

p  
Acr. Trib. At.  
n. 15  
1998

Coordenação do Professor Alcides Jorge Costa

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

15



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIAL  TICA

São Paulo - 1998

*Decálogo*

LIVRARIA EDITORA

decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226-7717-3274-25

Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H-8H

Temos um advogado junto ao Pai. Leve Crieta e Justa!

# A Remissão no Direito Tributário Brasileiro<sup>1</sup>

Eurípedes Gomes Faim Filho

*juiz de Direito no Estado de São Paulo. Ex-professor de Direito da UNESP, ITE e UNOESTE. Membro do IBDT/USP. Pós-graduando da Faculdade de Direito da USP.*

## 1. Introdução

Encontramos pouca literatura jurídica sobre o tema remissão tributária, a maioria dos livros e tratados apresenta breve estudo sobre o assunto, às vezes resumido a uma única página, por isso entendemos que é necessário discorrer mais sobre este tema dando-lhe um tratamento mais profundo e foi o que tentamos fazer aqui e isto também porque achamos que a remissão tem sido usada como errado instrumento de política fiscal, como exporemos no texto.

Assim, tentaremos neste trabalho dizer o que se pode entender como sendo remissão, qual sua natureza jurídica e requisitos legais, bem como outras observações sobre o assunto, sem ter a pretensão de esgotá-lo.

Por fim, analisaremos um exemplo concreto de lei que tenha concedido este benefício fiscal para averiguar se os requisitos legais têm ou não sido seguidos.

Desta forma pretendemos dar uma pequena contribuição sobre o assunto que achamos de grande relevância pelos motivos que daremos no decorrer do texto.

## 2. Conceito de Remissão

Pode-se conceituar a remissão como sendo o ato praticado pelo credor que, por liberalidade, desobriga o devedor de quitar a dívida.

Jardim<sup>2</sup> ensina que a origem etimológica da palavra é a seguinte: *re* (para trás) + *missio* (deixar-se levar) = *remissio-onis* (mandar para trás, abrandamento, suavidade, indulgência e perdão).

Lembra Baleeiro<sup>3</sup> que não se pode confundir remissão com remição, que antigamente tinha a mesma grafia causando maior confusão do que hoje. Ex-

<sup>1</sup> A primeira versão deste trabalho, que foi bastante modificada, foi apresentada no Curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da USP, sendo professores os Profs. Drs. Alcides Jurge Costa e Gerd Willy Rothmann. Adotamos algumas sugestões destes mestres no texto e lhes prestamos merecida homenagem.

<sup>2</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Outras formas de extinção da obrigação tributária. *Curso de Direito Tributário*. Vários autores. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo : Saraiva/CEEU, 1982, pp. 157/185.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10<sup>o</sup> ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1986. (pp. 577 a 579).

plica ele que remissão vem do latim *redimere* ato de remii redimir ou resgatar a dívida por parte do devedor ou algum interessado.<sup>4</sup>

Já remissão tem sua origem na palavra latina *remissio, remissionem*, ato de remitir, em outras palavras, perdoar a dívida, renúncia do credor ao seu crédito.

Ocorre muita confusão também com o instituto da anistia fiscal, o que não deveria acontecer porque esta abrange exclusivamente as infrações cometidas<sup>5</sup> enquanto a remissão não trata de infrações, mas sim de débitos fiscais normais.

Ensina, contudo, Denari<sup>6</sup> que na essência as noções de anistia e de remissão estão interligadas, pois ambas estão relacionadas ao perdão de um débito tributário, sendo a anistia espécie de remissão que se aplica às penalidades por infrações tributárias.

Tanto no Direito Tributário quanto no Direito Privado a remissão pertence à parte obrigacional e se trata de uma liberalidade do credor, a diferença reside no fato de que neste ela resulta da vontade das partes e naquele ela se origina na lei.

Ressalte-se que como a remissão é um ato de disposição de patrimônio o credor que a realiza necessita possuir capacidade para agir e disponibilidade do bem, o que se aplica no Direito Tributário em que onde apenas o ente com capacidade de instituir o imposto pode perdô-lo.

Por fim, não se olvide que no Direito Privado o instituto da remissão não se confunde com a renúncia porque o devedor beneficiado por aquela pode não aceitá-la e consignar em pagamento e já no Direito Tributário tal faculdade não existe por ser a remissão *ex lege*, caracterizando-se assim verdadeira renúncia do Fisco.

Conceituada a remissão e desfeita a confusão com outros institutos passa-se a questionar sua natureza jurídica.

### 3. Natureza Jurídica da Remissão

A natureza jurídica da remissão tributária não está pacificada, existindo diversas teorias a respeito do assunto.

Para ver qual delas melhor se adequa ao caso nos socorreremos de conceitos do Direito Privado que, como ensinou Costa,<sup>7</sup> podem e devem ser usados no Direito Tributário, em tudo o que não houver conflito e no que couber.

