

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E
EXTENSÃO**

NATHÁLIA GUSSEN DOS SANTOS ROSA

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

SÃO PAULO

2013

NATHALIA GUSSEN DOS SANTOS ROSA

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Especialização em Direito Tributário, mediante orientação de Professora do Curso.

Orientadora: Profa. Dr. Fabiana Del Padre Tomé

SÃO PAULO

2013

NATHÁLIA GUSSEN DOS SANTOS ROSA

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Monografia apresentada a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão – Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Especialização em Direito Tributário, mediante a orientação de Professora do Curso.

Orientador: Profa. Dr. Fabiana Del Padre Tomé

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dr. Fabiana Del Padre Tomé – Orientadora
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Resumo

A presente Monografia visa fornecer um panorama geral das isenções tributárias, buscando determinar, principalmente, qual o seu conceito, tema amplamente divergente e discutido na doutrina brasileira. Para isso abordam-se os conceitos e espécies de tributo, a ocorrência do fato gerador e as características e limitações da competência tributária. Parte-se assim para o tema em si, elencando-se as diversas teorias quanto ao conceito de isenção tributária. Não obstante, levanta-se também sua classificação, competência e co-relação com institutos afins. A fim de oferecer uma visão ampla da situação levou-se a cabo uma abrangente na doutrina para servir de fundamentação a este estudo. Demonstra-se a complexidade do tema e conclui pela coerência da teoria adotada pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho.

Palavras chave: Isenção tributária. Incidência. Competência. Norma tributária. Norma isencional.

Abstracts

This work aims to provide an overview of tax exemptions and to determine, mainly, its concept, a theme widely divergent and discussed in the Brazilian studies. To achieve these, the concept and species of tribute, the occurrence of the event and the characteristics and limitations of the taxing power are listed. The theme itself starts by ranking the various theories about the concept of tax exemption. Nevertheless, the work also mentions its classification, competence and co-relation with similar institutes. In order to provide a broad overview of the situation an extensive research was made. It demonstrates the complexity of the issue and concludes for the consistency of the theory adopted by the counselor Paulo de Barros Carvalho.

Keywords: Tax Exemption. Incidence. Competence. Tax law. Exemption law.

Sumário

| | |
|--|-----------|
| Introdução | 8 |
| 1. Tributo | 11 |
| 1.1 Conceito | 11 |
| 1.2 Espécies..... | 13 |
| 2. Fato Gerador e Hipóteses de Incidência Tributária | 15 |
| 2.1 Fato Gerador | 15 |
| A. Conceito legal de fato gerador | 16 |
| B. Elementos do fato gerador..... | 17 |
| C. Momento de ocorrência do fato gerador | 18 |
| 2.2. A incidência da norma tributária. | 18 |
| 3. Competência tributária..... | 21 |
| 3.1 Titulares da competência tributária..... | 22 |
| 3.2 Características da competência tributária | 23 |
| 3.3 Classificação da competência tributária..... | 25 |
| 3.4 Limites constitucionais à competência tributária..... | 26 |
| 3.4.1 Princípios da limitação ao poder de tributar | 26 |
| 3.4.2 Imunidades tributárias | 28 |
| 4. A Isenção | 31 |
| 4.1 Conceito | 32 |
| A. Isenção como “dispensa legal do pagamento do tributo” | 32 |
| B. Isenção como “hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada” | 33 |
| C. Posicionamento de Paulo de Barros Carvalho..... | 35 |
| D. Posicionamento de Sacha Calmon | 37 |
| E. Posicionamento de Luciano Amaro..... | 38 |
| 4.2 Classificação | 39 |
| 4.3 Competência para isentar..... | 41 |
| 4.3.1 Isenções heterônomas..... | 42 |
| 4.3.2 Revogação | 44 |
| 5. Isenção e institutos afins | 48 |
| 5.1 Isenção e Imunidade | 48 |
| 5.2 Isenção e Remissão..... | 50 |

| | |
|--|-----------|
| 5.1 Isenção e Anistia..... | 51 |
| Considerações Finais | 52 |
| Referências bibliográficas..... | 55 |

INTRODUÇÃO

“O poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso.”¹

Para atingir sua finalidade de promover o bem comum, o Estado exerce funções para cujo custeio é preciso de recursos financeiros ou receitas. Na busca por estes recursos, a tributação moderna consiste em um conjunto de regras aplicado sobre o sistema econômico de determinado local. Surge assim o principal desafio do exercício da política tributária: desenhar o modelo impositivo de modo a abranger, com a neutralidade desejada e a menor distorção possível, toda a amplitude da organização econômica, retirando recursos na quantidade necessária para o financiamento do setor público.

As discussões a respeito do sistema tributário brasileiro já fazem parte, há algum tempo, da agenda de debates de toda a sociedade. Isto em razão das inúmeras e divergentes questões e interesses que cercam a matéria, devidos, principalmente, à pesada carga tributária adotada no país.

Todo o direito tributário brasileiro está embasado no poder imperial do Estado, distribuído entre as pessoas jurídicas do direito público como a União, os Estados membros, os Municípios e o Distrito Federal, todos autônomos, submetidos às regras constitucionais, onde compete o poder para cobrar e exigir tributos, tendo como contrapartida as pessoas físicas e jurídicas, com o dever de pagar os tributos, de forma que não contrarie os direitos e garantias individuais, que tem aplicação imediata e se sobrepõem sobre os demais direitos.

Na Federação Brasileira, os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – tem competência para criar tributos, a fim de que possam atender a seus respectivos dispêndios. A competência tributária deve ser compreendida como o conjunto de faculdades legislativas e proibições atribuídas constitucionalmente ao ente tributante.

O que a maioria da população não sabe é que, oposto ao campo da incidência do tributo, há o campo da não incidência, ou seja, há fatos que não tem a aptidão de gerar

¹ BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. 2ª Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. Pg. 182.

tributos. Os institutos que integram o campo da não incidência são chamados também de exonerativos. A exoneração tributária significa a ausência da obrigação de pagar o tributo.

Há vários tipos exonerativos, dentre os quais podemos citar a imunidade, a isenção e a não-incidência pura e simples, sendo que para cada um desses tipos de exoneração tributária, o sistema jurídico-normativo atribui características próprias.

O conceito de isenção tributária, instituto objeto do presente trabalho, trouxe e continua a trazer inúmeras controvérsias e perplexidades, e ainda não é livre de dúvidas, existindo diversas teorias sobre esse fenômeno jurídico.

Não bastasse a controvérsia a respeito da própria definição de isenção, ainda encontra tal instituto o problema em saber se a regra da isenção fere, ou não o princípio da isonomia.

A isonomia é um dos princípios do Direito aplicados na área tributária, segundo o qual, todos os iguais e desiguais devem ser tratados na medida das suas igualdades e desigualdades.

Entretanto, sempre haverá tratamento diferenciado no que tange à isenção. O crédito será constituído, mas alguns serão dispensados do seu pagamento em vista da situação formal prevista na lei. O que se deve discutir é a natureza de validade da discriminação entre pessoas, coisas e situações. De forma que a simples discriminação verificada na concessão da isenção não será inconstitucional, salvo se a desigualdade criada não teve em mira o interesse ou a conveniência pública na aplicação da regra da capacidade contributiva ou no incentivo de determinada atividade de interesse do Estado.

A questão é difícil porque envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva. Assim, seria o princípio da isonomia em termos de isenção tributária é de difícil aplicação, dada a dificuldade de se definir a natureza subjetiva da discriminação, mas tal discriminação nem sempre será inconstitucional, ou seja, nem sempre ferirá esse princípio.

Diante do exposto acima, pode-se depreender que a isenção é um instituto muito mais complexo do que aparenta à primeira vista, destacando-se diversas teorias para explicá-lo, em função das divergências interpretativas. Dentre as dificuldades que surgem para a sua

compreensão, na presente pesquisa serão destacadas algumas para efeitos dessa reflexão sobre a matéria.

Para tanto, inicialmente iremos determinar a natureza do instituto tributo, conceituando-o e demonstrando seus principais contornos até chegarmos ao fato gerador e conseqüentemente, às hipóteses de incidência tributária.

O início do trabalho pelo conceito e delimitação de tributo acontece justamente por ser de fundamental importância a compreensão deste tema para que se possa transitar sobre sua incidência ou não incidência.

Após o tratamento jurídico do tributo, iremos penetrar no campo da competência tributária, distinguindo seus limites, noção fundamental para compreensão do tema principal deste trabalho, já que, através desta distinção iremos compreender como se inter-relacionam os princípios constitucionais tributários e as regras tributárias.

Delimitando o campo de atuação da competência tributária, partiremos finalmente para o instituto da isenção, procurando dar-lhe o contorno geral e fixar controvérsias, para, por fim, traçados os seus principais aspectos e pontos de aproximação e diferenciação com outros institutos afins, tentar identificar qual a sua natureza dentro dos parâmetros legais.

1. TRIBUTO

1.1 Conceito

A noção de tributo está ligada ao radical latino *tribuere* que significa repartir, distribuir, atribuir, no sentido de repartir entre os entes da comunidade os ônus da satisfação das necessidades coletivas. Trata-se de uma noção histórica, uma vez que a idéia de arrecadar dinheiro ou bens com vista a atender os gastos públicos se perde no tempo.

