

A ISENÇÃO CONTRAPRESTACIONAL E O DIREITO ADQUIRIDO

Cinthia M^a Santos Moura de Medeiros¹

Leonardo Medeiros Júnior²

RESUMO

O objetivo precípuo deste artigo é discutir a aplicabilidade da regra do art.178 do CTN, segundo a qual as isenções onerosas ou condicionadas são requisitos de garantia em face da revogabilidade ou modificação por lei, a qualquer tempo. Paralelamente a isso, abordaremos o uso da Súmula 544, em que o contribuinte tem ido ao poder judiciário questionar tal regra do dispositivo legal, requerendo o direito adquirido à isenção, ignorando a regra da isenção condicionada. Através de pesquisa bibliográfica, analisou-se, à luz da doutrina tributária, bem com da jurisprudência dos tribunais superiores, a aplicação do art.178 do CTN assim como a discussão da aplicação da Súmula 544 do STF. A natureza jurídica da isenção tributária é outro ponto polêmico que será abordado em que parte da doutrina a considera como dispensa legal do tributo; outra parte tem o entendimento de que a isenção é uma forma de exclusão de parcela das hipóteses de incidência da norma tributária. Para esclarecer o tema e entender o propósito do estudo, faz-se necessária uma breve análise de alguns conceitos diretamente correlacionados, entre eles, o crédito tributário, a exclusão do crédito tributário e institutos afins.

Palavras-chave: Natureza jurídica. Isenção condicionada. Direito adquirido. Jurisprudência.

EXEMPTION COMPENSATION AND THE ACQUIRED RIGHT

ABSTRACT

The aim of this paper is to evaluate the applicability of the rule of the CNT article 178, which declares that burdensome exemptions or conditionals are quality requirement in face of the revocability or alterations of law at any time. Besides it, we shall approach the use of precedent 544, which has encouraged taxpayers to put in question this law and requiring exemption right and ignoring the conditioned exemption. The aid of bibliography, the tributary doctrine and the jurisprudence by higher courts helped us to analyze the applicability of CNT article 178 as well as STF Precedent 544. The juridical nature of tributary exemption is another polemical

¹ Discente do Curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN. Email: cinthiamoura@terra.com.br

² Docente do Curso de Direito do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN. Email: leonardomjunior@hotmail.com

question discussed here, in which doctrine diverges: a part considers it as legal exemption of tribute; another part sees exemption as a form of excluding parcels of incident hypothesis of the tributary rule. To illuminate the theme and understand the proposal of this paper we consider important to make a brief analysis of some concepts directly concerned to the main subject, as tributary credit, exclusion of tributary credit and other matters connected therewith.

Key words: Juridical Nature. Conditioned Exemption. Acquired Right. Jurisprudence.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo analisar a questão referente à observância ou não do direito adquirido, no caso da revogação das isenções incondicionadas, e seus efeitos para os contribuintes beneficiários.

Discute-se a respeito da aplicabilidade da Súmula nº 544 do STF, de 10/12/69, cujo enunciado foi anterior ao advento da nova redação do art. 178 do CTN, através da Lei Complementar nº 24/75.

Diante disso, será apresentada a posição doutrinária e jurisprudencial a respeito do direito adquirido em face da isenção contraprestacional.

A metodologia utilizada para apresentar respostas ao problema se deu através de pesquisa bibliográfica, consulta à legislação e posicionamento jurisprudencial.

Para um melhor desenvolvimento e compreensão do tema proposto no presente artigo, que envolve a relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte, serão abordados assuntos e conceitos correlacionados ao assunto.

Inicialmente, abordar-se-á o conceito do crédito tributário, que surge a partir do fenômeno jurídico-tributário denominado *lançamento*, o qual, por sua vez, é um instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, tornando-a líquida e certa.

Em seguida, será explanada a questão da exclusão do crédito tributário, que consiste na não individualização da obrigação tributária surgida com o fato gerador deflagrado. É dizer que, embora ocorra o fato gerador, o crédito tributário não chega a ser constituído pelo lançamento.

Para que não haja dúvidas no conceito e na aplicação da isenção, apresentar-se-á os institutos do sistema tributário que guardam algumas semelhanças com ela, como a não incidência, a imunidade e a remissão.

