



## AS PRÁTICAS CORRUPTIVAS NA ISENÇÃO DE TRIBUTOS

Tatiane Kipper<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente artigo tem como tema as práticas corruptivas na isenção de tributos. Como problema de pesquisa apresenta-se o seguinte: a concessão de isenções pode se configurar em um instrumento de efetivação da corrupção quando concedida para obter privilégios particulares em detrimento do interesse público? Considerando que a relação jurídica-tributária que se estabelece entre o sujeito passivo e o ativo é cercada por uma série de princípios e regras previstas na Lei e na Constituição, cabe verificar se a concessão de isenção quando for objetivada apenas para benefícios e ou privilégios particulares sem obedecer a ideia que a originou poderá se constituir em um instrumento de prática corruptiva, justamente por não visar o interesse público e ou social. O presente estudo apresenta como método de abordagem o hipotético-dedutivo, e técnica da revisão bibliográfica, através da utilização de doutrina nacional e internacional existente sobre o tema, em especial as que abordam os temas envolvendo a isenção de tributos e as práticas corruptivas.

**PALAVRAS-CHAVES:** corrupção; isenção; tributos;

### ABSTRACT

This article focuses on the corrupting practices in the tax exemption. As a research problem shows the following: granting exemptions can be configured on an effective tool for corruption when granted for special privileges at the expense of the public interest? Whereas the legal-tax relationship established between the taxpayer and the asset is surrounded by a series of principles and rules of law and the Constitution, it must be determined whether the grant of exemption if objectified only for benefits and or special privileges without obeying the idea that the rise may be constituted in a corrupting practice instrument, just by not refer to the public interest or social. This study presents as a method of the hypothetical-deductive approach and technique of literature review, through the use of existing national and

---

<sup>1</sup> Professora de Direito na Universidade em Santa Cruz do Sul – UNISC. Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul. Advogada. E-mail: tatiane2@unisc.br .



international literature on the subject, especially those that address issues involving the tax exemption and corrupting practices.

**KEYWORDS:** corruption; exemption; taxes;

## **1 Introdução**

O presente artigo pretende analisar a ocorrência de práticas corruptivas quando da concessão de isenção de impostos. Assim, apresenta o seguinte problema: a concessão de isenções pode se configurar em um instrumento de efetivação da corrupção quando concedida para obter privilégios particulares em detrimento do interesse público?

O tema se reveste de importância, haja vista que a atividade tributária é regida por vários princípios constitucionais, dentre eles o da legalidade. E mais, sabe-se, também, que a atividade de cobrar os tributos é obrigatória e vinculada, sob pena de responsabilidade. De outro lado, a concessão de isenção pode sim se mostrar em um excelente instrumento de incentivos e benefícios fiscais visando o desenvolvimento social e econômico do Estado, bem como de concretização dos objetivos constitucionais.

No entanto, dentro dos parâmetros legais que regem a tributação, a concessão de isenção deve obedecer aos critérios estabelecidos, sob pena de esta se configurar apenas em um instrumento para beneficiar alguns sujeitos de forma ilegal e corruptiva.

Para o desenvolvimento da pesquisa, através do método hipotético-dedutivo e da técnica da revisão bibliográfica, em um primeiro momento, explana-se acerca da isenção dentro do sistema tributário nacional, passando-se a analisar o fenômeno das práticas corruptivas e por fim, de como a isenção pode se configurar em um meio de corrupção.

## **2 A isenção no sistema tributário nacional**

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define tributo da seguinte forma: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966).



Sobre o conceito estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, Paulsen (2012) enfatiza que a plena vinculação significa que a autoridade tributária deve respeitar o fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias. Dessa forma, seria por isso que o artigo 114 do Código Tributário Nacional diz que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou se extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no referido diploma legal, fora dos quais poderia se falar em responsabilidade funcional:

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado. Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente pelos entes políticos de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou sua vinculação a atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público. (PAULSEN, 2012, p. 24-25).

Nesse entendimento, Paulsen (2012) explica que a tributação traduz a necessidade de recursos para manter as atividades que estão a cargo do Poder Público, ou, atividades que são do interesse público, mesmo que desenvolvidas por outros entes. A tributação deve ser vista como um instrumento da sociedade:

O elenco de competências e o estabelecimento de limitações foram vistos, durante muito tempo, como instrumentos para a contenção do poder de tributar do Estado. Mas tal perspectiva alterou-se ao longo do último século, porquanto não se concebe a tributação senão como instrumento da própria sociedade para a consecução de seus objetivos. Para pagar tributo já não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa



que integra uma sociedade e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção. (PAULSEN, 2012, p. 16).

