



COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP
DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1

A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ISENÇÃO

Clélio Chiesa

INTRODUÇÃO

O instituto das isenções é representado pelas normas infraconstitucionais inseridas na ordem jurídica com o propósito de modificar a norma de determinado tributo. Deste modo, o beneficiário de isenção, não está sujeito à tributação. Nesse aspecto, as isenções assemelham-se às imunidades, entretanto, são de natureza jurídica totalmente distinta.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Definição.....	2
2. Isenções, anistia e remissão: distinção.....	4
3. Isenções, alíquota zero e princípio da legalidade.....	5
4. Isenções condicionadas e isenções incondicionadas.....	7
5. Vigência das isenções.....	7
6. Isenções nacionais.....	9
7. Regras específicas para a instituição de isenções relativas ao ICMS.....	10
8. Restrições impostas ao aplicador do direito na concessão de isenções.....	11
9. Isenções e diferimento.....	15
Referências.....	16

1. DEFINIÇÃO

No sistema jurídico brasileiro a competência para instituir tributos é atribuída à

União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O Estado foi estruturado de modo a assegurar a autonomia de atuação dentro do campo atribuído a cada pessoa política. A repartição do âmbito de competência foi realizada no próprio texto constitucional mediante a inserção de determinações positivas representadas por autorizações para a criação de tributos (normas de competência) e a inserção de normas veiculadoras de determinações negativas, proibindo que tributos sejam instituídos sobre certas situações, bens ou pessoas (normas imunizantes).

No plano da Constituição Federal não foram criados tributos, mas apenas normas de estrutura que disciplinam a atuação das pessoas políticas. Os comandos não se dirigem diretamente às condutas que, se e quando ocorridas, dão ensejo ao surgimento à obrigação de pagar tributo, mas regulam as ações das pessoas que receberam do poder constituinte aptidão para criar tributos.

Nota-se, então, que realizada a outorga da competência legislativa, cabe a cada unidade no âmbito de suas atribuições criar os tributos autorizados. O modelo de Estado adotado foi o federativo com o desdobramento de poderes em três blocos de unidades, mais o Distrito Federal. Assim, temos a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios. A cada unidade foi assegurada, no âmbito de suas atribuições, respeitados os parâmetros estabelecidos na Constituição Federal, a autonomia na ação de tributar.

No exercício de suas competências, no âmbito de suas respectivas atribuições, as pessoas políticas podem estabelecer, mediante lei, que certas situações, bens ou pessoas não devem ser tributadas. Consiste na ação de inserir no ordenamento jurídico norma prevendo que determinada ocorrência não será submetida à tributação. Tal providência, evidentemente, só tem sentido se o tributo já foi criado, pois senão a norma será inútil. Determinado Município pode, por exemplo, decidir não tributar por meio do ISS as clínicas médicas que atendem pessoas comprovadamente hipossuficientes. Assim, pode exercitar sua competência legislativa e estabelecer por meio de lei que as clínicas médicas que atendem pessoas hipossuficientes não estão sujeitas à tributação por meio ISS. Eis o que convencionamos denominar de isenções. Normas veiculadas no plano infraconstitucional, via de regra editadas pela pessoa política competente para tributar, que reduzem o âmbito de incidência de determinado tributo, estabelecendo que certa situação não está sujeita à tributação. Não há nesse sentir, a incidência e em ato contínuo a dispensa do pagamento, mas, simplesmente, uma vez modificada a norma do tributo em

decorrência da lei isentiva, não há o surgimento do vínculo jurídico.

2. *ISENÇÕES, ANISTIA E REMISSÃO: DISTINÇÃO*

O art. 175 do Código Tributário Nacional qualifica as isenções e as anistias como sendo hipóteses de exclusão do crédito tributário.

As isenções, nos termos da orientação adotada neste trabalho, nada mais são do que preceptivos normativos que estabelecem de forma negativa, no plano infraconstitucional, que certa situação, bem ou pessoa não sejam tributadas. O que ocorre, portanto, nada mais é que uma técnica utilizada para a especificação dos eventos que não devem ser submetidos à tributação. Logo, se as isenções se referem a situações que não estão sujeitas à tributação, ou seja, não há o surgimento de vínculo jurídico-tributário, conseqüentemente, não há crédito. E se não há crédito, não podemos falar em exclusão do que não existe.

