

BENEFÍCIO FISCAL: isenção

Sílvia Regina Zomer

Mestre e doutoranda pela PUC/SP

Professora Seminarista e Conferencista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Autora do livro “Análise da Norma Individual e Concreta Pela Óptica do Construtivismo Lógico Semântico”, publicado pela Editora Intelecto.

Marcio Cesar Costa

Mestre e doutorando pela PUC/SP

Professor Seminarista e Conferencista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Ex. Conselheiro Titular no Conselho Municipal de Tributos em São Paulo.

Autor do Livro “A Responsabilidade Tributária dos Sócios”, publicado pela Editora Intelecto

## I. INTRODUÇÃO

Este artigo pretende tratar dos incentivos fiscais concedidos ao “Esporte” mediante revisão teórica acerca do instituto, bem como das legislações – Federal, Estadual e Municipal (alguns municípios) - que regulam a matéria.

Frequentemente deparamo-nos com artigos jurídicos abordando o tema dos benefícios fiscais – assim compreendidos a isenção, a imunidade, a alíquota zero, as reduções (base de cálculo/alíquota), a concessão de créditos presumidos -, como sendo favores do Estado em benefício do contribuinte, caracterizados pela redução ou eliminação do ônus tributário. A maioria deles se inicia definindo a expressão “benefícios fiscais” ou discorrendo sobre o impacto econômico gerado pelo implemento de tais medidas, analisando-as pela óptica da ordem econômica, política ou social, em detrimento de uma análise jurídica; evidenciam apenas os efeitos que resultam da implementação

dos benefícios, sem considerar que se tratam de institutos juridicamente distintos.

Analisaremos, aqui a questão dos benefícios fiscais, mais especificamente o instituto da isenção num contexto estritamente jurídico, fundando alicerces na Filosofia da Linguagem, à propósito de uma concepção linguística do Direito, o que de pronto exigirá algumas reflexões.

A Filosofia da Linguagem surge com o movimento denominado Giro Linguístico, nos meados do século XX, em contraposição ao Neopositivismo Lógico - este, um movimento originado no início do século XX, em Viena, que toma a linguagem como um instrumento para “descrever” o resultado do conhecimento adquirido, exercendo o homem, a função de simples observador da realidade.

A Filosofia da Linguagem rechaça este paradigma, tomando a linguagem não mais como um instrumento para comunicar o resultado do conhecimento (função descritiva da linguagem), mas, como condição de possibilidade para o próprio conhecimento (função constitutiva da linguagem). Significa dizer que o homem, por meio da linguagem, passa a “constituir” a própria realidade. Isto implica a mudança de outro paradigma: o da verdade por correspondência, haja vista que a linguagem não mais se limita a descrever aquilo que nos é dado a conhecer, mas a constituir o objeto do conhecimento.<sup>1</sup>

Quanto às premissas teóricas, adota-se aqui, aquelas que conformam a Teoria Comunicacional do Direito. Entender o direito nesse contexto significa admiti-lo como um corpo de linguagem prescritiva que constitui a realidade jurídica, pretendendo regular as condutas intersubjetivas de uma determinada sociedade, em determinado tempo.

---

<sup>1</sup> SCARVINO, Dardo. A filosofia atual: pensar sem certezas, tradução Lucas Galvão de Brito, São Paulo: Noeses, 2014, Introdução, p.XII: “[...] falar de um “giro linguístico em filosofia significa aqui que a linguagem deixa de ser um meio, algo que estaria entre o eu e a realidade, e se converteria em um léxico capaz de criar tanto o eu como a realidade”. E mais adiante, p.XIII: “O “Giro linguístico converte-se então em uma espécie de construtivismo radical, doutrina segundo a qual as teorias científicas ou discursos metafísicos não descobrem a realidade, mas sim a criam.”

Como um fato comunicacional, manifesta-se por atos de comunicação, mediante uma linguagem acordada pela própria sociedade.<sup>2</sup> Entende-se, então, o Direito Positivo como um sistema de significações<sup>3</sup> objetivado em linguagem própria – linguagem competente ou prescritiva -, cujos elementos são as normas jurídicas.

A necessidade deste recorte metodológico é imprescindível dado à impossibilidade de se emitir proposições acerca de um objeto sem que se estabeleça o sistema de referência no qual se sustentarão tais proposições.<sup>4</sup> Diante disso, estabelecemos como nosso sistema de referência o “jurídico”, tendo como pano de fundo o processo de positivação das normas jurídicas.

O objetivo específico do estudo é trazer à baila pontos relevantes atinentes às normas isenção. Estabelece-se, portanto, como ponto de partida, o sistema do Direito Positivo, considerando o subsistema do Direito Tributário e seus elementos – as normas jurídicas -, sob as perspectivas estática (proposição normativa) e dinâmica (processo de positivação).

