

ROQUE ANTONIO CARRAZZA

***CURSO DE DIREITO
CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO***

*35ª edição, revista, ampliada e atualizada
até a Emenda Constitucional 132, de 20.12.2023
(com anotações sobre a reforma constitucional tributária)*

2024

Capítulo X

ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. Observações introdutórias. 2. Conceito: 2.1 Isenção como “dispensa legal do pagamento do tributo” – 2.2 Isenção como “hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada” – 2.3 Posição de Paulo de Barros Carvalho – 2.4 Novas ideias. 3. Competência para isentar, no Brasil: 3.1 Isenções concedidas por meio de lei ordinária – 3.2 Isenções concedidas por meio de lei complementar – 3.3 Isenções concedidas por meio de tratados internacionais – 3.4 Isenções concedidas por meio de decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal (ICMS) – 3.5 Revogação de isenção tributária e anterioridade. 4. Questões paralelas: 4.1 Modalidades de isenções tributárias: 4.1.1 Isenções transitórias e permanentes. Consequências jurídicas de sua revogação – 4.1.2 Isenções condicionais e incondicionais – 4.1.3 Isenções condicionais, com prazo certo. Consequências jurídicas de sua revogação total ou parcial – 4.2 O campo de incidência das leis isentivas – 4.3 Isenções de ICMS, concedidas por lei complementar, antes do advento da atual Constituição. Seu desaparecimento. 5. Isenção, remissão e anistia tributárias. Suas diferenças jurídicas. 6. Epítome. 7. Os benefícios fiscais e o modo de serem interpretados e aplicados. 8. O PERSE e a impossibilidade jurídica de sua prematura cassação.

1. Observações introdutórias

I – O estudo da competência tributária leva-nos, naturalmente, ao estudo da competência para conceder isenções tributárias. Assim é, pois a aptidão para tributar alberga a faculdade de isentar, consequência lógica daquela.

Damo-nos pressa em observar, porém, que, a partir de 2026, a assertiva supra, por força da EC 132/2023, não valerá para o IBS (imposto sobre bens e serviços), pois ele será instituído e arrecadado pela União e terá o produto de sua arrecadação repartido, por um Comitê Gestor, entre os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Com algumas restrições, que irão aumentando ano a ano, continuarão a ter competência para criar e arrecadar (i) o IPI, a União, (ii) o ICMS, os Estados e o Distrito Federal e, (iii) o ISS, os Municípios e o Distrito Federal, até que, em 2033, esses três impostos serão substituídos pelo IBS.¹

Como quer que seja, a regra geral continuará a valer para os demais tributos e, até 2033, também para o IPI, o ICMS e o ISS.

1. O IPI, a partir de 2033, somente será devido, mas de forma atenuada, quando as operações com produtos industrializados forem realizadas na Zona Franca de Manaus (cf. art. 123, III, a, do ADCT).

Feito esse esclarecimento, temos que quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou até suprimi-la, por intermédio da não tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma *decisão política*, a ser tomada, de regra (há exceções²), pela própria entidade tributante.

Merecem encômios, a propósito, os precisos ensinamentos de José Souto Maior Borges, contidos no prólogo de seu clássico *Isenções Tributárias*: “O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha”.³

No mesmo sentido, dogmatiza Miguel Seabra Fagundes: “A competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos, ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações”.⁴

A importância, pois, do tema “isenções tributárias” é inequívoca. Deveras, a Constituição brasileira, ao mesmo tempo em que discriminou as competências tributárias entre as pessoas políticas, deu-lhes a faculdade de não as exercitar, inclusive pela utilização do sistema de isenções (arts. 151, III, 155, § 2º, XII, “g”,⁵ e 156, § 3º, II). Assim, por integrarem o sistema constitucional tributário brasileiro, elas precisam também submeter-se aos seus princípios diretores (legalidade, igualdade, segurança jurídica etc.).⁶

2. É o caso da isenção ao ISS (tributo municipal) que a União, mediante lei complementar, pode conceder às “exportações de serviços para o exterior” (art. 156, § 3º, II, da CF).