Assim sendo, segundo Paulsen (2012), não teria como se falar em liberdade de expressão, inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia da igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão por meio de um Estado Democrático de Direito, Social e Tributário. De forma, que, para o autor, não haveria estado sem tributo.

Porém, a cobrança de tributo apesar de ser compulsória, independente da vontade do sujeito passivo, é sim uma relação jurídica, pautada por normas e por regras. A relação jurídica tributária é formada pelos sujeitos ativo e passivo (contribuinte ou responsável tributário), ligados por uma obrigação, decorrentes de uma situação prevista em lei. Ou seja, a relação jurídica-tributária decorre da verificação de um fato gerador previsto em lei, o chamado fato gerador. Com isso, desse fato nasce a obrigação tributária. Sobre o nascimento da obrigação tributária, ensina Sabbag:

(...) “hipótese de incidência” é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. A substancial diferença reside em que, enquanto aquela é a “descrição legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido”, esta se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto. (SABBAG, 2014, p. 699).

O fato gerador é assim a situação descrita em lei para o nascimento da obrigação tributária, isto é, a situação que deve ocorrer no mundo fático para que incida a lei. Como exemplos podem ser citados: auferir renda no Imposto de renda, ser proprietário de imóvel no IPTU, etc. Com a subsunção do fato à norma, o que era um simples fato do mundo real passa a ser um fato gerador de obrigação tributária principal.

Por sua vez, para que o tributo possa ser exigido necessário que o crédito tributário esteja constituído. De acordo com o ensinamento de Sabbag (2014, p. 789)



“o crédito tributário representa o momento de *exigibilidade* da relação jurídico-tributária”. Na verdade, segundo o aludido autor, o nascimento do crédito tributário ocorre com o lançamento tributário, disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. O crédito tributário permite que a obrigação tributária se torne líquida e certa, podendo ser cobrada do sujeito passivo.

Constituído o crédito tributário, o próprio Código Tributário Nacional estabelece em seu bojo as situações em que se torna suspensa a exigibilidade, está extinto ou excluído. Dentre as hipóteses de exclusão encontra-se a isenção.

A isenção, assim como a anistia configuram hipóteses de exclusão do crédito tributário, previstas no artigo 175 do CTN, o qual estabelece: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia”. (BRASIL, 1966).

No entanto, ambas, seja a isenção, seja a anistia para que sejam concedidas, dependem de lei específica, consoante previsão do §6] do artigo 150 da Constituição Federal de 1988:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL, 1988).

Além disso, deve restar claro que isenção não se confunde com imunidade. Imunidade deriva da previsão constitucional, limitando a própria competência tributária. Segundo Paulsen, a imunidade pode ser compreendida da seguinte forma:

A imunidade está no plano constitucional. Trata-se de norma que proíbe a própria instituição de tributo relativamente às situações ou pessoas imunizadas. A imunidade é norma negativa de competência tributária. Sendo imune a impostos os livros, o legislador não pode determinar que incida ICMS sobre a operação de circulação de livros, sob pena de inconstitucionalidade da lei que assim determinar ou da



aplicação que assim se fizer de eventual dispositivo genérico. (PAULSEN, 2012, p. 183).

Por sua vez, a isenção “pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito” (PAULSEN, 2012, p. 184). Assim, justamente há a necessidade da norma a isentar

(...) porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo seja em atenção à capacidade contributiva, seja por razões de cunho extrafiscal. (...) O efeito da exclusão do crédito tributário, na sistemática do CTN, faz com que tenhamos o surgimento da obrigação, mas que reste, o sujeito passivo, dispensado da sua apuração e cumprimento. (PAULSEN, 2012, p. 184).