Para alcançar tal objetivo, utiliza-se o método analítico-hermenêutico, adotado pelo Construtivismo lógico-semântico<sup>5</sup>, como forma de aproximação para o que, aqui, se pretende conhecer: a isenção tributária.

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico, São Paulo: Noeses, 2009, p.158-160.

<sup>3</sup> VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito, 4ª ed. rev, atual. e ampl., São Paulo: Editora revista dos tribunais, 2000, prefácio à 4ª edição, p. 11: “Um sistema de significações sem um sistema de linguagens, que permeia todos os subsistemas sociais, permaneceria em estado ideacional: ficariam desprovidos de objetivação, sem a relação estável entre o símbolo e seus referentes, inviabilizando a comunicação.”

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos jurídicos da incidência tributária, 7ª ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1-3: “a ideia de sistema de referência toma posição dominadora em todo conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento”. E mais adiante, “Quando se afirma algo como verdadeiro, portanto, faz-se mister que indiquemos o modelo dentro do qual a proposição se aloja, visto que será diferente a resposta dada, em função das premissas que desencadeiam o raciocínio.”

<sup>5</sup> Construtivismo lógico-semântico é um método científico de aproximação do sistema Jurídico que se preocupa com a sintática e a semântica do direito para melhor interpretá-lo. Tem por base o Direito como um corpo de linguagem, razão pela qual o método analítico é apropriado para aproximação do seu objeto. Diz-se “Lógico” porque se utiliza da Lógica como sobrelinguagem do discurso do direito, formalizando-o, dele retirando todo conteúdo

## II. O SISTEMA JURÍDICO

Definimos “sistema” como um conjunto de elementos (ou partes) que se aglutinam em torno de um fundamento comum (critério unificador) que lhes sirva de referência.

Nesse sentido, Tercio Sampaio Ferraz Junior<sup>6</sup> propõe que um sistema harmônico e coerente seja composto por: (i) “repertório” (conjunto de elementos que integram o sistema) e, (ii) “estrutura” (conjunto de regras que informa o relacionamento entre tais elementos).

Considera-se “sistema”, portanto, um conjunto de elementos revelados pela linguagem, que se interrelacionam com base em um fundamento comum, objetivando a organização da realidade; e, “direito positivo”, como um sistema composto por normas jurídicas (seus elementos), constituídas de acordo com as regras impostas pelo sistema jurídico (estrutura). Dispostas numa configuração hierarquizada, as normas jurídicas mantêm entre si, constantes relações - de coordenação e subordinação -, de forma a imprimir operacionalidade a esse sistema.<sup>7</sup>

---

semântico, substituindo as palavras por símbolos isentos de ambiguidades e vaguidades, no intuito de investigar possíveis contradições do discurso, bem como analisar as relações lógicas do sistema normativo (relações estruturais ou sintáticas); “Semântico” porque, em seguida, desformaliza a linguagem lógica, imputando conteúdo semântico (valor) aos termos lógicos da proposição normativa, construindo um significado.

<sup>6</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 165. Também VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 171: “Um sistema S tem elementos e relações constituintes. Os elementos de um sistema proposicional são as proposições, que têm de satisfazer a consistência no interior do conjunto para pertencer ao sistema.”

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 214: “O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas são dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações.

Considerando, ainda, que existam dimensões diferentes de linguagem (realidades diferentes) debruçando-se sobre o mesmo objeto, admitimos a possibilidade de haver “sistema” em cada uma dessas dimensões linguísticas. É o que acontece com a realidade jurídica, na qual nos deparamos com o “sistema do direito positivo” que se ocupa, objetivamente, da regulação das condutas intersubjetivas utilizando-se de uma linguagem prescritiva; e, com o “sistema da ciência do direito”, voltado ao estudo do direito positivo (seu objeto), utilizando-se de uma linguagem descritiva (ou metalinguagem).

Partindo dessas premissas adota-se o entendimento de que possa haver “sistema” tanto no direito positivo quanto na ciência do direito, corroborando as lições de Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova.<sup>8</sup>

### III. AS NORMAS JURÍDICAS

As normas jurídicas, como visto anteriormente, são os elementos do sistema normativo onde se alojam de forma hierarquizada, submetendo-se à dinâmica deste sistema por meio das constantes relações de coordenação e subordinação experimentadas entre si. Aditem, de acordo com critérios pré-estabelecidos, várias classificações.

---

Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia.”

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 213: “Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo.” Nesse mesmo sentido, Lourival Vilanova (*Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 137, 140): “Não só o Direito Positivo tende à forma-limite de sistema, como também a ciência que o tem por objeto. Há, pois, um sistema sobre outro sistema: um meta-sistema e um sistema objeto. O que facilmente se compreende, tendo em conta que a linguagem é componente nos dois níveis de sistema. [...] Temos tomado o sistema como forma sintática de união de proposições dentro de um conjunto, quer na Ciência do Direito, quer no Direito positivo.”

