na axiologia da Constituição da República, que, ressalte-se, pondera, desde a promulgada em 1946. A tese do favor fiscal consiste num equívoco, utilizando os seus autores do termo inadequadamente, se não, por que fazem referência ao necessário cumprimento das exigências legais, fundadas em princípio como o da proporcionalidade, igualdade e generalidade. Além disso, a isenção pode ser objeto de controle jurisdicional.

A doutrina majoritária entende a isenção como um direito — justo e legal —, decorrente do interesse público. É um instrumento jurídico da política tributária, utilizado sob a diretriz do princípio da capacidade contributiva ou de estímulos a determinadas atividades, visando ao desenvolvimento econômico e social. Portanto, a expressão “favor” torna-se apenas um resquício do passado, de um tipo de sociedade historicamente superada.

4.3 EXEMPLOS DE ISENÇÃO EXTRAFISCAL

O Regulamento do Imposto de Renda - RIR (BRASIL, 1999) que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza apresenta várias isenções de caráter extrafiscal, dentre as quais, a título exemplificativo, destaca-se:

4.3.1 Isenção ou Redução do Imposto como Incentivo ao Desenvolvimento Regional

Tem-se como exemplo os Incentivos Fiscais às Empresas Instaladas na Área da SUDENE (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste), dirigidos a Novos Empreendimentos e aos Projetos de Modernização, Ampliação ou Diversificação. Orientam os seus dispositivos (*ibid.*):

Art. 546. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, relativamente a instalação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o empreendimento entrar em fase de operação (Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, art. 13, Decreto-Lei nº 1.564, de 29 de julho de 1977, art. 1º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 1º, alínea “a”, Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I, Lei nº 7.450, de 1985, art. 59, Decreto-Lei nº 2.454, de 19 de agosto de 1988, art. 1º, Lei nº 8.874, de 29 de abril de 1994, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, § 1º).

§ 1º A fruição da isenção fica condicionada à observância, pela empresa beneficiária, dos dispositivos da legislação trabalhista e social e das normas de proteção e controle do meio ambiente, podendo a SUDENE, a qualquer tempo, verificar o cumprimento do disposto neste parágrafo.

§ 2º A SUDENE expedirá laudo constitutivo do benefício referido neste artigo (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 3º, parágrafo único).

§ 3º Não se consideram empreendimentos novos, para efeito do benefício de que trata este artigo, os resultantes da alteração de

razão ou de denominação social, transformação ou fusão de empresas existentes.

§ 4º Para os projetos aprovados a partir de 1º de janeiro de 1998, nas condições deste artigo e demais normas pertinentes, as pessoas jurídicas pagarão o imposto e adicionais não restituíveis, sobre o lucro da exploração (art. 544), com as reduções a seguir indicadas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º):

I – setenta e cinco por cento, a partir de 1º janeiro de 1998 até 31 de dezembro de 2003;

II – cinquenta por cento, a partir de 1º de janeiro de 2004 até 31 de dezembro de 2008;

III – vinte e cinco por cento, a partir de 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2013.

§ 5º Fica extinto, relativamente aos períodos de apuração encerrados a partir de 1º de janeiro de 2014, o benefício fiscal de que trata este artigo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, § 3º).

O Decreto nº 3.000, de 1999 (*ibid.*) dispõe ainda:

Art. 547. As pessoas jurídicas que tiverem projetos aprovados ou protocolizados até 14 de novembro de 1997, na SUDENE, relativamente a modernização, ampliação ou diversificação de empreendimentos industriais ou agrícolas na área de sua atuação, ficarão isentas do imposto e adicionais não restituíveis incidentes sobre os resultados adicionais por eles criados, pelo prazo de dez anos a contar do período de apuração em que o projeto de modernização, ampliação ou diversificação entrar em fase de operação, segundo laudo constitutivo expedido pela SUDENE (Lei nº 4.239, de 1963, art.13, Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, Decreto-Lei nº 2.454, de 1988, art. 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 59, e § 1º, Lei nº 8.874, de 1994, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º, § 1º).

§ 1º Os projetos de modernização, ampliação ou diversificação somente poderão ser contemplados com a isenção prevista neste artigo quando acarretarem, pelo menos, cinquenta por cento de aumento da capacidade instalada do respectivo empreendimento (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a Secretaria Executiva da SUDENE expedirá laudo técnico atestando a equivalência percentual do acréscimo da capacidade instalada (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º e § 3º).

§ 3º A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, § 3º).