Por fim, antes de adentrar o tema do presente artigo, será abordado o debate acerca da natureza jurídica da isenção quanto a sua classificação, que se apresenta em duas correntes: a isenção como mera dispensa legal ao pagamento do tributo e a não incidência de tributação.

2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O tributo é criado por lei e com ela ocorre o fato gerador, fazendo nascer a obrigação tributária que constitui, através do seu lançamento, o crédito tributário. Sendo assim, a obrigação tributária sempre precederá o crédito tributário e ambos têm a mesma natureza.

Dispõe o artigo 139 do Código Tributário Nacional que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, o crédito tributário é reflexo da própria obrigação tributária já lançada, titulada e individualizada dentro de uma única relação jurídica.

Para Alexandre (2008, p. 359), crédito tributário representa:

Segundo a teoria adotada no Código Tributário Nacional, quando verificada no mundo dos fatos a situação definida em lei como fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária. Tal obrigação consiste num vínculo jurídico transitório entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor) e tem por objeto uma prestação em dinheiro. Para muitos, se já há credor e devedor, já há crédito, de forma que o nascimento do crédito tributário seria concomitante ao surgimento da obrigação tributária.

Segundo Sabbag (2011, p. 757), o lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, tornando-a líquida e certa, com a formalidade deste, tem-se o crédito tributário.

O lançamento encontra-se conceituado no art. 142 do CTN:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A obrigação principal por si só não obriga o contribuinte a pagar certo tributo, exigindo-se, ainda, que a Fazenda Pública apure a quantia devida por meio de um ato administrativo denominado lançamento tributário. Através deste, a autoridade

declara o crédito tributário. O lançamento compreende cinco operações: verificação da ocorrência do fato gerador; identificação da base de cálculo; cálculo do montante devido com a aplicação da alíquota; identificação do sujeito passivo, e, se for o caso, aplicar penalidade por infração.

3 A EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A exclusão do crédito tributário consiste na inviabilidade de sua constituição, que mesmo ocorrendo o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá o lançamento e, sendo assim, não será constituído o crédito tributário.

Dessa forma, a exclusão do crédito tributário impede a exigência do cumprimento da obrigação principal, dispensando o pagamento do tributo através da isenção, ou o pagamento da multa decorrente de atos ilícitos tributários através da anistia. Contudo, o sujeito passivo é obrigado a arcar com as obrigações acessórias, salvo se a lei expressamente as dispensar.

As 2 (duas) hipóteses de exclusão estão mencionadas no artigo 175 do CTN:

Art. 175 - Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

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

Conforme Sabbag ³:

A isenção e a anistia são normas desonerativas de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante (isencional ou isentiva) ou a multa (no caso de uma lei anistiadora). Em palavras simples, “isenta-se o tributo”, “anistia-se a multa”.

Para melhor entender, exemplifica-se: há isenção de IPI para a indústria automotiva, como forma de impulsionar o mercado para o aumento nas vendas de veículos; há anistia para multa imposta pelo atraso no pagamento, como forma de regularizar a situação fiscal do contribuinte.

A Isenção vem disciplinada do artigo 176 ao 179 do Código Tributário Nacional, que consiste na dispensa legal do pagamento do tributo devido feita por expressa disposição de lei e abrange os fatos geradores posteriores à lei (*ex nunc*).

³ *Op. cit.*, p. 881

Segundo o parágrafo único do artigo 176 do CTN, a isenção pode abranger somente parte de determinada região territorial.

Entretanto, se a isenção for concedida pela União, deve ser observado o princípio da uniformidade geográfica, previsto no art. 151, I da CF.

A esse princípio se observa que é vedada à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, salvo se para promover o equilíbrio socioeconômico entre as regiões do país. O objetivo da aplicabilidade do princípio da uniformidade geográfica é evitar o favorecimento aos estados mais poderosos economicamente ou os maiores em volume territorial, prevalecendo a unidade nacional em termos tributários.

Outra observação quanto ao art. 176 do CTN é que mesmo as isenções concedidas em contrato sempre decorrem de lei, especificando as suas condições.

O art. 177 do CTN alude que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria nem aos tributos instituídos posteriormente a sua concessão. Isso, porque a isenção deve ser interpretada literalmente, conforme regra prevista no art. 111, inciso II do CTN.