Sobre este sentido histórico, discorre Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro:

“O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada como lei e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva [...]”

Os tributos apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para financiar despesa pública, seja com a guerra, a defesa contra o inimigo externo e a segurança interna, seja com o bem-estar dos cidadãos. Continua presente o sentido de partilha do ônus do Estado entre os contribuintes [...]”²

Tributo, então, seria a obrigação imposta aos indivíduos e pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes. É vulgarmente chamado por imposto, embora tecnicamente este seja apenas espécie dentre as modalidades de tributos. O devedor do tributo (de qualquer espécie) é o chamado contribuinte.

Assim, entende-se por Sistema Tributário como sendo o conjunto formado pelos tributos instituídos em um país ou território, bem como os regramentos destes tributos. Por conseqüência, podemos concluir que o Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil e dos princípios e das normas que regulam tais tributos.

A Constituição atribui à lei complementar a função de conceituar tributo e suas espécies (art. 146, III, a). O Código Tributário Nacional preceitua, em seu artigo 3º, o conceito legal de “tributo”:

2 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Pgs. 17 e 18.

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade econômica plenamente vinculada”.

Deste conceito extraem-se as cinco características do tributo:

- a) o caráter pecuniário da prestação tributária (deve ser satisfeita em moeda ou outros termos monetários)
- b) a compulsoriedade dessa prestação (instituída por lei, sem participação da vontade de seus sujeitos ativos e passivos);
- c) a natureza não sancionatória de ilicitude (afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos);
- d) a origem legal do tributo (somente pode criar a obrigação tributária);
- e) a natureza vinculada ou não discricionária da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo (o estado sempre está obrigado a cobrar o tributo a que tenha direito, nos termos da legislação aplicável).

Luciano Amaro critica o conceito legal de tributo, classificando-o como redundante. Para o autor, as expressões “prestação pecuniária”, “em moeda ou cujo valor dela se possa exprimir” e “prestação compulsória” seriam desnecessárias, uma vez que:

- se a prestação é pecuniária seu valor só pode expressar-se em moeda;
- todas as prestações jurídicas são compulsórias.

A crítica se estende no sentido de que o Código Tributário Nacional não mencionou, no conceito de tributo, quem seria o credor da prestação pecuniária, o que pode levar a confusão com as contribuições parafiscais³, que, embora não sejam devidas ao Estado, participam da natureza dos tributos.

³ O tributo é parafiscal quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Diante dessas críticas, Luciano Amaro define tributo como “*prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público*”⁴.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, o que caracteriza o tributo é sua essência jurídica, ou seja:

“(...) ser prestação pecuniária compulsória em favor do Estado ou de pessoa por este indicada (parafiscalidade) que não constitua sanção de ato ilícito (não seja multa) instituída em lei (não decorrente de contrato). Intuitivo também que a prestação pecuniária no caso de tributo não é feita para indenizar (recompor) nem para garantir (depósitos, fiações, cauções). Sendo tal, a prestação pecuniária será tributo e estará, no Brasil, sob a disciplina dos princípios jurídico-tributários insertos na Constituição e nas leis de normas gerais complementares”⁵.

1.2 Espécies

O Código Tributário Nacional arrolou, em seu artigo 5º, as seguintes espécies de tributo: impostos, taxas e contribuição de melhoria. A Constituição Federal, por sua vez, incluiu nesse rol o Empréstimo Compulsório e as Contribuições Especiais.

- **Impostos**

São tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16, CTN). Os impostos se caracterizam por serem de cobrança compulsória e por não darem um retorno ao contribuinte sobre o fato gerador. Por exemplo, quando o Estado cobra o Imposto de Renda (IR), não oferece nenhum serviço de imediato em troca.

- **Taxas**

As taxas são tributos que incidem sobre um fato gerador e que são aplicados como contrapeso deste fato gerador, ou seja, a taxa é a compensação paga pelo contribuinte em razão de um serviço público que lhe é prestado ou posto à sua disposição. No mais, as taxas também se relacionam com poder de polícia da Administração Pública, englobando fiscalizações e licenciamentos em geral.

⁴ Amaro, Luciano. Op. Cit. Pg 25.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária. 3ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. Pg 109.

- **Contribuições de melhoria**

As contribuições de melhoria são tributos cujo fato gerador é o benefício decorrente de obras públicas. Nesse sentido, a contribuição de melhoria é instituída para financiar obras públicas das quais provenha valorização de bens imóveis. A contribuição de melhoria tem como limite total da cobrança o custo da obra, e limite individual a valorização acrescida a cada imóvel.

- **Contribuições Especiais**

Também conhecidas como contribuições sociais ou parafiscais, estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, sendo tributos cuja característica principal é a destinação de sua arrecadação. Podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias econômicas ou profissionais e para custeio do serviço de iluminação pública (COSIP). As contribuições especiais possuem finalidade e destino certo, definidos na lei que institui cada contribuição.

- **Empréstimo compulsório**

Segundo o art. 148 da Constituição Federal, esta espécie de tributo será instituída pela União, por meio de lei complementar, para atender à despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

2. FATO GERADOR E HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 Fato Gerador

É de conhecimento notório que os fatos da vida real podem provocar efeitos jurídicos (são os chamados "fatos jurídicos"), tanto em decorrência de vontade humana amparada juridicamente, quanto por disposição exclusiva de lei. Nas obrigações denominadas "ex lege"⁶ - caso da obrigação tributária - os fatos constituem condições geradoras de efeitos jurídicos. No caso, a situação de fato prevista anteriormente em lei é suficiente, e necessária para, uma vez materializada, provocar o efeito esperado, qual seja, dar nascimento à obrigação tributária.

O fato jurídico tem como fim a produção de efeitos jurídicos. Como todos os fatos previstos em lei como hipótese de incidência, o fato gerador da obrigação tributária jurisdiciza o fato escolhido, tornando-o apto a criar a obrigação tributária. Assim, uma vez ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, surge o direito adquirido, tanto para o Poder Público como para o contribuinte, de exigir e pagar o tributo de acordo com a lei vigente na ocasião. Cabe ressaltar que, para surgir esta obrigação tributária, é imprescindível que a ocorrência da situação - fato - esteja prevista em lei.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Côelho, "*a obrigação tributária que já se continha in abstracto no mandamento, conseqüência da norma de tributação, instala-se no mundo fático com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese da norma (fato gerador)*"⁷.

Define-se, portanto, o fato gerador como:

*"[...] uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos"*⁸.

⁶ Decorrem diretamente da lei, não sendo a vontade um elemento diretamente participante de sua formação.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. Pg. 131.

⁸ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997. Pg. 260.

Conclui-se, então, que o fato gerador representa um fato ou conjunto de fatos ao qual se vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

A. Conceito legal de Fato Gerador

Dentre os doutrinadores do direito tributário, Geraldo Ataliba propõe a divisão do chamado fato gerador em dois momentos distintos: a hipótese de incidência, que seria a descrição legal de um fato, e fato imponible, que é a ocorrência do fato em concreto. Nas palavras do próprio doutrinador:

*"(...) sempre distinguirmos estas duas coisas, denominando hipótese de incidência ao conceito legal (descrição legal, hipotética de um fato, estado de fato, ou conjunto de circunstâncias de fato) e fato imponible, efetivamente acontecido num determinado tempo ou local, configurando rigorosamente a hipótese de incidência"*⁹.

O Código Tributário Nacional do Brasil utiliza de forma abrangente a expressão “fato gerador”, englobando tanto o momento denominado por Geraldo Ataliba como hipótese de incidência quanto o chamado de fato imponible, deixando que o intérprete da norma busque o significado referido segundo o contexto em que se encontra.

O CTN faz menção ao fato gerador nos artigos 114 e 115. De acordo com o texto do artigo 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

Para a ocorrência do fato gerador da obrigação principal é preciso que este fato esteja previsto em lei. Isto porque, conforme descrito no inciso I, do artigo 150 da Constituição Federal (o qual diz ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça), o fato gerador da obrigação principal está submetido ao princípio da estrita legalidade.

⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001. Pg 66.

B. Elementos do fato gerador

“Embora a legislação tributária (a Constituição inclusive) identifique o fato gerador pela menção à sua materialidade, não é possível apreendê-lo sem que sejam captados também aqueles elementos ou aspectos que dão plenitude ao fato gerador com acontecimento presente no mundo”¹⁰.

Temos assim, como elementos do fato gerador:

- a) Elemento material: é a descrição objetiva do fato. Trata-se de comportamentos de pessoas, como um fazer, um dar ou um ser. É o núcleo da ação, formado, assim, sempre por um verbo, seguido de um complemento.
- b) Elemento subjetivo: são sujeitos (ativo e passivo) desta relação jurídica, definidos na lei tributária;
- c) Elemento espacial: refere-se ao local de ocorrência do fato gerador, que determinará a lei aplicável (aquela vigente no local de ocorrência).
- d) Elemento temporal: marco de tempo em que se dá ocorrido o fato. Os fatos geradores, quanto ao momento de sua ocorrência, seriam: (a) instantâneos, quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributaria autônoma; (b) continuados, quando configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo por intervalos maiores ou menores; (c) periódicos, quando seu processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos fatores, surgiria o fato final.
- e) Alguns doutrinadores, dentre eles Luciano Amaro, elencam ainda o chamado elemento quantitativo ou quantificativo, constituído pelo valor numérico do fato gerador, que permite saber a alíquota aplicável e a quantia a ser paga. Tal valor poderia já vir estabelecido pela lei ou vir a ser apurado com o emprego dos critérios definidos nesta mesma lei.