<sup>1</sup> Arts. 766 e parágrafo único, 814, 900 e parágrafo único, 90\, todos do CC; art. 278 do Código Comercial; e arts. 787 a 794, II, do CPC.

<sup>5</sup> Art. 180 do CTN: "A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, ..." (grifo nosso).

<sup>6</sup> DENARI, Zelmo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. IBET/Resenha Tributária, 1978, p. 180.

<sup>7</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Direito Tributário e Direito Privado. Direito Tributário - futuros em Home-nagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Vários autores. Coordenador: Brandão Machado. São Paulo : Saraiva, 1984, pp. 221-240.

Há três posições básicas sobre o tema:

1. para alguns a lei cancela débitos fiscais sem atividade nenhuma da autoridade administrativa ou do contribuinte, portanto trata-se de um ato legislativo unilateral. A lei deve ser respeitada pelo Fisco, que não pode cobrar, e pelo contribuinte, que não pode pagar mesmo querendo;

2. para outros a lei autoriza a autoridade fiscal a conceder remissão, atendidas certas exigências, sendo necessária a provocação do contribuinte perante o Fisco, que assim demonstra seu desejo de obter a remissão. O Fisco analisa o cumprimento das exigências legais, e estando estas satisfeitas, deve ele conceder a remissão, não podendo deixar de fazê-lo. Assim só o contribuinte expressa sua vontade, sendo irrelevante a vontade do Fisco, portanto a remissão surge a partir de um negócio jurídico unilateral do devedor; e

3. por fim, há aqueles que entendem que na hipótese da remissão concedida com base em considerações de equidade relacionadas com os aspectos pessoais ou materiais do caso haveria uma atuação de vontade da autoridade, bem como do contribuinte que pede o benefício: trata-se assim de um negócio jurídico bilateral.

Em que pese doutos entendimentos em contrário entendemos que a atividade administrativa tributária é plenamente vinculada. Assim sendo, deve-se entender a expressão "autorizar" constante no art. 172 do CTN no mesmo sentido que se entende a expressão "pode", como quando a lei diz que o juiz pode isto ou aquilo, pois na verdade trata-se de um poder-dever, ou seja, estando presentes os requisitos legais configura-se o direito do interessado e o dever da autoridade de reconhecê-lo.

Desta forma entendemos não ser possível falar-se em vontade da autoridade, posto que esta é irrelevante em atos vinculados, não se classificando assim a remissão como negócio jurídico bilateral em nenhuma hipótese.

Carrazza<sup>8</sup> é enfático a este respeito dizendo: *“A Fazenda Pública não é a 'dona' do tributo. Ela o lança e o arrecada, nos estritos termos da lei. Não lhe é dado abrir mão, 'sponte propria', de seu recolhimento. Pelo contrário, só poderá deixar de arrecadá-lo em cumprimento a uma lei autorizadora (j)ratificará, pois, também neste caso, um ato administrativo vinculado”*.

Seria por acaso um negócio jurídico unilateral em que basta a vontade de uma das partes, no caso o sujeito passivo? Entendemos que não porque o contribuinte não pode obrigar o Fisco a receber algo que a lei perdoou.

Resta portanto a primeira hipótese que nos parece a mais acertada: a remissão tributária é um ato legislativo unilateral, obrigatório tanto para o Fisco como para o contribuinte.

Definida a natureza jurídica da remissão passemos a ver como ela é disciplinada no nosso Direito.

\* CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4ª ed., São Paulo : Malheiros, 1993, p. 380.

#### 4. Remissão no Código Tributário Nacional<sup>9</sup>

O Código Tributário Nacional regula a remissão no seu art. 172.<sup>10</sup> Ba-leeiro afirma que este artigo diz respeito ao mesmo instituto do Direito Civil encontrado nos arts. 1.053 a 1.055 do CC.

Passaremos a analisar este artigo do CTN com mais detalhes como segue.

#### 5. Hipóteses de Remissão - Taxativas ou Exemplificativas?

Afirma Jardim que as hipóteses previstas para concessão de remissão não são uma lista taxativa, mas meramente exemplificativa.

Entendemos diversamente deste autor porque a regra é que todos contribuam, no limite de suas posses, para a manutenção do Estado, sendo a remissão uma exceção e como tal não pode ser interpretada extensivamente.

Assim é que ensina França<sup>11</sup> dizendo que "*todas as leis excepcionais ou especiais devem ser interpretadas restritivamente*".

Mais especificamente no campo tributário Nogueira ensina que "*de-ve-mos ter em mente que o Direito Tributário tem por finalidade disciplinar a tributação com o escopo de obter receitas para o Estado ...*"<sup>12</sup> (grifo nosso), portanto qualquer coisa que vá contra esta finalidade é excepcional e como exceção deve ser encarada.