Nas palavras de Ichihara⁴:

[...] uma lei que conceda isenção para determinado tipo de indústria que se instale no Município, e prevendo esta lei a isenção de todos os tributos municipais, não compreende as taxas, contribuição de melhoria e tributos criados posteriores à outorga da isenção. Todavia, esta regra é quebrada se a lei fizer previsão expressa a respeito.

O art. 178 do CTN disciplina a possibilidade de revogação ou modificação, a qualquer tempo, da isenção não onerosa: “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 artigo 104”.

Nessa linha, tem-se a redação da Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal ⁵, em que as isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas.

Conforme o art. 179 do CTN, a isenção pode ser instituída em caráter geral, ou em caráter individual, sendo esta última hipótese efetivada por despacho da

⁴ *Op. cit.*, p.196.

⁵ Súmula 544 do STF: “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

A isenção concedida em caráter geral atinge a generalidade dos sujeitos passivos, não necessitando da comprovação pessoal. Tem-se, como exemplo, a isenção do Imposto de Renda sobre os rendimentos da caderneta de poupança.

A isenção de caráter individual restringe-se ao preenchimento de determinados requisitos para sua concessão. Tem-se, como exemplo, a isenção de IPI concedida aos deficientes físicos para aquisição de veículos. Para tal concessão, o tributo objeto da isenção rege-se-á de acordo com o § 1º do art. 179 do CTN:

§ 1º - Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

Por fim, o § 2º do art. 179 do CTN diz que o despacho referido nesse artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155 do CTN:

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

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

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

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

A isenção é classificada de forma ordenada por Gomes e Castro (2005, p. 114):

I – Quanto à área (CTN, art. 176, parágrafo único):

a) ampla – alcançando todo o território da entidade tributante;

b) restritiva – alcançando apenas determinada região em função de condições a ela peculiares.

II – Quanto ao alcance (CTN, art. 177):

a) geral – atinge todos os tributos;

b) especial – alcança apenas os tributos que especifica.

III – Quanto à natureza (CTN, art. 178):

- a) condicionada – com ônus (não revogável antes do implemento da condição);
 - b) incondicionada ou simples – revogável por lei, a qualquer tempo.
- IV - Quanto ao prazo (CTN, art. 178):
- a) por prazo indeterminado – revogável a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III, do art. 104 – “Princípio da anterioridade”;
 - b) por prazo certo – não revogável até o seu implemento;
- V – Quanto à forma (CTN, art. 179):
- a) concedida em caráter geral – diretamente pela lei;
 - b) concedida em caráter específico – através de lei, mas efetivado por despacho da autoridade administrativa.

A Anistia vem regulamentada nos artigos 180 ao 182 do CTN, que corresponde ao perdão legal de infrações cometidas anteriormente à vigência da lei (*ex tunc*).

Alexandre⁶ afirma que a anistia “é o perdão legal de infrações, tendo como consequência a proibição de que sejam lançadas as respectivas penalidades pecuniárias”.

A anistia tributária extingue a infração administrativa do contribuinte, que ainda não foi conhecida pelo Fisco, que tem como objetivo reduzir a carga fiscal da empresa. Como exemplo, tem-se a concessão da anistia da multa pelo débito em atraso, dando a oportunidade ao contribuinte de efetuar o pagamento da obrigação tributária, extinguindo sua dívida com o Estado.

Amaro (2014, p. 484) faz uma crítica quanto à concessão da anistia, pela qual afirma ser uma afronta ao princípio da isonomia:

[...] só se anistiam alguns dos fatos passados, quais sejam, aqueles que ainda não foram punidos. Quem tenha praticado a infração e já tenha sofrido a sanção legalmente cominada não é perdoado; aquele que, com maior sorte, ainda não tiver sido apanhado pelo Fisco é beneficiado.

A anistia, conforme o art. 181 do CTN, pode ser concedida nas seguintes formas: caráter geral, quando não condicionada a nada; limitadamente, às infrações relativas a determinado tributo, às infrações a determinado valor, a determinada região do território tributante e sob condição do pagamento de tributo respectivo.

A anistia geral é irrestrita quando se concretiza pela publicação da lei; enquanto que a anistia limitada é concedida mediante cada caso, conforme descrito no art. 182 do CTN.

⁶ *Op. cit.*, p. 480.

A anistia não alcança os atos qualificados como crime, contravenção, dolo, fraude ou simulação e, salvo disposição em contrário, àqueles praticados em conluio, conforme dispõe o art. 180 do CTN.