¹⁰ AMARO, Luciano. Op. Cit. Pg 263.

C. Momento da ocorrência do Fato Gerador

De acordo com o CTN em seu artigo 116, e salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (a) se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (b) tratando-se da situação jurídica ¹¹, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

O art. 117 do CTN dispõe que na condição suspensiva o negócio reputa-se perfeito e acabado com o implemento da condição e na condição resolutória desde da prática do ato ou celebração do negócio, sendo, neste caso, inteiramente irrelevante a condição.

A importância da fixação do momento da ocorrência do fato gerador deve-se ao fato de que o direito aplicável a obrigação tributária será aquele que estiver em vigor no exato instante em que o fato jurídico ocorreu. E ocorrido o fato gerador, *“nasce a obrigação tributária, com a irradiação de direitos e deveres, pretensões e ações, conferidos às partes que titulam os pólos ativo e passivo da relação jurídica tributária”*¹².

2.2 A incidência da norma tributária

Haverá a incidência da norma tributária quando o fato ocorrido identificar-se de forma plena com o conceito abstrato previsto na hipótese de incidência. Conforme Paulo de Barros Carvalho, *“ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo, que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la”*¹³.

¹¹ Situações de fato são aquelas que simplesmente descrevem um evento enquanto situação jurídica é aquela que a lei condiciona à ocorrência de outra legalmente prevista.

¹² AMARO, Luciano. Op. Cit. Pg 279.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005. Pg. 243.

Em outras, palavras:

“[...] se costuma designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal [...] A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento”¹⁴.

Ou seja, o dever de pagar um tributo, por exemplo, é sempre condicionado à realização do fato impositivo.

Sacha Calmon Navarro Côelho, em sua obra Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, demonstra claramente a estrutura da norma e da sua incidência, instaurando efeitos jurídicos concretos:

| NORMA JURÍDICA EM ABSTRATO | |
|--|--|
| Hipótese de incidência prevendo em abstrato um fato jurígeno | Comando da norma prevendo em consequência uma relação jurídica |
| "Pessoa física residente no país obter renda líquida superior a "alfa", em dado ano base. | Ficar dita pessoa obrigada a pagar imposto de renda à União Federal na fonte, prazo e quantum previstos. |
| ↓ FENOMENOLOGIA DA INCIDÊNCIA ↓ | |
| Alguém ter obtido "de fato" renda líquida como descrito na hipótese (realização do "fato gerador") | Incidência do comando e instauração do vínculo obrigacional |

Acontecido o fato previsto hipoteticamente na lei, o mandamento, que era abstrato, torna-se atuante e incide. E ao incidir, produz efeitos no mundo real, instaurando relações jurídicas.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. A hipótese da incidência tributária. São Paulo: RT, 1973. Pg. 40.

A doutrina, de um modo geral, não discorda na compreensão do que seja incidência. Nas palavras de José Souto Maior Borges:

Analisada sob o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, fattispecie, tatbestand) e uma regra ou preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência” ¹⁵.

Em oposição ao campo da incidência, está o campo da não-incidência. As alterações que as leis tributárias provocam nas hipóteses das normas de tributação são qualitativas, portanto, qualificam ou desqualificam juridicamente os fatos (os fatos, então, são ou não aptos a “gerar” tributação, se e quando ocorrentes).

Assim, segundo Luciano Amaro:

“[...]quando se fala em incidência (ou melhor, de incidência de tributo), deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos. Fora dessa campo, não se pode falar de incidência de tributo, mas apenas da incidência de normas de imunidade, da incidência de normas de isenção, etc. Todos os fatos que não tem aptidão de gerar tributos compõe o campo da não incidência” ¹⁶.

Nesse sentido, fica clara a abrangência de cada campo, seja da incidência ou da não incidência, conforme exposto pelos renomados doutrinadores, não havendo, portanto, dúvidas quanto aos seus objetivos.

¹⁵ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit. Pg. 154.

¹⁶ AMARO, Luciano. Op. Cit. Pgs 279 e 280

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Cumpra, inicialmente, esclarecer que competência tributária não se confunde com poder tributário, ainda que haja relação entre ambos, conforme ressaltam alguns doutrinadores.

Nas palavras de Maristela Miglioli Sabbag, tais institutos se diferenciam porque, enquanto a competência tributária "*é a manifestação da autonomia da pessoa política que a detém, com suporte no princípio da Federação*", o poder tributário "*se opera tão-somente no âmbito dos Estados unitários, nos quais existe uma única pessoa política central, imbuída do poder absoluto de tributar, sem quaisquer restrições*"¹⁷.

Ainda neste sentido, Roque Antonio Carazza, in Curso de Direito Constitucional Tributário, defende que:

*"(...) entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do ius imperium do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e assim sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias"*¹⁸.

Assim, a competência tributária pode ser definida como sendo a aptidão, atribuída pela Constituição Federal aos entes políticos do estado (União, governos estaduais, município), observadas as normas gerais de Direito Tributário, de instituir o tributo, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

¹⁷ SABBAG, Maristela Miglioli. Competência Tributária. RT, São Paulo, v. 728, pg. 682, junho, 1996.

¹⁸ CARAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. Pg 469.

Noutras palavras, a competência tributária é a “parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos”¹⁹.

Nesta esteira, não se pode confundir competência com capacidade. Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, também faz tal distinção:

“Não se confunde [a competência] com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é pode legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-o no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa”²⁰.

Assim, a competência esgota-se na lei. Capacidade tributária ativa é justamente o exercício da competência. Podemos dizer que competência é atributo e capacidade é o exercício da competência.

3.1 Titulares da Competência Tributária

Em razão do princípio Federativo adotado pelo Brasil, exige-se uma distribuição da competência tributária. Tal distribuição a propósito, vem explícita no art. 145 da Constituição Federal, o qual estatui que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos.

A própria Constituição Federal, em seus arts. 153, 155 e 156, sob as epígrafes "Dos impostos da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", estabeleceu a competência dos respectivos entes políticos. Ressalte-se ainda a existência da competência residual da União, prevista no art. 154 da Carta Constitucional.

¹⁹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygídio Franco da. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. Pg. 219.

Diante do exposto, infere-se que a repartição de competências tributária decorre da própria estrutura do Estado Federado.

Cabe salientar que a competência tributária é indelegável. Se um dos entes políticos não exercer a sua faculdade para instituir os tributos, nenhum outro ente poderá substituí-lo. A distribuição de competência tributária, ou seja, a divisão das áreas dentro das quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar e cobrar tributos, é taxativa, isto é, não admite qualquer invasão de uns pelos outros.

3.2 Características da Competência Tributária

O professor Roque Antonio Carazza, no seu Curso de Direito Constitucional Tributário, salienta seis características da competência tributária, a saber: (i) privatividade, (ii) indelegabilidade, (iii) incaducabilidade, (iv) inalterabilidade, (v) irrenunciabilidade, e (vi) facultatividade do exercício.

(i) Privatividade

No direito brasileiro, cada ente estatal tem sua esfera de competência exclusiva bem delimitada pela Constituição. Nesse sentido, apenas o ente político competente – e apenas ele – poderá criar determinado tributo, proibidos os demais entes de exercer tal prerrogativa. Tratam-se, nas palavras de Roque Antonio Carazza, de “*faixas tributárias privativas*”.

Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, defende que a privatividade é insustentável, uma vez que a Constituição Federal, em seu art. 154,II, não só credencia a União a legislar sobre seus impostos, como, nos casos de guerra externa, sobre os chamados impostos extraordinários, mesmo que não compreendidos em sua competência tributária. Diante dessa exceção, a privatividade fica reduzida apenas aos impostos outorgados à União.

(ii) Indelegabilidade

Com efeito, o art. 7º do CTN dispõe que a competência tributária é indelegável, o que, não obstante, inviabiliza a delegação de uma pessoa jurídica de direito público a outra, mediante convênio das funções de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços.

A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é patrimônio da pessoa política que possuiu a sua titularidade; a competência é outorgada visando a promoção de um interesse público.

(iii) Incaducabilidade

A distribuição constitucional de competências não faz qualquer menção a um lapso temporal para o exercício da competência tributária conferida a um ente político.

Nas palavras de Roque Antonio Carazza:

“A competência tributária, é também, incaducável, já que seu não exercício, ainda que prolongado no tempo, não tem o condão de impedir que a pessoa política, querendo, venha a criar, por meio de lei, os tributos que lhe forem constitucionalmente deferidos. Perdura, pois, no tempo, sendo juridicamente impossível dizermos que decaiu, por falta de aplicação ou exercício. Esta característica, diga-se de passo, é conseqüência lógica da incaducabilidade da função legislativa, da qual a função de criar tributos é parte”²¹.

(iv) Inalterabilidade

A alteração de competência só será admissível por meio de Emenda Constitucional, não se permitindo assim que o princípio da Federação seja abalado por modificações sobrevindas da vontade do legislador infraconstitucional. Isto porque os limites da competência tributária dos diversos entes políticos são constitucionais.