Finalizando a questão diz ainda Nogueira: "*l1 interpretação por analogia ou qualquer processo de preenchimento de lacuna da lei para cobrar tributo ou impor*

" As dimensões deste trabalho, por ser um artigo de revista, não permitem grande divagação pelo Direito Comparado, por isso, fazemos esta brevíssima nota para que este importante aspecto não passe totalmente em branco.

O Código Tributário da Alemanha (A0/77) assim dispõe sobre o assunto: "... § 227 Remi.1.1ão .(1) As autoridades fiscais j)Odem remitir jiretemões decorrentes da relação de débito de imjlosto, total ou parcialmente, quando a l1a cobrança violar a equidade, wnfimne as cirrnn.1tânâas do caso concreto; nas mesmas condições, podem ser re.l1ituida.l ou t0mj1emadas as imjlorlâncias j)(lgas. (2) Os poderes previsto. \ no inciso l m-bem à autoridade .fiscal superior da pessoa jurídica que administra o imposto ou às repartições .filcais por ela indimdas. O di.1poslo no § 203, inã.10 5, da lei de comjlel1.1ação, não é afetado jior esta norma.... § 261 Remissão. Preten.lões originárias da relação de débito de imposto jioderüo ser objeto de remissão, sefor constatado que a rnbração não será bem-sucedida ou 1e as mpedivas ml/as forem desflroporãonais em relação à imjlor-lânãa a ser wbrada." (Alemanha, Leis, Decretos etc. *Abgabenordnwgz* (AO - 1977). *Novo Código Tributário*. Tradução de Alfred.J. Schmid e outros. Rio de Janeiro/São Paulo, Forense/IBDT-USP, 1978). Fonrouge, citando Tesoro, Berliri, Giannini, Ingrosso e Pugliese, afirma que na Itália o Estado está absolutamente proibido de conceder remissão. O mesmo mestre, falando da Argentina, diz que lá é permitido, mas de forma limitada, sendo concedida pelo Diretor Geral da "*Dirección Impositiva*" com caráter geral e quando houver circunstâncias excepcionais evidentemente justificadas, tais como inundações, terremotos ou grandes catástrofes, aplicando-se somente a alguns impostos e não havendo lá anistia de infrações tributárias. (Fonrouge, Carlos M. Giuliani. *Deredw Financiero*. 2ª ed., Buenos Aires : Depalma, 1970, vol. I, p. 562.)

w "Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância escusáveis 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....."

<sup>11</sup> FRANÇA, R. Limongi. *Hermenhtirn\_jurídica*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1988, p. 49.

<sup>12</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direio Tributário*. 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1987, p. 107.

*pena tributária, para modificm; dispensar ou extinguir o tributo, quer-nos parecer impossível, ilegítima, face à Constituição, pois a obrigação tributária é uma 'obligatio ex lege' (grifo nosso).<sup>13</sup>*

Moreira alerta que José Geraldo Ataliba Nogueira não concorda com Ruy Barbosa Nogueira dizendo que "não tem cabimento ... sustentar a tese da interpretação estrita ou restritiva do direito tributário, a qual resulta da concepção excepcional desse ramo de direito. Concluímos ... que a interpretação do direito tributário é a mesma aplicável às demais normas de direito comum".<sup>14</sup>

Diz Moreira que os dois mestres tinham parcial razão, pois um buscava a segurança jurídica e o outro objetivava evitar abusos advindos de interpretação muito dura da lei.

Pelas razões expostas no texto acatamos a lição de Ruy Barbosa Nogueira porque, embora esta seja anterior ao CTN, é ela ainda válida, portanto exceções só podem ser criadas por Lei.

Jogando uma última pá de cal sobre o assunto temos o art. 108, § 2º, do CTN que diz: "*O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido*".

Respondida esta indagação, passemos a ver uma a uma das cinco hipóteses taxativas de remissão previstas no Código Tributário Nacional no seu art. 172.

## **6. Situação Econômica do Sujeito Passivo**

Baleeiro ensina que esta modalidade de remissão beneficiaria o sujeito passivo sem condições econômicas de saldar sua dívida fiscal, não importando o motivo, pois o CTN não exclui nem a culpa deste no caso.

Já Fanucchi diz que esta modalidade ocorre quando o contribuinte não tem como saldar sua obrigação por falta de recursos.

Perante o disposto no Código tem-se que concordar com os dois mestres, em especial quanto à observação de Baleeiro de que o motivo no caso é irrelevante.

## **7. Erro de Fato ou Ignorância Escusável**

Baleeiro ressalta que o erro ou a ignorância têm que ser de fato não se admitindo o erro de direito, porque a ninguém é dado afirmar que não conhece a lei para não respeitá-la. Fanucchi se expressa de maneira idêntica.

## **8. Crédito de Diminuto Valor**

Baleeiro diz que aqui se trata do crédito fiscal de valor insignificante, caso em que fica mais caro cobrá-lo que dispensá-lo, sendo que geralmente esta remissão é feita genericamente pela lei.

