

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

COGEAE

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU - ESPECIALIZAÇÃO EM
DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARIANA NUNES BATHKE

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

SÃO PAULO

2016

MARIANA NUNES BATHKE

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – COGEAE, como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Charles William Mcnaughton

SÃO PAULO

2016

TERMO DE APROVAÇÃO

PUC/SP COGEAE

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU - ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

MONOGRAFIA PARA OBTENÇÃO DO TÍTULO DE ESPECIALISTA EM
DIREITO TRIBUTÁRIO PELA PUC/SP – COGEAE

Aluna: Mariana Nunes Bathke

RA00098039

E-mail: maribathke@hotmail.com

Orientador: Professor Dr. Charles William Mcnaughton

Nota

Coordenador: Professor Dr. Paulo de Barros Carvalho

São Paulo, 15 de janeiro de 2016

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus pais, que em toda a minha vida me incentivaram nos estudos, mesmo nos momentos de dificuldade, sempre me deram apoio para que continuasse nos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente agradeço a Deus pela vida e por todas as bênçãos concedidas.

A minha querida família, em especial minha filha Heaven, pela inspiração e alegria diária.

E ao meu orientador, o excepcional Professor Doutor Charles William Mcnaughton pelas orientações de pesquisa, imprescindíveis para a construção do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o fenômeno das isenções tributárias, traçando inicialmente considerações no tocante ao instituto da regra-matriz de incidência tributária, para posteriormente adentrar no tema das isenções tributárias e melhor compreender o fenômeno das normas isentivas, a não incidência e demais questões correlatas às isenções. Importante asseverar que o estudo da regra-matriz é tema complexo no estudo do direito tributário e gera diversas divergências. Porém no presente trabalho foi adotada a posição doutrinária que trata a regra-matriz como uma estrutura lógica que delimita critérios para a construção de normas. A partir dessa interpretação da regra-matriz é possível analisar diversos fenômenos tributários, inclusive o fenômeno das isenções e a não incidência. Imperioso observar que no tema das isenções há diversas discussões doutrinárias que trilham alguns caminhos acerca da norma isentiva, desde a postura clássica que adota o entendimento de que a isenção é caso de dispensa do pagamento do tributo, onde ocorre o nascimento do fato jurídico tributário, bem como da obrigação tributária, até o posicionamento da doutrina moderna que acaba por concluir que nos casos de isenção não ocorre a incidência em razão da mutilação parcial de um ou mais critérios da regra-matriz, não ocorrendo portanto o fato jurídico tributário e tampouco a obrigação tributária. Diante desse contexto é necessário analisar as discussões jurídicas que circundam o tema das isenções, a luz da regra-matriz de incidência tributária, para que seja possível observar os principais efeitos jurídicos que a normas isentivas geram no âmbito tributário. Portanto, importante analisarmos os posicionamentos da doutrina e da jurisprudência acerca do tema – as quais não são unânimes – para trilharmos um caminho mais seguro no que se refere ao tema das isenções, o qual há muitos anos gera diversas discussões semânticas e terminológicas.

Palavras-chave: Isenção Tributária. Regra-matriz de incidência. Fenomenologia da incidência da norma tributária. Não incidência da norma isentiva.

ABSTRACT

This study aims to analyze the phenomenon of tax exemptions, charting initially considerations regarding rule Institute-tax incidence matrix, to later go into the topic of tax exemptions and better understand the phenomenon of isentivas, as well as standards, deepening the theme of tax exemptions, its Phenomenology, no incidence of isentiva and other related issues standard exemptions. Important to assure that the study of rule-array is complex subject in the study of tax law that generates several differences, however in this work was adopted the doctrinal position that deals with the rule-array as a logical structure that defines criteria for the construction of standards. From this interpretation of rule-array, you can analyze various tax phenomena, including the phenomenon of exemptions and not incidence. We must note that the theme of the exemptions for various doctrinal discussions who walk some paths on the isentiva standard, since the classical stance that adopts the understanding that the exemption if remission of the tribute, where occurs the birth of legal tax suit, as well as the tax obligation, until the modern doctrine which ultimately concluded that in cases of exemption does not occur the incidence due to the partial mutilation of one or more rule criteria, not so the fact nor the tax legal tax obligation. In this context, it is necessary to analyse the legal discussions surrounding the subject of exemptions, the light of rule-tax incidence matrix so you can observe the main legal effects as the isentivas standards generate under tax law. Therefore important to analyze the positions of doctrine and jurisprudence on the subject – which are not unanimous – to move to a safer position with regard to the issue of exemptions which for many years generates several semantic and terminological discussion.

KEYWORDS: *Tax Exemption. Rule-incidence matrix. Phenomenology of the incidence of the tax standard. No incidence of isentiva standard.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
 CAPÍTULO 1. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUA ESTRUTURA	 9
1.1. CLASSIFICAÇÃO DA REGRA-MATRIZ COMO NORMA GERAL E ABSTRATA.....	9
1.2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ANTECEDENTE E O CONSEQUENTE DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	10
1.3. A FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA – SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA.....	16
 CAPÍTULO 2. A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	 18
2.1. A ISENÇÃO E A EXPRESSÃO “EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” PREVISTA NO CTN	18
2.2. A NÃO-INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA NOS CASOS DE ISENÇÃO	19
2.3. DISTINÇÃO ENTRE ISENÇÃO E IMUNIDADE.....	22
2.4. A ISENÇÃO E A ALÍQUOTA ZERO	26
 CAPÍTULO 3. AS MODALIDADES DE ISENÇÕES E SUAS QUESTÕES.....	 30
3.1. A QUESTÃO DAS ISENÇÕES CONCEDIDAS POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS.....	30
3.2. AS ISENÇÕES CONDICIONADAS (RELATIVAS) OU NÃO CONDICIONADAS (ABSOLUTAS)	33
3.3. AS ISENÇÕES TRANSITÓRIAS OU PERMANENTES	35
3.4. AS ISENÇÕES CONDICIONADAS E O DIREITO ADQUIRIDO.....	35
3.5. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A REVOGAÇÃO DE ISENÇÕES	38
 4. CONCLUSÃO	 41
 5. BIBLIOGRAFIA.....	 44

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o fenômeno das isenções tributárias e seus efeitos.

A partir do estudo da regra-matriz de incidência tributária, como um esquema que se utiliza de variáveis lógicas, composta por antecedente e consequente, poderemos observar com maior clareza o que ocorre com a norma nos casos de isenção.

Importante pontuarmos que a análise da regra-matriz e a fenomenologia da incidência das normas tributárias demonstra grande relevância para a compreensão de como a norma isentiva investe contra um ou mais critérios da regra-matriz, mutilando-a parcialmente.

Sabemos que há muitos anos existe uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca do tema das isenções. Nesse período as isenções já foram classificadas como dispensa de pagamento de tributo, hipótese de não incidência legalmente qualificada, até chegar ao entendimento de que a isenção é o encontro de normas com mutilação parcial da regra-matriz.

Esse é o principal foco do presente trabalho, demonstrar como a norma isentiva investe contra a regra-matriz, subtraindo seu campo de abrangência do antecedente ou do consequente, motivo pelo qual se opera a não incidência da norma, não havendo que se falar em fato jurídico tributário tampouco em obrigação tributária.

Veremos que existem posições divergentes acerca do tema, porém o estudo das isenções, focado na regra-matriz de incidência, traz maior segurança para discussão do tema e suas questões, pois assim podemos verificar com mais facilidade a ocorrência de isenções, ainda que tenham sido utilizadas diferentes expressões terminológicas, uma vez que sempre que for verificada a subtração do campo de abrangência da regra-matriz, estaremos falando de isenção.