Segundo os ensinamentos de Sabbag⁷:

[...] ocorre o fato jurídico-tributário, à luz da subsunção tributária [...] todavia, antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento, interrompe-se a relação jurídico-tributária no tempo pela barreira isentiva ou anistiadora, excluindo-se o crédito tributário. Acresça-se que a isenção atinge o tributo, enquanto a anistia obsta a formalização do crédito tributário atinente à penalidade pecuniária.

O crédito tributário é excluído pela isenção ou anistia, fazendo cessar a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte. Dessa forma, impede o cumprimento da obrigação principal.

4 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

4.1 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS E INSTITUTOS AFINS

No sistema tributário, há institutos que apresentam algumas semelhanças com a isenção, embora com ela não se confundam. Tais institutos são: a não incidência, a imunidade e a remissão.

4.1.1 NÃO INCIDÊNCIA

Para Alexandre⁸, “o fenômeno da incidência está ligada à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (CTN, art. 114)”.

Assim, a não incidência é o não enquadramento normativo a uma conduta. Quando a conduta fática não encontra respaldo ou identificação com nenhuma hipótese normativa, não ocorrerá o nascimento de relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, para Costa (2006, p. 39), a não incidência corresponde “a inocorrência do impacto norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica”.

A não incidência propriamente dita ocorre quando não há previsão específica, por parte do legislador, de incidência de tributo em determinados casos.

⁷ *Op. cit.*, p. 902.

⁸ *Op. cit.*, p. 154

Ao instituir um tributo, o legislador leva em consideração a presunção da capacidade contributiva. Ao editar a norma tributária, devem ser previstos todos os elementos constitutivos da hipótese de incidência, em atendimento ao princípio da Tipicidade da Tributação.

Para Carrazza (2004, p. 388),

Os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.

O tributo é exigível quando o fato gerador exercido pelo contribuinte for praticado em conformidade com a lei, validando a cobrança de qualquer tributo.

O princípio da Tipicidade Tributária representa a exigência de definição prévia de todos os elementos tributários, para que se possa exigir a compensação do tributo pelo sujeito posteriormente.

Borges (2001, p. 183) explica que “ocorre a não incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária”.

Nesse raciocínio, toma-se como exemplo a cobrança do ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação) instituído por um Estado por meio de lei que o prevê, tendo como fato gerador do tributo apenas os bens imóveis. Tendo como base, nesse exemplo, um bem móvel não é objeto para o surgimento da obrigação tributária, e, sendo assim, não há a incidência tributária.

Já a isenção diz respeito à dispensa legal do pagamento do tributo. Como exemplo, tem-se a isenção da cobrança do IPVA às pessoas portadoras de deficiências físicas que possuam veículos adaptados. Alexandre⁹ comenta em sua obra: “Perceba-se que o desenho da competência do Estado não se altera com a concessão de isenção, pois, como afirmado, a isenção opera no exercício e não na delimitação da competência”.

Portanto, a diferença essencial entre os institutos da não incidência e da isenção é que a primeira refere-se a uma situação em que um fato não alcançou a regra, enquanto que a outra refere-se à dispensa legal do pagamento do tributo.

⁹ *Op. cit.*, p. 157.

4.1.2 IMUNIDADE E ISENÇÃO

Outro instituto que pode se confundir com a isenção é a imunidade, pois ambas não ensejam a incidência de tributo. A seguir, serão abordadas as distinções entre elas, com o objetivo de deixar claro que apesar da semelhança, sua aplicabilidade se comporta de forma diferente no ordenamento tributário.

As imunidades tributárias constituem limitações constitucionais da competência tributária, movido por considerações de ordem política, impondo-lhes restrições no que toca ao poder de tributar a determinados fatos, pessoas ou situações.

A imunidade e a isenção albergam normas de estrutura, que apresentam fenômeno jurídico distinto, não se tratando apenas de diferenciação da hierarquia do veículo normativo que a preceitua (norma constitucional no caso da imunidade, e norma infraconstitucional na isenção).

Amaro¹⁰ preconiza que “a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no campo da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência”.

A imunidade diz respeito à competência tributária, não se atendo à problemática da incidência, vez que antecede esse fenômeno. A isenção é fenômeno afeto à legislação infraconstitucional, pressupondo uma hipótese de incidência tributária, que fica reduzida ou afastada diante do preceito isentivo.