Pelo critério da sua composição lógica, por exemplo, teremos norma jurídica (i) em *sentido* amplo, como qualquer enunciado prescritivo<sup>9</sup> ou frase isolada do Direito Positivo, dotada de prescritividade, mesmo que não traduza uma mensagem deôntica completa, por exemplo: “a alíquota é de 5%”, e, (ii) em *sentido estrito*, como a significação construída pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos, capaz de traduzir o conteúdo completo da mensagem deôntico-jurídica, articulada na forma hipotético-condicional  $D(H \rightarrow C)$ <sup>10</sup>, correspondendo “D” ao operador deôntico interproposicional que une a hipótese ao conseqüente (de modo que se ocorrer a hipótese, *deve-ser* o conseqüente). Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, as normas jurídicas *stricto sensu* são “expressões irreduzíveis de manifestação do deôntico.”<sup>11</sup>

Podem, também, ser classificadas quanto ao objeto que pretendam regular, em *normas de estrutura* (ou de competência) e *normas de conduta* (ou de comportamento): aquelas regulam a criação, modificação e extinção das normas jurídicas, dirigindo-se a quem as produz; estas regulam diretamente a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade.<sup>12</sup> A Constituição Federal, por exemplo, veicula na esfera tributária, normas de estrutura por meio das quais: outorga competência e impõe limites ao exercício dos entes tributantes, prescreve princípios informadores da matéria tributária, além de consignar os tributos e suas espécies.

---

<sup>9</sup> Consideramos aqui “enunciado” como suporte físico capaz de provocar uma significação na mente do intérprete; no universo do direito positivo “enunciado prescritivo” é o suporte físico manifestamente deôntico (dimensão do dever-ser) que veicula as situações ônticas (dimensão do ser) escolhidas pelo legislador para serem juridicizadas; e, “proposição” como a significação já elaborada pelo intérprete, podendo ser empregada tanto pelo direito positivo (proposição prescritiva), quanto pela Ciência do Direito (proposição descritiva). Esta concepção para o termo *proposição* diverge daquela apregoada por Kelsen, para quem *proposição* deveria ser empregada somente pela Ciência do Direito.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 128-129.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 21.

<sup>12</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 7.

## 2.1 A NORMA JURÍDICA DE COMPETÊNCIA (ESTRUTURA)

É aquela que descreve, no seu antecedente, um *fato* – o processo de enunciação necessário à criação do tributo - e, no conseqüente, prescreve uma *relação jurídica* que tem como objeto a permissão outorgada aos entes tributantes para instituírem determinados tributos, resguardados os limites formais e materiais estabelecidos constitucionalmente para tal.

Os *limites formais* são os relativos à enunciação descrita no antecedente (procedimento); os *limites materiais* são os relativos ao enunciado (conteúdo da norma instituída)<sup>13</sup>, informado pelo conjunto de princípios, imunidades e enunciados complementares que regulam a matéria.

A norma de competência é, portanto, uma norma de estrutura que atribui a determinado ente político a faculdade de produzir, criar normas jurídicas tributárias, inovando o sistema jurídico, de acordo com o procedimento prescrito (enunciação)<sup>14</sup> respeitando os contornos materiais estabelecidos por normas constitucionais (normas de competência, princípios e imunidades),

É assim, por meio da norma de competência, que o direito regula a sua própria criação, estabelecendo o modo de criação de novas regras no sistema.

---

<sup>13</sup> Ibid., p. 315: “Uma norma de competência, em sentido estrito, fundamenta a validade de duas outras normas jurídicas: o instrumento introdutor e a norma introduzida. Há licitude quando as normas criadas se ajustam ao que prescreve a norma de competência. Sob esta perspectiva, a de existirem dois tipos de normas introduzidas, é possível a existência de dois tipos de incompatibilidade, sendo uma delas entre o instrumento introdutor com o antecedente da norma de competência, e outra a da norma introduzida com o conseqüente da norma de competência. Para um caso e outro, a doutrina convencionou empregar os termos vício de forma e vício de matéria ou, como preferem alguns, invalidade formal e invalidade material.”

<sup>14</sup> Os termos *enunciação* e *enunciado*, neste caso, são concernentes à nomenclatura utilizada no estudo das fontes do direito: enunciação (relativo ao processo de produção da norma) e, enunciado (relativo ao conteúdo da mensagem legislada).

## 2.2 A NORMA JURÍDICA DE CONDUTA

É a norma que regula, efetivamente, as relações intersubjetivas modalizando-as deonticamente como permitidas (P), obrigatórias (O) e proibidas (V), e se apresenta logicamente estruturada da seguinte forma:

- (i) *hipótese* de incidência - descreve as características de um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico, de forma que a concretização deste evento devidamente vertido em linguagem competente possa constituir o *fato jurídico*; e,
- (ii) *consequente* - prescreve uma conduta (obrigatória, permitida ou proibida) determinando a relação jurídica decorrente da constituição daquele fato jurídico.