Assim, se espera que sob essa ótica, fique mais fácil identificar os casos de isenção e os efeitos aplicáveis, visto que a lei prevê algumas modalidades de isenções e de efeitos diferentes em alguma delas, poderemos, portanto, analisar com maior profundidade as questões de isenção e imunidade, isenção e alíquota zero, da isenção e o direito adquirido, bem como a revogação de isenções e o princípio da anterioridade.

CAPÍTULO 1. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUA ESTRUTURA.

1.1. CLASSIFICAÇÃO DA REGRA-MATRIZ COMO NORMA GERAL E ABSTRATA

Inicialmente, cumpre esclarecer que o presente trabalho não visa o aprofundamento das discussões atinentes à regra-matriz de incidência tributária.

Embora existam divergências doutrinárias acerca do tema, aqui se adotará a posição que parece trilhar o melhor caminho, defendida principalmente, pelo Ilustre autor Paulo de Barros Carvalho.

Sabemos que o estudo da regra-matriz é de suma importância para melhor compreensão acerca dos diversos fenômenos tributários, dentre eles o estudo da isenção, objetivo principal desse trabalho.

Assim ao passo que entendemos melhor a regra-matriz de incidência, destacando sua estrutura e seus critérios, teremos uma compreensão mais clara acerca dos demais fenômenos tributários.

Isto porque, para que possamos entender de forma completa o que acontece quando da existência de uma norma isentiva, antes é imprescindível conhecer a estrutura lógica da regra-matriz, bem como a questão da incidência da norma tributária.

A classificação da regra-matriz como norma geral e abstrata decorre de sua função, a qual mais especificamente é prever de forma genérica e abstrata os critérios de identificação do evento jurídico tributário.

É com base nesses critérios indicados na norma geral e abstrata, que se identifica no mundo fenomênico, a ocorrência do fato jurídico tributário. Portanto, a regra-matriz tem como função principal, prever abstratamente os critérios que possibilitarão a identificação do fato jurídico tributário.

Ao discorrer sobre essa classificação da regra-matriz como norma geral e abstrata Pedro Guilherme Lunardelli¹, anota que:

¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 51.

É geral por conotar as condutas-tipo e não um a conduta específica. É abstrata por conter, em sua hipótese, os critérios de identificação do evento a acontecer fenomenicamente, e não os critérios do fato já acontecido e revestido em linguagem aceita pelo ordenamento, cuja função compete à norma jurídica individual e concreta.

Posto isso, verifica-se que o núcleo da regra-matriz é essencialmente a definição de uma norma geral e abstrata. Tal norma definirá os critérios do tipo tributário e delimitará os critérios: material; temporal; espacial; pessoal; e, quantitativo.

Assim a regra-matriz é classificada como norma geral e abstrata, uma vez que a mesma prevê genericamente os critérios que serão utilizados para a identificação do fato jurídico tributário, servindo como baliza para a construção da norma individual e concreta.

1.2. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ANTECEDENTE E O CONSEQUENTE DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.

Inicialmente, importante destacarmos que, a regra-matriz, trata-se de um método de estudo, criado para melhor esclarecimento dos fenômenos jurídicos tributários. A regra-matriz nada mais é do que um esquema que utiliza variáveis lógicas, as quais o operador do direito substituirá por conteúdos de linguagem do direito positivo.

Essa estrutura lógica, serve como ponto inicial para as demais questões jurídicas tributárias.

Nesse sentido, tem-se os ensinamentos do ilustre Paulo de Barros Carvalho²:

Dentre os recursos epistemológicos mais úteis e operativos para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário, segundo penso, inscreve-se o esquema da regra matriz de incidência. Além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos de linguagem do direito positivo.

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 146.

Dessa forma, importante analisarmos a composição dessa norma e entendermos cada um de seus elementos.

A regra-matriz é uma norma jurídica tributária composta pelo antecedente e pelo consequente.

Nesse ponto, importante explicitarmos o entendimento de Paulo de Barros Carvalho³ acerca das normas jurídicas e sua estrutura lógica:

Assentemos a premissa, reconhecida unanimemente no seio da Filosofia do Direito, segundo a qual toda norma jurídica tem estrutura lógica de um juízo hipotético, em que o legislador (sentido amplo) enlaça uma consequência jurídica (relação deôntica entre dois ou mais sujeitos), desde que acontecido o fato previsto no antecedente. Fala-se, por isso, em antecedente e consequente, suposto e mandamento, hipótese e tese, prótase e apódose, pressuposto e estatuição, descritor e prescritor. A regulação da conduta se dá com a aplicação dos modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório).

Como visto, no Direito toda norma tem uma estrutura lógica, a qual é composta por um antecedente e um consequente, os quais são ligados por uma imputação deôntica.

Pedro Guilherme Lunardelli anota que “a imputação deôntica vincula, assim, o evento praticado a uma superveniente relação jurídica prescritiva de conduta. Posto em norma individual e concreta, atrela o fato jurídico à relação jurídica específica”⁴.

Paulo de Barros Carvalho ensina que⁵:

O antecedente das normas representará, invariavelmente: 1) uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou 2) a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar. Lá na norma geral e abstrata, um enunciado conotativo; aqui na norma individual e concreta, um enunciado denotativo.

Nesse ponto, é importante destacarmos a questão nominativa que leva à utilização dos termos: *hipótese tributária* e *fato jurídico tributário*.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 147.

⁴ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 52.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 319.

Ao explicar o fato jurídico tributário Paulo de Barros Carvalho⁶, destaca que:

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar *evento jurídico tributário*, reservando a locução *fato jurídico tributário* para o relato linguístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.

Seguindo esse raciocínio, podemos entender que o fato jurídico tributário, em outras palavras é o relato do fato tributário em linguagem competente que tem o condão de irradiar os efeitos jurídicos.

Nesse sentido o ilustre Paulo de Barros Carvalho⁷, ensina que:

Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu na plenitude, os dons da sua juridicidade. Daqui para frente utilizaremos estas duas expressões para representar, caracterizadamente, a construção de linguagem prescritiva geral e abstrata (*hipótese tributária*) e sua projeção factual (*fato jurídico tributário*).

Dessa forma, após a análise acerca das questões nominativas, a respeito da hipótese tributária e do fato jurídico tributário, é importante destacarmos os critérios que compõem a *hipótese tributária* ou antecedente.

Como visto, a hipótese tributária ou antecedente prevê abstratamente os critérios a serem identificados para determinação do consequente da norma. Conforme nos ensina

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 314.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 315.

Paulo de Barros Carvalho⁸ o antecedente da norma jurídica tributária oferece critérios para a identificação do fato jurídico, impondo limitações de tempo e espaço.

Amparados nessa doutrina, podemos visualizar a existência de três critérios compondo a *hipótese tributária*, são eles: a) critério material; b) critério espacial; e, c) critério temporal.

Algumas doutrinas acabam por incluir mais critérios no antecedente da norma, o que pode gerar complicações no estudo de situações posteriores. O esquema lógico para estudar a regra-matriz, utilizado pelo ilustre Paulo de Barros Carvalho, simplifica a sistematização do direito tributário e impede a ocorrência de confusões mentais acerca da incidência da norma tributária.

Portanto, alinhados com esse entendimento, têm-se que o antecedente da norma é composto pelos critérios material, espacial e temporal.

O critério material é composto por um verbo mais complemento que serão completados por condições espaciais e temporais.

O critério material é entendido como o núcleo da hipótese tributária, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho “é o dado central que o legislador passa a condicionar; quando faz menção aos demais critérios”⁹.

O saudoso professor Geraldo Ataliba ao falar sobre o critério material da hipótese tributária assinala que “o aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”¹⁰.