§ 4º O lucro isento será determinado mediante a aplicação, sobre o lucro da exploração (art. 544) do empreendimento, de percentagem igual à relação, no mesmo período de apuração, entre a receita

líquida de vendas da produção criada pelo projeto e o total da receita líquida de vendas do empreendimento (Decreto-Lei nº 1.564, de 1977, art. 1º, § 4º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 1º, alínea “a”, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

Ressalva ainda o regulamento (*ibid.*):

Art. 548. Para os efeitos do benefício de que trata o art. 547, não se considera como modernização, ampliação ou diversificação, a simples alteração da razão ou denominação social, a transformação, a incorporação ou a fusão de empresas existente.

4.3.2 Redução do Imposto como Incentivo ao Desenvolvimento de Empreendimentos Turísticos

Eis o teor de seu regulamento (*ibid.*):

Art. 564. As pessoas jurídicas que explorarem hotéis e outros empreendimentos turísticos relacionados no artigo seguinte, em construção, ou que venham a ser construídos, conforme projetos aprovados até 31 de dezembro de 1985, pelo extinto Conselho Nacional de Turismo – CNTur, poderão gozar de redução de até setenta por cento do imposto e adicionais não restituíveis, calculados sobre o lucro da exploração (art. 544), por períodos de apuração sucessivos, até o total de dez anos, a partir da data da conclusão das obras, segundo forma, condições e critérios de prioridade estabelecidos pelo Poder Executivo (Decreto-Lei nº 1.439, de 30 de dezembro de 1975, art. 4º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 1º, alínea “e”, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

Esclarece ainda o Decreto em epígrafe (*ibid.*):

Art. 565. Poderão gozar da redução do imposto de que trata este Capítulo as empresas que se dediquem à exploração de:

- I – hotéis e outros meios de hospedagem;
- II – restaurantes de turismo;
- III – empreendimentos de apoio à atividade turística.

Parágrafo único. Consideram-se empreendimentos de apoio à atividade turística, para efeito deste artigo:

- I – centros de convenções, exposições e feiras, e outros equipamentos do mesmo gênero, de apoio à rede hoteleira;
- II – aqueles que, pelas dimensões, variedades e originalidade das atividades recreativas, culturais e desportivas que proporcionem aos seus usuários, possam identificar-se como atração turística internacional, nacional ou regional.

A exoneração é restringida da seguinte forma (*ibid.*):

Art. 566. Somente poderão gozar da redução de que trata este Capítulo as empresas (Decreto-Lei nº 1.439, de 1975, art. 2º):

I – constituídas no Brasil;

II – registradas no Instituto Brasileiro de Turismo – EMBRATUR, na forma e segundo os processos estabelecidos por este, de conformidade com os princípios e normas baixados pelo extinto CNTur;

III – com maioria de capital com pleno direito de voto pertencente a pessoas físicas residentes e domiciliadas no País, ou a pessoas jurídicas nacionais, as quais, por sua vez, preenchem os mesmos requisitos acima enumerados.

4.3.3 Incentivos a Empresas Montadoras e Fabricantes de Veículos Automotores nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste

Eis os dispositivos constantes do Decreto (BRASIL, 1999) que regulamentam esse terceiro e último exemplo de isenção extrafiscal:

Art. 574. Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999, a isenção do imposto e adicionais, calculados com base no lucro da exploração do empreendimento (art. 544), exclusivamente às empresas habilitadas pelo Poder Executivo até 31 de maio de 1997, instaladas ou venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, art. 1º, inciso VIII, e § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º):

I – veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes;

II – caminhonetas, furgões, pick-ups e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas.

III – veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores;

IV – tratores agrícolas e colheitadeiras;

V – tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras;

VI – carroçarias para veículos automotores em geral;

VII – reboques e semi-reboques utilizados para o transporte de mercadorias;

VIII – partes, peças componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados neste e nos incisos anteriores.

Parágrafo único. O benefício da isenção alcança, observada as condições fixadas em regulamento, os empreendimentos que tenham como objeto a fabricação dos produtos relacionados no inciso VIII

deste artigo, desde que tenham sido habilitados até 31 de dezembro de 1997 (Lei nº 9.440, de 1997, art. 12, parágrafo único, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º).