3. José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 2.

4. Miguel Seabra Fagundes, “Revogabilidade das isenções tributárias”, *RDA* 58/1.

5. A Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, dando nova redação ao art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, estabeleceu que o ICMS não incidirá “sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior (...)” – *esvaziando*, assim, a alínea “e” do inciso XII do § 2º do art. 155 do mesmo Diploma Magno, que dispunha caber à lei complementar “excluir da incidência do imposto, (o ICMS) nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’” (esclarecemos no parêntese).

Com efeito, se todas as exportações, de quaisquer produtos ou serviços, são imunes ao ICMS, não há mais espaço jurídico para que lei complementar venha a isentar algumas delas (pela redação originária do art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, estavam excluídos da imunidade em tela apenas os serviços a destinatários no exterior, bem como as mercadorias que fossem produtos primários ou “semielaborados, definidos em lei complementar”).

Portanto, entendemos que a alínea “e” do art. 155, § 2º, XII, da CF foi implicitamente revogada, já que incompatível com a nova redação dada ao art. 155, § 2º, X, “a”, do mesmo Diploma Magno.

6. Calham bem as seguintes observações de Souto Maior Borges:

“Ao atribuir a competência para tributar, a Constituição Federal não apenas permite, mas às vezes propugna, ela própria (...) a abstenção do exercício dessa competência pela via da isenção, em determinadas circunstâncias excepcionais.

II – Destacamos que tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, da CF). Deveras, a Constituição não deixa dúvidas no sentido de que ninguém deve recolher o tributo ou deixar de fazê-lo, total ou parcialmente, senão em virtude de lei.⁷

Observamos, a propósito, que as isenções de algum modo aumentam os encargos tributários dos contribuintes não isentos. De fato, havendo menos pessoas submetidas à tributação, a tendência do legislador é majorar a carga fiscal dos contribuintes. Mais uma razão, pois, para que venham submetidas ao princípio da legalidade.

III – Demais disso, as isenções tributárias só podem ser concedidas quando, ao mesmo tempo em que favorecem pessoas, têm em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos que apresentam desenvolvimento mental precário, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelam ausência de capacidade econômica para suportar o encargo fiscal, e assim avante).

IV – Mas também o princípio da igualdade paira sobre as isenções tributárias. De fato, elas devem alcançar, de modo isonômico, todos os que se encontram em situação juridicamente análoga (v.g., os contribuintes que recolhem o PIS e a CO-FINS, pouco importando se alcançados pelos regimes de apuração cumulativo ou não cumulativo).

A nosso sentir, o Judiciário, em homenagem a este princípio, deve, sempre que validamente provocado: a) anular uma isenção que privilegia apenas pessoas que se encontram em situação mais favorável (v.g., os grandes proprietários de terras); b) estender o benefício a contribuintes que se encontram em situação equivalente à dos isentos (v.g., aos laringologistas, ainda que a lei isentiva favoreça expressamente aos pneumologistas); e c) estender o benefício aos que não foram alcançados pela isenção exclusivamente pela inércia das autoridades públicas (tal ocorreria se uma lei apenas isentasse do imposto específico contribuintes que, já tendo importado uma mercadoria, obtivessem o desembaraço aduaneiro até determinada data).

V – Registramos, ainda, neste breve introito, que a isenção tributária encontra fundamento na falta de capacidade econômica do beneficiário ou nos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende venham alcançados. Nisto difere do privilégio, que se funda unicamente no favor que se pretende outorgar a contribuintes (ou a classes de contribuintes) que reúnem todas as condições para suportar a tributação.

“Além disso, a Constituição estabelece princípios expressos, como o de legalidade tributária (...) e implícitos, como o de isonomia fiscal ou de igualdade perante o Fisco (...) que vinculam a legislação ordinária e complementar (...) na instituição de isenções.

“Consequentemente, estão sujeitas as isenções, pelo ordenamento constitucional tributário, a condicionamentos idênticos aos que são estabelecidos para a instituição de tributos. Torna-se manifesta, assim, a interligação entre o regime jurídico do tributo e o das isenções” (*Isenções Tributárias*, cit., 2ª ed., p. 21 – retiramos, dos parênteses, as referências à Constituição de 1967/1969).