Paulo de Barros Carvalho, apesar de criticar tal característica, acaba por chegar a mesma conclusão ao afirmar que a competência tributária é passível de modificação pelo legislador dotado de poder constituinte derivado.

²¹ CARAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. Pgs 628 e 629.

(v) Irrenunciabilidade

A irrenunciabilidade estabelece que a pessoa política detentora da competência tributária não poderá renunciar a ela, no todo ou em parte. Trata-se de matéria de direito público constitucional, e, portanto, indisponível.

(vi) Facultatividade

A facultatividade de seu exercício é um dos pressupostos da competência tributária, que guarda certa relação com a sua incidibilidade, pois "*em razão do que a falta de seu exercício não lhes afasta o direito assegurado pela Constituição, que não estabeleceu qualquer espécie de perda em razão de mera inércia legislativa*"²².

Este ponto, defendido pelo Prof. Roque Antonio Carazza, mais uma vez encontra obstáculo em lição do Prof. Paulo Barros de Carvalho, que defende que a facultatividade do exercício da competência tributária não é regra geral.

3.3 Classificação da Competência Tributária

A doutrina não é unânime quanto ao número de espécies de competência tributária, mas majoritariamente são discriminadas três modalidades:

a) Competência cumulativa ou comum, inserida no art. 145, II e III, da Constituição da República, é aquela atribuída a uma ou mais entidades políticas, como, por exemplo, a que possibilita a cobrança das 'taxas' e 'contribuição de melhorias' pela União, Estados Distrito Federal e Municípios, dentro das respectivas competências de atuação.

b) A competência privativa ou exclusiva é a atribuída específica e exclusivamente a um ente político, ou seja, ocorre quando apenas uma pessoa política

²² MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997. Pg. 85.

pode tributar determinado fato, excluindo-se a competência dos demais entes (ex.: IPI).

c) **Competência residual** é o poder de instituir outros tributos não previstos na Constituição Federal, em seus artigos 153, 154 e 155. No Brasil, somente a União detém a competência residual, nos termos do art. 154.

Mais uma vez, cumpre salientar que é a Constituição Federal quem atribui competência em matéria tributária. Ela distribui as competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, formando, juntamente com os princípios e as normas de direito tributário, o Sistema Tributário Nacional.

3.4 Limites Constitucionais à Competência Tributária

A outorga da competência tributária não é, obviamente, ilimitada; a própria Constituição fixa os limites para resguardar outros valores considerados mais importantes, dentre eles os direitos e garantias fundamentais.

As limitações à competência tributária, previstas nos artigos 9º a 11 do CTN, consistem em princípios e normas jurídicas, consolidados em vedações constitucionais, que têm por objetivo a garantia do cidadão contra o abuso do poder de tributar do Estado.

Mas os limites ao exercício da competência tributária – também chamado de “limitações ao poder de tributar”, não se esgotam nos enunciados constitucionais; outros tipos normativos, dentre eles o CTN, em certas situações também cerceiam o poder do legislador tributário. É o que se dá, por exemplo, com certas imunidades.

3.4.1 Princípios de Limitação ao Poder de Tributar

a) Da legalidade (ou princípio da reserva legal)

Previsto nos arts. 5º, II e 150, I, da Constituição Federal, e no art. 97, do CTN, determina que não há tributo sem lei que o institua ou o majore, ou seja, não há que se falar em criar, majorar ou extinguir tributo senão por intermédio de lei.

Esse princípio encontra sua expressão máxima na soberania popular e sua importância é tamanha que se encontra sob o título "Dos direitos e garantias fundamentais", firmando-se, assim, como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, da Constituição Federal).

b) Da Irretroatividade e da Anterioridade

Os princípios da irretroatividade e da anterioridade encontram-se abrigados sob o art. 150, III, alíneas 'a' e 'b', da Constituição Federal, respectivamente.

O primeiro decorre dos princípios gerais que estatuem que "a lei não retroage, exceto para beneficiar" e que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (art. 5º, XXXVI, CF).

No âmbito do Direito Tributário, referido princípio proíbe a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei. Em consequência, a legislação tributária aplica-se, imediatamente, aos fatos geradores futuros e aos pendentes, com o fim de garantir a estabilidade jurídica e a segurança nos negócios e fatos jurídicos, nos termos do art. 105 do CTN.

Já o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, 'b', da CF, e no o art. 9º, II, do CTN, tem o escopo de assegurar a previsibilidade das normas tributárias, evitando-se surpresas ao contribuinte. Assim, para incidir sobre os fatos jurídicos ocorridos num determinado período (geralmente no período fiscal, que coincide com o ano civil) a norma tributária deve ter sido publicada no exercício financeiro²³ anterior, obedecendo ainda a antecedência mínima de noventa dias entre a publicação da lei e a sua aplicação.

Há, todavia, exceções a este princípio, tais como os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras, extraordinário por

²³ Exercício financeiro é período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública

motivo de guerra, contribuições para o financiamento da seguridade social etc., conforme os artigos 148, 149 150 e 195, todos da Constituição Federal.

c) Da isonomia

Previsto no art. 150, inciso II, da Constituição da República, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Esse princípio é corolário do princípio geral de que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção, conforme disposto no art. 5º da própria Constituição.

d) Da capacidade contributiva

Expresso no art. 145, parágrafo 1º da Constituição, prevê que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, e serão instituídos de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

e) Da vedação do efeito confiscatório

Tal princípio, previsto no art. 150, IV, da Constituição da República, exclui a possibilidade de ocorrer uma tributação abusiva que leve à absorção, total ou parcial, da propriedade pelo Estado (confisco), sem que haja a devida indenização ao contribuinte.

f) Da liberdade de tráfego

O art. 150, V da CF proíbe que, por meio de tributos se limite o tráfego de pessoas ou bens entre Estados ou Municípios.

3.4.2 Imunidades Tributárias

Nesse ponto, há divergência na doutrina, apesar da Constituição Federal arrolar as imunidades na seção relativa às “limitações ao poder de tributar”, juntamente com os princípios elencados acima, e mais especificadamente no art. VI.

Alguns doutrinadores, dentre eles Luciano Amaro, defendem que as imunidades tributárias, como *“qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre o que é autorizada a instituição do tributo”*²⁴, são também uma forma de limitação ao poder de tributar, que visa a preservação de valores Constitucionais relevantes.

Também neste sentido, discorre Roque Antonio Carazza: *“(...) as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias. A imunidade opera, pois, no plano da definição da competência tributária”*²⁵.

As regras da imunidade seguiriam, então, o mesmo caminho dos princípios, mas na mão oposta: princípios orientam a existência da competência tributária, enquanto que as imunidades, na linha negativa, impõem a inexistência da competência tributante.

Neste mesmo sentido, estaria a isenção:

*“por meio da qual a lei tributária ao descrever o gênero de situações sobre as quais impõe o tributo, pinça uma ou diversas espécies (compreendidas naquele gênero) e as declara isentas (ou seja, excepcionadas da norma de incidência)”*²⁶.

A diferença entre os dois institutos seria então, basicamente, que a imunidade atua na própria definição da competência tributária, enquanto a isenção atua no seu exercício. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência tributária, excepciona determinadas situações que se não fosse a imunidade estariam dentro do campo da competência, mas por força desta permanecem fora do alcance do poder de tributar. Já a isenção atua em outro plano, no do exercício deste poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder editando a lei instituidora do tributo e, essa lei pode, segundo a técnica da isenção, excluir determinadas situações que se não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação.

²⁴ AMARO, Luciano. Op. Cit. Pg. 151.

²⁵ CARAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. Pg. 683.

²⁶ AMARO, Luciano. Op. Cit. Pg. 152.

Paulo de Barros Carvalho discorda veementemente dessa colocação das imunidades como limitação constitucional às competências tributárias.

Nas palavras do próprio doutrinador:

“Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso de imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação da competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, difere dos outros meios empregados por mera questão sintática. Enquanto o constituinte declara que compete à União instituir o imposto sobre produtos industrializados, menciona que é vedado a qualquer dos entes dotados de possibilidade legiferante gravar os livros e os periódicos, assim com o papel destinado a sua impressão. São expedientes de técnica legislativa, para talhar, com zelo e segurança, a via por onde deverão fluir as medidas inovadoras daquela pessoa, no que tange aos assuntos tributários. [...] concebemos os dispositivos que identificam a chamada imunidade como singelas regras que colaboram no desenho do quadro de competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios. Nada mais”²⁷.

Aduz ainda o referido doutrinador que o estudo da isenção em conjunto com a imunidade é um erro, posto que se tratam de institutos distintos, sem qualquer paralelismo.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. Pgs. 172 e 173.

4. A ISENÇÃO

O estudo da competência tributária, ao seguir o seu caminho natural, leva ao estudo da competência para conceder isenções tributárias.

Assim discorre José Souto Maior Borges:

*“No poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha. Ao atribuir a competência para tributar, a Constituição Federal não apenas permite, mas às vezes programa, ela própria a abstenção do exercício dessa competência pela via da isenção, em determinadas circunstâncias excepcionais”*²⁸.

Tratando-se, portanto de “opostos da mesma moeda”, as isenções, por consequência, estão sujeitas aos mesmos condicionamentos da competência tributária. Como parte integrante do sistema constitucional tributário brasileiro, as isenções também se submetem aos seus princípios vetores.