Sobre a exoneração parcial, giza o regulamento (*ibid.*):

Art. 575. Para os projetos habilitados no período de 1º de janeiro de 1998 até 31 de março de 1998, relativos aos empreendimentos que tenham como objeto a fabricação dos produtos relacionados no inciso VIII, do artigo anterior, o benefício fiscal passa a ser de redução do imposto e adicionais não restituíveis, no percentual de setenta e cinco por cento sobre o lucro da exploração (art. 544), até 31 de dezembro de 1999 (Lei nº 9.440, de 1997, art. 12, parágrafo único, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 3º).

Os Requisitos, a Destinação do Valor da Isenção, bem como o seu Condicionamento estão assim definidos no supracitado documento (*ibid.*):

Art. 576. O Poder Executivo estabelecerá os requisitos para habilitação das empresas ao tratamento a que se refere este Capítulo, bem como os mecanismos de controle necessários à verificação do seu cumprimento (Lei nº 9.440, de 1997, art. 13).

Parágrafo único: O reconhecimento do benefício de que trata este Capítulo está condicionado à apresentação da habilitação mencionada neste artigo (Lei nº 9.440, de 1997, art. 13, parágrafo único).

No tocante ao Condicionamento da Isenção, reza o artigo 580 do Regulamento do Imposto de Renda (*ibid.*):

Art. 580. O tratamento fiscal previsto neste Capítulo (Lei nº 9.440, de 1977, art. 16):

I – fica condicionado à comprovação, pelo contribuinte, da regularidade com o pagamento de todos os tributos e contribuições federais;

II – não poderá ser usufruído cumulativamente com outros da mesma natureza e com aqueles previstos na legislação da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio, da Amazônia Ocidental, do Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR) e do Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM).

Considerando-se os exemplos dados por meio de Decreto, é de se esclarecer que este é um instrumento do poder regulamentar do Executivo, cuja função é dar fiel execução às leis conforme determina o inciso IV, art. 84, da Constituição Federal (CÉSPEDES; NICOLETTI, *op. cit.*).

Conforme visto, tratam-se de isenções concedidas em caráter específico, não obstante concedidas por lei; a sua efetividade depende de reconhecimento da

autoridade administrativa; têm natureza onerosa, havendo imposição de obrigações aos seus interessados. Foram concedidas por prazos determinados, abrangendo amplamente a área do território nacional (a redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento de empreendimentos turísticos) ou apenas determinadas regiões (a isenção ou redução do imposto como incentivo ao desenvolvimento regional — área de atuação da SUDENE —, os incentivos a empresas montadoras e fabricantes de veículos automotores nas regiões norte, nordeste e centro-oeste), alcançando o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e seus adicionais.

De acordo com o artigo 1º da Lei Complementar nº 125, de 3 de janeiro de 2007, a área de atuação da SUDENE abrange os Estados do Maranhão, Piauí, Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco, Alagoas, Sergipe, Bahia e as regiões e os Municípios do Estado de Minas Gerais de que tratam as Leis nº 1.348, de 10 de fevereiro de 1951, 6.218, de 7 de julho de 1975, e 9.690, de 15 de julho de 1998 e outros municípios desse mesmo Estado, e ainda os Municípios do Estado do Espírito Santo relacionados na Lei nº 9.690, de 1998, bem como o Município de Governador Lindemberg. Nos termos da referida Lei Complementar, a SUDENE tem a finalidade de promover o desenvolvimento incluyente e sustentável de sua área de atuação e a integração competitiva da base produtiva regional na economia nacional e internacional (BRASIL, 2007).

Voltando para a análise dos exemplos aqui citados, vê-se ainda que essas isenções de caráter extrafiscal visam ao desenvolvimento econômico e social equilibrado entre as diversas regiões do país, à justiça social e ao interesse público. Ora, à medida que são criados empreendimentos industriais, agrícolas e turísticos — ou incentivadas inovações —, ocorrerá conseqüentemente: crescimento produtivo, geração de emprego e renda, movimentação na economia. Se as pessoas que produzem estão trabalhando, ganhando salário, consumindo, comprando, vendendo, lucrando, investindo, participando do sistema de produção e distribuição de bens e serviços, não só para a população, como também para os mercados, enfim todos prosperam socialmente, o que indica a busca concreta do bem comum, do bem-estar coletivo.

Logrado êxito com o fenômeno da isenção extrafiscal, não se pode dizer da contrariedade aos preceitos constitucionais, ao princípio da isonomia, havendo uma harmonia entre essas isenções e o princípio da capacidade contributiva.