7. No plano infraconstitucional, o CTN corrobora esta asserção ao proclamar, em seu art. 97, VI, que só à lei é dado “estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário”, uma das quais é justamente a “isenção” (cf. art. 175, I).

Benedetto Griziotti esgrime muito bem a ideia: “A esta circunstância que justifica a isenção tributária (*o autor refere-se à ausência de capacidade econômica do contribuinte*) agregam-se motivos de interesse geral sugeridos por determinados fins econômicos e sociais, que justificam, no interesse do País, que algumas classes de contribuintes não paguem tributos, ou os paguem em menor quantia que outras, com o fito de promover uma nova atividade, ou, ainda, que não se gravem determinadas classes de contribuintes que carecem de aumentar seu nível de vida, sua cultura ou suas potencialidades econômicas”.⁸

É por isso tudo que julgamos imprescindível tratar, neste capítulo, das isenções tributárias.⁹ Adiantamos, entretanto, que este é um tema no qual não nos embrenharemos em profundidade. Pelo contrário, embora reconhecamos que ele, por sua

8. Benedetto Griziotti, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madri, Instituto de Estudios Reus, 1958, p. 179 (traduzimos e esclarecemos no parêntese).

9. Não devemos confundir os *incentivos fiscais* (também chamados *estimulos fiscais*) com as *isenções tributárias*. Estas são, apenas, um dos meios de concedê-los, ao lado das bases de cálculo ou alíquotas reduzidas, dos créditos presumidos e dos descontos pela antecipação do recolhimento de tributos, dentre outras manifestações do chamado direito premial.

Os incentivos fiscais materializam, pois, ou recompensas à prática de uma ação desejada pelo Estado, ou facilidades à ação dos contribuintes, tornando-a menos onerosa. Estão, como é fácil perceber, no campo da *extrafiscalidade*, que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes, e não, primordialmente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (por exemplo, instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária. Os incentivos fiscais manifestam-se sob a forma quer de *imunidade* (v.g., imunidade de ICMS às exportações de produtos industrializados), quer de *isenções tributárias* (por exemplo, isenção de IPI sobre as vendas de óculos).

Frisamos que, exceção feita aos casos de imunidade (previstos na própria Constituição), os incentivos fiscais que se traduzem em mitigações ou supressões da carga tributária só são válidos se, observados os limites constitucionais, surgirem do exercício ou do não exercício da competência tributária da pessoa política que os concede.

Já que aqui estamos, a extrafiscalidade também se manifesta por meio de *desestimulos fiscais*, que induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social.

Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, respeitado, evidentemente, o *estatuto do contribuinte* (v. subitem 3.1 do capítulo “Segurança Jurídica e Tributação”). Exemplificando, a fixação de alíquotas altíssimas para o imposto de importação quando incide sobre produtos voluptuários (e.g., perfumes), mais do que aumentar a receita tributária, visa a inibir a aquisição destes produtos e, não raro, proteger a indústria nacional.

Frise-se, ainda, que os incentivos fiscais exigem da parte do contribuinte uma contrapartida, e, nessa medida, estimulam a realização, pelos contribuintes, de determinadas condutas, que vêm ao encontro dos superiores interesses nacionais.

O contrário se dá com os benefícios fiscais, que são concedidos “de mão beijada”, isto é, sem que o contribuinte tenha que fazer algo, em favor do Estado, para usufruí-los. Por não passarem de favores fiscais, demandam, para serem validamente concedidos, sólido respaldo nos valores insitos ao nosso sistema jurídico.

De fato, na medida em que derogam o princípio da igualdade, devem ser instituídos apenas para tutelar interesses extrafiscais da maior relevância, como, por exemplo, a expansão de investimentos, pois estes acabarão por beneficiar a sociedade como um todo considerada.

riqueza, demandaria um tratado, vamos percorrê-lo de rota batida, apenas o suficiente para podermos prosseguir no estudo da competência tributária.

2. *Conceito*

O conceito de isenção tributária não é estreme de dúvidas. Existem várias teorias que procuram explicar este fenômeno jurídico.

2.1 *Isenção como “dispensa legal do pagamento do tributo”*

A doutrina mais tradicional, representada, dentre outros, por Rubens Gomes de Sousa¹⁰ e Amílcar de Araújo Falcão,¹¹ tem feito empenho em afirmar que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo.

