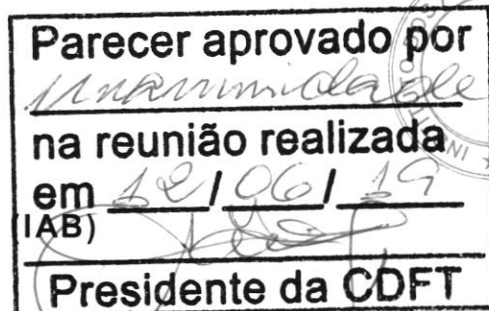




INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS



Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Indicação: nº 13/2019, objeto do PL nº 10.699/2018

Relator: JOSÉ ENRIQUE TEIXEIRA REINOSO

*Projeto de Lei nº 10.699/2018, de autoria do Deputado Felipe Carreras, na Câmara dos Deputados, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Importação (II) das academias de ginástica para todos os equipamentos voltados para a prática de exercícios físicos.*

Honra-me o Presidente desta seleta Comissão de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros, Dr. Adilson Rodrigues Pires, com a relatoria da indicação nº 13/2019, relacionada ao Projeto de Lei nº 10.699/2018, nos seguintes termos:

*Art. 1º Esta lei dispõe sobre a **isenção** da cobrança das **academias de ginástica** do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Importação (II), incidentes sobre a **comercialização de todo equipamento voltados para a prática de exercícios físicos**.*

*Art. 2º **Fica isenta** do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Importação (II) a comercialização de equipamentos*



voltados para a prática de exercícios **físicos**,  
**contribuindo para estimular a promoção da saúde**  
**no país.**

Art. 3º O Poder Executivo, com vistas ao cumprimento do disposto nos arts. 5º, II, 12 e 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, **estimar**á o montante da renúncia fiscal decorrente do disposto no art. 1º e o incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, o qual acompanhará o projeto de lei orçamentária, cuja apresentação se der após decorridos 60 (sessenta) dias da publicação desta Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos a partir do primeiro dia do exercício financeiro imediatamente posterior** ao do cumprimento do disposto no art. 3º

(grifos nossos)

O referido Projeto de Lei é absolutamente relevante na medida em que pretende acrescentar uma hipótese de isenção do Imposto de Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Importação (II), qual seja a isenção no momento da comercialização de todo e qualquer equipamento, como um incentivo financeiro para potencializar o estímulo a promoção da saúde no país.

Ocorre que o ato de desoneração tributária **não necessariamente contribuirá para estimular a saúde pública**, diferente do argumento utilizado pelo nobre deputado de Pernambuco. Portanto estamos diante de um projeto de Lei eivado de nebulosos vieses, que visam entre outros beneficiar apenas e tão somente alguns setores específicos da economia brasileira.



Atualmente, é difícil negar que a mudança de hábitos de vida pode contribuir para a redução de fatores de risco para as determinadas doenças. Ao mesmo tempo, porém, é também difícil aceitar que as principais estratégias que vêm sendo adotadas para mudar esse cenário – com destaque para as de promoção da atividade física – privilegiem a prescrição médica comportamental individual.

A confiança nesse tipo de estratégia é tamanha que, não raro, numa atitude “honestamente desonesta”, se exacerbam os benefícios, principalmente fisiológicos, da atividade física ao mesmo tempo que se minimiza o papel do contexto sociocultural nas mudanças comportamentais, conforme ensina Ferreira<sup>1</sup>.

Fortemente ancorados na noção de racionalidade humana, *slogans* como “atividade física é saúde”, “sedentarismo mata” e “seja ativo e ganhe anos de vida” são amplamente veiculados por estratégias e campanhas brasileiras de promoção da atividade física no campo da saúde que, via de regra, desconsideram o contexto social de seus destinatários.

Por amor ao debate, podemos estar diante de um discurso que sustenta uma suposta paranoia *antissedentarista* que, ao desconsiderar a subjetividade humana e o contexto social como fatores determinantes na escolha das pessoas em serem fisicamente ativas, trata a atividade física como remédio, inserindo-a numa lógica pragmatista e destituindo-lhe seu caráter prazeroso.

