

A Interpretação das Desonerações Tributárias no Direito Brasileiro

Ives Gandra da Silva Martins*

O Código Tributário Nacional, em seu art. 111, está assim redigido: “*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I. suspensão ou exclusão do crédito tributário; II. outorga de isenção; III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*”.

Tal disposição veicula, esclarecendo, princípio constitucional estabelecido pelo art. 146 da Constituição Federal, cuja dicção se segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas¹.

A lei complementar, que cuida de normas gerais, é sempre explicitadora de princípios constitucionais, não podendo nem alterá-los, nem ampliá-los além do contexto concebido pelo legislador maior. Tem hierarquia infraconstitucional, mas é conformadora do âmbito de atuação do legislador ordinário, podendo-se dizer que tal poder de delimitar sua ação torna-a — exclusivamente para estes efeitos — de nível hierárquico superior. Subordina, sem ser subordinada. O legislador complementar explicita o legislador supremo e condiciona o legislador ordinário².

Ora, a técnica hermenêutica mereceu do legislador complementar toda uma seção, deixando claro que se, como dizia Carlos Maximiliano, o Direito Constitucional deve ter exegese diferenciada dos demais ramos do Direito, o Direito Tributário, por seu lado, perfila um sistema de interpretação próprio às suas peculiaridades, que decorrem da implicitude da Lei Maior sobre tais características exteriorizadas pelo diploma complementar³.

Desta forma, o art. 111 desventra princípio constitucional inserto na Carta Magna, por força de seu art. 146, tendo sido recepcionado pela Constituição de 1988 e sendo norma geral do sistema.

Sugeri ao presidente da Subcomissão de Tributos (Deputado Dornelles) incluir, no inciso III do art. 146, o advérbio *especial-*

* Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional e Presidente do Centro de Extensão Universitária.

mente, que não constava da primeira versão do dispositivo, o que ocorreu, após longa busca de uma solução, evitando-se que se limitasse às três alíneas mencionadas, assim como abrangesse tudo aquilo que tivesse característica e perfil de *norma geral*, explicitadora de Lei Maior⁴.

Desta forma, o art. 111, recepcionado pela Constituição de 1988, se insere neste *esclarecimento constitucional*, representando, a lei complementar, a *longa manus* do legislador supremo.

Ora, o art. 111, claramente, oferta uma interpretação limitativa às suspensões e exclusões do crédito tributário, no inciso I, utilizando-se — a meu ver e da doutrina — de forma inadequada, o advérbio *literalmente*, para esclarecer a técnica exegética a ser adotada.

Tem-se por pacífico que o *literalmente* não autoriza a afirmação de que a exegese deva ser *gramatical* apenas. Deve, isto sim, ser restritiva ou estrita, o que vale dizer, técnicas analógicas, extensivas ou integrativas não estão entre os instrumentos passíveis de utilização pelos intérpretes, ao analisarem as exclusões ou suspensões do crédito tributário⁵.

Ora, as anistias e as isenções são formas de exclusão do crédito tributário, a teor do art. 175 do CTN, também norma geral explicitadora da Constituição, estando assim redigido: “*Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia*”⁶.

Na exclusão do crédito tributário, há o nascimento da obrigação tributária, mas não ganha, o Poder Público, o direito de exigí-la, pois tendo o crédito tributário, por força do

art. 139 do CTN, a mesma natureza da obrigação, conforma-se, todavia, através de seu ingresso no universo administrativo, por uma das formas de lançamento previstas nos arts. 142 a 150 do referido diploma⁷.

Ora, se nas isenções e anistias nasce a obrigação, mas é excluído o crédito por decisão legislativa do Poder Tributante, — que tendo o poder de tributar, abre dele mão, no concernente à exigência — houve por bem, o legislador complementar, dispor que a interpretação deveria ser necessariamente restritiva, visto que quem oferta o favor legislativo é quem define os limites do favor outorgado. E, por força do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, necessariamente será veiculado por lei⁸.

Não se deve confundir o mecanismo hermenêutico determinado pelo art. 111 com a técnica própria da interpretação das desconexões constitucionais, porque, nestas, não nasce a obrigação tributária e, não nascendo a obrigação, não há porque falar em crédito. É de se lembrar que se tem admitido, no mais das vezes, para a exegese das imunidades, interpretação extensiva, objetivando não permitir que os Poderes Tributantes, normalmente pressionados por escassez de recursos em suas burras, venham a diminuir a força do desiderato constitucional, retirando imunidades outorgadas pelo constituinte⁹. Graficamente, o Ministro Thompson Flores distinguiu a forma de exegese própria para isenções e anistias daquela concernente às imunidades constitucionais, no breve e didático texto que transcrevo:

Papel de Imprensa. Ato Inexistente. Interpretação Literal.