A norma de conduta pode ser, ainda, configurada em dois planos:

(i) das normas gerais e abstratas – NGA e, (ii) das normas individuais e concretas – NIC. A primeira projeta-se para o futuro, delineando situações de possível ocorrência, a exemplo da Regra-matriz de incidência tributária (RMIT); a segunda decorre, necessariamente, da *incidência jurídica*, e se refere ao passado, descrevendo uma situação efetivamente ocorrida no plano fático, que se subsume aos critérios conotados na RMIT, a exemplo do lançamento tributário.

Importante esclarecer que tomamos a incidência como o mecanismo que envolve (i) a *subsunção* (perfeito enquadramento das características do evento que ocorreu no mundo fenomênico aos critérios conotados na NGA, permitindo a elaboração da norma individual e concreta - NIC), e (ii) a *imputação jurídica* (ou causalidade jurídica, por força da qual será instaurada a relação que deverá se estabelecer entre os sujeitos envolvidos nessa relação em decorrência da constituição do fato jurídico).

Desta forma a incidência requer, obrigatoriamente, a presença do homem para verter o evento ocorrido no mundo fenomênico em linguagem competente do direito, quando da construção da norma individual e concreta. Daí dizer-se que a incidência não se dá automática e infalivelmente; o que se

dá automática e infalivelmente é a instauração da relação jurídico-tributária que se segue, como uma consequência lógica - não cronológica - à constituição do fato jurídico tributário<sup>15</sup>, caracterizando o processo de positivação das normas no sistema.

Por conseqüente, entende-se que a incidência e a aplicação da norma jurídica ocorrem concomitantemente, diferentemente da pensamento do ilustre doutrinador Pontes de Miranda, que defende a existência de momentos distintos no processo de positivação da norma jurídica no sistema: (i) com a ocorrência do evento acontece, automática e infalivelmente a *incidência*, nascendo a obrigação e, (ii) com a *aplicação* da NGA, constituindo-se a NIC, nasce o crédito tributário.<sup>16</sup>

### 2.2.1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A norma jurídica tributária em sentido estrito é denominada *regra-matriz de incidência tributária*. Trata-se de uma fórmula lógica, elaborada por Paulo de Barros Carvalho, que permite a análise detalhada do produto legislativo (enunciado prescritivo) relativo à instituição de tributos.

Segundo o autor, a regra-matriz de incidência tributária “é uma norma geral e abstrata, de conduta, que guarda em si os elementos essenciais para a determinação da incidência de uma figura tributária específica”.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Fundamentos jurídicos da incidência tributária, 7ª ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 292

<sup>16</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. t. 2. Rio de Janeiro: Borsóí, 1954, p. 16: “A incidência da lei, pois que se passa no mundo dos pensamentos e nele tem d.e ser atendida, opera-se no lugar, tempo e outros “pontos” do mundo, em que tenha de ocorrer, segundo as regras jurídicas. É, portanto, infalível. [...] A incidência ocorre para todos, pôsto que não a todos interesse: os interessados é que têm de proceder, após ela, atendendo-a, isto é, pautando de tal maneira a sua conduta que essa criação humana, essencial à evolução do homem e à sua permanência em sociedade, continue a existir.”

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 42.

Sua estrutura lógica, compõe-se de *hipótese* (que *descreve* um evento econômico de possível ocorrência - o fato jurídico tributário -, constituído pelos critérios: material, espacial e temporal) e, *tese* (que *prescreve* a relação jurídica representada pelos critérios: pessoal e quantitativo ), unidas pelo dever-ser (deôntico):  $D [H (C_m (v+c).C_t.C_e) \rightarrow C (C_p(sa.sp).C_q(bc.al))]$  .

Havendo, então, a subsunção do evento à hipótese descrita na RMIT (NGA), deverá ser constituído o *fato jurídico tributário*, no antecedente da norma individual e concreta (NIC), instaurando-se a relação jurídico-tributária prescrita no conseqüente da regra-matriz.

Destaque-se dois pontos importantes: (i) a regra-matriz de incidência tributária é uma construção da ciência do direito a partir dos enunciados prescritivos; (ii) a sua construção não se dá, simplesmente, pela interpretação de um único enunciado prescritivo; o intérprete deve, muitas vezes, debruçar-se sobre vários enunciados, de forma sistemática, para que possa preencher o conteúdo semântico das proposições lógicas da regra de incidência. Isto porque o conteúdo semântico é que conferirá especificidade à norma jurídica tributária em sentido estrito.