Dessa forma conforme leciona Paulo de Barros Carvalho¹¹ o critério material se refere ao comportamento de pessoa física ou jurídica, consistente em ser, dar ou fazer que decorre do processo de abstração da hipótese tributária, o que de certa forma seria suficiente para a classificação dos tributos (não consideração das condicionantes de tempo e espaço – critério temporal e critério espacial).

O critério espacial, também integrante da hipótese tributária, nada mais é, do que a expressão do local onde o fato deve ocorrer.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 467.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 468.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed.. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 95.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 468.

Ao explicar o critério espacial Paulo de Barros Carvalho¹² assevera que:

Consoante se vê, o critério espacial da hipótese tributária é fértil repositório de dados importantes, estando, pois, por merecer exame mais aprofundado por parte dos estudiosos. No direito brasileiro, a despeito da acentuada rigidez do sistema constitucional tributário, e muito embora haja o legislador constituinte tratado nimamente desse assunto, não deixando qualquer prurido de manifestação criativa a cargo do legislador ordinário, que já recebe um sistema devidamente plasmado, mesmo assim, pode ocorrer conflitos de competência entre as três pessoas políticas de Direito Constitucional e a experiência tem demonstrado que a origem de boa parte desses conflitos está na circunstância de existirem critérios espaciais pouco elaborados, pobres em especificações, carentes de melhores esclarecimentos.

Como visto, o Ilustre Professor lança uma crítica a respeito da falha na elaboração de critérios espaciais de algumas hipóteses tributárias, o que segundo o entendimento do autor, acarreta conflitos de competência entre União, Estados e Municípios.

Portanto, a partir dessa valiosa crítica, podemos perceber o quanto o critério espacial tem poder relevante na construção da hipótese tributária. Isto porque, a ausência de elaboração nos critérios espaciais pode gerar conflitos de competência entre os entes tributantes.

Paulo de Barros Carvalho¹³ menciona que o critério espacial pode se apresentar de três formas distintas:

Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: a) hipótese cujo o critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico. b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido. c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 475.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 315.

Assim conforme o entendimento do supracitado autor os tributos relacionados ao comércio exterior, tais como Imposto de Importação e Exportação se enquadrariam no primeiro item. Os impostos que incidem sobre bens imóveis (ITR e IPTU), incluem-se no segundo tópico, sendo que os demais ficariam incluídos na terceira hipótese.

Importante destacar no tocante ao critério espacial, que o mesmo não confunde com o campo de eficácia da lei tributária, a qual se trata de instituto distinto.

O critério temporal, por sua vez se refere ao momento em que ocorre o fato descrito.

Observa-se que algumas doutrinas atuais confundem o critério temporal, classificando-o como fato gerador.

Vejamos as lições de Paulo de Barros Carvalho ao conceituar o critério temporal. O ilustre autor expõe como sendo o “conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo”¹⁴.

Portanto, o critério temporal tem como função indicar o exato momento em que ocorre o fato descrito na norma.

Após observarmos a hipótese tributária e seus critérios, passemos à análise do consequente da norma tributária e seus critérios.

Conforme a posição da doutrina que adotamos ao longo desse trabalho, ao falarmos do consequente da norma jurídica é importante destacarmos o papel do fato jurídico tributário.

O fato jurídico tributário é quem determina a instalação do vínculo obrigacional. Importante salientar que o fato jurídico tributário somente existirá quando houver o antecedente da norma prescrevendo em linguagem competente as situações que devem ser consideradas como fato jurídico tributário. Além disso, o próprio fato jurídico tributário depende de linguagem competente para ser instaurado.

Dessa forma, havendo a hipótese tributária e o fato jurídico tributário (ambos expressos em linguagem competente), instalado está o vínculo obrigacional entre os sujeitos, estabelecendo a relação jurídica tributária.

Portanto, a formalização da relação jurídica tributária em linguagem competente é essencial para a existência do vínculo obrigacional entre os sujeitos.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 476.

Nesse sentido são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁵:

A relação jurídica tributária, que decorre imediatamente do fato jurídico tributário (“fato gerador”), requer para sua existência e consequente exigibilidade, a formalização em linguagem própria, que podemos chamar de “linguagem competente”, identificada como aquela prevista em lei como a forma necessária para o relato jurídico dos acontecimentos que o legislador entendeu relevantes.

Como visto, ocorrido o fato jurídico tributário – expresso em linguagem competente – instala-se a obrigação tributária prevista no consequente da norma.

A obrigação tributária é composta pelo critério pessoal (sujeito ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Geraldo Ataliba conceitua o sujeito ativo como “o credor da obrigação tributária. É a pessoas a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo”¹⁶.

A respeito da sujeição passiva Geraldo Ataliba diz que “é sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”¹⁷.

Fala-se em regra, pois a sujeição passiva pode apresentar variações, como a da sujeição passiva indireta e substituição tributária.

O critério quantitativo presente no consequente da norma, consubstancia-se na base de cálculo e alíquota.

1.3. A FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA – SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA.

Superados os comentários acerca da classificação e da estrutura da regra-matriz, importante analisarmos nesse ponto, o fenômeno da incidência tributária.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 476.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed.. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 75.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 5ª ed.. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 77.

Observamos que a regra matriz é uma norma geral e abstrata que possui uma estrutura lógica. Nessa estrutura lógica da norma, podemos observar com clareza a presença de um antecedente e um conseqüente.

O antecedente ou hipótese tributária, é formado pelos critérios material (verbo/complemento); espacial; e, temporal. Já o conseqüente é composto pelos critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Conforme supracitado, observamos que o fato jurídico tributário (expresso em linguagem competente) tem o poder de instaurar o vínculo obrigacional.

Assim, concretizando-se o fato descrito na regra-matriz, ocorre a incidência tributária.

O fenômeno da subsunção do fato à norma, conforme o entendimento de Paulo de Barros Carvalho¹⁸ é a posituação da regra-matriz. Vejamos as palavras do Ilustre autor, acerca do tema:

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato constituído pela linguagem competente, irradiando-se efeito jurídico próprio, qual seja o liame abstrato mediante o qual uma pessoa, na qualidade de “sujeito ativo”, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de “sujeito passivo”, o cumprimento de determinada prestação pecuniária.

Como visto, com a ocorrência da subsunção do fato à norma, instalada estará a obrigação tributária, vinculando o sujeito passivo e ativo. Porém, como se extrai do entendimento do citado autor, o fato deve estar constituído em linguagem competente para que ocorra a irradiação dos efeitos jurídicos.

Portanto, a irradiação dos efeitos jurídicos depende da construção de uma norma individual e concreta, constituída em linguagem competente.

Nesse ponto Pedro Guilherme Lunardelli¹⁹ ao explicar o fenômeno da subsunção destaca:

A subsunção, portanto, ou melhor a relação de inclusão dá-se entre as propriedades dos conceitos contidos tanto na hipótese, quanto no conseqüente da norma jurídica, e as propriedades dos conceitos pertinentes ao fato e relação

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 667.

¹⁹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 64.

jurídicos, dimensionados na linguagem competente da norma individual e concreta. Para que tenhamos a incidência deverá ocorrer o relacionamento de inclusão entre estas duas classes conceituais.

Alfredo Augusto Becker²⁰ aponta que a incidência da norma jurídica é infalível e automática. Costuma dizer o supracitado autor que “a incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes”²¹.

Assim no entendimento de Becker, havendo a ocorrência do fato jurídico tributário, a incidência da norma se dá de forma automática e infalível, ou seja, incide independentemente de qualquer outra regra jurídica. Por isso se fala em “incidência” “automática” e “infalível”.