Por outro giro, as isenções não se confundem com a não incidência, tida esta como sendo os fatos não disciplinados pelo direito. Visto que se não fosse a modificação dos termos da lei instituidora do tributo, os “fatos” isentos seriam tributados. Tanto é verdade que, revogada a lei isentiva, os “fatos” até então não tributados passarão a ser tributados.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a “regra de isenção ataca a própria esquematização formal da norma-padrão de incidência, para destruí-la em casos particulares, sem aniquilar a regra-matriz, que continua atuando regularmente para outras situações”.¹

A anistia de crédito tributário, por sua vez, trata-se de regra jurídica destinada a perdoar a infração cometida mediante a não exigência da multa prevista para infrações consistentes no não pagamento de tributo ou descumprimento de deveres instrumentais. Nota-se que, nas isenções, a legislação disciplina hipóteses que não podem ser submetidas à tributação; já nas anistias, a lei não modifica a norma do tributo, apenas afasta a aplicação da sanção. A anistia, evidentemente, alcança somente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a cria, pois se ela se refere a situações que ainda vão ocorrer,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – linguagem e método*, p. 593.

não há que se falar em perdão, mas modificação das sanções anteriormente previstas. Nessa senda, no caso das anistias, de fato há a exclusão de crédito tributário em sentido amplo, pois o contribuinte deixa de ser obrigado a recolher um crédito (multa pecuniária) que, se não fosse pela anistia concedida, teria que recolher aos cofres públicos.

O instituto da remissão é, nos termos do art. 156 do CTN, hipótese de extinção da obrigação tributária. A remissão consiste na dispensa do pagamento do próprio tributo. A anistia fiscal é o perdão do ilícito tributário com a consequente dispensa de recolhimento parcial ou total do valor devido a título de multa nas hipóteses em que a sanção é de cunho pecuniário.

Como adverte José Souto Maior Borges,

“a remissão de débitos beneficia pessoas para as quais já existe a obrigação tributária. Não se devem, pois, confundir remissão e isenção de tributo porque nesta inexistente obrigação a ser extinta, diversamente daquela que alcança, como um ‘*posterius*’, débito já constituído e, portanto, exigível. A isenção e a remissão são, assim, técnicas liberatórias diversificadas pelo ordenamento jurídico: a isenção impede o nascimento da própria obrigação tributária; a remissão extingue obrigação já existente”.²

A anistia – leciona Roque Antonio Carrazza – “perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária, isto é, a multa decorrente do ato ilícito tributário. Incide sobre a infração tributária, desconstituindo sua antijuridicidade. (...) A lei de anistia, em termos técnicos-jurídicos, portanto, faz desaparecer as multas decorrentes da prática de infrações tributárias (cf., inclusive, o art. 180 do CTN)”.³

Portanto, os três institutos são bem distintos. As isenções referem-se a situações que não estão sujeitas à tributação, as anistias aos casos em que o legislador resolve perdoar o infrator pelos ilícitos cometidos e na remissão o legislador dispensa o contribuinte de recolher o próprio tributo.

3. ISENÇÕES, ALÍQUOTA ZERO E PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A alíquota como fator que conjugado à base de cálculo serve de instrumento para

² BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*, pp. 174-175.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 910.

graduar a carga tributária, de fato, não se confunde com o fenômeno das isenções. Contudo, a utilização de alíquota zero como meio para se aniquilar a tributação para determinadas situações, deve submeter-se ao regime das isenções, eis que seja qual for a base de cálculo, nada será devido a título de tributo. Nada mais é, neste caso, do que uma maneira de se atingir a norma instituidora para reduzir o âmbito de sua atuação.

Paulo de Barros Carvalho – ao discorrer sobre as isenções – adverte que

“o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei. É o caso da alíquota zero”. E arremata de forma enfática: “qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-se num critério ou noutra, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária. Nenhuma”.⁴

Todas as modificações da tributação estão sujeitas ao princípio da legalidade, inclusive a alteração de alíquotas. Não se pode pretender contornar a exigência de lei para a instituição, modificação e extinção de tributo sob o argumento de que se trata apenas de alterar alíquotas. Nem se diga que há exceções ao princípio da legalidade neste caso, pois não concordamos com essa assertiva.