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. *Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência (grifos meus)*¹⁰.

Ora, à luz desta conformação hermenêutica da Suprema Corte aplicável a imunidades e isenções, é de se entender também aplicável às anistias concedidas, que só podem ser usufruídas por sujeitos passivos da relação tributária, se estes cumprirem todas as exigências impostas pelo legislador ordinário. E, neste particular, a jurisprudência não é diversa da interpretação da lei e do entendimento da doutrina, como se pode perceber, nos seguintes acórdãos:

1) Superior Tribunal de Justiça

Recurso Especial 92305-RS (96/0021067-5)
Relator: O Exmo. Sr. Ministro José Delgado
Recorrente: Schnorr e Companhia Ltda.
Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul
Advogados: Dr. Bertram Antônio Sturmer
Drs. Antônio Carlos Welter e outros

Ementa: Comercial. Civil. Microempresa Lei Estadual 7.999/85. Benefícios. Condições para tanto. Sócio que possui atividade paralela, criando-se óbice a aplicação da supracitada lei. Somatória das receitas brutas. Recurso não conhecido.

1. Se a Lei 7.999/85 estabelece certas condições para que a pessoa física ou jurídica usufrua dos benefícios concedidos a microempresa, eventual descumprimento acarreta a não-aplicação da referida lei.

2. No caso, o sócio quotista da recorrente tinha empreendimento rural, o que obstaculiza o gozo dos benefícios. A somatória das receitas brutas de ambas as empresas é medida de rigor.

3. Recurso especial improvido.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Exmos. Srs. Ministros José de Jesus Filho, Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira¹¹.

Brasília, 2 de setembro de 1996 (data do julgamento)¹².

Ministro Humberto Gomes de Barros, Presidente.

Ministro José Delgado, Relator (publ. no *DJ* 14/10/1996);¹³

2) Tribunal da 5ª Região

Agravo de Instrumento 31939
Proc.: 200005000436102 UF: RN Órgão Julgador: 4ª Turma
Data da decisão: 20/03/2001
Doc.: TRF500045579
DJ data: 20/04/2001 p. 1057
Relator: Desembargador Federal José Baptista de Almeida Filho
Decisão: unânime

Ementa: Constitucional. Tributário. Refis. Adesão sem observância dos requisitos obrigatórios. Impossibilidade. Lei 9964/2000.

1. Contribuinte que aderir ao Refis está obrigado ao cumprimento das normas instituidoras do programa.

2. Opção adesiva. Para se obter os benefícios do Refis é necessário a observância às suas determinações.

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Agravo improvido.

Data da publicação: 20/04/2001.

Referência: Leg. Fed. Lei 9964 ano 2000 art. 1º *Caput*;¹⁴

3) Superior Tribunal de Justiça

Recurso Especial 174.209-MG (98/0033649-4)

Relator: O Sr. Ministro Garcia Vieira

Recorrente: Comercial Joseane Ltda .

Recorrida: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais

Advogados: Drs. Antônio Fernando Drummond Brandão e outros

Paulo Abranches de Lima e outros

Ementa: ICMS. Isenção. Multa. Redução. Correção monetária. Índice.

Anistia concedida pela Lei Estadual 9.758/89 , art. 9º, não beneficia quem não cumprir as exigências feitas pelo art. 2º da Lei 9.944/89.

A Lei Estadual 12.729/97, em seu art. 1º, alterou o art. 56 da Lei 6.763/75, reduzindo a multa de 100%, para 50%.

Não é a TR índice de correção monetária.

Recurso parcialmente provido.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Votaram com o Relator os Exmos. Srs. Ministros Demócrito Reinaldo, Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira e José Delgado.

Brasília, 01 de setembro de 1998 (data do julgamento).

Ministro Milton Luiz Pereira, Presidente

Ministro Garcia Vieira, Relator (STJ, 13/10/1998 - Data do DJ);¹⁵

4) Refis. Opção. Transação

Apelação em Mandado de Segurança 2000.34.00.010554-I/DF

Relator: O Exmo. Sr. Juiz Hilton Queiroz

Apte.: Federação das Comarcas de Dirigentes Lojistas do Estado do Ceará

Adv.: Dr. Faiçal de Souza Kizahy Baracat

Apte.: Fazenda Nacional

Procurador: Dr. Wagner Pires de Oliveira

Apdo.: Os mesmos

Remte.: Juízo Federal da 7ª Vara - DF

Ementa: Tributário. Refis. Lei 9.964/2000. Permanência no programa. Inexigência de condições. Impossibilidade. Multas, juros e encargos.

A opção feita pela impetrante de integrar-se ao Refis, na verdade é uma transação entre o contribuinte e a União, permitindo ao mesmo, através de um ato de liberalidade, o cumprimento de sua prestação fiscal de forma mais benéfica.