<sup>13</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. São Paulo: Bushatsky, 1964, p. 51.

<sup>14</sup> MOREIRA, João Batista. Fundamentos da equidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista de Direito Administrativo* 130/13-39, pp. 23/24.

Lembra Fanucchi que aqui ocorre muita confusão com a anistia, o que não se justifica como se viu acima.

Bonilha<sup>15</sup> preparou o mais longo estudo que encontramos sobre o assunto onde recorda que esta forma de remissão é objetiva, diversamente das demais hipóteses que dependem da situação subjetiva do contribuinte.

Diz Bonilha que esta modalidade de remissão atende mais aos interesses do Fisco do que dos sujeitos passivos porque ela tem o escopo de evitar um grande número de cobranças de créditos de valor econômico irrisório, o que traz prejuízos para o Erário devido ao fato já mencionado de que exigí-los é mais dispendioso que dispensá-los.

Bonilha exemplifica com o caso da Lei Federal nº 7.450/85 que perdoou dívidas fiscais, mas sem que este perdão implicasse "*restituição de quantias pagas, nem compensação de dívidas*" (art. 77).<sup>16</sup>

## 9. Equidade

Entendemos como Moreira<sup>17</sup> que afirmou que como o Código menciona a equidade é necessário dizer-se do que se trata, em que pese entendimentos contrários à sua aplicação e a opinião de alguns que acham que este conceito é confuso e gerador de discordâncias sem fim, pois a definição do que seja equidade gera grande discussão doutrinária desde longa data.

Moreira conceitua equidade como sendo "*o reconhecimento e j1ropiciação da igualdade material*" que tanto pode ser *in mellius* quanto *in pejus*.

Conforme Silveira<sup>18</sup> a equidade tem o conceito vulgar de Justiça no caso concreto, sendo tradicionalmente equiparada à Justiça ideal, não à Justiça legal. Ela se faz necessária em alguns tipos de casos concretos: a) a generalidade exacerbada da lei não satisfaz o caso concreto; b) há omissão da lei quanto ao caso concreto; e c) a solução legal não se adequa ao caso concreto total ou parcialmente. Lembra ele que há doutrinadores que entendem que o juiz pode não aplicar a lei que se mostrar inadequada ao caso concreto.

<sup>B</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da remissão ou cancelamento de débitos fiscais de diminuto valor. *Revlerlório IOB deJurisprudêna*, 1ª quinzena de julho de 1988, nº 13/88, p. 191.

<sup>11</sup> Trouxe Bonilha decisões do extinto Tribunal Federal de Recursos sobre esta questão e a restituição onde este entendeu que a quantia consignada em juízo é alcançável pela remissão, o mesmo não ocorrendo quando já houvesse sido realizada arrematação do bem penhorado.

Na hipótese e a consignação disse o mesmo Tribunal que a remissão não ocorrera porque "*o deHf-lão em juízo não signifw ainda j1agamenlo que só se verifica mm sua rnnvenio em renda da União. Sobre- vindo a mllisão, a importânã dej10.litãda deverã ser restituída lw executado, sem que haja, jlor isso ofensa ao d\p)llo 110 artigo 77 da Lei n° 7.450/85*" (Agravo de Instrumento nº 52.032 publicado no *Diário Oficial da União*, de 28 de abril de 1988, citado por Bonilha, p. 190).

Quanto à arrematação entendeu o E. Tribunal que: "*Efetuada o leilão, com a conseqüente arrematação do bem penhorado, este alo não se descol1.litui j1ela .rn/1eroeniêna de lei concedendo remissão. Irrelevância de, quando de sua edição, haver em cima embgo.1 à arremalação. A lrammissão de j1roj1riedade já se verificara, embora pudesse desfizer-se o alo mm a eventual jm1cedhnia dos embargos. julgados imj1rotedenle.1, mantém-se íntegra a alienação já anteriõnente ocorrida*" (Agravo de Instrumento nº 54.039, publicado no *DOU* de 28 de abril de 1988, p. 9.737, citado por Bonilha, p. 190).

<sup>17</sup> MOREIRA, João Baptista. Obra citada.

<sup>B</sup> SILVEIRA, Alípio. *Hermenêutica lw Direito Brasileiro*. São Paulo : RT, 1968, dois volumes, p. 370.

Fanucchi afirma que às considerações de equidade têm por objetivo restaurar a isonomia prejudicada por hipóteses iguais, mas com resultados tributários diversos

Baleeiro ressalta que as considerações de equidade são relacionadas a aspectos personalíssimos do contribuinte ou materiais do caso. Cita ele ainda Aristóteles que disse: *"A natureza própria da equidade consiste em corrigir a lei, na medida em que esta se mostra insuficiente, em razão de seu caráter geral"*.<sup>19</sup>

Segue Baleeiro dizendo que não concorda com Pontes de Miranda quando este afirma que a equidade nada mais é do que uma permissão legal dada a alguém para decidir com liberdade no caso concreto camuflada pela falta de objetividade desta expressão, porque também o conceito de "princípios gerais do Direito" é vago, tendo a doutrina tentado dar limites ao conceito da equidade.