Assim, tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade (art. 5º, II e 150, I, da CF) – ninguém deve recolher tributo ou deixar de fazê-lo senão em virtude de lei.

Da mesma forma, também o princípio da isonomia rege as isenções tributárias, pois estas só poderão ser concedidas levando em conta objetivos constitucionalmente consagrados.

Neste diapasão, *“a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos da utilidade geral ou oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados”*²⁹.

4.1 Conceito

²⁸ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit. Pg. 21.

²⁹ CARAZZA, Roque Antônio. Op.Cit. Pg. 816.

O conceito de isenção tributária não é extenuante de dúvida, enfatiza o professor Roque Carrazza, existindo diversas teorias sobre esse fenômeno jurídico.

A. *Isenção como “dispensa legal do pagamento do tributo”*

A chamada doutrina clássica, representada, dentre outros, por Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araujo Falcão e Aliomar Baleeiro, defende que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo.

Para os citados mestres da velha guarda tributária, no fenômeno jurídico da isenção tributária, ocorre o fato impositivo "fato gerador in concreto", e, nestes termos, nasce a obrigação tributária; apenas, o pagamento do tributo é dispensado pela lei. Portanto, a dinâmica do fenômeno isentivo seria: ocorrência do fato gerador, incidência tributária, nascimento da obrigação e dispensa do pagamento do tributo devido. Nesta linha de pensamento a isenção é tida como instituto totalmente diverso da não-incidência tributária – a obrigação tributária nasce o que se dispensa é apenas o pagamento do tributo.

Assim dispõe passagem de Rubens Gomes de Souza: *"isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido"*³⁰.

Também neste sentido, nas palavras de Amílcar Araújo Falcão:

*"Nela [isenção], há incidência, ocorre fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário"*³¹.

A doutrina clássica influenciou o legislador do CTN de forma que foi adotada como epígrafe do "capítulo V" a expressão "exclusão do crédito tributário" e proclamada no seu art. 175 que a isenção exclui, ao lado da anistia, o crédito tributário.

³⁰ Apud CARAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. Pg. 817.

³¹ Ibid. Pg. 817.

Outros juristas partilharam desse posicionamento, dentre eles:

- Bernardo Ribeiro de Moraes:

*"a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento"*³².

- Fábio Fanucchi: *"se houver dispensa em lei contemporânea à data de ocorrência do fato gerador, está-se diante de uma isenção"*³³.

B. Isenção como "hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada"

Alfredo Augusto Becker contesta a formulação da doutrina clássica. Inspirado na divisão das normas jurídicas de Pontes de Miranda (norma juridicizantes, desjuridicizantes total e parcial e não-juridicizante³⁴) e em postulados da Teoria Geral do Direito, afirma que as regras jurídicas isentivas são não-juridicizantes, concluindo que, na isenção, a regra jurídica tributação não incide porque não guarda perfeita identidade com a sua hipótese de incidência – há falta ou excesso de seus elementos. Tal elemento faltante ou excedente é que irá entrar na composição da regra isentiva, cujo incidir obstará o surgimento da obrigação tributária, vale dizer, "A regra jurídica da isenção incide para que a de tributação não possa incidir"³⁵.

Tomando por base a tese de Becker, José Souto Borges Maior, demonstrou, com bons argumentos, que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo, abalando de vez a doutrina clássica.

³² Apud. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. Pg 393.

³³ Ibid. Pg. 394.

³⁴ Regra juridicizante - possui a virtude de tornar jurídico o fato sobre o qual a hipótese incidiu; Regra desjuridicizante total - a só circunstância da sua incidência desconstitui o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico e apagando toda a sua existência; Regra desjuridicizante parcial - pelo seu incidir, promove a redução do conteúdo jurídico de relação jurídica pré-existente; Regra não-juridicizante - sua "incidência tem, como única conseqüência, deixar bem claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuíram ao que já existia no mundo jurídico (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3 ed. São Paulo : Lejus, 1998, p.304).

³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3 ed. São Paulo : Lejus, 1998. Pg. 306

A primeira grande contribuição de Souto Borges é a tentativa de conceituação correta da isenção e da imunidade. Afastando a idéia de que tais institutos consistem em limitação da competência tributária, esclarece que "*a competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário*"³⁶. Em outras palavras, quem sofre constrição é o poder de tributar, a competência tributária, ao contrário, já nasce limitada, vale dizer, competência tributária abrange tanto as autorizações quanto as proibições previstas constitucionalmente.

Segundo leciona, a isenção deve ser percebida na sua feição mais geral de não-incidência. Assim, busca evidenciar duas espécies de não-incidência: a pura e simples, que se refere a fatos inteiramente estranhos à regra jurídica de tributação, a circunstâncias que se colocam fora da competência do ente tributante; e a qualificada, dividida em duas subespécies: a) não-incidência por determinação constitucional ou imunidade tributária; b) não-incidência decorrente de lei ordinária – a regra jurídica de isenção.

Partindo da constatação de que a ausência da menção de fatos ou conjuntos de fatos na organização da hipótese de incidência da regra tributária impede o nascimento da obrigação tributária, afasta a tese tradicional da isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido. Souto Borges conclui, então, que a norma isencional incide sobre o fato, impedindo a subsequente incidência da norma tributante. Nas suas palavras:

*"a norma que isenta é, assim, uma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência"*³⁷.

Para o referido mestre, a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir – a isenção é um fato jurídico impeditivo da tributação. Daí ter definido a isenção como sendo uma hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada.

C. Posicionamento de Paulo de Barros Carvalho

³⁶ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit. Pg. 27.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. Op. Cit. Pgs 189 e 190.

Paulo de Barros Carvalho, trazendo à baila o seu pensamento a respeito do tema, formula objeções a ambas as teorias acerca da isenção.

Contra a doutrina clássica alega que definir a isenção como dispensa do pagamento do tributo devido equivale admitir que a regra tributante possui maior "velocidade de incidência" do que a isencional, pois esta segunda só alcançaria o fato após a juridicização promovida por aquela. Igualmente, não cabe a afirmação de que a isenção é favor legal, de vez que a mesma é regida por razões de interesse público.

O aludido professor faz a mesma ressalva quanto à dinâmica da incidência da isenção encontrada nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker e Souto Maior Borges: neste caso, o problema é a outorga de maior celeridade à norma isencional, invertendo a juridicização do evento. Dentro desta mesma teoria, há a crítica ainda ao conceito adotado (isenção como *hipótese de não-incidência legalmente qualificada*), pois o mesmo, partindo de uma definição negativa, não esclarece efetivamente a natureza do instituto.

Paulo de Barros inicia sua tese alocando as isenções tributárias nas chamadas regras de estrutura, em oposição às regras de comportamento. Importante aqui definir esses dois tipos de regras:

“Lembremo-nos de que estas últimas [regras de comportamento], as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispendo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação)”.³⁸

Tal distinção se faz relevante diante do tema, pois, embora tenham a mesma constituição, nas regras de conduta o comando é voltado ao comportamento das pessoas, enquanto nas regras de estrutura o mesmo se dirige à outras normas. Assim, pertencem às normas de isenção à classe das regras de estrutura uma vez que modificam a regra-matriz de incidência.

³⁸ CARVALHO. Paulo de Barros. Op. Cit. Pg 489

Como conseqüente lógico, atuaria, portanto, a regra de isenção “*investindo contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente*”³⁹.

Ainda a esse respeito, prossegue o ilustre professor:

*“é obvio que não haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida do sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente”*⁴⁰.

Assim, temos que a isenção pode colher a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas, quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente, que são:

I- Pela hipótese

- a) atingindo–lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo–lhe o critério material , pela subtração do complemento;
- c) atingindo–lhe o critério espacial;
- d) atingindo–lhe o critério temporal .

II- Pelo Conseqüente

- e) atingindo–lhe o critério pessoal pelo sujeito ativo;
- f) atingindo–lhe o critério pessoal do sujeito passivo;
- g) atingindo–lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo–lhe o critério quantitativo pela alíquota.

Cabe ressaltar aqui que tal diminuição do campo de abrangência dos critérios, ou de elementos que os compõem, não pode ser total. A parcialidade há de estar sempre presente porque caso o legislador, por exemplo, vier a desqualificar todos os verbos ou se anular por inteiro toda a amplitude do critério espacial, evidentemente que o fato jurídico jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação do fato gerador. Da mesma forma se ficar totalmente comprometido o sujeito ativo ou se reduzidas todas as bases de

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. Pg 221.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Ibid.

cálculo ou todas as alíquotas ao valor zero, é óbvio que nunca nascerá uma relação jurídica daquele tributo, o que significa a inutilização da norma–padrão de incidência.

Portanto, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária (Regra Matriz), mutilando-os parcialmente.

Em síntese, para Paulo de Barros Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede o tributo nascer. Vale dizer, ainda que Paulo Barros defende, assim, a simultaneidade da dinâmica normativa, vale dizer, a norma tributante e a isencional atingem o fato no mesmo instante.

D. Posicionamento de Sacha Calmon

Sacha Calmon acolhe as críticas que são desferidas contra a doutrina clássica. A distância que o separa das formulações de Souto Borges e Paulo de Barros Carvalho reside no fato de que o mesmo nega a existência de uma norma jurídica isencional.