Por outro lado, a eficácia (irradiação dos efeitos jurídicos) é que depende da construção de norma individual e concreta.

Portanto, a norma individual e concreta construída em linguagem competente é que determinará a irradiação dos efeitos jurídicos decorrentes da obrigação tributária.

CAPÍTULO 2. A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

2.1. A ISENÇÃO E A EXPRESSÃO “EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO” PREVISTA NO CTN

No presente capítulo iremos iniciar o aprofundamento no tema objeto deste trabalho, que são as isenções tributárias.

Até então, discorreremos sobre questões importantes acerca da regra-matriz de incidência tributária, as quais servirão como base para melhor compreendermos o fenômeno das isenções tributárias.

A isenção está prevista no artigo 175²² do Código Tributário Nacional, o qual prescreve a isenção como uma forma excludente do crédito tributário:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 6ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 330.

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 6ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 330.

²² BRASIL. Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 263.

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo o crédito seja excluído, ou dela consequente.

Como visto, o supracitado artigo, trata a isenção como uma forma excludente do crédito tributário. Porém ao excluir o crédito tributário, não quer dizer que as obrigações acessórias dele decorrentes estarão excluídas.

O parágrafo único, deixa claro que excluído o crédito, não está dispensada o cumprimento das obrigações acessórias.

Por isso, se fala em exclusão do crédito, e não em extinção da obrigação tributária. Porém sabemos que a expressão “exclusão” é fraca no sentido de explicar o fenômeno da isenção tributária. Tal expressão apenas é colocada pelo legislador com o intuito de diferenciar tal instituto das hipóteses de extinção.

Na verdade, a expressão “exclusão do crédito tributário”, trata-se do fenômeno da não incidência da norma tributária. A seguir visualizaremos melhor as consequências que o fenômeno da isenção tributária implica.

2.2. A NÃO-INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA NOS CASOS DE ISENÇÃO

Destaca-se que no campo das isenções, existem algumas posturas doutrinárias, que explicam de maneiras diferentes o fenômeno da norma isentiva.

Vejamos as palavras de Paulo de Barros Carvalho²³ a esse respeito:

Com efeito, para o campo da especulação jurídica, o vocábulo “isenção” experimentou sensível oscilação semântica nos últimos 40 (quarenta) anos. De “dispensa do pagamento do tributo devido”, para “hipótese de não incidência legalmente qualificada”, passando por “fato impeditivo”, até chegar ao fenômeno de “encontro de normas com a mutilação da regra-matriz de incidência”, o instituto se estende em termos significativos de pesquisa.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 597.

A tese clássica sobre a isenção, da qual Rubens Gomes de Sousa é adepto, entende que a isenção consiste na dispensa do pagamento do tributo devido. Na postura clássica ocorre o nascimento do fato jurídico e consequentemente o vínculo obrigacional.

Assim nessa postura o entendimento é de que há a incidência da regra jurídica tributária, sendo que posteriormente a norma isentiva dispensaria o pagamento desse crédito.

Por outro lado, temos a postura de Alfredo Augusto Becker que criticando a postura clássica, discordou do entendimento de que a isenção consistia na dispensa do pagamento do tributo. Este autor utilizou a divisão das normas jurídicas em normas juridicizantes, desjuridicizantes e não juridicizantes, enquadrando a isenção, nesta última, ou seja, como norma não juridicizante.

O autor discordou da tese de ocorrência da incidência tributária, nos casos de isenção.

Nesse sentido Alfredo Augusto Becker²⁴ leciona que:

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrida a incidência da regra jurídica de tributação. Porém esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza.

Assim o autor²⁵ definiu a isenção como uma regra não-juridicizante, à qual tem por escopo negar a existência de relação jurídica tributária.

Nesse mesmo passo José Souto Maior Borges, discordando da postura clássica, afirmou se tratarem as isenções, de hipóteses de não incidência legalmente qualificadas.

José Souto Maior Borges²⁶ leciona que “a isenção, contrariamente ao que pretende a quase generalidade da doutrina, configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada, como imunidade configura hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 6ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 326.

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 6ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 327.

²⁶ BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias, 1ª ed.. São Paulo: Sugestões Literárias 1969, p. 182.

Paulo de Barros Carvalho lançou severas críticas a respeito da postura clássica das normas isentivas.

Calcada na linha de raciocínio dos autores Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Souto Maior Borges, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho propõe, uma outra terminologia para definir o fenômeno da isenção tributária.

Alinhados com a doutrina do Professor Paulo de Barros, a qual pretendemos seguir ao longo deste trabalho, importante destacarmos o entendimento do autor a respeito da isenção.

Ao tratar de normas isentivas, o autor prefere falar em “mutilação parcial dos critérios da regra-matriz”.

A respeito das normas de isenção, assevera Paulo de Barros Carvalho²⁷ que:

As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente.

Denota-se que as normas isentivas investem contra um ou mais critérios da regra-matriz “mutilando-os parcialmente”, exatamente por se tratar de norma de estrutura, a qual atinge a regra-matriz, subtraindo seu campo de abrangência.

Importante salientar que, fala-se em mutilação parcial, porque a norma isentiva tem por escopo a diminuição do campo de abrangência do antecedente ou do consequente. Caso houvesse a subtração total dos critérios da regra-matriz a mesma seria inutilizada.

Explicando o fenômeno das isenções Paulo de Barros Carvalho se manifesta dizendo que “se o fato é isento, sobre ele não opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se”²⁸.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 601.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 601.

Ao explicar o fenômeno da isenção como se tratando da mutilação parcial dos critérios da regra-matriz o autor²⁹ destaca que a mesma pode ocorrer de oito maneiras, vejamos:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota.

Portanto, com base nesses posicionamentos a respeito do fenômeno das isenções, podemos destacar com clareza a não ocorrência da incidência da norma jurídica tributária. Tal entendimento confronta diretamente com o que a tese clássica preconiza.

O que podemos concluir baseados na doutrina moderna, é que nos casos de isenção, não existe a incidência e posteriormente a dispensa pagamento e sim a não-incidência da norma jurídica tributária.

2.3. DISTINÇÃO ENTRE ISENÇÃO E IMUNIDADE

Observamos acima, o fenômeno da isenção tributária, onde destacamos a não incidência da norma jurídica tributária nos casos de isenção, bem como a mutilação parcial dos critérios da regra-matriz.

Portanto sempre que for observada a situação de subtração dos critérios da regra-matriz, estaremos diante do fenômeno da isenção.

O legislador, como sabemos, por muitas vezes, não se utiliza de terminologia adequada para nomear os institutos ao criar as normas. Ocorre, que em determinadas situações o legislador coloca como isenção, casos de imunidade, ou ainda designa casos de isenção, como alíquota zero, diferimento, dentre outros.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método, 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013, p. 601.

Ao falar sobre essa confusão no âmbito legislativo José Souto Maior Borges explica que “pode ocorrer, entretanto, que a lei ordinária, ao reproduzir dispositivo constitucional, chame “isenção” o que, em verdade, é “imunidade” tributária”³⁰.

Como visto, há casos em que frequentemente as expressões isenção e imunidade são terminologicamente confundidas.

Pedro Guilherme Lunardelli diz que “é a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar competência tributária”³¹.

Como visto, ao contrário da norma isentiva, que altera a regra-matriz tributária, “mutilando parcialmente” um ou mais de seus critérios, a norma imunizante ataca a competência tributária.