Neste sentido se posiciona Andréa Darzé:

Alcança-se a regra-matriz de incidência a partir da conjugação de todas as proposições que interferem na estrutura lógico-semântica que acabamos de descrever, o que inclui não apenas as disposições diretas sobre alíquota, sujeito passivo, materialidade etc., como as indiretas, tais como os princípios, as regras de isenção, de responsabilidade, dentre outras.<sup>18</sup>

Como desdobramento do constructivismo lógico-semântico, método que se ocupa da análise dos enunciados nos planos sintático, semântico e pragmático, a RMIT mostra-se o instrumento, por excelência, apropriado à investigação da norma jurídica que cria o tributo, revelando questões

---

<sup>18</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 26.

essenciais relativas à validade, vigência e eficácia da norma protocolar inserida no sistema.

### III. A NORMA JURÍDICA DA ISENÇÃO

Trata-se de uma norma jurídica de estrutura<sup>19</sup> que se aloja no plano infraconstitucional, impondo limites de natureza objetiva, subjetiva ou mista à incidência da regra-matriz, subtraindo desta, parcela de um ou mais de seus critérios (seja na *hipótese*, pela mutilação do critério material, temporal, ou espacial, seja no *consequente*, pela mutilação do critério pessoal ou quantitativo), restringindo a sua operacionalidade funcional, em decorrência do cálculo relacional havido em um ou mais dos aspectos descritos.

Esta fenomenologia da isenção proposta por Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup>, parte de algumas premissas:

- (i) a norma isentiva (norma de estrutura) fere a RMIT (norma de conduta) em algum de seus critérios, parcialmente, impedindo que nasça a obrigação tributária;
- ii) as duas normas atuam concomitantemente sobre o mesmo fato jurídico, não havendo, portanto, cronologia entre a incidência da norma de isenção e a RMIT;
- (iii) o fenômeno da isenção se dá, por inteiro, no plano normativo (direito positivo), sem envolver o plano da realidade social, ou seja, não há que se discutir se qual norma chega primeiro ao fato (a RMIT, juridicizando-o ou a regra isentiva obstaculizando a incidência).

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 42: “São normas de conduta, entre outras, as regras-matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamadas de “obrigações acessórias”. E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que prescrevem pressupostos etc. Entre as normas que estipulam competências, incluíamos as regras de imunidade tributária.” (grifo nosso)

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 21ª ed., São Paulo, 2009, p 526-532.

Daí as críticas do eminente jurista em relação às teorias que se sustentam na cronologia da aplicação das normas em relação ao fato jurídico, conforme veremos a seguir.

#### a. TEORIAS E CRÍTICAS SOBRE A ISENÇÃO

##### 3.1.1 TEORIA CLÁSSICA : “Dispensa do pagamento do tributo devido”

(Rubens Gomes de Souza, Amilcar de Araújo Falcão)

- Isenção é um favor legal consubstanciado na *dispensa do pagamento do tributo devido*.
- A autoridade competente desobriga o sujeito passivo de cumprir o dever jurídico de recolher o tributo.
- Parte da premissa de que a norma tributária incide e, posteriormente a norma de isenção dispensa o pagamento. Nasce a obrigação tributária, portanto, a regra isentiva é norma desjuridicizante.
- Crítica: não há cronologia entre a atuação de normas vigentes de um dado sistema quando contemplam o mesmo fato jurídico, além de inaceitável o favor legal, afrontando o princípio do interesse público.

##### 3.1.2 “A regra isentiva incide para que a regra da tributação não possa incidir”

(Alfredo Augusto Becker).

- Inspirado em Pontes de Miranda (normas juridicizantes, desjuridicizantes e não-juridicizantes), parte da premissa que o preceito isentante tem por fim negar a existência da relação jurídica tributária. A norma isentiva, neste caso, é não-juridicizante.
- Crítica: as duas normas incidem concomitantemente, não havendo prevalência entre as normas; define o conceito pela negativa.

##### 3.1.3 “Hipótese de não incidência legalmente qualificada”

(José Souto Maior Borges)

- Isenções são hipóteses de não-incidência legalmente qualificadas. (aprofunda os argumentos de BeckKer: norma não-juridizante)
- A norma jurídica da isenção afasta a incidência da norma que prescreve a obrigação, delimitando o campo de incidência desta, ou seja, são excludentes entre si.
- Crítica: na mesma linha da teoria anterior, antecipa a incidência da regra de isenção à da tributação, além de definir o fenômeno da isenção pela negativa da incidência tributária.

#### 3.1.4 “Teoria do fato impeditivo” ou “delimitação negativa do suposto das normas tributárias” (Alberto Xavier)

- A hipótese da norma jurídica de isenção tem estrutura mais complexa que a hipótese da norma jurídica tributária; encerra um fato impeditivo que elide a eficácia da norma do tributo.
- Crítica: o antecedente da norma isentiva, ao contrário do que afirma o autor da teoria, é mais restrito que o da norma de incidência tributária (abrange somente alguns aspectos - pessoas, situações, coisas).