O contribuinte devedor não está, portanto, obrigado a aderir ao Refis, mas uma vez optando, deverá sujeitar-se às regras estabelecidas pela Lei 9.964/2000, instituidora do programa de recuperação fiscal - Refis.

Não cabe multas, juros e encargos dos débitos ainda não constituídos, ao tempo da adesão ao Refis e do conseqüente parcelamento, pois configurada a denúncia espontânea na forma do art. 138 do Código Tributário Nacional.

São devidas as multas aplicadas em cada fase do processo administrativo, bem como os honorários na consolidação do débito,

uma vez que são eles destinados ao custeio das despesas realizadas pelo Fisco na movimentação da máquina administrativa para a apuração do débito.

Apelo da União parcialmente provido.

Apelo da impetrante improvido.

Acórdão: Decide a Turma dar parcial provimento ao apelo da União e negar provimento ao apelo da impetrante, à unanimidade.

4ª Turma do TRF da 1ª Região - 27/11/2001. Juiz Hilton Queiroz, Relator¹⁶;

5) Refis. Adesão facultativa.

Sujeição, sem reservas.

Agravo em AC 2000.12.04.000053-4/SC

Relator: Sr. Juiz Amir José Finocchiaro Sarti
Agravante: Mecril Metalúrgica Criciúma Ltda.

Agravado: União Federal (Fazenda Nacional)
Advogado: Drs. Antônio Carlos Cerqueira Lima de Camargo e outros
Dr. Cezar Saldanha Souza Júnior

Ementa: Refis. Adesão facultativa. Lei 9964/2000.

A adesão ao programa Refis é facultativa e quem a ele adere sujeita-se às condições impostas pela Lei 9.964/2000, sem reservas (grifos meus).

Acórdão: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a egrégia Primeira Turma do Tribunal

Regional Federal da 4ª. Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório. Votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 12 de setembro de 2000
(data do julgamento).

(DJU 2 de 22/11/2000, p. 355.)

- Nota da Dialética Vide Despachos dos Magistrados Tourinho Neto, Presidente do TRF da 1ª Região (RDDT 59:206), Candido Ribeiro, do TRF da 1ª Região (RDDT 62:198), Cruz Netto, do TRF da 2ª Região (RDDT 62:201), Baptista Pereira, do TRF da 3ª Região (RDDT 63:220), Cecília Hamati, do TRF da 3ª Região (RDDT 59:204), Daldice Santana, do TRF da 3ª Região (RDDT 59:204), Diva Malerbi, do TRF da 3ª Região (RDDT 63:221), Newton De Lucca, do TRF da 3ª Região (RDDT 62:200), Therezinha Cazerta, do TRF da 3ª Região (RDDT 62:196), Fábio Bittencourt, do TRF da 4ª Região (RDDT 59:207), José Finocchiaro Sarti, do TRF da 4ª Região (RDDT 57:203), e Volkmer de Castilho, do TRF da 4ª Região (RDDT 57:203)¹⁷.

A série de acórdãos retrotranscritos vem confirmar haver no país técnicas exegéticas diversas para o exame das desonerações constitucionais daquelas próprias da legislação ordinária, não havendo, pois, conflito na aceitação de uma interpretação extensiva para as desonerações constitucionais e restritiva para as desonerações decorrentes de lei.

Notas

1. Celso Bastos escreve: “A interpretação constitucional não despreza a interpretação jurídica de um modo geral, mas apresenta uma série de particularidades que justificam seu tratamento diferenciado, num estudo de certa forma autônomo dos demais métodos interpretativos presentes no sistema jurídico.

Aliás, essa não é uma exclusividade reivindicada unicamente pelo Direito Constitucional. As diferenças que existem entre a interpretação constitucional e a interpretação de outros ramos, como bem observou o Prof. Miguel Reale, resultam do que o mestre denomina de *objetividade normada*, ou seja, cada tipo de norma, cada estruturação diversa reclama processos próprios, os mais adequados à sua compreensão. Trata-se, em outras palavras, de uma “adequação cada vez mais cerrada das formas de compreensão às peculiaridades das diferentes manifestações jurídicas. As diferenças (...) não decorrem de artifícios semânticos ou de pseudoproblemas....” (*Hermenêutica e Interpretação Constitucional*, 3ª. ed., Celso Bastos Editor, 2002, p. 105-106).

2. Escrevi: “É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

O ordenamento jurídico dos países civilizados hospeda normas de princípios, de integração, de organização, de comportamento e sancionatórias”, continuando: “A utilização no campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o sistema plasmado na Constituição tenha textura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar uma garantia de estabilidade do sistema, não permitindo que cinco mil Municípios, vinte e seis Estados, o Distrito Federal e a União tenham sistemas próprios, assim como do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6ª vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2ª. ed., 2001, p. 80-81).