Agora por outro lado, é fato que o sedentarismo se tornou um problema que vem assumindo grande importância, já que mata mais que muitas outras doenças, chegando a afetar segundo o IBGE aproximadamente 70% (setenta por cento) da população brasileira. Entretanto **não será o Direito Tributário renunciando de um crédito tributário que vai contribuir, alterar, ou até diminuir as causas do sedentarismo.**

---

<sup>1</sup> Ferreira; Castiel; Cardoso. *Sedentarismo mata? Estudo dos comentários de leitores de um jornal brasileiro on-line*. Saude Soc. São Paulo, v.26, 2017.



Não ficou claro também no PL, qual a extensão almejada por essa isenção dada as academias de ginástica, pois aprioristicamente academia de ginástica abre um leque de invariáveis possibilidades de enquadramento, que com certeza traria benefícios para uns setores em detrimento dos demais a margem da nebulosa renúncia fiscal.

Urge salientar que o intuito claro é aumentar a promoção da saúde pública no Brasil, todavia essa finalidade do PL dependerá de uma série de requisitos, que fogem ao controle do Direito pátrio vigente, ainda mais quando se trata do Direito Tributário, que inadvertidamente deve ser taxativo, isonômico e responsivo com a sociedade brasileira.

Ou seja, quaisquer iniciativas de projetos de Lei que prestigiam determinados setores devem ser bem restritos, controlados e limitados, porquanto é de clareza ululante na experiência democrática do Brasil, que onde pode passar um boi passará em futuro próximo toda uma boiada, o que não se pode admitir em nenhuma ilação diante da nossa carta republicana de 1988.

Diante desse contexto, foi proposto o aqui combatido Projeto de Lei, como uma alternativa viável para tentar reduzir as causas do sedentarismo, com a concessão de incentivo fiscal, sob a espécie de isenção fiscal dado a pessoa jurídica, que se enquadra no segmento de academias de ginástica, sob pena de constitucionalidade duvidosa.

De fato, nesse momento de crise da saúde pública, não temos dúvida de que o incentivo legítimo poderia representar um caminho. No entanto, não se pode viabilizar condições de dedução tributária, pelo argumento pueril, que o Sistema de Saúde Pública exige que se prestigie as academias de ginástica, sob pena de criar um Projeto de Lei já no seu nascedouro inconstitucional.

É indiscutível, que o aumento da carga tributária para as pessoas jurídicas, sem



que o Estado cumpra efetivamente suas funções institucionais, só serve para tirar o capital produtivo do mercado, com reflexos negativos a economia, aumento da injustiça fiscal e com a diminuição da credibilidade do Estado.

É importante também afirmar que no Brasil, apesar do rótulo frequentemente utilizado de país de projeções continentais, vive-se uma realidade de Estado miserável, onde o cidadão sequer se preocupa com sua saúde de forma integral, ainda mais com a possibilidade de utilização de academia de ginástica. Na verdade, a média do cidadão brasileiro tem como preocupação apenas a razão como será conquistado o “pão de cada dia” para que possa continuar a se manter vivo e sua família.

Por sua vez, é indispensável que imediatamente surja uma reforma tributária, que vise: a) justiça na carga tributária (respeito a isonomia e a capacidade contributiva); b) simplificação do sistema tributário (facilidade de cumprimento dos deveres e obrigações tributária); e por fim, administração tributária eficaz (combate a sonegação e prestigiando os bons contribuintes).

Apesar do assunto aqui debatido ser uma suposta isenção fiscal de IPI e II, esse tema precisa ser estudado com serenidade, sem paixão, sem argumento extrajurídico, e sim exclusivamente a luz dos princípios constitucionais tributários e da jurisprudência consolidada pelo ordenamento jurídico vigente.

## NATUREZA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS

Há tempos os constitucionalistas têm se dedicado ao estudo da Constituição como expressão das forças reais de poder e como documento escrito, instrumento que dá natureza jurídica a essas forças.

A Constituição Republicana de 1988 ao instituir o Estado Democrático de Direito, **consagra ao mesmo tempo valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade**, fazendo com que a tributação passe a ser um poder “juridicizado” pela própria Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os



objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

Passou-se de um simples “poder juridicizado” ensina o exímio professor Marco Aurélio Greco para um poder juridicizado do “funcionalmente justificado”. Vale dizer ensina o Greco<sup>2</sup>, que **“só encontra fundamento constitucional na medida em que, além de atender aos requisitos formais e materiais de sua emanção, os preceitos por ele editados estejam no plano concreto efetivamente direcionados à busca da construção da sociedade livre, justa e solidária ou, pelo menos, que não neguem o valor solidariedade social nem prejudiquem, dificultem ou discriminem as formas sociais de cooperação”**.