Para Sacha Calmon, a norma de isenção *não é, e não sendo*, também não incide. Nas palavras do próprio doutrinador:

“A norma é a resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis e se conjugam com a previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses “fatos jurígenos” são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção”⁴¹.

Fundado nesses pressupostos, conclui que os casos de isenção, tanto quanto os de imunidade, não constituem norma jurídica autônoma, mas tão-só integram o desenho da hipótese de incidência tributária, ou seja, delimitam o âmbito de incidência da norma,

⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. Pgs. 153 e 154.

delimitando os fatos que sofrerão a incidência da norma tributante. Daí optar "por esquema conceitual"⁴², expresso da seguinte maneira:

Acontecendo "H"
"T" deve ser

Onde: H= hipótese de incidência da regra de tributação

T = dever tributário corrente

A hipótese de incidência, contudo, apresenta a seguinte composição:

$H = A - (B + C)$

Onde:

H = Hipótese de incidência

A = Fatos tributáveis

B = Fatos imunes

C = Fatos isentos

Este é teor das suas deduções: "*a hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos*"⁴³.

E. Posicionamento de Luciano Amaro

Luciano Amaro também critica o conceito de isenção como "exclusão do crédito tributário", definindo-o como equivocado. Segundo o doutrinador, tal conceito fere o chamado princípio da não-contrariedade das normas jurídicas ao defender que o fato isento é tributado no mesmo instante que o tributo é dispensado por lei.

⁴² Ibid. Pg. 156.

⁴³ Ibid. Pg 155.

Luciano Amaro, como Becker e Souto Maior, posiciona então a isenção juntamente com a imunidade, no campo da não incidência. Tal campo reuniria todos os fatos sem aptidão de gerar obrigação de recolher tributos.

Para o douto professor, a isenção se definiria como uma técnica para a definição do referido campo de incidência. Usando suas próprias palavras:

“No plano da definição da incidência, a isenção é mera técnica legislativa pela qual, de um universo de situações que a lei poderia tributar, algumas situações (ou certas situações com alguma especificidade) são excepcionadas da regra de incidência, de modo que a realização concreta dessas situações não importa em realização do fato gerador, mas sim de fato isento (portanto, não tributável)”⁴⁴.

Assim, por meio da isenção, situações que o legislador não quer onerar em virtude da sua natureza podem ser excepcionadas. Por atuar no plano de incidência, como norma de exceção, a isenção é matéria de lei.

4.2 Classificação

Tomando por base o mestre Roque Antônio Carrazza, as isenções podem ser:

- I – Transitórias e permanentes;
- II – Condicionais e incondicionais.

As chamadas isenções transitórias têm prazo certo de existência. A lei, obrigatoriamente, fixa o seu prazo de vida. Se a lei assim não fizer, entende-se a isenção como permanente.

Isenções condicionais, também chamadas bilaterais, onerosas ou relativas, são aquelas que exigem uma contraprestação do beneficiário. A fruição da isenção depende do cumprimento dos requisitos apontados na lei. Um exemplo: "São isentos do IPTU os loteamentos que se legalizarem perante a Prefeitura". Fica, portanto, a critério do loteador: se legalizar o loteamento, ganha a isenção; do contrário, não.

⁴⁴ AMARO, Luciano. Op. Cit. Pg 287.

Evidentemente, as condições para a fruição da isenção devem ser pertinentes, razoáveis, não podendo ser impostos aos contribuintes requisitos excessivamente onerosos ou impossíveis de serem cumpridos.

As isenções incondicionais, ou absolutas, ao revés, são aquelas que independem de qualquer requisito ou cumprimento de exigências.

José Souto Maior Borges distingue ainda as seguintes categorias de isenções:

- III. Objetivas e Subjetivas
- IV. Gerais e Especiais
- V. Totais e Parciais

Para o referido doutrinador, a classificação mais importante das isenções é a que as divide em objetivas e subjetivas,

A isenção objetiva leva em conta peculiaridades da própria situação material, excluindo do âmbito da tributação o próprio aspecto objetivo do fato gerador. Conforme exemplo de Luciano Amaro, *“trata-se do produto x que, por tais ou quais razões de política fiscal, não se quer tributar”*⁴⁵.

A isenção subjetiva, por sua vez, leva em conta condição pessoal do indivíduo, sendo, portanto, instituída em consideração a determinadas pessoas.

Quanto à extensão de seu alcance, as isenções classificam-se em gerais e especiais. São gerais aquelas que abrangem todas as espécies de tributos, enquanto as especiais referem-se apenas a determinadas espécies, excluídas as demais.

As isenções podem ser ainda totais ou parciais. As isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto nas parciais nasce a obrigação, mas o valor devido é inferior ao que normalmente seria se não houvesse o preceito isentivo.

⁴⁵ Ibid. Pg. 289.

4.3 Competência para Isentar

Regra geral, quem pode decretar o tributo é que tem a competência para isentar e o fato de um ente de Direito Público não exercer a sua competência não dá a outro esta prerrogativa (princípio da indelegabilidade). Assim, o regime jurídico dos tributos se confunde com o regime jurídico das isenções tributárias, reforçando a tese de Souto Borges que coloca o poder de tributar e o de isentar como opostos da mesma moeda.

Por conseguinte, a isenção tributária, via de regra, é concedida por lei ordinária da pessoa política tributante. Mas podem também ser concedidas por lei complementar, tratado internacional e por decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal, em matéria da ICMS.

Como exceção à regra geral, lei complementar pode, também, conceder isenção, mas somente nos termos do art. 156, §3º, II da Constituição Federal. De acordo com referido artigo, a União, por meio de lei complementar, pode conceder isenção do ISS na prestação de serviços para o exterior.

Fora a exceção acima mencionada, concernente à exportação, cabe a lei complementar, com exclusividade, a concessão de isenções de empréstimos compulsórios (art. 148, CF), de impostos residuais (art. 154, I, CF) e das contribuições sociais que criam novas fontes de custeio para a seguridade social (art. 195, §4º, da CF), mas isto porque estes tributos já são criados por lei complementar, de modo que só poderiam ser isentados pelo mesmo ato normativo.

A Constituição Federal estabelece, também, competência à lei complementar em regular a forma e as condições como isenções serão concedidas e revogadas. Trata-se, tão-somente, de criar normas regulatórias e, não, de instituir isenções. Ou seja, lei complementar não pode instituir isenções em nome dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Os tratados internacionais também podem estipular isenções tributárias. Claro que, de acordo com nosso ordenamento jurídico, tais isenções só nascem após confirmação do Congresso e ratificação e promulgação pelo Presidente da República.

Por fim, temos as isenções concedidas por decreto legislativo por força de convênio firmado entre os estados. A Carta magna cuida do assunto em seu art. 155, §2º, XII, g, *in verbis*:

“XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Assim, com respaldo no artigo acima transcrito, no que concerne ao ICMS, pode dispor a forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Ressalta-se que, neste caso, todos os Estados-membros da Federação e o Distrito Federal devem estar de acordo para que nasça a isenção.

4.3.1 Isenções Heterônimas

O poder de isentar apresenta simetria com o poder de tributar, isto é, *"o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso"*. Assim, da mesma forma que existem limitações constitucionais ao poder de tributar, observam-se limites que não podem ser ultrapassados pelo poder de isentar.

Por isenção heterônoma entenda-se aquela concedida por ente político que não seja o titular da competência tributária para instituir o tributo objeto da isenção. Sobre esta questão, a Constituição Federal de 1988 veda expressamente à concessão de isenções, por parte da União, de tributos estaduais e municipais, no âmbito dos tratados internacionais:

"Art 151. É vedado à União:

“III - instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito federal ou dos Municípios.”

Esta proibição fundamenta-se na autonomia conferida a estes entes pela Carta de 1988 e na competência tributária outorgada constitucionalmente a cada um deles.

Na Constituição de 1967, era possível, por via de exceção a União conceder isenções, através de leis complementares, de tributos estaduais e municipais, conforme estabelecido no parágrafo 2º, do artigo 19, com a redação dada pela Emenda nº 1/69:

"A União, mediante lei complementar e atendendo ao relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenção de impostos estaduais e municipais."

Tanto Geraldo Ataliba quanto José Souto Maior Borges entendem que este dispositivo possuía um caráter excepcional na sistemática constitucional de repartição de competências. Assim, não visava a invalidar a eficácia do princípio da isonomia, mas apenas confirmava, pela exceção, a existência da igualdade jurídica entre a União, os Estados-membros e os Municípios. Seria possível sustentar, outrossim, que a existência de relevante interesse social ou econômico nacional possuía o condão de afastar constitucionalmente as competências legislativas dos Estados-membros e dos Municípios, cessando, portanto, nesse caso, a competência tributária estadual e municipal.

Neste sentido, José Souto Maior Borges afirma que, de acordo com o parágrafo 2º, do artigo 19, da Constituição Federal de 1967, com a redação da Emenda 1/69, a competência tributária estadual e municipal já nascia limitada no tocante às isenções concedidas em razão de relevante interesse social ou econômico nacional.

Na via contrária a estes entendimentos veio o inciso III, do artigo 151 da Constituição Federal de 1988, que proíbe expressamente a União de conceder tributos estaduais, municipais ou distritais.