Não ignoramos que o § 1º do art. 153 da Constituição Federal estabelece que “é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados no art. 153, I, II, IV e V”. Com efeito, este dispositivo não estipula que as alíquotas serão fixadas livremente por meio de decreto, mas que serão fixadas nas condições e limites estabelecidos em lei. Logo, há necessidade, também nestes casos, de lei. E, tal lei, deve regrar de modo minucioso a graduação das alíquotas, cabendo ao decreto apenas estipular a alíquota aplicável tendo em vista as peculiaridades de cada caso.

Nada obstante isso, certo é que, seguindo a orientação adotada neste trabalho, toda e qualquer inserção legislativa feita por meio de lei infraconstitucional que implique

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 570.

na não sujeição à tributação caracteriza-se como isenção. Logo, estabelecer a alíquota zero para determinada situação configura hipótese de isenção e deve, conseqüentemente, ser estabelecida por meio de lei.

4. ISENÇÕES CONDICIONADAS E ISENÇÕES INCONDICIONADAS

Isenções incondicionadas são as concedidas em caráter geral, sem o estabelecimento de contrapartidas a serem cumpridas pelos interessados na fruição dos benefícios proporcionados pela isenção. Alcança de modo indistinto todos os contribuintes que estavam sujeitos à tributação pela hipótese objeto da isenção.

As condicionadas são aquelas que não alcançam todos os contribuintes sujeitos à determinada hipótese de tributação, mas somente aos que preencherem os requisitos estabelecidos na lei isentiva. Neste caso, o interessado deve postular junto à administração fazendária o reconhecimento desse direito, pois se trata de hipótese que depende da comprovação pelo interessado do preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei para a fruição da isenção.

O art. 179 do Código Tributário Nacional estabelece que “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é 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 previstos em lei ou contrato para sua concessão”.

Os pressupostos a serem exigidos para a fruição de isenção condicionada devem estar previstos na própria lei isentiva. Não pode o legislador pretender deixar a cargo dos agentes da administração a tarefa de definir os requisitos a serem exigidos. Nem pode estabelecer que os requisitos poderão ser fixados por meio de ato normativo infralegal. A nosso ver, se isso ocorrer, tanto em uma hipótese como em outra implicará em violação ao princípio da estrita legalidade.

5. VIGÊNCIA DAS ISENÇÕES

As isenções somente podem ser concedidas por meio de lei, eis que as isenções nada mais são do que normas que conjugadas às que instituem certo tributo, delimitam as

hipóteses sujeitas à tributação. E, como é cediço, o cidadão somente está obrigado a fazer algo se estiver previsto em lei. As isenções não podem ser concedidas por meio de atos infralegais, mas somente por meio de instrumento normativo primário (instrumento que exige para sua formação regular a participação do executivo e do legislativo), mesmo nas denominadas isenções condicionadas, pois o ato administrativo que defere ou indefere certo pedido de isenção, na verdade nada mais é do que um ato declaratório de enquadramento ou não do contribuinte na isenção pleiteada. Nesse sentir, as isenções somente podem ser instituídas por meio de lei em sentido estrito e, como qualquer outra lei, as leis isentivas podem ser revogadas a qualquer tempo, respeitadas as demais regras do sistema, como anterioridade, direito adquirido e outras.

O art. 178 do Código Tributário Nacional estabelece que “a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

Portanto, como a retirada da lei isentiva representa, na maioria das vezes, um retorno da tributação. Vale dizer, situação que não estava sendo submetida à tributação passa a ser tributada, há que se respeitar o princípio da anterioridade. De igual modo, os que tiveram seu direito à isenção reconhecido na vigência da lei isentiva, não podem ser prejudicados em virtude de alterações legislativas posteriores, pois isso implicariam em violação a direitos adquiridos.

Não se pode confundir, entretanto, as hipóteses de direito adquirido com as de obtenção de despacho da administração favorável a pedido de isenção formulado em descompasso com as determinações estabelecidas em lei instituidora de isenção, pois nesse caso não há que se cogitar em direito adquirido, na medida em que o direito nunca existiu.