Nessa levada, a disciplina constitucional da tributação passa de um “não pode fazer” para um “deve fazer” que prestigia os princípios gerais de tributação e abre espaço, para um debate complexo, porém indispensável hodiernamente sobre o destino da arrecadação tributária, que não pode se dar de forma contrária aos objetivos constitucionalmente consagrados.

Outrossim, na ponderação de valores constitucionais, o peso do valor “arrecadação” é menor do que o peso do valor “solidariedade social”. Por isso, deve-se sempre interpretar os dispositivos com atenção ao seu sentido prático e aos efeitos que apresenta em relação à hipótese de cooperação social.

Por conseguinte, o Brasil adota o sistema econômico capitalista norteado por uma economia liberal. Num primeiro plano permite-se afirmar que o Estado garante que os agentes econômicos atuem livremente no mercado. E num segundo momento para funcionalização deste direito, ele intervém na economia para proteção dos interesses coletivos. Cabe, portanto, ao Estado mediante a edição dos Diplomas Normativos e às Organizações propiciarem um ambiente seguro capaz de assegurar que seus agentes atuem de maneira eficiente, maximizando as escolhas a um baixo custo de transação.

Por estas razões, do ponto de vista econômico, houve uma preocupação do

---

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Parecer ICMS sobre Produtos da Cesta Básica**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 187. Pp. 146-165.





legislador com a real finalidade da ordem econômica que é assegurar a existência digna e igualitária dos indivíduos com os preceitos da justiça social.

Verifica-se que nossa Constituição assegurou a isonomia como princípio norteador a ser aplicável ao sistema tributário. Essa garantia do contribuinte então não é somente dirigida ao administrador público, mas também ao legislador, e deve ser inadvertidamente respeitada.

Por isso Francisco Campos<sup>3</sup> lavrou o seguinte asserto: “Assim, não poderá subsistir qualquer dúvida quanto a cláusula constitucional da igualdade perante a lei. O seu destinatário é, precisamente, o legislador e, em consequência, a legislação: por mais discricionários que possam ser os critérios da política legislativa, encontra no princípio da igualdade a primeira e mais fundamental das suas limitações”.

Logo, tem que se investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, fundamento lógico, para diante do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada.

Por fim, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.

Em suma, importa que exista mais que uma correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e sua consequente diferenciação. Exige-se que haja uma correlação lógica concreta, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz com a consonância ou não com as finalidades pretendidas como valiosas pela Constituição.

## **CONSIDERAÇÕES SOBRE BENEFÍCIOS FISCAIS – ISENÇÃO FISCAL**

<sup>3</sup> CAMPOS, Francisco. *Igualdade de todos perante a Lei*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, pp. 47-85, 2013.



Os Incentivos Fiscais relacionam-se intimamente com o conceito aristotélico de Justiça. É dever do Estado reduzir desigualdades e promover as condições necessárias para que os cidadãos e suas empresas tenham condições de suportar a carga tributária sem comprometer a própria existência ou a lucratividade necessária.

De mais a mais, os Incentivos visam reduzir as flagrantes desigualdades, aplicando in concreto um ideal de Justiça Fiscal. Falar então em Incentivo Fiscal justo, é respeitar os limites da Justiça e da equidade na concessão dos mesmos, conforme ensina prof. Victor Uckmar<sup>4</sup>.

Desde 1950, ao tempo do Estado intervencionista, sob a iniciação do pensamento keynesiano, os Incentivos Fiscais eram a panaceia do desenvolvimento em todo o mundo, todos os países concediam incentivos sem qualquer preocupação com planejamento tributário.

No Brasil destacava-se o magistério do keynesiano pelo ministro Aliomar Baleeiro, que ensinava serem os incentivos fiscais a contrapartida do interesse público. No mesmo sentido completava o prof. José Souto Maior Borges<sup>5</sup> que as isenções não eram favores fiscais, mas “elementos de natureza política, econômica e social”

Só 30 (trinta) anos depois, notou-se um empobrecimento destes países, ao revés do que imaginavam, com a deflagração da Grande Crise do Estado Fiscal, levando à necessidade de mudança de paradigma constitucional e econômico até então adotado. No Brasil, o reflexo foi imediato e a política de incentivos mostrou-se perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o desenvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdício do dinheiro público.