São conclusões de Carvalho (2004, p. 177):

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior.

A isenção, nos termos do inciso I do artigo 111, do Código Tributário Nacional, deve ser interpretada restritivamente, enquanto que as normas de imunidade devem ser interpretadas de forma ampla, à luz dos princípios e garantias constitucionais.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 177.

Para melhor entender, seguem exemplos de imunidades destinadas aos impostos, previstas no art. 150, VI, CF: imunidade recíproca às pessoas políticas (União, Estados, DF e Municípios); imunidade do patrimônio, renda e serviços das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos templos de qualquer culto; imunidade dos partidos políticos, sindicatos dos empregados, instituições assistenciais e educacionais sem fins lucrativos; imunidade dos jornais, livros, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A imunidade delimita uma competência atribuída prevista na própria Constituição. Já a isenção atua no âmbito do exercício legal de uma determinada competência tributária e é definida por lei infraconstitucional.

4.1.3 REMISSÃO E ISENÇÃO FISCAL

O art. 172 do CTN estabelece que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo aos requisitos nos incisos I ao V do referido artigo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

O despacho referido nesse artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Por sua vez, o art. 156, IV, lista a remissão como uma das causas de extinção do crédito tributário. O conceito de remissão mais utilizado pela doutrina é o de perdão de dívida ativa, dispensa do crédito tributário. O crédito tributário, para existir, pressupõe a ocorrência do lançamento, já que o art. 142 do CTN dispõe que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento”.

Assim, a isenção é hipótese de não incidência legalmente qualificada, que não há que se falar em surgimento da obrigação tributária, e nem, tampouco, crédito

tributário. Já para a ocorrência da remissão, faz-se necessária a existência daquele último, que, por sua vez, também pressupõe o surgimento da obrigação tributária.

É importante destacar que “a anistia não se confunde com remissão. Diz respeito somente às penalidades. A remissão abrange todo o crédito tributário, constituído já” (MACHADO, 2008, p. 235).

4.2 O DEBATE DA NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO

Muito se discute acerca da definição da natureza jurídica da isenção tributária. Parte da doutrina, o STF e, inclusive, algumas provas de concursos, definem a natureza jurídica como dispensa legal de pagamento de tributo.

Para o Supremo Tribunal Federal: “A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação (ADI nº 286, Min. Maurício Corrêa)” ¹¹.

A tese que prevalece no Judiciário é que a isenção não é causa de não incidência tributária, já que os fatos geradores continuam a ocorrer, sendo apenas excluída a constituição do crédito.

Parte da doutrina tradicional, solidária ao posicionamento do STF, ratifica que a natureza jurídica da isenção é a dispensa legal de pagamento de um tributo em face da ocorrência do seu fato gerador. A outra corrente doutrinária contemporânea, contrapondo-se à visão clássica, considera a isenção como hipótese de não incidência, embasada no entendimento de que a isenção impede a ocorrência do fato gerador do tributo, tornando impossível o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário através do seu lançamento.

¹¹ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra “b”, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286/RO. Rel. Maurício Correa, DJ 30.08.2002).

Nesse raciocínio, Sabbag¹² menciona que, “verificando-se em uma situação na qual há legítima *incidência*, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, por expressa disposição legal, optou por dispensar o pagamento do imposto”.

Contrapondo-se à visão clássica e jurisprudencial, para Machado¹³, “a lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei da tributação. [...]. A isenção seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica”.

Dessa forma, pode-se dizer que a isenção não é propriamente dispensa de tributo devido, mas sim uma regra jurídica de isenção que desencadeia a não incidência de tributação.

Diante do exposto, temos duas correntes: a isenção como mera dispensa legal ao pagamento do tributo e a não incidência de tributação.

Em ambos os posicionamentos, tanto para a doutrina clássica quanto para a doutrina contemporânea, é unânime em afirmar que a isenção tem interpretação restritiva literal. Ou seja, além da legislação que disponha sobre a isenção, deve ter ato para sua outorga, por expressa disposição legal do CTN, não comportando interpretação ampliativa nem integração por equidade.

Para Alexandre¹⁴, “o fenômeno da incidência está ligado à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (CTN, art. 114)”.