#### 3.1.5 “Teoria da mutilação da Regra-Matriz de Incidência Tributária” (Paulo de Barros Carvalho)

- A regra de isenção é norma de estrutura que mutila parcialmente um ou mais critérios (material, temporal, espacial, pessoal, quantitativo) da RMIT, comprometendo a sua funcionalidade. Atingindo qualquer destes critérios, a isenção paralisa a atuação da RMIT, para certos e determinados casos.
- Na hipótese: inibição se dá pela qualificação abstrata dos critérios (material, temporal, espacial) da norma de isenção; não há, portanto, constituição do fato jurídico tributário.
- No conseqüente: há comprometimento dos efeitos prescritivos da conduta; não há, portanto, eficácia.
- A atuação da norma isentiva é concomitante à RMIT.

#### IV. O ESPORTE COMO REQUISITO ESSENCIAL NA FORMAÇÃO DE UM INDIVÍDUO E NA EVOLUÇÃO DE UMA SOCIEDADE.

O esporte remonta às mais antigas eras. Desde a Idade Antiga já se pensava no esporte como elemento importante na educação do homem.

O esporte chega ao novo milênio atingindo uma dimensão ímpar na educação pela sua abrangência dos campos político, econômico, cultural e educacional. Impulsionado pelas transformações sociais ocorridas nos últimos séculos, a expansão do esporte moderno é um dos fenômenos mais significativos dos últimos tempos.

A Inglaterra foi a pioneira no reconhecimento do esporte como meio de educação utilizando os jogos populares ingleses, sob a perspectiva pedagógica, Os jogos Olímpicos, que acontecem neste ano no Brasil, inspiram-se no modelo do esporte educativo das escolas inglesas, aliado aos princípios da Grécia Antiga, consolidando-se como modelo educativo de várias gerações.

Inúmeras foram as manifestações intelectuais desde a década de 60, que aprofundaram esse entendimento como, por exemplo, “O Movimento Esporte para todos” e a “Carta Internacional de Educação Física e Esportes” editada pela UNESCO, levando o esporte a ser definitivamente reconhecido como direito humano, incorporando dimensões de lazer e educação.

Não há dúvida que o esporte é um direito constitucional garantido a todo cidadão. Por meio do esporte promove-se a saúde e a qualidade de vida, cultura e educação. É dever do “Estado”, portanto, apoiar, em todos os aspectos, o desenvolvimento e a prática do esporte.

Um Estado que investe no esporte como meio de educar a população, indiretamente proporciona a evolução da sociedade e incrementa o crescimento. Só educando é que se tem uma sociedade equilibrada e com a segurança necessária para permitir que todos convivam harmonicamente.

Por questões óbvias a prática de esporte requer capital necessário para arcar com todos os custos. Considerando que nem sempre o Estado dispõe de condições suficientes para oferecer à população a necessária

estrutura social, a alternativa é se valer da contribuição de pessoas físicas e jurídicas para a formação e evolução da sociedade..

Com isso, tem-se a isenção tributária, que é uma faculdade do Estado-Fisco de conceder reduções tributárias para algumas pessoas/contribuintes quando enquadrado em determinada atividade ou, ainda, quando praticar atos, com base em lei, com o intuito de realizar algo em prol da sociedade.

## V. LEI FEDERAL DE INCENTIVO AO ESPORTE.

Sabe-se que o ente tributante que mais arrecada é o Federal. Portanto, será este quem disporá de melhor estrutura econômica/social para isentar determinada atividade.

A União Federal, objetivando incentivar a atividade desportiva ou outras providencias, instituiu a Lei nº 11.438 de 29 de Dezembro de 2006, prevendo a possibilidade de pessoas físicas e jurídicas doarem valores e gozarem de benefícios fiscais. Benefício caracterizado como isenção fiscal!

O artigo primeiro da mencionada lei dispõe que a partir do ano-calendário de 2007 e até o ano-calendário de 2022 poderão ser deduzidos do imposto de renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual pelas pessoas físicas (Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física – DIRPF) ou, em cada período de apuração, trimestral ou anual, pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real (Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – DIRPJ), os valores despendidos a título de patrocínio ou doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.

O primeiro ponto a ser considerado no artigo 1º é que para o gozo do benefício fiscal há de haver um projeto pré-aprovado pelo Ministério do Esporte. Não se trata, portanto, de uma simples solicitação!

A Lei 11.438/2006 permite, assim, que qualquer pessoa se associe a um projeto aprovado pelo Ministério do Esporte e invista parte do que recolheria aos cofres públicos a título de Imposto sobre a Renda para incentivar a atividade desportiva.