Baleeiro diz ainda que a equidade presta-se para suprir as lacunas legais, mas também serve para interpretar e adequar a lei que se mostrar injusta no caso concreto devido a seu caráter genérico e impessoal, sendo que pela equidade se procura satisfazer a Justiça, cujo conceito depende do momento e latitude em que se vive.

Pelo exposto podemos dizer que se entende equidade como sendo a satisfação do sentimento de Justiça ferido pela disposição legal que não se adequa ao caso concreto. No nosso caso, se a disposição legal se mostrar injusta ao ser aplicada, pode ela ser mitigada aplicando-se até a remissão no objetivo maior de atingir a Justiça.

Importante ressaltar que, como a atividade tributária é vinculada, a Lei que autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão neste caso deve dizer clara e expressamente quais são as "considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso", portanto, no nosso entender, as análises referentes ao cabimento da equidade seriam feitas no âmbito legislativo.<sup>20</sup>

## 10. Peculiaridades Regionais

Seriam abrangidas por esta hipótese calamidades públicas, profunda crise econômica, comoção política, endemias, epizootias que dizem rebanhos etc.

Outro caso lembrado por Fanucchi ocorre quando se concede o benefício a contribuintes de áreas menos desenvolvidas do território.

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. Obra citada, p. 439.

<sup>20</sup> Interessante notar que neste caso, no Direito alemão, um dos mais perfeitos do mundo em termos tributários, há expressa previsão legal de restituição do tributo a quem já o pagou, o que nos parece mais justo do que o que se faz aqui, confiava-se: "" ... § 227 Remissão. (1) As autoridades fiscais podem remittir f'relen.lões decorrentes da relação de débito de injlusto, lotai oit j)(rcialmente, quando a sua cobrança violar a equidade, confirme as circunstâncias do mm concreto; nas mmnas condições, podem ser restituídas ou compensadas as importâncias pagas." (grifo nosso) (AO/77).



Conhecendo-se as hipóteses de remissão que há, surge a questão de como pode ela ser dada.

### 11. Forma de Concessão

Alguns juristas entendem que a remissão tributária pode ser concedida apenas pela lei, sem necessidade de nenhuma atividade da autoridade administrativa. Para estes existiriam dois casos de concessão de remissão: 1. remissão concedida com necessidade de prática de atos por parte da autoridade administrativa; e 2. remissão concedida diretamente pela lei, sem necessidade de nenhum ato complementar, salvo os atos internamente necessários.

Fanucchi ao diferenciar a anistia da remissão afirma: "*a remissão é extintiva desse mesmo crédito e é concedida quer haja, ou não, infração à legislação por parte do sujeito passivo, porém sempre dependente da concessão individuada de autoridade administrativa*"<sup>21</sup> (grifo nosso). Diz ele que a lei deve dizer qual é a autoridade com atribuição para conceder o benefício, mas, evidentemente, no silêncio da lei, coisa comum de acontecer, deve-se entender que é a mais alta autoridade fazendária ou quem esta designai sob pena de frustrar-se o direito do contribuinte.

Jardim,<sup>22</sup> por sua vez, afirma que "*o conceder remissão implica despacho motivado, no qual o signatário adnumera as razões da renúncia ao crédito tributário*" (grifo nosso).

Concordamos com estes dois autores no sentido de que a participação da autoridade administrativa é essencial não podendo se limitar aos atos internamente necessários, mas devendo conceder a remissão por despacho fundamentado.

O próprio teor do art. 172 do CTN a nosso ver não deixa dúvidas dizendo:

*"A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário ..."* (grifo nosso).

Portanto só a lei autoriza e só a autoridade fiscal concede a remissão, sendo necessário o concurso da lei e da autoridade administrativa.

De qualquer forma a autoridade administrativa não pode conceder remissões de forma discricionária porque a atividade tributária é plenamente vinculada, devendo a remissão sempre vir da lei.

Seria dispensável dizer-se que a recusa imotivada da autoridade administrativa em cumprir a lei que autorizou a remissão poderia ser superada pela autoridade judiciária em mandado de segurança.

### 12. Remissão e Direito Adquirido

O parágrafo único do art. 172 do CTN tem a seguinte redação: "*O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155*".

<sup>21</sup> FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4ª ed., São Paulo : Editora Resenha Tributária, 1986, vols I e II, pp. 341/342.

<sup>22</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Obra citada. p. 168.