Como exemplo, temos as isenções do Imposto de Renda, que estão previstas no Regulamento do Imposto de Renda, e, entre elas, consta o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos de pequeno valor. Veja que a isenção é irrestrita da lei, que diante de uma situação específica concede a não tributação do IR.

Feita as devidas considerações, classifica-se a isenção como uma regra de natureza legal que, diante de determinadas situações, interpretadas restritivamente, enseja a não tributação. Ou seja, sendo a isenção decorrente de lei, que incide por si só, na qual uma regra incide por subsunção numa situação particular, tem como consequência a não tributação.

¹² *Op. cit.*, p. 886.

¹³ *Op. cit.*, 228.

¹⁴ *Op. cit.*, p. 154.

Conclui-se que a natureza jurídica da isenção não se trata de não incidência tributária, mas sim de natureza legal da qual resulta a não tributação.

5 A ISENÇÃO FISCAL CONDICIONADA

As isenções condicionadas são aquelas que não trazem em seu corpo, além do benefício da dispensa legal do pagamento do tributo, algum ônus como condição para sua fruição. Possuem, simultaneamente, um prazo determinado e condições estabelecidas.

O cumprimento das condições, dessa forma, garante o direito adquirido do contribuinte, pelo prazo estabelecido, de não ver frustrada a sua expectativa de dispensa de pagamento do tributo, sendo vedado ao Fisco a possibilidade de revogação ou alteração da isenção fiscal concedida

O direito à continuidade da isenção, mesmo que tenha sido revogada, garante ao contribuinte o direito adquirido, pelo prazo estabelecido, se cumprir, cumulativamente, os dois requisitos mencionados no art. 178 do Código Tributário Nacional: isenção por prazo certo e que tenham cumprido certas condições. Segue o dispositivo legal: “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”.

Nesse sentido, cabe destacar o seguinte comentário de Schoueri (2012, p. 626):

Vale notar que ambos os requisitos devem ser preenchidos para a aplicação do preceito acima: não basta uma isenção por prazo certo. Ela deve ser condicionada, o que dá a entender que o legislador complementar quis assegurar o direito daqueles que se adaptaram às condições impostas.

O contribuinte, ao pleitear o reconhecimento da isenção condicionada, deverá demonstrar que atende os critérios previsto na norma de isenção, a partir dos quais ter-se-á a relação jurídica de isenção com o Fisco.

5.1 O DIREITO ADQUIRIDO

O Código Tributário Nacional exige que para a geração de direito adquirido após a sua revogação, tenha o contribuinte atendido de forma cumulativa a isenção por prazo certo e em função de determinadas condições.

A Lei Complementar nº 24/75, no seu art. 13, conferiu ao art. 178 a redação que ele possui hoje, trocando “ou” por “e”: “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”.

Antes da alteração da redação do art. 178 do CTN, os requisitos eram alternativos, dando a possibilidade de o STF conceder ao contribuinte o direito à isenção embasada apenas em uma dessas alternativas: por prazo certo ou em função de determinadas condições. Nesse sentido, a isenção concedida a uma empresa que atendesse a certos requisitos, mas que não tivesse prazo definido de duração, se eternizaria.

A regra é a da revogabilidade plena das isenções, com ressalva àquela considerada onerosa, pela qual representa a isenção concedida a prazo certo (temporal) e em função de determinadas condições (condicional).

Dessa forma, a exegese do art. 178 do CTN confere ao contribuinte o direito adquirido, se atender aos requisitos cumulativamente, pelo prazo previsto na lei, mesmo que esta venha a ser revogada.

A esse propósito, assevera Sabbag¹⁵:

Em verdade, havendo revogação de uma lei que veicula isenção onerosa, todos aqueles que experimentavam o benefício antes da revogação, tendo cumprido os requisitos que o legitimam a tanto, deverão manter-se fruindo a benesse legal, pelo prazo predeterminado, mesmo após a data de revogação da norma.

Ao contribuinte será garantido o direito adquirido pela norma que lhe conferiu a isenção onerosa, mesmo que surja nova lei contrária à primeira.

5.2 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

A Súmula 544 do STF tem sido invocada frequentemente nos tribunais para defender o direito adquirido nas isenções dadas apenas em função de determinadas

¹⁵ *Op. cit.*, p. 889.

condições. Eis o texto: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Ao interpretar a expressão “sob condição onerosa”, indica que as isenções dadas apenas em função de determinadas condições, geram direito adquirido, contrapondo-se ao art. 178 do CTN pela qual deverá atender também por prazo certo.