Sobre a isenção, Oliveira (2014) coloca que a Lei de Responsabilidade Fiscal se atém exclusivamente às concedidas em caráter geral, sendo que a isenção quando não for concedida desta maneira, será efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos para sua concessão. Dessa forma, a *contrario sensu*, as isenções concedidas em caráter geral não são legalmente reconhecidas como renúncia de receita, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O tema da isenção, com seu reflexo sobre renúncia de receita acaba por ter grande repercussão política, econômica e social. Aliás, como bem escreve Paulsen é notória a relação da economia com os tributos:

As relações do Direito Tributário com a economia são intensas. A tributação implica custo para a atividade econômica, sendo que a carga e os benefícios tributários têm efeitos sobre o seu livre exercício, podendo causar violação à isonomia ou prevenir desequilíbrios de concorrência como no caso dos mecanismos para onerar determinadas importações de modo a evitar



dumping. A complexidade da legislação tributária, ademais, influi nos custos de transação. Isso sem falar que a desvalorização da moeda tem efeitos sobre a carga tributária. São, assim, inúmeros os pontos em que a Economia e o Direito Tributário se tocam intimamente. (PAULSEN, 2012, p. 16-17).

O que se deve atentar, é que a concessão de isenção não deve configurar como um instrumento de privilégios particulares, de obtenção de propinas para alguns governantes. Se ela não atender aos objetivos pela qual foi instituída, se não obedecer aos critérios legais poderá ensejar práticas corruptivas. Sobre a corrupção passar-se-á a explanar no próximo item.

### **3 As práticas corruptivas**

Destaca-se, de início, que a corrupção não é um fenômeno típico brasileiro, nem de pequenos ou grandes centros, de países desenvolvidos ou não, mas algo que está assolando todo o mundo. Por isso, carece de estudo e análise, visto que apesar de não ser um tema novo, é um problema que ainda não apresenta soluções estratégicas, necessitando de mecanismos e políticas públicas eficazes para o seu combate.

Nesse sentido é que se destaca os ensinamentos de Cardoso e Santos (p. 81, 2004-2005):

não poderia ser considerado 'novidade', posto que a preocupação com o enfrentamento da corrupção, o aumento da transparência das ações governamentais e o resgate da ética na política e na gestão governamental no Brasil, na América Latina e mesmo no mundo não é assunto recente.

Ainda, consoante afirmam os autores Cardoso e Santos (2004-2005) vários sistemas políticos modernos apresentam problemas como corrupção, nepotismo, fisiologismo, crime organizado, favorecimento, mordomias etc, utilizando-se uma abundante e variada terminologia para descrever as áreas problemáticas.

Da mesma forma, importante esclarecer que a corrupção não ocorre apenas em relação aos entes públicos. Ou seja, tal prática se apresenta através de uma



extensão infinita, seja nas relações sociais e institucionais, públicas e privadas e do cotidiano. Deve-se também ter a noção que a corrupção não se vincula somente ao ganho monetário, podendo ela ocorrer também na forma de um suborno ou na forma de nepotismo, onde não se tem, necessariamente, um fim econômico (LEAL, 2013).

A corrupção demonstra ser um fenômeno que não pode ser estudado de forma isolada, devendo ser abordado por diversos campos do conhecimento (LEAL, 2013). Assim, um ato corruptivo poderá gerar efeitos penais, civis e/ou administrativos; e, não só isso, possui a capacidade de interagir em qualquer instância, momento ou fase da política, inclusive nas políticas públicas. Nesse sentido verificam-se as contribuições de Bittencourt e Reck:

Sob esse aspecto, que defende a corrupção como um fenômeno multifacetado, amplia as possibilidades punitivas àquele que não só age de forma improba, como contra aquele que comete prejuízo ao interesse público, seja por falta de gestão, seja por falta de eficiência, entre outros. E, a partir daí, vê-se que a resposta a esses problemas não podem ser operacionalizadas de forma tão estanque, como para o direito penal, ou para o direito administrativo, ou para o direito civil, como se fossem nichos nos quais o direito não se comunicaria. Logo, para problemas complexos, deve-se produzir respostas tão complexas quanto seu enfrentamento. Olhar a corrupção como um fenômeno multifacetado faz com que o direito precise dar respostas múltiplas e comunicadas entre si (BITTENCOURT; RECK, 2014, p. 34).

Sánchez (2014) refere que qualquer enfoque que se dê à corrupção deve ser multidisciplinar e não meramente jurídico, uma vez que acarretam consequências jurídicas, sociais, políticas, éticas, econômicas, filosóficas, etc. Cabe ainda complementar:

Sin perjuicio de ello, consideramos que el Derecho puede hacer una gran contribución –sobre todo desde el punto de vista preventivo- para resolver el problema de la corrupción y de la falta de conductas éticas, estableciendo reglas claras y precisas, tanto de actuación como de contralor que permitan





disminuir los efectos nocivos de este terrible mal. (SÁNCHEZ, 2014, p. 214).