É importante salientar que, conforme estabelecido pelo Ministério do Esporte, o primeiro passo é identificar as iniciativas esportivas das quais deseja ser o patrocinador. Ademais, o próprio Ministério do Esporte apresenta uma lista de projetos aprovados que estão aptos a receber o patrocínio. Toda aprovação é publicada no Diário Oficial da União<sup>21</sup>!

Conforme disposto na lei, mais precisamente em seu §1º e incisos, as deduções para o cálculo tributário ficam limitadas, no que concerne à pessoa jurídica, a 1% (um por cento) do imposto devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995<sup>22</sup>, em cada período de apuração; e, no caso da pessoa física, a 6% (seis por cento) do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, conjuntamente com as deduções de que trata o art. 22 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997<sup>23</sup>.

Desde o advento da Lei 11.438/2006, conforme publicado no site no Ministério do Esporte<sup>24</sup>, a quantidade de empresas que investem vem aumentando de forma expressiva, atingindo em 2011, 1.503 (mil quinhentos e três) – o dobro de 2009 – e o número de entidades que apresentam projetos e que conseguem captar recurso dobrou nos dois últimos anos.

A vantagem da pessoa física ou jurídica que pretenda efetuar doação para incentivar o esporte e que, além de se valer do benefício fiscal estabelecidos pela Lei nº 11.438/2006, poderá gozar também de outros benefícios fiscais instituído por outra lei vigente à época.

---

<sup>21</sup> Art. 5º (...) § 1º A aprovação dos projetos de que trata o *caput* deste artigo somente terá eficácia após a publicação de ato oficial contendo o título do projeto aprovado, a instituição responsável, o valor autorizado para captação e o prazo de validade da autorização.

<sup>22</sup> § 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

<sup>23</sup> Art. 22. A soma das deduções a que se referem os [incisos I a III do art. 12 da Lei nº 9.250, de 1995](#), fica limitada a seis por cento do valor do imposto devido, não sendo aplicáveis limites específicos a quaisquer dessas deduções.

<sup>24</sup> <http://portal.esporte.gov.br/leiIncentivoEsporte/patrocinadores.jsp>

O Governo Federal, ao criar a lei, estabeleceu que os projetos deportivos e paradesportivos, cujo valor serão captados e direcionados os recursos oriundos dos incentivos previstos nesta Lei, atenderão a pelo menos uma das seguintes manifestações, nos termos e condições definidas em regulamento: a) desporto educacional; b) desporto de participação ou c) desporto de rendimento.

Conforme mencionado, para a aprovação do projeto pelo Ministério do Esporte, há que ter uma avaliação pela Comissão Técnica vinculada ao órgão, garantindo-se, assim, a participação de representantes governamentais, designados pelo Ministro do Esporte, e representantes do setor desportivo, indicados pelo Conselho Nacional de Esporte.

É importante salientar que o Ministério do Esporte deverá informar à Receita Federal do Brasil – RFB sobre os valores correspondentes à doação ou patrocínio destinado ao apoio aos projetos deportivos e paradesportivos, do ano-calendário anterior.

Trata-se de um procedimento de grande importância – considerando que a pessoa – física ou jurídica – ao emitir as informações para à RFB, declarará os benefícios concedidos decorrentes da doação.

Portanto, caso tal procedimento não seja devidamente realizado pelo Ministério do Esporte, os fatos declarados pela pessoa ficarão sem lastro – o que poderá incorrer em prejuízos de ordem financeira em razão de multa aplicada pelo órgão fiscal.

No mesmo toar, a “pessoa” doadora deverá observar as regras estabelecidas pela RFB no que concerne a forma, prazo e obrigações acessórias a serem cumpridas. Competindo, portanto, à RFB, no âmbito de suas atribuições, fiscalizar os incentivos previstos na Lei nº 11.438/2006.

Até mesmo como forma de coibir a prática de fraude – obtenção de vantagens indevidas pelos organizadores do projeto – restou consignado no artigo 10 da lei em questão que constituirá infração:

- a) o recebimento pelo patrocinador ou doador de qualquer vantagem financeira ou material em decorrência do patrocínio ou da doação que com base nela efetuar;

- b) quando agir o patrocinador, o doador ou o proponente com dolo, fraude ou simulação para utilizar incentivo nela previsto;
- c) se desviar para finalidade diversa da fixada nos respectivos projetos dos recursos, bens, valores ou benefícios com base nela obtidos;
- d) caso venha adiar, antecipar ou cancelar, sem justa causa, atividade desportiva beneficiada pelos incentivos nela previstos;
- c) se houver o descumprimento de qualquer das suas disposições ou das estabelecidas em sua regulamentação.

Tendo incorrido em qualquer das infrações apontadas, o infrator ficará sujeito às seguintes sanções:

- a) ao patrocinador ou o doador ao pagamento do imposto não recolhido, além das penalidades e demais acréscimos previstos na legislação;
- b) o infrator ao pagamento de multa correspondente a 2 (duas) vezes o valor da vantagem auferida indevidamente, sem prejuízo do disposto no inciso I do caput deste artigo.