3. Carlos Maximiliano ensina: “O grau menos adiantado de elaboração científica do Direito Público, a amplitude do seu conteúdo, que menos se presta a ser enfeixado num texto, a grande instabilidade dos elementos de que se cerca, determinam uma técnica especial na feitura das leis que compreende. Por isso, necessita o hermeneuta de maior habilidade, competência e cuidado do que no Direito Privado, de mais antiga gênese, uso mais freqüente, modificações e retoques mais fáceis, aplicabilidade menos variável de país a país, do que resulta evolução mais completa, opulência maior de materiais científicos, de elemento de certeza, caracteres fundamentais melhor definidos, relativamente precisos. Basta lembrar como variam no Direito Público até mesmo as concepções básicas relativas à idéia de Estado, Soberania, Divisão de Poderes etc.

A técnica da interpretação muda, desde que se passa das disposições ordinárias para as constitucionais, de alcance mais amplo, por sua própria natureza e em virtude do objeto colimado redigidas de modo sintético, em termos gerais” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, Ed. Forense, 9ª. ed., 1979, p. 304).

4. Escrevi: “O texto atual, ainda na versão da Subcomissão de Tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais.

Em entrevistas com o Deputado Federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar, de algumas normas que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário.

O ideal teria sido adotar a superior redação do texto anterior, mas, como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes que deveriam manter a redação inicial.

Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio *especialmente*, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tomando-se apenas relação exemplificativa” (*Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, 1998, p. 73).

5. Amílcar de Araújo explicita: “A distinção, além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem conseqüências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o pagamento do tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, quer, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de, que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos” (*Fato gerador da obrigação tributária*, 2ª. ed., Ed. Revista dos Tribunais, 1971, p. 121).

6. Walter Barbosa Corrêa esclarece: Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e conseqüentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código – sem aludir a qualquer efeito ou conseqüência da isenção sobre a obrigação tributária – versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.

Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído – e vedada a constituição de crédito –, mantém-se íntegra” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, Ed. Saraiva, vol. 2, 3ª. ed., 2002, p. 454/455).

7. O art. 139 do CTN está assim redigido: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

8. O art. 150, § 6º, está assim redigido: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”

9. Escrevi: “Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não-incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não- exercício da capacidade — ou na linguagem constitucional — da competência, a que tem direito o Poder Tributante.”

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta” (*Direito Empresarial - Pareceres*, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305).

10. *DJU* de 24/05/79, p. 4090.

11. No Agravo de Instrumento 2000.03.00.029453-4, a Desembargadora Cecília Marcondes justificou seu despacho na mesma linha do presente parecer, dizendo: “Sustenta, a agravante, que o ingresso do contribuinte ao Refis é benefício concedido voluntariamente pelo Poder Executivo, obedecendo, para tanto, a critério de conveniência e oportunidade ditados pela situação político-social do país, não podendo ser dilargado por ditames estranhos aos que nortearam sua implantação. .

Numa análise inicial e perfunctória dos autos, vislumbro os requisitos necessários à concessão do efeito suspensivo pleiteado.

Merece reparo, pois, a respeitável decisão a *quo*.

O denominado programa de Recuperação Fiscal - Refis concede um benefício ao contribuinte que, reconhecendo-se devedor, formaliza com o credor um acordo, mediante o pagamento em condições mais vantajosas, a fim de regularizar seus débitos.

Mister ressaltar que as empresas em débito não estão na mesma situação jurídica daquelas que estão em dia com as suas obrigações. Logo, não se afiguram abusivas as exigências ora questionadas, que têm por escopo apenas resguardar os interesses do Fisco.

“Destarte, concedo o efeito suspensivo pleiteado” (*DJ II*, 29/06/2000, p. 352-353).

12. Anotação dos arquivos do STJ 096002100, 067513000, 009230550.

13. Luciano da Silva Amaro interpreta o art. 111 do CTN, dizendo: “As formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (primeira das matérias sobre as quais o Código reclama a interpretação literal) são indicadas no art. 151 (moratória, depósito, reclamações e recursos administrativos, e liminar em mandado de segurança) e as figuras que o Código designa como formas de *exclusão do crédito tributário* constam do art. 175 (isenção e anistia). Nessas matérias, quer o Código que o intérprete se guie preponderantemente pela letra da lei, sem ampliar seus comandos nem aplicar a integração analógica ou a interpretação extensiva” (*Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 1997, p. 209).

14. Decisão obtida via *internet* perante o STJ.

15. Ref. do STJ, 098003360, 049413000, 017420940. Decisão obtida via *internet*.

16. *DJU* 2 de 12/03/2002. p. 72 (*Revista Dialética de Direito Tributário* 80, p. 236).

17. *Revista Dialética de Direito Tributário* 65, p. 238.