Verifica-se, assim, que conceituar corrupção não se mostra como tarefa fácil, vez que traçar um marco conceitual que permita medir os riscos e consequências dos atos corruptivos faz com que sobre diferentes olhares esse fenômeno seja analisado. Dessa forma, aponta-se que Silva (<<http://www.transparencia.org.br/docs/MFernandes1.pdf>>) observa-a sob a ótica econômica, da economia moderna; Llaca (2005) trata o tema na forma de cultura, da cultura corruptiva; Leal (2013) fala, entre outros, de seus fundamentos filosóficos e políticos e afirma a corrupção como um fenômeno de múltiplas relações causais.

Ao se falar em corrupção, mister buscar o significado da palavra, a fim de possuir uma compreensão maior deste tema. De início, destaca-se que sendo de origem latina, possui a mesma acepção em francês, italiano, espanhol e inglês, vindo a denotar decomposição, putrefação, depravação, sedução e suborno (SILVA, <<http://www.transparencia.org.br/docs/MFernandes1.pdf>>).

Para melhor compreender o tema da corrupção, cabe destacar os elementos que caracterizam tal prática. Nesse sentido, aponta-se que a corrupção está logicamente vinculada a um sistema normativo que atribui a um ou a vários agentes competências para tomar decisões em funções de interesses que não são seus, que não os vinculam, ou seja, há uma violação de um dever e uma contradição de interesses. Além disso, pontua-se que a corrupção está atrelada a violação de um benefício extrapatrimonial, assim seja, um benefício que não se poderia alcançar cumprindo o dever imposto pela lei – esse benefício não precisa ser necessariamente econômico, podendo também ter caráter político, profissional, sexual, etc. Ainda, tem-se que os atos corruptos são condutas que o agente os oculta pela carga negativa, de transgressão, visto que implica um dever e pelas sanções que estão atreladas a esses cargos (BASCUÑÁN; CAMPOS; ROJAS, 2014).

No entanto, é de se mencionar conforme Leal (2013) que deve-se possuir o cuidado de restringir o conceito de corrupção a atos relacionados somente ao poder público, visto que, também, pode-se defender a tese de que a corrupção não pode ser restringida a ilicitudes ou a problemas meramente jurídicos.

Em outras palavras, consoante destaca o autor mencionado, a iniciativa



privada das relações de produção de bens e serviços tem criado formas não oficiais de premiação ou bonificação de comportamentos e condutas profissionais.

No que tange à corrupção, cabe observar a mesma como um fenômeno cultural, ou seja, “a cultura da corrupção”, nas palavras de Llaca (2005). Com isso quer se dizer que para compreender a corrupção, necessário se faz entender que ela perpassa pela cultura de cada Estado, da análise de fatores contextuais desses atos, pela cultura da sociedade, de forma que tem que se analisar o contexto social daquele país. De acordo com essa ideia Basco refere:

Segundo, la definición de un marco conceptual también debe resolver cómo hacerse cargo de factores contextuales a los actos de corrupción, como por ejemplo, la cultura. Al considerar las diferencias culturales es posible entender el por qué una acción es considerada corrupción en un contexto social y no es entendida como tal en otro contexto. Por ejemplo, la práctica extendida del *guanxi* en China (el uso de redes de contactos para obtener o dar acceso privilegiado a bienes y servicios) sería un acto de corrupción en otra sociedades donde se le otorga un valor superior a la neutralidad del accionar público. Así, en esas sociedad el *guanxi* es entendido como corrupción, pero en la población china es considerado un accionar legítimo y no cae en la categoría de acto corrupto bajo sus propios estándares (BASCO, 2010, p. 7).

No entanto, no que se refere à cultura, Fonseca e Sanchez (<<http://www.scielo.br/pdf/ln/n52/a05n52.pdf>>) asseveram que a corrupção é um fenômeno complexo, que ocorre das formas mais variadas, sendo que as razões que a ocasionam são igualmente diversificadas e ela se manifesta nos mais diferentes países, o que implica desde logo descartarem-se causas culturais como explicação válida para sua ocorrência. Sua grande incidência no Brasil reside em grande medida na fragilidade do sistema geral de controles.