5 CONCLUSÃO

Isenção é exceção à regra de tributação, com natureza jurídica de não incidência da norma. Sobre sua hipótese, prevista em lei, não nasce tributo. Esse é o entendimento predominante na doutrina. Contrariamente, contudo, posiciona-se o Supremo Tribunal Federal – STF, que continua a vê-la como dispensa legal do tributo devido, consistindo na ocorrência do fato gerador e no vínculo obrigacional.

Na verdade, a isenção justifica-se pela necessidade de atender ao interesse público. Significa dizer que a pessoa ou o bem alcançado pela isenção não se sujeita ao pagamento do tributo. Não diferente da tributação, a isenção busca a justiça fiscal e social, tanto em seus aspectos fiscal ou extrafiscal. Nesse caso, a isenção extrafiscal é apenas uma modalidade da isenção tributária.

Diz-se isenção fiscal quando se perde a finalidade de arrecadar dinheiro aos cofres públicos, por reconhecer a falta de capacidade econômica do indivíduo ou do bem. E isenção extrafiscal quando, também perdendo a finalidade arrecadatória, impõe ao contribuinte em potencial determinado comportamento, pretendendo que ele faça ou deixe de fazer alguma coisa, sob uma justificativa social, de ordem constitucional.

A finalidade da isenção extrafiscal extrapola a concretização da justiça tributária, ou seja, de distribuir a carga tributária de forma proporcional e progressiva com a riqueza, com o poder econômico de cada um, para alcançar a justiça social. Esta passa pelo desenvolvimento econômico, que tem por cerne a existência digna do homem enquanto indivíduo e membro integrante da sociedade. Além de alimentação, saúde, educação, vestuário, e lazer, o cidadão necessita de trabalho, e é com ele, através dele, sobretudo, que, economicamente, o indivíduo prosperará, e alcançará o seu bem-estar social.

É dever do Estado não só concretizar a justiça tributária, mas também a justiça social, contudo se observa a necessidade de haver o equilíbrio na utilização dos instrumentos da política tributária, inclusive com a extrafiscalidade, para esta não se tornar banal.

O objetivo primordial do Estado Democrático de Direito é atender primordialmente ao interesse público, ao interesse do todo, do conjunto social, ao bem estar coletivo. O que mais é almejado pela maioria do povo brasileiro senão a justiça social? A isenção extrafiscal pode proporcionar tudo isso. Porém, há que se reconhecer a necessária participação também da sociedade civil através do exercício da cidadania.

O uso adequado da isenção extrafiscal pode tirar das ruas pessoas vulneráveis, que vivem à margem da sociedade em consequência muitas vezes de desemprego, falta de oportunidade no mercado de trabalho, de participação da vida social.

O instituto jurídico em apreço tem previsão constitucional e decorre de lei específica, editada sob a égide de princípios que sustentam a sua efetividade, respeitam seu beneficiário e garantem-lhe condições e requisitos exigidos na lei, sob controle e fiscalização de órgãos estatais. A escolha lexical por “beneficiário” deve-se ao entendimento de que a isenção extrafiscal trata-se de um benefício, uma vantagem, um proveito, uma utilidade recebida do Estado para contribuir com o desenvolvimento socioeconômico do País. Tomá-la como “privilégio” é manter-se apegado a resquícios históricos; pode-se até considerar tal palavra como vício de linguagem.

O princípio tributário da capacidade contributiva direciona o legislador ao tratamento igual de todos perante a lei, tratando de forma distinta situações diferentes. Com esse preceito constitucional, pretende-se evitar que o seu destinatário edite as leis de acordo com a própria vontade, contribuindo, por conseguinte, à justiça tributária — e por que não dizer ainda com a justiça social.

Concatenado com a isenção extrafiscal, o legislador há de proceder com muita sensatez, numa relação íntima com a orientação prestada pela Constituição Federal, a fim de que se alcance o bem comum. Não se pode, por conta do título “do bem comum”, aproveitar-se da possibilidade de uma convivência harmônica do princípio da capacidade econômica com o instituto da isenção que a lei maior oferece para se beneficiar ou beneficiar determinada categoria ou grupos de pessoas em detrimento de outras. Isso seria desleal à conquista de um Estado Democrático de Direito, no qual vivemos e podemos viver.

Não basta dispor a máquina estatal do esforço conjunto dos poderes Judiciário e Executivo para fiscalizar, controlar e executar as leis condignamente. É preciso também que assim ajam os legisladores, representantes do povo, seus representados — ainda que mal escolhidos, todavia muitas vezes acreditados —, no exercício de suas atribuições enquanto agentes políticos do Estado.