O § 2º do art. 179 do Código Tributário Nacional estabelece que o “despacho referido neste artigo [concessão de pedido de isenções condicionadas] não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155”.

O art. 155 do Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece que:

“Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o

crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.”

Cumpre-nos aqui salientar que, como os pressupostos a serem preenchidos para fruição de determinada isenção devem ser estabelecidos em lei e instrumentalizados por meio dos atos administrativos denominados de atos vinculados, não há espaço para a concessão ou não de isenções tendo em conta o exercício de um juízo de conveniência e oportunidade, mas tendo como critério o preenchimento ou não dos pressupostos estabelecidos em lei. Logo, a retirada de uma isenção condicionada somente pode ser realizada mediante a decretação de nulidade do ato concessivo em virtude do não preenchimento dos requisitos legais necessários para a obtenção da isenção ou a cassação para as hipóteses em que o beneficiado deixar de preencher os pressupostos legais exigidos, jamais mediante a expedição de ato administrativo de revogação de isenção. O que pode ocorrer é revogação da lei isentiva, mas tal situação não se confunde com a retirada de ato administrativo “concessivo de isenção”.

6. ISENÇÕES NACIONAIS

Como dito alhures, as isenções são veiculadas meio de lei infraconstitucionais e, via de regra, a competência para concedê-las é da pessoa política que tem aptidão para tributar. Há, entretanto, hipóteses em que, em virtude dos interesses envolvidos, tal atribuição foi conferida ao Congresso Nacional. Vale dizer, nestas hipóteses, cabe ao Congresso Nacional, na função de órgão legislativo do Estado Brasileiro, conceder as isenções. São hipóteses restritas previstas na Constituição Federal em que manifesta sobreposição de interesses da ordem jurídica total em detrimento das ordens jurídicas parciais.

As isenções nacionais são normas inseridas no ordenamento jurídico pelo

Congresso Nacional por meio de leis infraconstitucionais estabelecendo a impossibilidade de se tributar certas situações, bens ou pessoas, no estrito cumprimento de hipóteses previstas constitucionalmente. Trata-se de faculdade excepcional, pois a regra geral é que a competência para isentar pertence ao ente federativo competente para tributar. Por isso o Congresso Nacional somente pode veicular isenção em relação as hipóteses expressamente previstas no texto constitucional. De acordo com os critérios adotados pelo sistema jurídico brasileiro, não há na Constituição Federal uma autorização ampla para o Congresso Nacional instituir isenções. A regra geral é que cada pessoa política institua isenções pertinentes aos seus tributos.

Podem ser citados como exemplos de hipóteses de isenções nacionais o art. 155, § 2º, XII, “e”, da Constituição Federal, o qual estabelece que cabe à lei complementar (a ser editada pelo Congresso Nacional) “excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no art. 155, X, “a”. Aliás, tal faculdade foi alçada à categoria de imunidade pela Emenda Constitucional 32/2003 (art. 155, §2º, X, “a”, Constituição Federal). É também hipótese de isenção nacional a previsão contemplada no art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal, a qual estabelece que cabe à lei complementar (a ser editada pelo Congresso Nacional) “excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”.

7. REGRAS ESPECÍFICAS PARA A INSTITUIÇÃO DE ISENÇÕES RELATIVAS AO ICMS

O ICMS é um imposto estadual. E como tal, seguindo a regra geral, caberia a cada um dos Estados dispor livremente sobre a instituição de isenções no âmbito de cada território. Contudo, devido à interdependência existente entre os sistemas estaduais, as isenções relativas ao ICMS devem observar as normas gerais relativas às isenções mais a regra prevista no art. 155, § 2º, XII, “d”, da Constituição Federal, a qual estabelece que cabe ao Congresso Nacional, por meio de lei complementar, “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Tal regulamentação foi implementada pela Lei Complementar 24/1975, a qual foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. De acordo com esta lei, as isenções relativas ao ICMS somente podem ser concedidas mediante prévia autorização do

CONFAZ. O art. 1º do referido Diploma Legal estabelece que “as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal”. O não cumprimento desta condição implica, como prescrito no art. 8º, cumulatividade:

“I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

Nesse sentido, reiteradamente tem decidido o Supremo Tribunal Federal. Consignou o Min. Roberto Barroso, em decisão proferida nos autos do RE 579.630 AGR/RN, que a “jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe não somente a autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar 24/1975, mas também da edição de lei em sentido formal de cada um daqueles entes” (j. 28.09.2016).