Ao explicar o fenômeno da imunidade Pedro Guilherme Lunardelli³² destaca que:

As imunidades, portanto, são normas pertencentes ao sistema jurídico brasileiro que prescrevem uma vedação para a União Federal, os Estados e os Municípios exercerem o direito subjetivo de legislar. Estas pessoas jurídicas de direito público estão proibidas de desencadear processo legislativo competente, para inserir no sistema enunciado normativos infraconstitucionais a partir dos quais construa-se norma tributária, cujo consequente prescreverá uma obrigação também tributária para a pessoas física ou jurídica.

Portanto, denota-se de tais colocações que a norma imunizante, impõe vedação aos entes tributantes do direito subjetivo de legislar e inserir norma tributária da qual decorra uma obrigação tributária.

O artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal³³ aponta os casos em que os entes tributantes estão proibidos de legislar norma tributária:

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

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

³⁰ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 103.

³¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 105.

³² LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 111.

³³ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; ([Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre: ([Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. ([Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013](#))

§ 1º - A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à

renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º - Qualquer anistia ou remissão, que envolva matéria tributária ou previdenciária, só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

Conforme se denota do comando constitucional, o *caput* do supracitado artigo indica as pessoas jurídicas de direito público que estão proibidas de legislar acerca de regras-matrizes, nos casos de imunidade.

Nas palavras de José Souto Maior Borges “a imunidade é regra de competência – definição negativa de competência tributária”³⁴.

Portanto, a imunidade se trata de norma constitucional que limita o poder das pessoas jurídicas de direito público de legislar sobre normas tributárias.

³⁴ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 105.

Aliomar Baleeiro assevera que “a imunidade é de ordem constitucional e dirige-se ao legislador tributário, impedindo-o de decretar tributos, geralmente impostos, nos casos expressos”³⁵.

Ao diferenciar imunidade de isenção Pedro Guilherme Lunardelli³⁶ se manifesta dizendo que:

No plano semântico, imunidade representa vedação ao direito subjetivo de legislar, enquanto a isenção significa o próprio exercício deste direito subjetivo de produzir enunciados normativos, por conta dos quais normas são criadas. No plano pragmático, ambas as normas juridicizam eventos que, pela causalidade jurídica, postos em norma individual e concreta, dão nascimento, respectivamente, às relações de imunidade e de isenção.

Discorrendo sobre as imunidades tributárias, o autor Roque Carraza asseverou que “noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de *imunidades tributárias*”³⁷

Portanto, como podemos observar a partir dos ensinamentos de grandes mestres do Direito Tributário, é que as imunidades se referem às regras de competência, com decorrente vedação ao poder de legislar. Já nas isenções, é necessário que o direito subjetivo de legislar seja exercido, para que as normas isentivas sejam criadas.

Além disso, ainda podemos distinguir as imunidades das isenções a partir da hierarquia normativa. A norma imunizante é constitucionalmente qualificada, já a norma de isenção é legalmente qualificada.

2.4. A ISENÇÃO E A ALÍQUOTA ZERO

A Constituição Federal em seu artigo 153, prevê a possibilidade de alteração de alíquotas de alguns impostos. Essa possibilidade de alteração de alíquotas prevista no texto constitucional, foi o que gerou as discussões acerca da alíquota zero.

O artigo 153 da Constituição Federal³⁸ prevê:

³⁵ BALEEIRO. Aliomar Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 915.

³⁶ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 113.

³⁷ CARRAZA. Roque Antônio. Imunidade, Isenção e Não Incidência. In: BARRETO, Aires F. (Coord.). Curso de Iniciação em Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 95.

³⁸ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [\(Regulamento\)](#)

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o

inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: [\(Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Como visto, o § 1º do supracitado artigo, indica quais impostos podem sofrer alterações de alíquotas pelo Poder Executivo. Ocorre que em alguns casos essas alíquotas são reduzidas ao percentual zero.

A partir disso, começou a discussão doutrinária acerca da alíquota *zero* e a sua semelhança com o fenômeno da isenção.

Pedro Guilherme Lunardelli³⁹ assevera que:

Tais dispositivos constitucionais levaram a doutrina a adotar a posição praticamente unânime no sentido de que a redução da alíquota até o percentual zero (0%), representava fenômeno normativo bastante semelhante ao da isenção tributária, porquanto em última análise, o crédito tributário deixaria de ser pago por inexistência de expressão economicamente considerável.

Sabemos, que por muitas vezes, o legislador não se preocupa com as questões terminológicas no momento da produção das leis. Portanto cabe aos estudiosos do direito o papel de analisar determinadas expressões e concluir a respeito de qual instituto o legislador quis se referir.

Vejamos tal entendimento na visão de Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ ao falar sobre a alíquota zero:

Importa referir 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

³⁹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 114.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 569.

inteligência de qualquer dispositivo de lei. É o caso da alíquota zero. Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma padrão, investindo contra o critério quantitativo do consequente. 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-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da repercussão tributária? Nenhuma.

Como visto, no entendimento do citado autor, a alíquota zero em nada se difere da isenção. O raciocínio utilizado é de que da mesma forma que a isenção, a alíquota zero, investe contra um dos critérios da regra-matriz.

No caso da alíquota zero, tal acontecimento se dá contra o critério quantitativo, mutilando parcialmente a regra-matriz, o que seria verdadeiro caso de isenção tributária.

Por outro lado, a posição do Supremo Tribunal Federal é diferente. A Suprema Corte se manifestou no sentido de que a alíquota zero não modifica a regra-matriz e reconheceu que nos casos de alíquota zero, ocorre o nascimento da obrigação tributária.

Assim, o Supremo Tribunal Federal afastou a possibilidade de tratamento semelhante dos casos de alíquota zero aos casos de isenção, impedindo a aplicação dos efeitos gerados às isenções aos caso de alíquota zero.

O Egrégio Tribunal se manifestou de forma contrária, ao pleito de isenção do ICM, prevista no artigo 1º, VI, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, nos casos de alíquota zero para o imposto de importação⁴¹.

Assim o Supremo Tribunal Federal pacificou seu entendimento editando a Súmula nº 576⁴², vejamos:

Súmula nº 576 - É lícita a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre produtos importados sob o regime da alíquota "zero".

Em que pese a posição do Supremo Tribunal Federal, parte da doutrina atual, se manifestou contrariamente à posição da Suprema Corte, equiparando semanticamente os institutos da alíquota zero e da isenção.

⁴¹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 116.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

Ao falar a respeito da alíquota zero, Pedro Guilherme Lunardelli⁴³ repisou que:

Diante de um conjunto desprovido de objetos, podemos afirmar que, no plano existencial, não haverá a juridicização do aspecto econômico da relação tributária entre o fisco e o contribuinte. Não se instaura a relação tributária prevista no consequente da regra-matriz, por inexistência de perspectiva jurídico-econômica da relação de crédito entre fisco e contribuinte.

Portanto, o autor afirma, que nos casos de alíquota zero, a relação jurídica tributária não é instaurada, da mesma forma que ocorre com as isenções, o que aproxima os dois institutos, assemelhando-os.

CAPÍTULO 3. AS MODALIDADES DE ISENÇÕES E SUAS QUESTÕES

3.1. A QUESTÃO DAS ISENÇÕES CONCEDIDAS POR MEIO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

Nesse terceiro e último capítulo, trataremos acerca das modalidades de isenções e algumas questões pertinentes ao seu estudo.

Conforme ficou amplamente debatido acima, sabemos que as isenções decorrem de lei, porém existe a discussão acerca da aplicabilidade de isenções concedidas por meio de tratados internacionais e como seria a validação dessas normas no sistema do direito interno.

Nesse ponto, importante analisarmos o texto do artigo 98 do Código Tributário Nacional⁴⁴ que prevê:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Como visto, o artigo 98 do Código Tributário Nacional, indica que os acordos realizados no âmbito internacional revogam legislação tributária interna. Porém, em que

⁴³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 116.