Por sua vez dispõe o art. 155 do CTN: *“1ª 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”.*

Alguns doutrinadores entendem que, devido a esta determinação legal, o despacho da autoridade administrativa que concede a remissão não gera direito adquirido, sendo ela revogável *ex officio* sempre que se constatar que o contribuinte não cumpria com as exigências legais para o recebimento do benefício, executando-se o crédito acrescido de juros de mora.

Note-se que a remissão diverge da moratória porque nesta pode-se dizer que o contribuinte parou de satisfazer as exigências legais, pois estas podem se referir ao futuro, já na remissão só se trata de requisitos existentes na época da sua concessão, referindo-se, portanto, ao passado.

Lembram alguns mestres que este parágrafo único não tem utilidade porque se o contribuinte não tivesse satisfeito as exigências legais nunca poderia ter adquirido qualquer direito. Neste caso a concessão da remissão estaria maculada por vício de ilegalidade e, assim, poderia ser revogada a qualquer momento. Seguem nesta linha, entre outros, Baleeiro e Fanucchi.

Acrescenta Fanucchi que a outorga do benefício não gera direito adquirido podendo ser revogada a qualquer tempo como qualquer outro ato administrativo voltando o crédito tributário ao que era antes na sua integridade. Assim não é correto dizer-se que a remissão sempre extingue o crédito tributário, sendo em alguns casos causa suspensiva apenas. No entanto diz ele que a revogação equivale à da moratória, com os mesmos efeitos.

Crítica Jardim o dizer de alguns tributaristas e do CTN de que o despacho que concede a remissão pode ser revogado porque segundo ele este despacho é ato plenamente vinculado e não discricionário, portanto não cabe nele revogação, mas tão-somente invalidação (anulação ou reconhecimento de nulidade).

Diz Jardim que *“... a remissão efetivada mediante ato legítimo gera direito adquirido, ao contrário do que dispõe o Código e ao reverso do que imprópria e presuntamente se pensa”* (p. 169).

Estamos com Jardim por entender também como ele que a atividade administrativa tributária é plenamente vinculada e que se o contribuinte satisfaz as exigências da lei tem ele sim direito adquirido, pois caso contrário não seria próprio dizer sequer que este tenha tido direito à remissão concedida.

### 13. Outras Observações

#### 13.1 O caso especial do ICMS e impostos indiretos

Lembrava Baleeiro que no caso do ICM era necessário fazer-se convênios entre todos os Estados-membros, segundo dispunha o art. 10 da Lei Complementar nº 24/75 para se conceder remissão.

Atualmente a Constituição tem a seguinte redação:

"... Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre ... II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; ... § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: ... 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, se percebe que a exigência persistiria se se interpretasse a remissão como sendo um tipo de benefício fiscal, no entanto, no caso do ICMS e dos demais chamados impostos indiretos em geral é questionável se é possível a concessão da remissão.

Esta dúvida surge porque nos assim chamados impostos indiretos o contribuinte de direito não é o mesmo que o contribuinte de fato, ou seja, o comerciante ou industrial apenas imbuta o imposto no preço e o consumidor é quem paga o imposto, cabendo então ao comerciante ou industrial o recolhimento do imposto que na realidade não foi pago por ele.

Desta maneira nos parece que conceder remissão de impostos ao contribuinte de direito, que funciona como se fosse mero agente arrecadador, é na verdade fazer uma doação pura, simples e imotivada de dinheiro público para um particular, razão pelo qual entendemos não ser possível conceder remissão nestes casos.

#### 13.2 Remissão e solidariedade

No caso de solidariedade a remissão atinge a todos os devedores, salvo disposição de lei em contrário, pois alguns dos coobrigados podem não satisfazer às exigências da lei concessiva da remissão.

A respeito disto diz o CTN: "... Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: ... II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada jJessoalmente a um deles, subsistindo, nesses casos, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; ...".

Note-se que o CTN fala em "saldo" o que autoriza dizer que a parte do contribuinte beneficiado deve ser abatida do total, não se podendo cobrar tudo dos que não receberam o benefício, a exemplo do que ocorre na lei civil.<sup>23</sup>

H Código Civil: "Art. 1.055. A remissão concedida a um dos co-devedores extingue a dívida na parte a ele correspondente; de modo que, ainda reservando o credor a solidariedade contra os outros, já lhes não pode cobrar o débito sem dedução da parte remitida".

### 13.3. O art. 150, § 6<sup>o</sup>, da Constituição Federal

O art. 150, § 6<sup>o</sup>, da Constituição Federal dispõe que: "*Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal*".

Afirma Carrazza<sup>24</sup> que a Constituição objetivou aqui não deixar dúvidas de que só o ente público com competência constitucional para tributar pode perdoar o tributo.

Observa ainda o mesmo autor que a Constituição omitiu o Distrito Federal, contudo, este evidentemente está incluído, pois se trata de um membro da Federação, não havendo motivos para excluí-lo.