Portanto, é condição de validade para a instituição de isenções relativas ao ICMS a existência de deliberação de todos os representantes dos Estados e Distrito Federal autorizando a instituição de isenções por parte do Estado interessado.

8. RESTRIÇÕES IMPOSTAS AO APLICADOR DO DIREITO NA CONCESSÃO DE ISENÇÕES

Como dito alhures, as isenções são determinações estabelecidas em leis que modificam a norma instituidora do tributo com o propósito de afastar a tributação incidente sobre certas situações, bens ou pessoas. Portanto, afeta parcialmente a norma do tributo, pois se afetasse integral redundariam na revogação da lei do tributo e não em uma isenção. Por esse viés, não resta dúvida que as isenções podem ser consideradas como um benefício que alcança parte apenas daqueles que seriam tributados caso não existisse a isenção.

Nesse sentir, o legislador, no momento de instituir determinada isenção, terá que eleger um ou mais critérios para definir quais dos submetidos à tributação serão

desonerados. Portanto, deve apontar na lei o fator discriminante adotado para a concessão da isenção. Tal fator deve ser, evidentemente, um fator permitido pela ordem jurídica. Há que ser, conseqüentemente, um fator que justifique o tratamento diferenciado implementado, pois alguns permanecerão sendo tributados e outros não.

A Constituição Federal estabelece que a tributação deve respeitar o princípio da isonomia. Nos termos do art. 150, II, da Carta Magna, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Tal diretriz deve ser observada tanto no ato de instituir o tributo quanto na criação de desonerações. Significa dizer que o legislador não pode eleger critérios não autorizados pelo sistema para distinguir aqueles podem e os que não podem usufruir dos benefícios de determinada isenção. Há que respeitar a igualdade de tratamento para os que se encontram em situação idêntica.

É como decidiu o Supremo Tribunal Federal nas ADIs 3260 e ADI 4276, vejamos:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 271 DA LEI ORGÂNICA E ESTATUTO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE --- LEI COMPLEMENTAR 141/96. ISENÇÃO CONCEDIDA AOS MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO, INCLUSIVE OS INATIVOS, DO PAGAMENTO DE CUSTAS JUDICIAIS, NOTARIAIS, CARTORÁRIAS E QUAISQUER TAXAS OU EMOLUMENTOS. QUEBRA DA IGUALDADE DE TRATAMENTO AOS CONTRIBUINTES. AFRONTA AO DISPOSTO NO ART. 150, II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no art. 150, II, da Constituição do Brasil.

2. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes. Precedentes.

3. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte – Lei Complementar 141/1996” (ADI 3260/RN, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, j. 29.06.2007).

Excerto da decisão preferida na ADI 4276: “a isonomia tributária (Constituição Federal, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais” (ADI 4276/MT, Tribunal Pleno, rel. Min. Luiz Fux, j. 18.09.2014).

Portanto, ocorrendo violação à isonomia na concessão de isenções a lei será considerada inválida. Nada obstante isso, não há possibilidade de se pretender estender os efeitos da isenção a pessoas não contempladas na lei. Não podem os prejudicados, ou seja, os não contemplados por determinada isenção ingressar em juízo e pretender estender os efeitos da lei para beneficia-los, pois o Judiciário teria que legislar, o que não é permitido por força do princípio da separação dos poderes.

Essa é a orientação Firmada pelo Supremo Tribunal Federal:

“Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PNEUS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE 40% DO VALOR DEVIDO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MONTADORAS. PEDIDO DE EXTENSÃO A EMPRESA DA ÁREA DE REPOSIÇÃO DE PNEUMÁTICOS POR QUEBRA DA ISONOMIA. IMPOSSIBILIDADE. LEI FEDERAL 10.182/2001. CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ARTS. 37 E 150, II). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 111). Sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica. No caso em exame, a eventual conclusão pela inconstitucionalidade do critério que se entende indevidamente restritivo conduziria à inaplicabilidade integral do benefício fiscal. A extensão do benefício àqueles que não foram expressamente contemplados não poderia ser utilizada para restaurar a igualdade de condições tida por desequilibrada. Precedentes. Recurso extraordinário provido” (RE 405.579/PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 04.08.2011).