Não obstante o aludido entendimento, pode-se mesmo falar de uma cultura da corrupção. Isso porque a referida prática demanda o endosso, aceitação, mesma que tácita, do seu entorno, sendo que essa cultura vem crescendo nos costumes



que a reproduzem. Dito isso, “não se pode falar em corrupção por essência, porque ela sempre se mede relativamente a determinados padrões comportamentais, éticos e morais, em relação à coisa pública” (LEAL, 2013, p. 82).

Pontua-se que se faz necessário estudar a corrupção como um fenômeno globalizado, pois consoante destaca Leal (2013, p. 88): “o fenômeno da corrupção não é originalidade brasileira, para muito além disto, afigura-se como fenômeno globalizado”. Percebe-se com isso, que ao se falar acerca da corrupção, esta não pode ser vista como uma prática eminentemente brasileira.

A gravidade da corrupção gira em torno do fato de que a mesma se projeta em um universo significativo de variáveis e contingências muito grandes. E, como tal, trata-se de um fenômeno complexo, multifacetado, cultural, globalizado e violador dos direitos humanos. Desse modo, destaca-se que os atos corruptivos não produzem efeitos isolados, de forma que muitas vezes somente a punição penal não se mostra suficiente, haja vista que as suas consequências vão além do direito penal, podem a vir incidir no campo administrativo, civil, entre outros.

Trata-se de um fenômeno cultural, pois se assim não fosse, leis com punições graves iriam resolver, dar fim a atos corruptivos. Portanto, os agentes ao atuarem na implementação e execução de políticas públicas, seja o Poder Público, seja a empresa privada por vezes praticam a corrupção em troca não apenas de benefícios econômicos, mas outros de seus interesses.

A Administração direcionada ao ofício que lhe compete, objetivando concretizar os anseios populares, deve gerir os recursos e serviços públicos fundamentada em princípios e normas que atendam à moralidade e transparência, afinal, a “res” pública é do povo.

#### **4 Da isenção como prática corruptiva**

Como visto anteriormente, a isenção necessita de lei específica para que seja concedida, a qual deve definir as suas condições, requisitos e abrangência, consoante dispõe o §6º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. Assim, da mesma forma, é de se frisar que se o determinado tributo a ser isento deve ser instituído por lei complementar, tal espécie normativa também deverá estabelecer a isenção. Isso, porque a isenção acarreta a renúncia fiscal, de modo que precisa do



mesmo quórum exigido para instituição do tributo.

A isenção constitui espécie de renúncia de receita, consoante previsão do artigo 14, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal:

A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (BRASIL, 2000).

Sobre o conceito de renúncia de receita, Oliveira (2014) ensina que este não deve se esgotar no que dispõe o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo meramente exemplificativo, de forma que o conceito prova dúvidas doutrinárias.

No que se refere às consequências da renúncia de receita, cabe justamente trazer a compreensão que o doutrinador acima referido tem sobre o tema:

A renúncia de receita gera crescente rivalidade entre Municípios e entre Estados, os quais abrem mão de parte da receita do ICMS, redundando em confrontos inconvenientes, mas que compõem o todo federativo. A LC 101/2000 deu grande passo na limitação de possíveis conflitos. A renúncia de receita, através de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, deve estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência. (OLIVEIRA, 2014, p. 251).

Justamente sobre a renúncia de receita e da maneira que a mesma é por vezes realizada, que Oliveira (2014) pondera que tal fato pode levar a odiosas situações, causando prejuízo ao erário ou detrimento de entidade federativa. Analisa o referido autor, que objetivam melhoria de situações específicas e locais, no entanto,

(...) as medidas são feitas de forma atrabiliária e sem fundamento legal. Basta a elas o cunho político irresponsável. Agora, a lei corta quaisquer tentativas de benefício indevido, em detrimento de outro ente federativo ou mesmo em prejuízo



da União ou do Estado, que, ao final, irá suportar a renúncia mediante repasse de seus recursos. Poder-se-ia ter a ideia, num primeiro momento, de que renunciar ao direito de ingresso nos cofres públicos de qualquer quantia que fosse seria absolutamente prejudicial ao Estado, e, via de consequência, ao interesse público e a sociedade como um todo. Ocorre que importantes estudos econômicos realizados nos Estados Unidos da América na década de 70 comprovaram a relevância e pertinência de uma planejada e adequada *tax expenditure* (renúncia de receita). Constatou-se que através de incentivos fiscais, a renúncia de receita, poderiam ter o potencial de produzir os mesmos benefícios atingidos com os gastos. (OLIVEIRA, 2014, p. 251-252).