Com a entrada em vigor da atual Carta e com esta vedação do art. 151, III, surgiram discussões acerca da validade das isenções concedidas antes do advento da atual Constituição, bem como sobre a disposição, pela União, de tributos estaduais, municipais ou distritais por meio de tratados internacionais.

Há algum tempo a jurisprudência dos Tribunais Superiores vem discutindo a questão do alcance dos tratados internacionais em matéria tributária. No Recurso Especial nº 90.871/PE, relatado pelo Ministro José Delgado, entendeu a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça que, em face do atual ordenamento constitucional, a União não tem

competência para, mediante tratado, conceder isenção de ICMS, tributo da competência dos Estados-membros e do Distrito Federal, a determinados fatos geradores por meio de tratado internacional. Na referida decisão, julgada em 17.06.1997, restou assentado que o art. 98 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado em consonância com o atual ordenamento constitucional, especialmente no que se refere à repartição das competências tributárias. Nesse caso, se o ICMS é imposto da competência dos Estados-membros, não poderia a União conceder isenção do referido tributo por meio de tratado internacional.

É possível afirmar, entretanto, que a vedação à isenção heterônoma não é absoluta, pois, em nome do interesse nacional, a Constituição Federal permite que a União conceda, mediante lei complementar, isenção de imposto estadual (ICMS) e municipal (ISS), nos casos dos artigos 155, XII e 156, § 3º, II.

4.3.2 Revogação

Somente através de lei se revoga uma isenção. A exceção se dá quando o benefício é concedido por prazo determinado. Neste caso, a própria lei que a concedeu se extingue, não havendo necessidade de outra lei para revogá-la a não ser que o legislador queira renovar a isenção por mais um período, quando, então, haverá a necessidade de outra lei que venha a renovar o prazo da anterior.

Questiona-se assim se é possível a revogação de uma isenção antes de findar o prazo determinado. Neste ponto, apresentam-se opiniões divergentes. O Professor Paulo de Barros Carvalho sustenta que não, baseado nos termos do art. 178 do CTN, que diz:

“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.”

O art. 104 trata do princípio da anterioridade ou da não-surpresa, previsto expressamente também na Constituição Federal, em seu art. 150, inciso III, alínea "b", e que estabelece que a lei que cria ou aumenta tributos, salvo as exceções constitucionalmente previstas, deve ser publicada no ano anterior ao de início da cobrança do tributo a que se refere, evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças, sem terem

tido tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação, e, em função dela, poderem programar-se.

O renomado mestre admite, porém, que:

*"[...] havendo a justa indenização advindo dos prejuízos do inadimplemento contratual, também as concedidas por prazo certo e mediante condições podem ser revogadas totalmente (ab-rogação) ou de forma parcial (derrogação)"*⁴⁶.

Já o professor Roque Antônio Carrazza entende que a isenção com prazo certo pode ser revogada ou modificada livremente, antes de expirado o tempo de duração da medida.

Diz:

*"A lei não pode vincular o legislador futuro. Senão, com o tempo, o exercício da função legislativa poderia ficar seriamente comprometido, quando não inviabilizado. Aliás, é exatamente por isto que a lei irrevogável padece de inconstitucionalidade"*⁴⁷.

O STF, por sua vez, espelha o entendimento de Carazza, e vem decidindo que a revogação de isenção não corresponde à instituição de tributo novo, e, por isso, não caberia a observância do princípio da anterioridade da lei fiscal. Assim, segundo o Pretório Excelso, a revogação da isenção teria eficácia imediata, podendo o tributo ser cobrado no mesmo exercício em que ocorreu a revogação porque a lei que concede isenção suspende a eficácia da norma impositiva. Desse modo, revogada a norma isencional, a norma impositiva readquiriria imediatamente a sua eficácia.

Em vários julgados vem afirmando que a revogação da isenção não está sujeita ao princípio da anterioridade. Deve-se registrar que, nas decisões em que foi afirmada a inaplicabilidade da anterioridade, a hipótese de revogação de isenções versava, no caso concreto, sobre o antigo ICM (atual ICMS). Tal orientação encontra-se consolidada na Súmula 615 do STF⁴⁸, de 17/10/1984. Apesar do posicionamento do STF, nada impede que se considere vigente o art. 104, III do CTN, que teria sido recepcionado.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit. Pg. 307.

⁴⁷ CARAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. Pg 845.

⁴⁸ Súmula 615 STF: O princípio constitucional da anualidade (§29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM

Neste sentido:

STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 116014 SP

Parte: ESTADO DE SÃO PAULO

Parte: CENTRAIS ELETRICAS DO PARA S/A – CELPA

Relator(a): MOREIRA ALVES

Julgamento: 12/11/1990

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Publicação: DJ 08-02-1991 PP-00744 EMENT VOL-01607-02 PP-00260:

Ementa

Isenção prevista para a saída das máquinas e equipamentos adquiridos para projeto de obra de interesse público, em execução. Convenios 9/75, 11/81 e 24/81. Revogação dessa isenção sem ofensa ao princípio constitucional do direito adquirido. - Com relação a recursos extraordinários interpostos anteriormente a nova Constituição, e de examinar-se a questão constitucional, ainda quando decorra ela do fundamento relativo ao dissídio de jurisprudência, pela circunstância de ser ela tratada em aresto trazido a colação. - Em caso analogo ao presente, esta Corte firmou o entendimento, por seu Plenário, de que: "Quem tem direito a isenção em causa não é o contribuinte de fato, ou seja, o comprador das máquinas e equipamentos nacionais destinados a implementação de projetos que consultem aos interesses do país, mas, sim, o contribuinte de direito, que é o fabricante deles. A este não se exige que assuma qualquer obrigação em contrapartida, nem lhe é ela concedida por prazo indeterminado. Portanto, essa isenção, por não ser condicionada, nem a termo, para seu titular, pode ser revogada a qualquer tempo, inexistente direito adquirido a ela". (RE 119.223). Recurso extraordinário conhecido e provido. (grifos nossos).

O STF segue a doutrina clássica entendendo que a isenção constituiria dispensa legal do pagamento de tributo devido. Nesse caso, o crédito tributário não poderá ser constituído, por força de uma norma legal que exclui a possibilidade de que seja realizado o lançamento relativo àquela obrigação tributária.

Para a Suprema Corte, a revogação da isenção equivale a nova hipótese de incidência, uma vez que a norma isentiva não teria afastado a incidência, mas sim a constituição do crédito.

Sendo a isenção mera dispensa de pagamento de tributo devido, sem impedir o surgimento da obrigação tributária, nada obsta a imediata cobrança do tributo, uma vez

revogada a lei que concedia a isenção. Não se trata, portanto, de nova hipótese de incidência, tampouco de majoração do tributo já existente.

Quanto às isenções condicionadas, o próprio STF, mesmo antes do advento do art. 178 do CTN, já firmara jurisprudência no sentido da irrevogabilidade de isenções concedidas sob condição onerosa, editando, por conseguinte a súmula 544:

STF Súmula nº 544 - 03/12/1969 - DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.

Isenções Tributárias Concedidas - Condição Onerosa - Liberdade de Supressão
Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Assim, se for concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, não pode ser revogada, pois se incorpora ao patrimônio do contribuinte.

5. ISENÇÃO E INSTITUTOS AFINS

5.1 Imunidade e Isenção

Entende-se por hipótese de incidência a previsão legal de uma situação fática, necessária e suficiente para originar a obrigação tributária. A partir da realização fática, no tempo e no espaço, da hipótese de incidência, necessariamente e por consequência direta irá surgir uma obrigação tributária, a qual irá selar a relação jurídica a partir de então existente entre o particular e o Estado.

A não incidência, pelo contrário, ocorre em relação a todos os outros fatos não abrangidos pela hipótese de incidência.

As imunidades tributárias, segundo entendimento majoritário, são previsões constitucionais que limitam a competência tributária no sentido de impedir que as normas de tributação incidam sobre os fatos imunizados.

Desta forma, à lei ordinária é defesa a inclusão, nas hipóteses de incidência de um determinado tributo, de fatos abrangidos pelas normas constitucionais de imunidade, pois seriam absolutamente inconstitucionais.

Os fatos definidos dentre as imunidades tributárias passariam a compor, então, o âmbito da não incidência. Neste sentido menciona Hugo de Brito Machado: “é possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência”⁴⁹.

A imunidade realmente é uma forma de não incidência do tributo, tendo em vista que impede que uma norma legal defina como fato gerador as matérias então imunes. Assim, se não há previsão legal de incidência das matérias imunes, não se admite a ocorrência do fato gerador, por simples ausência de previsão legal, e conseqüentemente a formação da obrigação tributária principal.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Pg. 188.

A isenção funciona da mesma maneira, mas enquanto a imunidade é radicada na Constituição, a isenção decorre da lei menor.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Teleologicamente a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si só mutáveis. Mas imunidade e isenção são categorias legislativas. Do ponto de vista da norma só cabe dizer se ela incide ou não incide. Imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas”⁵⁰.

Para Luciano Amaro, imunidade e isenção, ambas integrantes do campo da não incidência, distinguem-se em função do plano que atuam. Enquanto a imunidade atua no plano da definição da competência, a isenção define o plano de incidência da norma tributária.