O art. 111 do Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. A realização de uma interpretação literal de tal dispositivo pode nos induzir a pensar que o comando pretende que seja utilizado somente o método literal na construção de normas jurídicas que disciplinam a instituição de isenções. Isso nos conduziria a uma ilação disparatada, eis que a interpretação literal na mais é que um passo em direção à construção da norma. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho “o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei”.⁵

Significa dizer que a interpretação de qualquer lei demanda mais do que uma análise meramente literal para que possamos compreender o comando legislado. Por mais singelo que seja o preceptivo examinado, é necessário que a construção leve em consideração as demais diretrizes do sistema. Há entre os diversos comandos um entrelaçamento ordenado por um princípio unificador com vistas a regular as condutas em sociedade. Todo e qualquer preceptivo sofre o influxo dos demais, de forma a compatibilizar-se com as normas que regem a construção do sistema.

Portanto, com o devido respeito aos que pensam de modo diferente, acreditamos que a pretensão do legislador com o art. 111 do Código Tributário Nacional não é de cercear a atividade do interprete, mas estabelecer que na aplicação das leis instituidoras de isenções não se pode pretender alargar as situações contempladas na lei com isenção ou, por outro lado, restringir o alcance da lei sob o pretexto que o legislador disse menos do que teria tido a intenção. Vale dizer, o que se quer é que o comando seja aplicado como concebido, proibindo-se que seja objeto de “ajustes” para o fim de ampliar ou reduzir o alcance de determinada isenção. Nesse sentir, não vislumbramos nenhum óbice à existência de regra com tal propósito.

É importante registrar também que as isenções somente podem ser instituídas por meio de lei e a retirada de isenção concedida por prazo indeterminado há que respeitar o princípio da anterioridade (art. 150, “b”, Constituição Federal) e o do prazo mínimo de 90 dias (art. 150, “c”, Constituição Federal). É desse modo porque a retirada da isenção implica na incidência sobre fato até então não tributado. Em termos práticos, o

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 140.

contribuinte que não estava obrigado, por força da isenção, a pagar, terá que passar a pagar.

Há, evidentemente, inúmeras outras regras que necessitam ser observadas para que a instituição de uma isenção seja regular, desde a mais gerais às mais específicas, como é o caso da exigência de autorização do CONFAZ para a concessão de isenções relativas ao ICMS. Assim, para se aferir se a instituição de determinada isenção é regular é necessário percorrer todo o sistema.

9. ISENÇÕES E DIFERIMENTO

O termo diferimento é muito utilizado na legislação do ICMS para referir-se a certa etapa do processo de circulação da mercadoria que não é tributada. De igual sorte, a legislação de outros tributos também se utiliza dessa terminologia para estabelecer que naquele determinado momento não é necessário pagar certo tributo.

A acepção de base do termo “diferir” significa adiar para um momento posterior. Nesse sentir, resta-nos examinar o que significa para o direito dizer que a tributação está diferida.

Parece-nos que o termo diferimento não é utilizado na legislação com univocidade de sentido. Há casos em que o termo é utilizado pelo legislador para reportar-se a situações em que há a postergação do pagamento. Nota-se que em tais hipóteses surge a obrigação tributária e o que se adia é o pagamento tão somente. Nestes casos, normalmente o dever de recolher o tributo é atribuído àquele que, por exemplo, compra o produto para revenda e não o vendedor. Há, portanto, uma verdadeira substituição para trás.

Há outras hipóteses em que o diferimento “adia” a incidência. Vale dizer, mutila parcialmente a norma do tributo para não permitir a tributação de determinada situação. Nestes casos, estaremos diante de uma verdadeira isenção.

Portanto, caberá ao operador do direito em cada caso identificar em que sentido foi utilizada a expressão diferimento e, por consequência, a natureza jurídica ficará à mercê da construção legislativa que vier a ser feita pelo legislador. Em outros termos, o diferimento pode assumir a feição de substituição tributária para trás, isenção ou outra roupagem definida pelo legislador.

REFERÊNCIAS

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. 3. ed. *Direito tributário – linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.