Justamente por isso, para que a renúncia de receita, por meio de isenções, por exemplo, constitua em algo positivo ao interesse público e social, é que o texto constitucional traz disposições pertinentes ao instituto. Nesse sentido, conforme aponta Oliveira (2014), é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram na mesma situação (consoante o artigo 150, III da CF/88), bem como a necessidade de lei específica para a concessão de qualquer benefício. E, não se pode deixar de citar que cabe ao tribunal de contas fiscalizar a aplicação das regras (artigo 70 da CF/88).

Sobre os requisitos abarcados na Lei de Responsabilidade Fiscal, é de se verificar os seguintes, consoante previsão do artigo 14 do diploma legal:

A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes



orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. (BRASIL, 2000).

Quando da efetivação das competências estabelecidas, os entes estatais, por vezes, realizam atos irregulares, dentre os quais, as práticas corruptivas. Desse modo, a fim de orientar e regular a atuação da Administração Pública, as regras definidoras devem ser respeitadas. Portanto, para que a concessão de isenção não se constitua em privilégios que maculam a isonomia tributária, incentiva a guerra fiscal, nem sirva de instrumento de propina, é necessário a fiscalização e controle dessa prática.

## **5 Conclusão**

A relação de direito tributário constitui em uma relação jurídica pautada por princípios e regras próprias. O Estado necessita de recursos a fim de realizar os serviços em prol dos cidadãos. Dessa forma, a tributação aparece como um instrumento em benefício da própria sociedade, justamente porque acarreta recursos aos entes públicos para concretização de seus ideais.

A constituição do crédito tributário, sua origem, suas formas de extinção, suspensão da exigibilidade, exclusão devem estar previstas em lei. A própria Constituição Federal estabelece uma série de normas que regulamentam e orientam a atividade tributária.

Dessa forma, ao se falar na isenção, e na sua consequência aos cofres públicos tal prática deve ser observada com cautela, com a devida fiscalização e controle, haja vista que poderá se perder do objetivo de incentivar a economia, e se tornar um instrumento apenas de corrupção, concedida como privilégios para poucos e ou propina para alguns governantes.

## **REFERÊNCIAS**



BASCUÑÁN, P. A.; CAMPOS, M. L. B.; ROJAS, C. N. *Corrupción y derechos humano: una mirada desde la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Chile: Centro de Derechos Humanos, Facultad de Derecho, Universidad de Chile, 2014. Disponível em: <<http://www.cdh.uchile.cl/noticias/detalle.tpl?id=20140721135531>>. Acesso em: 20 set. 2015.

BITTENCOURT, C.M.; RECK, J.R.; A construção de categorias de observação do contrato público e suas relações com a corrupção a partir de uma perspectiva processualista. In: COSTA, M.M.M.; LEAL, M.C.H. (Org.) *Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos*. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Estabelece o Código Tributário Nacional*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em 20 set. 2016.

BRASIL, 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 20 set. 2016.

CARDOSO, Regina Luna dos Santos; SANTOS, Luiz Alberto dos. Corrupção, nepotismo e gestão predatória: um estudo do caso brasileiro e alternativas para o seu enfrentamento. In: *XVIII Concurso del CLAD sobre Reforma del Estado y Modernización de la Administración Pública - Como combatir la corrupción, garantizar la transparencia y rescatar la ética en la gestión gubernamental en Iberoamérica*, Caracas, 2004-2005. p. 81-137. Disponível em: <<http://siare.clad.org/fulltext/0052003.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

LLACA, Edmundo Gonzáles. *Corrupción: patología colectiva*. México: Instituto Nacional de Administración Pública, 2005. Disponível em: <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1680/pl1680.htm>>. Acesso em: 23 set. 2015.

LEAL, Rogério Gesta. *Patologias corruptivas nas relações entre estado, administração pública e sociedade: causas, consequências e tratamentos*. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2013.

OLIVEIRA, Regis Fernando de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2014.

SÁNCHEZ, Alberto M. Anomia y corrupción. In: DELPIAZZO, Carlos E.; LEAL, Rogério Gesta. *Ética pública y patologías corruptivas*. Mosca: Montevideo, 2014.



SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. A economia política da corrupção.  
*Transparência Brasil*. Disponível em:<  
<http://www.transparencia.org.br/docs/MFernandes1.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2015.