Para seus arautos, no fenômeno jurídico da isenção tributária ocorre o fato imponível (o fato gerador *in concreto*), e, nestes termos, nasce a obrigação tributária; apenas, o pagamento do tributo é dispensado pela lei.

Embora o Código Tributário Nacional não encampe esta errônea, ela acabou encontrando abrigo no *Modelo de Código Tributário para a América Latina*, que em seu art. 65, estabelece: “Exención es la dispensa legal de la obligación tributaria”. Esclarecemos, por oportuno, que este *Modelo* foi elaborado pelo mesmo Rubens Gomes de Sousa, de parceria com Ramón Valdés Costa e Giuliani Fonrouge.

Na verdade, a ideia de “dispensa legal do pagamento do tributo devido” não se aplica à isenção tributária, mas à *remissão tributária*, como bem o percebeu João

Entretanto, há autores, como Rodrigo Dalla Pria, que consideram sinônimas as expressões “incentivos fiscais” e “benefícios fiscais”, de modo que, tanto uns quanto outros podem ou não exigir uma contrapartida, da parte do favorecido.

Também merece ser considerada a original posição de Fernando Facury Scaff, para quem “[o]s benefícios visam a *diferenciar, distinguir, privilegiar* determinada atividade ou empresa. É como se houvesse uma linha imaginária de isonomia tributária entre as empresas e ela fosse quebrada para dar um benefício fiscal a determinada atividade ou empreendimento. Poder-se-ia até falar em uma situação de *privilegio*, justificado ou injustificado, que tivesse sido concedida àquela unidade empresarial. Há uma distinção em face da média da tributação.

“Os *incentivos fiscais* são semelhantes, havendo (pelo menos) uma pequena distinção, pois estes visam a *estimular, incentivar, impulsionar* determinada empresa ou setor. Os exemplos nesse caso são vastíssimos. Todos os incentivos fiscais regionais (Sudam, Sudene e Sudeco) fazem parte desse grupo, pois têm em sua gênese a ideia de desenvolver as respectivas regiões brasileiras. No fundo a distinção apontada existe, mas é sutil e encontra-se na motivação: nos *benefícios* há uma diferenciação, nos *incentivos* busca-se estimular” (“Reintegra: direito, incentivo ou benefício fiscal?”, *in Consultor Jurídico*, 1^a de março de 2022).

10. Para Rubens Gomes de Sousa, “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido” (*Compêndio de Legislação Tributária*, ed. póstuma, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 97).

11. Amílcar de Araújo Falcão assim se pronunciou, acerca do assunto: “Na isenção, diversa é a hipótese. Nela, há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário” (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 1^a ed., Rio de Janeiro, Financeiras, 1964, p. 132).

Augusto Filho: “Se, nos casos de isenção, já ocorreu antes o ‘fato gerador’, se, portanto, o tributo já é devido, seria um contrassenso analisar o fato isento sob o prisma do surgimento dos fatos jurídicos. Ao contrário, tal postura somente ensejaria a abordagem do tema das isenções sob o aspecto errôneo e restrito da exclusão do crédito tributário. E, como consequência fatal, confundem-se num só os conceitos de isenção e remissão tributária”.¹²

2.2 Isenção como “hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada”

Insurgindo-se contra esta posição, José Souto Maior Borges, estribado nas ensinanças de Alfredo Augusto Becker,¹³ demonstrou, com bons argumentos, que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária e, portanto, não ocorre o

12. João Augusto Filho, *Isenções e Exclusões Tributárias*, São Paulo, José Bushatsky Editor, 1979, p. 61.

13. Alfredo Augusto Becker foi extremamente feliz ao escrever:

“Poderia parecer que a regra jurídica tributária, que estabelece a *isenção* do tributo, estaria estruturada como regra desjuridicizante total, isto é, haveria uma *anterior* relação jurídica tributária atribuindo ao sujeito passivo a obrigação de pagar o tributo; a incidência da regra jurídica de isenção teria como consequência o desfazimento daquela preexistente relação jurídica tributária. Aliás, este é o entendimento de grande parte da doutrina tributária, a qual costuma conceituar a isenção do seguinte modo: ‘Na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido’. A lógica desta definição estará certa *apenas no plano pré-jurídico da Política Fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção*.”