O advento da nova redação do art. 178 do CTN, através da Lei Complementar nº 24/75, foi editada seis anos após o enunciado da Súmula 544 do STF de 10/12/69. Desse modo, não pode a súmula prevalecer sobre lei posterior, pois se assim o fosse, levaria ao absurdo de considerar a lei superveniente inferior hierarquicamente a um enunciado sumular.

Ressalta-se que o legislador constituinte já havia tratado do tema no § 2º do art. 41 do ADCT, deixando claro que apenas as isenções que seguem o art. 178, do CTN, geram direito adquirido, após revogadas:

Art. 41 - Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

Diante dos argumentos elencados, os julgados, posteriores à Lei Complementar nº 24/75, reputa-se ao direito adquirido apenas as isenções concedidas por prazo certo e sob determinadas condições. Observe a jurisprudência:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. SUDENE. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 4.239 /63. DL Nº 1.598 /77. ISENÇÃO. PRAZO CERTO E CONCEDIDA SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. **SÚMULA Nº 544/STF. PRECEDENTES.** 1. Agravo regimental contra decisão que negou seguimento a recurso especial. 2. O acórdão a quo, em ação objetivando a prorrogação do incentivo fiscal – isenção do imposto de renda - concedido pela SUDENE (art. 3º do DL nº 1.564 /77), em face da restrição imposta pela Lei nº 7.450 /85, afirmou que a isenção por prazo certo e concedida sob determinadas condições não pode prejudicar o direito adquirido. 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é vasta e pacífica no sentido de que: - “A regra instituidora da isenção em comento, condiciona o exercício do benefício fiscal ao incremento das exportações, trazendo assim considerável carga obrigacional. O Decreto-Lei nº 2.384/97 conforma-se com a exceção ao princípio da plena revogabilidade isencional (art. 178 , do CTN), sendo

instituída a isenção, por prazo certo e em função de determinadas condições” (REsp nº 197673/SC); - “Preenchidas as condições impostas pelo Decreto-lei 2.324/87 e pela Lei 7.988 /89 para a concessão de isenção ali prevista, não pode essa ser revogada, uma vez que concedida sob condição onerosa e por prazo certo (art. 178 , CTN)” (REsp nº 166552/SP); - “A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições” (REsp nº 188950/BA); - “A isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição onerosa, não pode ser revogada” (REsp nº 198331/SC); - “A isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições, não pode ser revogada enquanto se mantiver em execução o projeto empresarial de interesse público” (REsp nº 61886/DF); - “A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar a isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições - art. 178 do CTN” (REsp nº 74092/PE); - “Em se tratando de isenção sob condição, direito à prorrogação respectiva, por prazo certo, outorgado na legislação contemporânea à sua concessão individualizada, não pode ser revogada unilateralmente por inserida no Estatuto do contribuinte” (REsp nº 11361/PE). 4. In casu, a isenção tanto era a tempo certo quanto em função de determinadas condições. A não-concessão da isenção contaria, frontalmente, o art. 178 do CTN . 5. Aplicação da **Súmula nº 544/STF**: “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”. 6. Agravo regimental não-provido.... (RE 835466/PE, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 16-09-2006 (grifos nossos).

Diante do julgado, valiosa a observação de Alexandre¹⁶: “Quem, durante a vigência da lei concessória, cumpre os requisitos para o gozo do benefício, tem direito adquirido ao mesmo, pelo prazo previsto na lei, mesmo que esta venha a ser revogada”.

Portanto, o pedido de prorrogação do incentivo fiscal para a isenção do Imposto de Renda, que ora foi concedido por prazo certo e sob determinadas condições, e que já cumprido o lapso temporal estabelecido em lei, já teve suprimido seu direito adquirido que se perdura somente enquanto durar seus efeitos.

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que não se aplica o princípio constitucional da anterioridade da lei tributária para a revogação da isenção. Eis o julgado, extraído da obra de Ichihara¹⁷:

ICMS. Revogação de isenção. Não se aplica à revogação da isenção do ICMS o princípio constitucional da anualidade. A revogação não cria tributo novo. O Fisco tem direito de cobrar, logo após a revogação, o ICM autorizado no orçamento e previsto em lei anterior cuja exigibilidade se achava apenas suspensa pela isenção (RE 102.472-SP-STF-RTJ 111/446. Rel. Min. Soares Muñoz).