Ferreira Filho, comentando este parágrafo, acrescenta que a remissão só pode ser concedida por Lei relativa ao imposto sobre o qual o benefício ocorrerá. <sup>z</sup> Talvez o que este autor tenha querido dizer foi que será necessário uma Lei própria para a remissão de cada tipo de tributo.

Martins e Bastos<sup>26</sup> ao estudarem este dispositivo constitucional confirmaram os dizeres de Carrazza acrescentado que a expressão "*lei específica*" não foi muito bem escolhida pelo legislador constituinte porque para eles qualquer lei que não seja complementar tratando de princípios gerais é lei específica, não importando o fato de ser ou não exclusiva sobre remissão ou anistia ou conter outras matérias, no que concordamos com eles.

O que é muito interessante notar é que tal exigência se encontra disciplinada no artigo que trata das garantias do contribuinte, o que reforça nossa posição de que é garantia do contribuinte honesto que a remissão não seja dada de forma indisciplinada e imotivada.

## 14. Exemplo Concreto de como tem sido Dada Remissão

O autor do presente estudo, como juiz de Direito, negou cumprimento à Lei Estadual Paulista n<sup>o</sup> 8.198/92,<sup>27</sup> por não atender esta lei ao disposto no CTN. como retromencionado, tendo havido recurso.

<sup>24</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Obra citada, p. 381.

<sup>25</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, São Paulo : Saraiva, 1994, vol. 3, p. 107.

<sup>26</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brmil*. São Paulo : Saraiva, 1990, vol. 6, tomo I, pp. 211/214.

<sup>27</sup> A mencionada Lei Estadual n<sup>o</sup> 8.198/92 no seu art. 1<sup>o</sup> trata daqueles que não perdem a condição de microempresa enquanto que o art. 2<sup>o</sup> trata de porcentagem do ICMS e o que nos interessa é o art. 3<sup>o</sup> que singelamente diz o seguinte:

"Fica dispensado o pagamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS em relação a operações ocorridas até a data da publicação desta Lei, com: I - alimentação fornecida em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares; II - programa para computador (*software*), personalizado ou não. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica ao fornecimento e à distribuição de bebidas e nem autoriza a restituição de tributos já recolhidos".

Os arts. 4<sup>o</sup> e 5<sup>o</sup> da Lei revogaram disposições anteriores e dispuseram sobre a vigência imediata da Lei.

Perceba-se a intenção, comum neste tipo de lei, de premiar somente o mau pagador, pois aquele que honrou sua obrigação cívica para com o fisco não terá restituição do tributo já recolhido.

Na decisão se disse que a Lei "não atendeu aos preceitos do CTN, pois nada fala de despacho da autoridade administrativa, que nem se encontra nos autos, e muito menos expõe em qual das cinco hipóteses previstas no art. 172 do CTN embasou sua benignidade. O dinheiro público não pode ser dispensado sem mais aquela, sendo inadmissível a lei dizer simplesmente 'fica dispensado o pagamento'. O contribuinte honesto tem direito público subjetivo a que se atendam com rigor aos preceitos constitucionais e legais na administração do erário, não podendo aceitar liberalidades imotivadas por parte do Poder Público."<sup>28</sup>

AC. 15ª Câmara Cível do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em V. Acórdão da lavra do E. Desembargador Maurício Vidigal, decidiu o mesmo feito de maneira diversa dizendo: "Realmente, como sustenta o nobre magistrado houve remissão do débito, mas ela não está restrita ao procedimento previsto pelo artigo 172 do Código Tributário Nacional. Em razão de critérios de conveniência e oportunidade, nem sempre percebidos por membros do Poder Judiciário pelo simples fato de que não estão sujeitos às pressões exercidas sobre os que ocupam cargos políticos, os Poderes Executivos e Legislativo têm muitas vezes concedido remissão incondicional de créditos fiscais sem as condicionar a atos fundamentados de autoridade administrativa. É que não se pode admitir que a própria lei não tenha ajuizado a necessidade da remissão, deixando-a a critério da autoridade administrativa."<sup>29</sup>

Em que pese o devido respeito e o mais elevado acatamento que merece o V. Acórdão não concordamos com ele por tudo que foi exposto no texto.

Lembre-se que o Direito Administrativo, berço do Direito Tributário, tem inclusive permitido a análise do próprio mérito pelo Judiciário para se averiguar dos princípios da moralidade, razoabilidade etc., havendo expressa previsão constitucional a este respeito no art. 37 da CF/88.

Uma importante questão que surge é se pode o juiz, de ofício, negar cumprimento à legislação que não respeitar o Código Tributário Nacional e a resposta é positiva porque ao juiz cabe cumprir a Constituição e as leis constitucionais, como é o caso do CTN, não podendo o magistrado aceitar ilegalidades e jamais homologá-las, coisa que expressamente prevê o art. 129 do CPC.<sup>30</sup>

Lembre-se, a propósito, que os vícios de ilegalidade e lesividade das remissões que são concedidas por aí são combatíveis por meio de ação popular, pois nesses casos via de regra se tratam de leis de efeitos concretos e não leis em tese.<sup>31,32</sup>

<sup>27</sup> Processo nº 561/91 da Vara do Anexo Fiscal da Comarca de São Vicente, SP.