De mais a mais, conforme consignado no parágrafo único do artigo 11, o proponente é solidariamente responsável por inadimplência ou irregularidade ao patrocinador ou o doador.

A título de esclarecimento é importante consignar que os recursos doados serão depositados e movimentados em conta bancária específica, no Banco do Brasil S.A. ou na Caixa Econômica Federal, que tenha como titular o proponente do projeto aprovado pelo Ministério do Esporte.

## VI. DEMAIS CONSIDERAÇÕES.

É importante salientar que não só a União dispõe do dever de contribuir para a prática do esporte em prol da saúde e educação. Da mesma forma os Estados Membros e Municípios também poderão/deverão editar

normas estabelecendo incentivos fiscais para doações que as pessoas efetuarem para projetos desportivos.

De fato, não são todos os Estados e Municípios que editam normas garantindo benefícios fiscais para aqueles que contribuírem para com a prática de esportes. Na verdade são poucos!

A título de exemplo pode-se citar o Estado de São Paulo que, através do Secretário de Esporte, Lazer e Juventude do Estado de São Paulo, por meio de norma, concede crédito correspondente ao valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, destinado pelos respectivos contribuintes a projetos desportivos credenciados pela Secretaria de Estado de Esporte, Lazer e Juventude.

As normas do Estado de São Paulo que tratam da isenção condicionada à doação realizada para incentivar projeto desportivo são o Decreto nº 55.636, de 26 de março de 2011, Decreto nº 56.344, de 28 de outubro de 2010 e Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009.

Assim como acontece no caso da isenção federal, no caso do Estado de São Paulo, para o gozo do benefício há que ter antes um projeto pré-aprovado pela Secretaria de Estado de Esporte, Lazer e Juventude – SELJ.

A Resolução SELJ - 15, de 09 de outubro de 2014, Publicada no D.O.E de 10/10/2014 Executivo I - Seção I, página 56 e 57<sup>25</sup>, apresenta todos os procedimentos a serem observados para o gozo do benefício. Nela há todos, didaticamente, inclusive com anexos, todos os procedimentos a serem observados por todos os envolvidos no projeto – inclusive o contribuinte, pessoa jurídica, que concede o benefício.

## VII. CONCLUSÕES

---

<sup>25</sup> [http://www.selj.sp.gov.br/2014/Resolucao\\_LPIE\\_2014.pdf](http://www.selj.sp.gov.br/2014/Resolucao_LPIE_2014.pdf)

- O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade, dosando a carga tributária e fomentando iniciativas de interesse público (políticas, econômicas, sociais).
- A isenção deve ser veiculada por lei que especifique as condições exigidas para a sua concessão, os tributos a que se aplica e o prazo de sua duração.
- Embora frontalmente combatido, por ferir os princípios da igualdade, da isonomia, da uniformidade geográfica, pode ser aplicada a isenção à parcela geográfica do território do ente tributante, com base nas peculiaridades que a região ostenta.
- Pode ser ab-rogada ou revogada, por lei, a qualquer tempo, exceto as isenções concedidas à prazo certo/condições.
- Pode ser concedida em caráter geral (sem condições), ou sob condição, em que o agente público apreciará o preenchimento dos requisitos estipulados em lei.
- Os preceitos que extingam ou reduzam as isenções devem entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados - princípio da anterioridade.
- Veda a constituição do crédito tributário, mas mantém as obrigações acessórias.
- A Lei Federal que dispõe sobre o incentivo para projetos desportivos e paradesportivos é a Lei nº 11.438 de 29 de Dezembro de 2006.
- Em se tratando de projetos de incentivo desportivo para gozo de benefício fiscal o órgão competente para aprovar é o Ministério do Esporte.
- As normas do Estado de São Paulo que regulam os incentivos à projetos deportivos são o Decreto nº 55.636, de 26 de março de 2011, Decreto nº 56.344, de 28 de outubro de 2010 e Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009.
- O departamento do Estado de São Paulo competente para aprovar projetos e fiscalizar a operacionalização do mesmo é a Secretaria de Estado de Esporte, Lazer e Juventude – SELJ.

## BIBLIOGRAFIA

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*, São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 21ª ed, São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_ *Direito tributário, linguagem e método*, 2ª ed, São Paulo: Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_ *Fundamentos jurídicos da incidência*, 7ª ed. rev., São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, 12ª ed. rev. E atual., Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SCARVINO, Dardo. *A filosofia atual: pensar sem certezas*, tradução Lucas Galvão de Brito, São Paulo: Noeses, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo, *Direito tributário*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*, 4ª ed. rev, atual. e ampl., São Paulo: Editora revista dos tribunais, 2000.