No entanto, ressalta-se que o legislador não pode revogar a isenção onerosa, condicionada, enquanto não tiver findado o prazo. Lembrando que a isenção

¹⁶ *Op. cit.*, p. 478.

¹⁷ *Op. cit.*, p. 196.

condicionada é aquela concedida por prazo determinado e em função de certas condições.

Já na isenção concedida por prazo indeterminado, a revogação pode ocorrer a qualquer tempo. Observe a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPOSTO DE IMPORTACAO. COMPANHIA HIDROELÉTRICA DOSÃO FRANCISCO – CHESF. DECRETO-LEI 8.031/45. ISENÇÃO. REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. LEI 8.032/90. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem aplicou o prazo estipulado no art. 5º, do Decreto 19.406/45, de cinquenta anos, à isenção de Imposto de Importação por prazo indeterminado à Companhia Hidroelétrica do São Francisco – CHESF, prevista no art. 8º, do Decreto-Lei 8.031/45. Impossibilidade. 2. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178, do CTN, só ocorrerá se atendidos, cumulativamente, os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Precedentes. Situação não configurada nos autos. 3. Admitir-se a irrevogabilidade de uma isenção concedida por prazo indeterminado é aceitar que o legislador de 1945 pudesse suprimir a competência legislativa de todas as legislaturas futuras com relação à matéria o que, a toda evidência, infringe princípios básicos da Democracia Representativa e do Estado Republicano. 4. Com o advento da Lei 8.032/90 operou-se a revogação da isenção à CHESF. 5. Recurso Especial provido. (STJ, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 11/09/2007, T2 – SEGUNDA TURMA)

Percebe-se que a concessão do benefício fiscal se deu por tempo indeterminado, e por isso revogou-se a isenção por não atender aos requisitos por tempo certo e atender a condições determinadas, cumulativamente, conforme descrito no art. 178 do CTN.

6 CONCLUSÕES

O artigo apresentou assuntos polêmicos, como a definição da natureza da isenção tributária e a aplicabilidade do direito adquirido face à revogação da isenção.

De um lado, a corrente doutrinária e jurisprudencial clássica, que define a isenção como mera dispensa legal do pagamento do tributo; do outro, a corrente doutrinária contemporânea, que define a isenção como hipótese de não incidência, embasado no entendimento de que a isenção impede a ocorrência do fato gerador do tributo, tornando impossível o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, a constituição do crédito tributário através do seu lançamento.

A isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, que incide por si só, na qual uma regra

incide por subsunção numa situação particular. Dessa forma, chegou-se à conclusão de que a natureza jurídica da isenção não se trata de não incidência tributária, mas sim de natureza legal que resulta em não tributação.

Apesar de a Súmula 544 do STF ser invocada frequentemente nos tribunais para defender o direito adquirido nas isenções dadas apenas em função de determinadas condições, os tribunais vêm sabiamente negando o pedido, pois estariam ferindo o art. 178 do CTN que, com o advento da nova redação, através da Lei Complementar nº 24/75, foi editado após o enunciado da súmula. Desse modo, não pode a súmula prevalecer sobre lei posterior, pois se assim o fosse, levaria ao absurdo de considerar a lei superveniente inferior hierarquicamente a um enunciado sumular.

Em regra, a isenção pode ser revogada a qualquer tempo, mas quando concedido o benefício tributário por prazo certo e sob condição onerosa, há de se observar o prejuízo causado ao contribuinte.

O próprio STF sumulou verbete nº 544, o seguinte entendimento: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

Segundo a jurisprudência, a condição onerosa é entendida como incentivo concedido por prazo certo e mediante condições.

Dessa forma, chegou-se a conclusão que mesmo que tenha sido revogada a isenção, é garantido ao contribuinte o direito adquirido, pelo prazo estabelecido, se cumprir, cumulativamente, os dois requisitos mencionados no art. 178 do Código Tributário Nacional: concedida por prazo certo (temporal) e em função de determinadas condições (condicional).

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel. **Curso de direito tributário: parte geral e especial**. 7. ed. Natal: Nordeste, 2005.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.