Por fim, a isenção extrafiscal é um direito previsto em lei, um benefício que o Estado concede, mesmo àquele que tem aptidão econômica, com a perspectiva de atender ao interesse público, visando ao desenvolvimento socioeconômico do País, e, conseqüentemente, à construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

REFERÊNCIAS

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

BARZOTTO, Luis Fernando. **Justiça social**: gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *In*: Revista Jurídica Virtual. V 5. N 48. Maio/2003. Disponível em: [htt:WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/artigos/ART_LUIS.htm](http://WWW.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_48/artigos/ART_LUIS.htm). Acesso em 17 ago. 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 3.000**, de 26 de março de 1999. Brasília: Planalto, 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm. Acesso em: 27 ago 2012.

_____. Presidência da República. **Lei complementar nº 125**, de 3 de janeiro de 2007. Brasília: Planalto, 2007. Disponível em: http://planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp125.htm. Acesso em: 16 ago. 2012.

_____. Resp 1116620/BA. **Recurso Especial 2009/0006826-7**. Relator Ministro Luiz Fux (1122). Órgão Julgador S1 Primeira Seção, julgado em 09-08-2010, publicado DJe 25-08-2010 – DECTRAB, vol. 194, p. 19. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1116620&&=ACOR&>. Acesso em: 19 out. 2012.

_____. Resp 1204516/PR. **Recurso Especial 2010/0143390-0**. Ministro Relator: Castro de Meira (1125). T2 – Segunda Turma. Julgado em 04-11-2010, publicado DJe 23-11-2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1204516&&=aCOR&>. Acesso em: 19 out. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI Nº 286/RO**. Relator: Maurício Correia, Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2002, publicado no DJ em 30-08-2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listaJurisprudencia.asp?s1=28%adi+286%>. Acesso em: 19 out. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI Nº 4016**. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 01-08-2008, DJe-075 Divulg 23104-2009, publicado em 24-04-2009 Ement Vol – 02357-01 PP-00047 RDDT Nº 165, 2009, p.187-193. Disponível em [:http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listaJurisprudencia.asp?s1=%284016%2EP](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listaJurisprudencia.asp?s1=%284016%2EP). Acesso em: 19 out 2012.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. **Fiscalidade e extrafiscalidade**: Em busca de uma distinção adequada ao contexto da constituição de 1988. 2010. 1v. 153 p.

Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – Direito, Belo Horizonte, 2010. p. 68. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CaravelliFR_1.pdf. Acesso em 24 set. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 374.

CERQUIER-MANZINI, Maria de Lourdes. **O que é cidadania**. São Paulo: Brasiliense, 2010.

CÉSPEDES, Livia; NICOLETTI Juliana. **VADE MECUM Compacto**. São Paulo: Saraiva, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio, o dicionário da língua portuguesa**. Curitiba, PR: Positivo, 2007.

FURLAN, Valéria. **Apontamentos de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. Interesse público: **Revista bimestral do direito público**. Porto Alegre, RS. ano VII. n. 34. p. 175-200. 2005. p. 180-181.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário compacto jurídico**. São Paulo: Rideel, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. Niterói, RJ: Impetus, 2010.

OLIVEIRA, Luis Fernando Lima de. A extrafiscalidade tributária como incentivo ao desenvolvimento sustentável. **Revista da FESDT – Fundação escola superior de direito tributário**. Porto Alegre, RS. n. 6, p. 111-131, jul./dez. 2010.

REBOUÇAS, Fernando. **Desenvolvimento econômico**. InfoEscola. Disponível em: <<http://www.infoescola.com/geografia/desenvolvimento-economia/>>. Data de publicação: 26/08/2010. Acesso em: 17 ago. 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUZA, Felipe Vieira de. **O que se deve entender por regime jurídico?**. Publicado em 21/08/2002. Disponível em: http://www.vemconcursos.com/opinião/index.phtml?page_id=860. Acesso em: 28 set. 2012.

¹ “Nobiliárquico” significa título dado ao nobre. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio**: o dicionário da língua portuguesa. Curitiba, PR: Positivo, 2007, p. 579.

² “Foro” significa uso ou privilégio garantido pelo tempo ou pela lei; lugar onde funcionam os órgãos do poder judiciário; tribunal. *Ibidem*, p. 415.

³ *Intuitu personae* significa “Em consideração à pessoa. Motivo que determina a vontade ou o consentimento de certa pessoa para com outra, a quem quer favorecer ou com quem contrata, pelo apreço que ela lhe merece”.