⁴⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

pese tal comando determine essa situação, o mesmo deve ser interpretado de forma compatível com o que determina a Carta Constitucional nos casos de tratado internacionais.

O artigo 84, inciso VIII, da Constituição Federal⁴⁵ diz o que segue:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

Como visto, fica claro que os acordos internacionais realizados pelo Presidente da República, dependem de aprovação do Congresso Nacional. Nesse sentido é o que explicita o artigo 49 da Constituição Federal.

O artigo 49, inciso I, da Constituição Federal⁴⁶:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; (...)

Existem duas correntes que apresentam entendimentos divergentes, acerca da aplicabilidade dos acordos internacionais, no ordenamento nacional.

Conforme destaca Pedro Guilherme Lunardelli⁴⁷ a corrente monista, seguida por Alberto Xavier, Aliomar Baleeiro e Hely Lopes Meirelles, entende que os tratados internacionais têm eficácia imediata, desde que tornado público, mediante publicação no Diário Oficial.

A corrente dualista, por sua vez, entende que os acordos internacionais celebrados pelo Presidente da República devem ser submetidos ao Congresso Nacional, dependendo de resolução definitiva do Poder Legislativo.

Alinhados com a corrente dualista estão autores como Pontes de Miranda, Souto Maior Borges, Aurélio Pitanga Seixas Filho, dentre outros.

⁴⁵ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

⁴⁶ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

⁴⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 125.

O Supremo Tribunal Federal acompanha essa segunda posição, tendo editado as Súmulas nº 87 e 88.

Concordamos com a posição dualista, pois a partir da compatibilização dos comandos constitucionais com o artigo 98 do Código Tributário, fica compreensível a necessidade de validação do acordo internacional, no direito interno.

O artigo 98 do Código Tributário Nacional, versa a respeito de tratados internacionais no caso dos tributos. Porém, sabemos que a validade desses acordos no âmbito interno, dependem de regras do Direito Internacional, que estão impostos pela Constituição.

Dessa forma, para que o artigo 98 do Código Tributário Nacional, tenha aplicabilidade é necessário que o tratado internacional seja validado por norma interna.

Nesse sentido é o posicionamento de José Souto Maior Borges⁴⁸:

Se a União celebrar tratados contendo isenções de tributos estaduais e municipais, há de providenciar, junto a essas pessoas constitucionais, leis de aprovação. É vedado ao tratado usurpar – pela isenção – a competência tributária do Estados, Municípios e Distrito Federal. O Tratado não pode assim obrigá-los a abrir mão de sua competência tributária.

Da mesma forma prescreve Roque Carraza que afirma que “para as normas contidas em tratados que concedam isenções tributárias se tornem eficazes em nosso ordenamento jurídico, é imprescindível venham aprovados (pelo Congresso Nacional) e ratificados e promulgados (pelo Presidente da República)”⁴⁹.

Também no mesmo sentido é o entendimento de Pedro Guilherme Lunardelli “desta feita, isenções estabelecidas em acordos internacionais carece de validade, de pertinencialidade ao ordenamento brasileiro, ou seja, não se consideram normas jurídicas internas, enquanto sucedidos tais procedimentos legislativos”⁵⁰.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, também discorre a esse respeito e se manifesta no sentido de que da mesma forma as revogações de tratados internacionais dependem de regras, “assim como as normas isencionais originadas de Tratados e Convenções Internacionais precisam obedecer a um processo legislativo apropriado e especial para

⁴⁸ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 282.

⁴⁹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 930.

⁵⁰ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 128.

entrarem em vigor no território nacional, a sua revogação também exige o cumprimento de regras especiais”⁵¹.

Portanto, como sabemos que a compatibilização de normas do direito com a Constituição Federal é essencial, a posição dualista parece a mais adequada para enquadrar os casos de isenções concedidas por acordos internacionais.

3.2. AS ISENÇÕES CONDICIONADAS (RELATIVAS) OU NÃO CONDICIONADAS (ABSOLUTAS)

As isenções apresentam algumas classificações, como a que as classifica pelos elementos estruturais, em isenções objetivas e subjetivas. Porém, nesse momento iremos nos ater à classificação das isenções em absolutas e condicionadas.

Importante analisarmos nesse momento essa classificação das isenções em condicionadas ou não condicionadas.

A partir dessa perspectiva de classificação, poderemos observar melhor as questões acerca do direito adquirido no tema das isenções tributárias.

O artigo 178 do Código Tributário Nacional⁵²:

Art. 178 - 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. [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975\).](#)

A doutrina é pacífica no sentido de que as isenções condicionadas são onerosas ou bilaterais, provocando no patrimônio do destinatário um ônus, para depois conceder o benefício fiscal⁵³.

José Souto Maior Borges⁵⁴ ao falar das isenções absolutas e condicionadas se manifestou dizendo que “a isenção é absoluta quando o seu beneficiário não tem obrigação principal ou acessória de espécie alguma. A isenção é relativa (condicional),

⁵¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e Prática das Isenções Tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 175.

⁵² BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

⁵³ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 129.

⁵⁴ BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias, 1ª ed.. São Paulo: Sugestões Literárias 1969, p. 269.

quando a lei instituidora exige o cumprimento de determinados atos (informações, declarações etc.), à cuja observância subordina o gozo do benefício fiscal”.

Como visto, as isenções condicionadas exigem uma contraprestação por parte do beneficiário da isenção.

“As isenções condicionais também são chamadas bilaterais ou onerosas, porque, para serem fruídas, exigem uma contraprestação do beneficiário. Ele é que deve decidir se vale, ou não, a pena fruir dessa vantagem. Bastará, para tanto, que preencha, ou não, os requisitos apontados na norma isentiva”⁵⁵.

No mesmo sentido é o entendimento de Seabra Fagundes⁵⁶:

“O uso do poder de isentar, como corolário do de impor, só se legitima quando assente em razões especiais, que coloquem o beneficiário da medida em posição distinta da peculiar à generalidade dos contribuintes. Tal sucede quando a isenção se condiciona ao exercício de determinadas obrigações (a instalação de certa indústria, dentro de determinado prazo e em lugar preestabelecido: a utilização, por indústria já instalada, de matéria-prima de determinada procedência ou qualidade, etc.), não constituindo mero favor para o beneficiário, em contraste com o dever de contribuir incidente sobre a generalidade dos que exercem atividade da mesma natureza”.

A classificação dessas isenções se deu com base em critério econômico, visto que vincula uma contraprestação por parte do beneficiário antes de usufruir de tal isenção, ou seja, a isenção está condicionada ao cumprimento dessa contraprestação.

Porém o autor Pedro Guilherme Lunardelli disse que tal classificação, com base em critério econômico não interessa, “se há ou não repercussão econômica, se a pessoa física ou jurídica arcará com custos ou gastos para a concretização do suporte fático suficiente, relativo à hipótese da norma de isenção, é algo que, decididamente, não interessa ao hermenêuta, quando dedicado ao exclusivo exame das regras normativas”⁵⁷.

Para o autor o que importa são as regras normativas não o caráter econômico que envolve tal isenção.

⁵⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 937.

⁵⁶ FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das Isenções Tributárias. Revista de Direito Administrativo, vol. 58. São Paulo: RT, p. 01. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/20187>>.

⁵⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 130.

3.3. AS ISENÇÕES TRANSITÓRIAS OU PERMANENTES

O artigo 178 do Código Tributário Nacional, trata da isenção concedida por prazo certo (transitórias).

Como ficou amplamente demonstrado, as isenções condicionadas são aquelas que dependem do cumprimento de determinadas condições pelo beneficiário, para que o mesmo possa usufruir da isenção.