---

<sup>4</sup> UCKMAR, Victor. **El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades. La Capacidad Contributiva, Presupuesto Jurídico y Fundamento de la Tributación.** Conferencia Técnica del CIAT Taomina 2000. Madrid: Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

<sup>5</sup> BORGES, José Souto Maior Borges. **A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua Inaplicabilidade a Incentivos Financeiros Estaduais.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 63, p. 81-99, dez. 2000.





Essa mudança de paradigma, caracterizada pela ineficácia da Teoria da Renúncia de Receita pura e simples, levou estudiosos a buscar, como dizia o ilustre prof. Ricardo Lobo Torres<sup>6</sup>, uma forma de concessão de incentivos fiscais generosos acompanhados de um desenvolvimento econômico sustentável.

Outrossim, a Constituição de 1988 e a doutrina consideram legítimos os Incentivos ou Favores Fiscais concedidos por Lei, e que beneficiam pessoas de grande capacidade econômica, embora em nenhum caso se possa romper com a igualdade formal, pois tais favores fiscais não podem discriminar, utilizando-se de critérios arbitrários.

Um dos critérios que deve ser vislumbrado por ser irrazoável, arbitrário e não justificável é o da diferenciação geográfica, por Estado, afrontoso do princípio federalista, já mencionado, vinculado à unidade econômica. Desde que o critério utilizado para diferenciar, na concessão de benefícios, incentivos e ou isenções, seja arbitrário, evidencia-se a inconstitucionalidade.

O incentivo exige do sujeito passivo certa aptidão para realizar os objetivos da política econômica do país, ou mérito econômico (ou científico), do contrário de forma imediata percebe-se o rompimento com o princípio da capacidade contributiva, ao favorecer grupos ou pessoas mais fortes, em detrimento do serviço à igualdade, na busca ideal de um padrão de vida digno para todos.

Segundo a Constituição Federal do Brasil, fica expressamente autorizada à concessão de Incentivos Fiscais que visem a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País, ex vi do art. 151, inc. I. Seu art. 165, § 7º, fixa como meta para a lei orçamentária, a redução das desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Nessa linha, os Benefícios ou Incentivos Fiscais são instrumentos de que o Poder Público dispõe para promover o desenvolvimento da economia e incrementar

---

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Financeiro e Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. v. V.



a geração de empregos em determinada faixa do território onde são aplicados.

Urge salientar que o Benefício ou Incentivo fiscal não tem diferença conceitual no Brasil, haja vista que o tratamento constitucional conferido para ambos é semelhante, conforme o estatuído no bojo da própria Carta da República de 1988.

Enfim, os incentivos isoladamente considerados, não são hábeis a realizar os objetivos constitucionais de reequilíbrio econômico entre as diferentes regiões do País, porquanto o êxito de tais desígnios depende fundamentalmente também de outras medidas: como reformas estruturais básicas nas Instituições; da melhor direção dos gastos públicos na saúde, educação e saneamento; e, da relação estável e não-inflacionária entre preços e salários.

O Prof. Soares de Melo<sup>7</sup> ensina que: “o Poder público pode estabelecer situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com o natural objetivo de estimular o contribuinte a adotar determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental a realização de diversificados interesses públicos”.

O magistral Geraldo Ataliba<sup>8</sup> reza que: “Os incentivos fiscais manifestam-se sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até os investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.”

Ocorre que, os Incentivos Fiscais também devem obediência a Lei de

---

<sup>7</sup> MELLO, Celso Antônio Soares. **Conteúdo jurídico da igualdade**. 3ª ed. Malheiros, São Paulo, 1988.

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Arthur. **Crédito-prêmio de IPI: direito adquirido; recebimento em dinheiro**. Revista de Direito Tributário, v.15, n.55, p.162-179, jan./mar., 1991.



Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei 101/2000), em especial ao artigo 14. Depreende-se que a concessão do Benefício Fiscal deve respeitar os limites legais, sob pena de responsabilização da pessoa física do administrador público.