No dizer de Amílcar de Araújo Falcão:

“Imunidade é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certo pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição de competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga desta competência, condicionando-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão de competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional”⁵¹.

José Souto Maior Borges entende que a distinção está em que a imunidade pré-exclui a criação de regras jurídicas de tributação, pela subtração do poder tributante do ente, enquanto a isenção opera a retirada do ato, bem ou pessoa do suporte da norma instituidora do tributo. Assim, na imunidade, o ente não tem poder para tributar, na isenção, por decisão legislativa infraconstitucional, não ocorre a tributação de fatos que, em face da competência tributária, poderiam integrar a compostura da hipótese de incidência da norma tributante. O sobredito

⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit. Pg. 148.

⁵¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Pg. 185.

mestre preleciona também que a nota comum de todos os casos de não-incidência (não-incidência pura e simples, isenção e imunidade) é justo a circunstância de se constituírem em fatores obstativos do nascimento da obrigação tributária.

5.2 Isenção e Remissão

Os conceitos de isenção e remissão tributária não se confundem, apesar de gerarem o mesmo efeito: a não arrecadação do tributo.

O vocábulo remissão já diz que é um perdão, uma satisfação. O que acontece em geral é a remissão (perdão) da dívida em razão da extinção de um crédito tributário.

A remissão é, portanto, o perdão legal do débito tributário, que pode ser concedido apenas por lei da pessoa política tributante. Previsto no art. 172 do CTN, beneficia pessoas para as quais já existe a obrigação tributária; se for total, faz desaparecer a obrigação de pagamento do tributo.

É, assim, uma forma de extinção do crédito tributário por motivos considerados relevantes pelo legislador e supervenientes ao nascimento da obrigação tributária, podendo ser, também, posterior ao lançamento do crédito tributário.

Em síntese, enquanto a isenção impede que o tributo nasça, a remissão faz desaparecer o tributo já nascido. Assim esclarece Roque Antônio Carazza:

*“[...] a lei isentiva é lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo, ao passo que a lei remissiva é lógica e cronologicamente posterior ao nascimento deste mesmo tributo. Portanto, a lei de isenção é um prius e a lei remissiva um posterius, no que se refere ao nascimento do tributo”*⁵².

⁵² CARAZZA, Roque Antônio. Op. Cit. Pg. 861.

5.3 Isenção e Anistia

Apesar de tratadas no mesmo capítulo, sob a mesma designação de “exclusão do crédito tributário”, anistia e isenção também se diferenciam.

Segundo Luciano Amaro, a anistia e a isenção teriam mais diferenças do que semelhanças. Segundo o doutro professor:

“[...] a anistia não tem nada que ver com a isenção [...]. A primeira é uma categoria atinente ao ilícitos tributários; a segunda compõe as regras de definição do campo de incidência do tributo. A primeira tem que ver com ações ou omissões que infringem prescrições normativas; a segunda entende com a definição da hipótese de incidência do tributo, representando uma técnica utilizada pelo legislador para demarcar o campo de incidência”⁵³.

A anistia diz respeito aos ilícitos tributários, às penalidades pecuniárias. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo, infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Assim, a anistia perdoa, total ou parcialmente, a sanção tributária.

⁵³ AMARO, Luciano. Op. Cit. Pg. 456.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Antes da abordagem da isenção, tema do presente estudo, buscamos primeiro entender o funcionamento do sistema tributário – o conceito e a espécie de tributo, o fato gerador e suas implicações e a distribuição da competência tributária. O estudo da competência tributária, ao seguir o seu caminho natural, leva ao estudo da competência para conceder isenções tributárias. Tratando-se, portanto de “opostos da mesma moeda”, as isenções, por consequência, estão sujeitas aos mesmos condicionamentos da competência tributária. Como parte integrante do sistema constitucional tributário brasileiro, as isenções também se submetem aos seus princípios vetores.

Entretanto, qual seria o conceito de isenção tributária? A análise das teorias sobre a isenção traz entendimentos diferentes e tal controvérsia deriva da teoria adotada para explicar a natureza da isenção, sendo esta a principal dúvida surgida no presente trabalho.

Para os clássicos, a isenção representa uma dispensa legal do pagamento, baseado no entendimento de que ocorre o fato gerador e surge a obrigação tributária, sendo que a lei que isenta afasta o lançamento.

Em tempos passados, através das lições de grandes mestres, como Rubens Gomes de Souza e Amílcar Araújo Falcão aprendia-se que a isenção representava uma dispensa legal do pagamento do tributo. Surgia o fato imponible, nascia a obrigação, mas, graças à isenção, dispensava-se o seu cumprimento – a lei que isenta afastava o lançamento. Desse modo, confundiam-se os conceitos de isenção e de remissão, que são sabidamente diferentes: na isenção, o fato gerador "in concreto" não acontece enquanto na remissão, o fato imponible já ocorreu, havendo, *a posteriori*, o perdão do débito correspondente; na isenção, não se formaliza o ato administrativo do lançamento, na remissão, por sua vez, formaliza-se o lançamento para, depois, ser cancelado. Mesmo assim o STF teria se filiado a essa corrente de entendimento.

Alfredo Augusto Becker, seguido por José Souto Borges Maior, contesta a formulação da doutrina clássica, defendendo que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o nascimento do tributo. Ensinam tais doutrinadores que a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir – a isenção é um fato

jurídico impeditivo da tributação. Daí terem definido a isenção como sendo uma hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada.

Paulo de Barros Carvalho critica tanto a doutrina clássica quanto a tese defendida por Becker e Souto Borges, criticando em ambas, principalmente, a dinâmica da incidência da norma isencional (antes ou depois da norma tributante). Para Barros Carvalho, a isenção tem sempre um caráter de exceção, tolhendo parcialmente a funcionalidade da regra-matriz tributária. Evidente aqui que a isenção não pode ser geral, a suprimir todas as incidências previstas na regra jurídica que instituiu o tributo, o que seria o mesmo de invalidar a própria regra. Em síntese, a isenção seria então a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede o tributo nascer. Vale dizer, ainda que Paulo Barros defende, assim, a simultaneidade da dinâmica normativa, vale dizer, a norma tributante e a isencional atingem o fato no mesmo instante.

Sacha Calmon Navarro Coelho, por sua vez, nega a existência de uma norma jurídica isencional. Para ele, os casos de isenção, tanto quanto os de imunidade, não constituem norma jurídica autônoma, mas tão-só integram o desenho da hipótese de incidência tributária, ou seja, delimitam o âmbito de incidência da norma, delimitando os fatos que sofrerão a incidência da norma tributante.

Outra posição também é a de Luciano Amaro. Criticando o conceito de isenção como “exclusão do crédito tributário”, define a isenção como uma técnica para a definição do referido campo de incidência. Trata-se referido instituto como mera técnica legislativa pela qual, de diversas situações tributáveis por lei, algumas são excepcionadas.

Diante das diversas teorias acima demonstradas, é difícil chegar a conclusão de qual seria a mais coerente e acertada. Parece-nos, entretanto, o conceito adotado por Paulo de Barros Carvalho, o mais coeso.

De fato, é incongruente falar em incidência da norma isencional *a priori* ou *a posteriori* à norma tributária. Vindo a norma isencional antes, não haveria então necessidade para a existência da norma tributária para o fato isento, pois um anula o outro. No sentido contrário – a norma tributária incidindo antes da norma isencional, a confusão com o instituto da remissão já demonstra a inadequação do conceito.

Discordamos também da definição de Sacha Calmon, pois acreditamos que algo que “não é” (definição do doutrinador para a norma isencional), não poderia impedir a incidência da norma tributante.

Quanto a posição adotada por Luciano Amaro, cremos que esta não define a isenção tributária, mas apenas explicita como esta funciona.

Assim, ponderando os fundamentos acima expostos, a isenção tributária defendida por Paulo de Barros Carvalho seria então a mais lógica. Parece-nos possível dizer que a isenção é uma nova "roupagem" jurídica à lei que instituiu o tributo correspondente, alterando um ou alguns de seus elementos, como base de cálculo, alíquota, aspectos materiais e temporais do tributo.

Por fim, fizemos um comparativo entre a isenção e institutos afins a fim de tentar esclarecer ainda mais a questão levantada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de. Interpretação conforme a constituição e direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. A hipótese da incidência tributária. São Paulo: RT, 1973.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3 ed. São Paulo : Lejus, 1998

BORGES, José Souto Maior. Isenções Tributárias. 2ª Ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CARAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária. 3ª Ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

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

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygídio Franco da. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SABBAG, Maristela Migliogi. Competência Tributária. RT, São Paulo, v. 728, pg. 682, junho, 1996.

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

http://veja.abril.com.br/idade/exclusivo/perguntas_respostas/carga-tributaria/impostos-taxas-tributos-contribuicoes-pib-governo.shtml] – consultado em 18/09/2013

www.receita.fazenda.gov.br/ – consultado em 18/09/2013

www.portaltributario.com.br – consultado em 23/10/2013

http://www.webjur.com.br/doutrina/Direito_Tributario/Competencia_Tributaria.htm - -

consultado em 07/08/2013

<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/292628/isencao-tributaria> – consultado em 02/10/2013

<http://jus2.uol.com.br/DOCTRINA> – consultado em 02/10/2013

http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=151 – consultado em 12/09/2013