Tais isenções (condicionadas), por sua vez, conforme se denota do artigo 178 do Código Tributário Nacional devem ser concedidas por determinado prazo. Assim no momento que tal isenção é criada, determinando o cumprimento de condições, a mesma deve estipular um prazo de duração de tal isenção.

Portanto as isenções condicionadas devem estar atreladas a um tempo de vigência. Assim as isenções que não estão atreladas a um prazo de vigência são as denominadas permanentes⁵⁸.

“As isenções com prazo certo, por sua vez, apresentam vigência limitada a determinado período de tempo que, esgotado, retira-lhe a capacidade de juridicizar eventos supervenientes”⁵⁹.

Importante observarmos nesse ponto que as isenções permanentes podem ser revogadas por lei, então a mesma também seria em tese temporária. Entretanto, a diferença, entre as isenções permanentes e as isenções por prazo certo, consiste no fato de que as isenções temporárias já vêm com o prazo fixado na lei instituidora da isenção⁶⁰.

3.4. AS ISENÇÕES CONDICIONADAS E O DIREITO ADQUIRIDO

Como visto, o artigo 178 do Código Tributário Nacional, afasta a possibilidade de as isenções condicionadas serem revogadas ou modificadas antes do prazo estipulado.

Sabemos que as isenções condicionadas são aquelas que exigem uma contraprestação do beneficiário, para serem usufruídas.

No caso a norma de isenção condiciona certa contraprestação, que caso cumprida pelo beneficiário, terá direito a isenção.

⁵⁸ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 130.

⁵⁹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999, p. 130.

⁶⁰ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 281.

Importante nesse ponto analisarmos a questão do direito adquirido no caso de isenções condicionadas. Será que após cumprir as condições que a norma isentiva impõe, o beneficiário terá direito adquirido com relação àquela isenção? A resposta é sim. Após cumprir as contraprestações exigidas pela lei terá o beneficiário o direito adquirido pelo prazo estipulado pela lei instituidora.

Nesse sentido são as palavras de Seabra Fagundes⁶¹:

Ora, a situação do contribuinte beneficiado por uma isenção tributária outorgada a trôco de obrigações especialmente assumidas por ele, está protegida, como qualquer outra situação jurídica particular (Duez e Debeyre), como qualquer outra situação individual, subjetiva ou mista (Laubadère), como qualquer situação regularmente individualizada (Capone), como qualquer situação da posição especial de alguém (Vitta), ou de um ato ou fato complementar da lei (Zanobini), pelos princípios universalmente reguladores da preservação dos direitos públicos subjetivos, ou seja, para usar a terminologia da nossa Constituição (art. 141, § 3º), pelos princípios que resguardam os direitos adquiridos do indivíduo em face do Estado.

Também no mesmo sentido destaca Souto Maior ao afirmar que “A regra do artigo 5º, XXXVI, da Constituição de 1988, resguardando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, é incompatível com lei revogatória que retire discricionariamente vantagem econômica para cujo o gozo o beneficiário praticou todos os atos ou prestou os fatos que lhe foram exigidos”⁶².

Portanto devemos reter que as isenções condicionadas e por prazo certo geram direito adquirido, após satisfeitas as condições exigidas por lei e pelo prazo determinado na norma isentiva.

O Supremo Tribunal Federal se manifestou no mesmo sentido, inclusive sumulando o entendimento.

A Súmula nº 544 do Egrégio Tribunal diz que⁶³:

⁶¹ FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das Isenções Tributárias. Revista de Direito Administrativo, vol. 58. São Paulo: RT, p. 04. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/20187>>.

⁶² BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 78.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

Súmula n º 544 - Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Sabemos que o direito adquirido decorre do princípio da segurança jurídica. Caso uma norma isentiva condicionada pudesse ser revogada a qualquer tempo, qual segurança jurídica teria o beneficiário que cumpre a contraprestação para gozar do benefício da isenção se em seguida esse benefício lhe é retirado?

É certo que as relações do direito não podem ser regidas sem o mínimo de segurança as partes que dela participam.

Ademais, ao cumprir tal contraprestação o beneficiário pode experimentar gastos, dentre outras despesas. Portanto não é admissível que o benefício lhe seja retirado antes do prazo previsto, até mesmo porque, o prazo estipulado serviu como base para tal beneficiário saber se tais despesas realmente valeriam a pena.

Nesse mesmo sentido Souto Maior⁶⁴ explica que:

Ao contrário, nas isenções condicionais, a lei estabelece as condições e requisitos para a sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros. Se nessas circunstâncias fosse juridicamente possível a cessação do plano de fruição do benefício fiscal, restabelecido total ou parcialmente o ônus da tributação, ninguém arriscaria em seu futuro financeiro; ninguém acudiria aos acenos do Estado, através da legislação de incentivos fiscais, particularmente em matéria de isenções. A qualquer tempo, poder-se-ia dar a ruptura do equilíbrio financeiro do investimento privado, com a superveniência de lei revogadora.

Dessa forma, fica claro que as isenções condicionadas geram direito adquirido. O direito do beneficiário de usufruir da isenção até o final do prazo inicialmente estipulado.

Porém, é importante observar que o regime das isenções condicionadas, nos termos do artigo 178 do Código Tributário Nacional, exige para que a mesma seja irrevogável o preenchimento cumulativo, dos requisitos de condição e prazo certo de vigência⁶⁵.

⁶⁴ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 79.

⁶⁵ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 79.

Ressalta-se que o supracitado artigo, exige o preenchimento cumulativo de tais requisitos. Assim toda isenção condicionada deve ter um prazo determinado para sua fruição.

Portanto, fala-se em direito adquirido dentro desse prazo determinado. Assim cumpridas as condições o beneficiário terá o direito adquirido a não-incidência no prazo estabelecido pela norma isentiva.

Aurélio Seixas Filho⁶⁶ destaca que:

O que não pode ser prejudicado é uma situação jurídica subjetiva, já conquistada pela pessoa favorecida, e que tenha direito a usufruí-la por um determinado período de tempo. (...) se a pessoa isenta já cumpriu os requisitos e exigências fixados na norma isencional, passa a ter direito adquirido ao gozo do favor fiscal, cuja duração vai depender do tipo de tributo e de eventual prazo concedido pelo legislador.

Tal entendimento é pacífico na Doutrina, a qual reconhece o direito adquirido em tal situação, atendendo aos mandamentos constitucionais do princípio da segurança jurídica.

Tem-se que no caso de isenções condicionadas – as quais possuem prazo certo para serem revogadas – exsurge o direito adquirido ao beneficiário que cumpriu as condições ali determinadas. O direito adquirido no caso, se refere ao período estipulado na lei isentiva.

Portanto, ainda que tal norma isentiva seja revogada, as pessoas que cumpriram as contraprestações ali determinadas, terão direito de usufruir da isenção pelo prazo estipulado. Entretanto a revogação de determinada isenção não permitirá que outros contribuintes tentem se tornar beneficiários da isenção. Apesar de a isenção continuar valendo para os casos de direito adquirido, a sua revogação impede a adesão por outras pessoas.

3.5. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A REVOGAÇÃO DE ISENÇÕES.

⁶⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e Prática das Isenções Tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 164.

Sabemos que as isenções da mesma forma que são concedidas por lei, também por lei podem ser revogadas.

É pacífico o entendimento de que a revogação de uma isenção corresponde à instituição da exação, uma vez que aumenta o campo de abrangência da norma de incidência, incidindo em casos que anteriormente não incidia.

“Ora, extinguir ou reduzir isenções importa em ampliar a área de incidência do tributo, pela captação de matéria tributável até então dele isenta total ou parcialmente”⁶⁷.

“A revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de tributo. De conseguinte, quando isto ocorre, deve ser observado o princípio da anterioridade”⁶⁸.