<sup>29</sup> Agravo de Instrumento nº 246.145-2/3 - IV 91 I - referente ao processo mencionado na nota anterior.

<sup>30</sup> "Conventando-se, /das circunstâncias da causa, de que o aulor e o réu le seroiram do processo flara ... conseguir fim proibido por lei, ojuiz Inofêrirá senlença que obste aos objetivos das partes" (art. 129 do CPC).

<sup>31</sup> Conforme Lei nº 4.717/65, art. 1º e R/TJESP 103/169.

<sup>32</sup> A título de curiosidade trazemos à colação o artigo publicado no Jornal O Estado de S. Paulo no dia 11 de junho de 1995, p. A-13, denominado Acordos prejudicaram construção de casas, escrito por Kássia Caldeira.

No artigo não se menciona expressamente a Lei aqui tratada, mas evidentemente é dela que ele fala quando diz que: "A rede McDonald's se beneficiou da anistia fiscal concedida ... a 300 mil deve-

## 15. Conclusões

São várias as conclusões a que chegamos nesse estudo, entre elas que se pode conceituar a remissão como sendo o ato praticado pelo credor que, por liberalidade, desobriga o devedor de quitar a dívida, tendo ela a natureza jurídica de um ato legislativo unilateral.

Percebemos ainda que os requisitos de qualquer remissão são: 1. ela deve ser autorizada por lei da pessoa política com competência constitucional para tributar; 2. deve se basear em uma das hipóteses do art. 172 do CTN que é taxativo e não exemplificativo; 3. deve ser concedida pela autoridade administrativa; e 4. o despacho da autoridade deve ser fundamentado.

Averiguamos que o despacho que concede a remissão não pode ser revogado, mas apenas anulado porque se trata de ato vinculado, gerando ele sim direito adquirido se a lei foi satisfeita pelo contribuinte.

Foi esclarecido também que não é possível, no caso dos denominados impostos indiretos, a concessão de remissão.

Vimos ainda que a remissão beneficia a todos os devedores solidários, se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.

Infelizmente a remissão não tem sido concedida com todos os critérios aqui elencados.

O que se tem visto é que a remissão tem sido dada como um prêmio ao mau contribuinte e como castigo àquele que honestamente tem cumprido a lei.

Tem-se dito entre o povo que o melhor é não pagar os tributos em dia, pois mais cedo ou mais tarde estes serão total ou parcialmente perdoados, o que demonstra os nefastos efeitos da atual política de remissões tributárias.

Se o Estado como um todo fosse muito rico ou estivesse com dinheiro sobrando seria mais correto diminuir os impostos do que perdoar de uns e não de outros. Na verdade, no Brasil, o Estado está falido e não se justifica dar-se remissão como se tem dado.

Além de ser esta uma péssima política fiscal é ela também inconstitucional porque o art. 150, II, da CF, dispõe: *"Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, ..."*

Bastos e Ives Gandra dizem que *"sempre a anistia e a remissão representam uma injustiça em relação aos contribuintes que honraram seus compromissos, principalmente se ofizeram apesar da excessiva carga fiscal."*<sup>33</sup>

dores do ICMS entre bares, restauran(es e distribuidores de *software*". Disse ainda a reportagem que: "O governo ... deixou de construir cerca de 8 mil casas populares perdoadando a dívida ... "e parcelando outra , somando os casos R\$ 30 milhões". Acrescentou a repórter que o governo "... construiu 88 mil casas populares em cinco anos . poderia ter feito mais se não perdoasse dívida de quem tem dinheiro para pagar" segundo o que lhe disse o presidente do CDHU.

<sup>33</sup> BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. Obra citada, pp. 212.

O Prof. Gerd Willy Rothmann, no curso de pós-graduação da FADUSP, questionou esta afirmativa, achando ele que nem sempre a remissão significa uma injustiça.

Entendemos que a razão está com Bastos e Gandra. Imaginemos dois contribuintes em situações econômicas idênticas, sendo que um paga o tributo devido na época certa e o outro não paga. Decorre o tempo e eles entram em condições de merecer uma remissão que for concedida, mas só o mau pagador se beneficiará. Onde justiça? Evidentemente que não na remissão como aqui praticada.

A remissão pode servir como bom instrumento de política fiscal se por meio dela se evitar a destruição ou sofrimento desnecessário do contribuinte, no entanto, nestes casos, deveria se deixar também beneficiar aqueles que honestamente cumpriram com sua obrigação fiscal no prazo legal e não só os que dão calote no fisco.

Assim espera-se que tal prática seja um dia interrompida concedendo-se remissão apenas quando o caso realmente a recomendar como medida de maior Justiça.