Sendo, então, os incentivos fiscais uma natural renúncia de receitas, faz-se mister o atendimento das condições delimitadas no artigo 14 da LRF. Com efeito, a concessão de benefício deve vir sempre acompanhada de estimativa de impacto orçamentário sobre a arrecadação do Estado.

Costuma-se por ora também distinguir entre estímulos e Incentivos Fiscais para considerar os primeiros como abrandamento da regra de incidência tributária de modo a favorecer a capitalização de um empreendimento mediante a exoneração tributária relativos a determinados fatos.

Já os incentivos, segundo Brito<sup>9</sup> são providências de natureza intrinsecamente tributária objetivando-se a capitalização do empreendimento em determinadas regiões geoeconômicas ou em determinados segmentos econômicos mediante financiamento com recursos provenientes da arrecadação tributária.

O proveito da distinção mencionada está no regime jurídico que o direito brasileiro, desde a Carta de 1988 atribui a essa categoria. Nota-se que os incentivos estão submetidos a um regime de função promocional do Estado do desenvolvimento e do bem-estar social que compreende os objetivos contemplados no artigo 3º da Constituição Cidadã de 1988.

Dessa forma, expressiva parte da doutrina, estuda a isenção como uma espécie de incentivo fiscal, que seria a mera dispensa legal do pagamento do tributo devido. Nessa linha, nasceria a obrigação tributária, em seguida surge o crédito tributário, mas o credor, no caso, a Fazenda, dispensaria o pagamento do tributo então devido.

---

<sup>9</sup> BRITO, Edvaldo. **ICMS: inconstitucionalidade da pauta fiscal**. In: ROCHA, Valdir. *Grandes Questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 88-109.



No primeiro momento ocorre o fato gerador, logo incidiria a regra jurídica instituidora da obrigação tributária. Em seguida, através de uma regra jurídica autônoma de isenção, não haveria o pagamento do tributo surgido em decorrência da obrigação. Seguem esse entendimento, os professores Bernardo de Moraes, Hugo de Brito, Amílcar Falcão, Rubens Gomes de Souza entre outros.

No entanto, outra parcela da doutrina, capitaneada pelo professor Sacha Calmon defende que: “a isenção não é forma de extinção de obrigação tributária pela mera dispensa do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação. Isto é, está no começo e não ao fim do processo obrigacional”.

Dessa forma, a doutrina debate com sensibilidade essa distinção se a isenção seria mera dispensa do pagamento do tributo devido, ou seria apenas e tão somente uma hipótese de não incidência expressamente prevista na legislação tributária vigente.

Em face do exposto, devem-se conceituar os Incentivos Fiscais, de acordo com as lições do prof. Marcos André Vinhas Catão<sup>10</sup>, como instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, em consonância com as regras de competência, através do veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico.

## CONCLUSÕES

O Projeto Lei nº **10.699/2018** aborda questão de extrema relevância para a saúde pública brasileira, na medida em que atende em parte a saúde pública brasileira, entretanto prestigia um único setor da economia, qual seja as academias de ginástica.

---

<sup>10</sup> CATÃO, Marcos Andre Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.



Por essa razão, acreditamos que esse Projeto Lei nº **10.699/2018** apesar da relevância do tema para realidade brasileira, merece ser reformulado no mérito pela Casa Legislativa, porquanto não se pode admitir renúncia fiscal para todo e qualquer equipamento para academia de ginástica, sob pena de alterar a natureza das coisas.

Dessa forma, este Relator opina pela **REJEIÇÃO TOTAL** do Projeto Lei nº **10.699/2018**, objeto desta indicação, tendo em vista toda a fundamentação exposta neste breve parecer, bem como por entender que o referido Projeto de Lei continua sendo contrário ao interesse público e em especial aos princípios tributários contemplados na Constituição Republicana de 1988.

Em face do expendido, o parecer deve ser encaminhado após votação do plenário do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB Nacional) para o gabinete do ilustre deputado Felipe Augusto Lyra Carreras, cujo E-mail: [dep.felipecarreras@camara.leg.br](mailto:dep.felipecarreras@camara.leg.br), no seu Gabinete 318 - Anexo IV - Câmara dos Deputados.

É como me parece,

Rio de Janeiro, 29 de maio de 2019.

**José Enrique Teixeira Reinoso**

Membro da Comissão de Direito Financeiro e Tributário do IAB.