Portanto, é certo que a revogação da isenção, por corresponder a instituição de uma nova exação deve respeitar o princípio da anterioridade.

Nesse ponto, importante observarmos o artigo 150, III, b, da Carta Magna⁶⁹:

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

.....
III - cobrar tributos:

.....
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; ([Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))

Como visto, a Constituição Federal veda a possibilidade de instituir ou majorar tributo no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei.

Assim, tendo em vista que a revogação da isenção depende da publicação de lei para sua validade, tal situação deverá respeitar o disposto no texto constitucional, no tocante ao princípio da anterioridade.

⁶⁷ BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 94.

⁶⁸ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 935

⁶⁹ BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

O artigo 104 do Código Tributário Nacional⁷⁰ é mais específico com relação à necessidade de observação ao princípio da anterioridade nos casos de revogação das isenções:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Por outro lado, este não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que se manifestou contrariamente, dizendo que a revogação da isenção não corresponde a criação ou majoração da exação, tendo inclusive sumulado o entendimento.

A súmula 615 do Supremo Tribunal Federal⁷¹ estipula que:

O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da constituição federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

Esse entendimento, decorre do fato de o Egrégio Tribunal ser adepto da postura clássica, que entende que a isenção corresponde a dispensa legal do pagamento do tributo, o que não afasta a incidência.

Assim, no entendimento da Suprema Corte nos casos de isenção ocorre o nascimento da obrigação tributária, sendo que a isenção apenas dispensa o pagamento e, portanto, a sua revogação não corresponderia a criação ou majoração, uma vez que a obrigação tributária nunca deixou de existir.

⁷⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

4. CONCLUSÃO

Observamos o quanto o estudo da regra-matriz de incidência tributária demonstra grande importância no estudo das isenções tributárias. A partir do entendimento dessa norma de estrutura é possível compreender melhor as questões relativas ao direito tributário, principalmente no tocante às isenções.

A compreensão da regra-matriz como uma estrutura que se utiliza de variáveis lógicas para prever abstratamente o fato jurídico tributário, é o ponto de partida para o estudo do fenômeno das isenções. A regra-matriz, tem como escopo prever abstratamente a situação que deve ser identificada como fato jurídico tributário. Nesse sentido, pontuamos que a hipótese tributária e o fato jurídico tributário, narrados em linguagem competente, instauram o vínculo obrigacional e consequentemente a relação jurídica tributária.

O tema das isenções é complexo e possui diversas divergências doutrinárias e jurisprudenciais. Porém, analisando a estrutura da norma isentiva a partir do conceito da regra-matriz, podemos concluir que a tese que mais se enquadra ao caso das isenções é de que as normas isentivas investem contra a regra-matriz, mutilando parcialmente um ou mais de seus critérios, subtraindo seu campo de abrangência. Dessa forma, com a subtração do campo de abrangência da regra-matriz, não se opera a incidência tributária, não havendo que se falar em obrigação tributária.

Observadas essas preliminares, o presente trabalho teve como escopo analisar as questões correlatas às isenções, como a diferenciação entre os institutos da imunidade e isenção que muitas vezes são terminologicamente confundidas. Porém, com a aplicação desse conceito de isenção como subtração de critérios é possível identificar os casos de isenção com mais facilidade, ainda que estejam terminologicamente confundidos com a imunidade.

Também observamos no presente trabalho a questão da alíquota zero, outro caso de isenção que se encontra terminologicamente confundido em nossa jurisprudência pela Suprema Corte. A doutrina da qual somos adeptos, entende que os casos de alíquota zero, trata-se de uma norma mutiladora do critério quantitativo, a qual investe contra um dos critérios da regra-matriz, o que corresponderia a um verdadeiro caso de isenção. O Supremo Tribunal Federal, se manifestou contrariamente a esse entendimento, e inclusive

editou súmula nesse sentido, afastando a possibilidade de tratamento semelhante entre os institutos.

Acerca das questões correlatas às isenções, tratamos no capítulo final do presente trabalho sobre as isenções concedidas por meio de tratados interacionais. Assim em virtude da compatibilização do artigo 98 do Código Tributário Nacional, com os artigos 84, VIII e 49, I, da Constituição Federal, podemos concluir que as isenções decorrentes de acordos internacionais necessitam de validação no direito interno, devendo ser submetida a validação pelo Congresso Nacional e promulgação pelo Presidente da República.

Ainda nesse capítulo, tratamos das isenções condicionadas as quais são concedidas, mediante determinadas condições. O artigo 178 do Código Tributário Nacional, trata a respeito dessas isenções que exigem, por parte do beneficiário o cumprimento de certo ônus para o gozo do benefício fiscal. O supracitado artigo impõe ainda o preenchimento cumulativo de dois requisitos para a instituição de tal isenção, condição e o prazo determinado. Portanto, a lei que trata sobre norma isentiva condicionada, deve estabelecer o prazo de vigência da isenção na lei instituidora.

Com o preenchimento desses requisitos, o direito adquirido fica assegurado aos beneficiários que satisfizeram as condições exigidas em lei para o gozo do benefício. O direito adquirido nesses casos decorre da interpretação do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal o qual resguarda o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. O Supremo Tribunal Federal coaduna com esse posicionamento, inclusive tendo editado a Súmula nº 544, nesse sentido. Tal posicionamento também, encontra-se, pacificado pela doutrina. Dessa forma a revogação de isenção condicionada antes do prazo serve apenas para não acolher novos beneficiários, sendo resguardado o direito adquirido pelo prazo instituído aos que a ela tiverem aderido.

Por fim, analisamos no presente trabalho a questão da revogação das isenções e o princípio da anterioridade. Da mesma forma que as isenções são instituídas por lei, também podem ser revogadas por lei. Alinhados com a doutrina que entende que a revogação da isenção corresponde a instituição de nova exação – criação de tributo – por força da vedação imposta no artigo 150, III, b, da Constituição, a revogação de isenções fica submetida ao princípio da anterioridade. O artigo 104 do Código Tributário Nacional, por sua vez, trata mais especificamente do princípio da anterioridade no caso de revogações de isenções.

No entanto, é importante destacar que esse não é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que entende que a revogação da isenção não corresponde a instituição de nova exação. A suprema Corte coaduna com a tese clássica, na qual a isenção é um instituto que corresponde a dispensa legal do pagamento do tributo, onde ocorre a incidência e consequentemente o nascimento da obrigação tributária, sendo que a isenção apenas dispensaria o pagamento desse tributo e, portanto, sua revogação não corresponderia a majoração ou criação de tributo.

Esse não é nosso entendimento, o que restou amplamente demonstrado ao longo do trabalho, que teve como escopo indicar que as normas isentivas investem contra a regra-matriz, mutilando-a parcialmente. Portanto, sob esse prisma, conclui-se que nos casos de isenção não ocorre a incidência tributária, nem o fato jurídico tributário, tampouco o nascimento da obrigação tributária prevista no consequente da norma.

5. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 6ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Constituição Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

_____. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 12 de janeiro de 2016.

BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias, 1ª ed.. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 26ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. Imunidade, Isenção e Não Incidência. In: BARRETO, Aires F. (Coord.). Curso de Iniciação em Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Direito tributário: linguagem e método. 5ª ed.. São Paulo: Noeses, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das Isenções Tributárias. Revista de Direito Administrativo, vol. 58. São Paulo: RT. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/20187>>.

GRECO, Marco Aurélio. Norma Jurídica Tributária. São Paulo: Saraiva, 1974.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Isenções Tributárias. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário, 13ª ed.. São Paulo: Saraiva, 2011.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Teoria e Prática das Isenções Tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 1989.