“Uma vez criada a regra jurídica de isenção, portanto, já agora no plano jurídico do direito tributário, quando o jurista interpreta aquela regra jurídica e examina os efeitos resultantes de sua incidência, aquele conceito de isenção *falece de lógica e contradiz a ciência jurídica* que investigou a fenomenologia da incidência das regras jurídicas.”

“Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência de regra jurídica da tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual, ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.”

“A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.”

“A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária. Por sua vez, as hipóteses não enquadráveis dentro da hipótese de incidência da regra jurídica *explícita de isenção* tributária são precisamente as hipóteses de incidência de regras jurídicas *implícitas de tributação*” (*Teoria Geral do Direito Tributário*, cit., pp. 276-277 – os grifos são do autor).

De modo mais prosaico, Gilberto de Ulhôa Canto parece enveredar pelo mesmo caminho: “Isenção é a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício desta competência, quanto a fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência renuncia, em razão de circunstâncias

nascimento do tributo. Para este autor, a norma isentiva incide justamente para que a norma tributária não possa incidir. Daí ter definido a isenção como sendo uma *hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada*.

Esta definição, bem mais científica do que a anterior, ganhou foros de universalidade, se mais não fosse, pelo inegável gabarito intelectual de seu autor.

Positivamente, soa absurdo que a lei tributária que concede uma isenção dispense o pagamento do tributo. Afinal, a lei de isenção é logicamente *anterior* à ocorrência do fato que, se ela não existisse, aí, sim, seria *imponível*.

Estas ideias encontram-se bem travejadas em artigo de Pedro Luciano Marrey Júnior, *verbis*:

“(...) a lei de isenção, no momento em que surge, já retirou do campo de incidência determinados fatos; a obrigação tributária não chega a nascer pois a lei de isenção suprimiu determinadas situações do campo da tributação.

“A norma de isenção, impedindo o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que Sainz de Bujanda denominou de *fato gerador isento*, essencialmente distinto do fato gerador do tributo.

“O efeito principal da isenção é o de *impedir o nascimento da obrigação tributária*.

“Portanto, não há falar em ‘dispensa legal do pagamento de tributo devido’, pois que, conforme demonstramos, não se pode dispensar aquilo que não existe, aquilo que nem chegou a nascer.”¹⁴

Percorrendo o mesmo caminho, Héctor Villegas teve a oportunidade de escrever:

“Na hipótese legal condicionante tributária (fato imponible) estão descritos fatos ou situações que, realizados ou produzidos faticamente por uma pessoa, em determinado lugar e tempo, tornam aplicável a consequência jurídica, consistente na obrigação de pagar um tributo. O direito tributário material, entretanto, não se ocupa apenas de fatos imponíveis, mas também compreende *outros fatos ou situações* que são descritos hipoteticamente em outras normas dos ordenamentos tributários e que, acontecidos no mundo fenomênico, produzem o peculiar efeito de *neutralizar* a consequência jurídica normal, derivada da configuração do fato imponible, ou seja, o mandamento de pagar o tributo, cujos elementos de mensuração pecuniária são também normativamente estabelecidos.

“Tais fatos ou situações que embotam a eficácia geradora do fato imponible se denominam ‘isenções e benefícios tributários’. Têm a virtude de (a exemplo de uma metafórica tesoura) poder ‘cortar’ o nexos normal entre a hipótese como causa e o mandamento como consequência. Com efeito, quando se configuram isenções ou

de ordem vária (social, política, econômica), ao respectivo exercício” (*Temas de Direito Tributário*, vol. III, Rio de Janeiro, Alba, 1964, p. 190).

14. Pedro Luciano Marrey Júnior, “Natureza jurídica das isenções tributárias”, *RDP* 25/177 (os grifos são do autor).

benefícios tributários, a realização do fato imponible já não se traduz no mandamento de pagar, que a norma tributária originariamente previu.

“Temos, destarte, uma hipótese legal condicionante tributária (fato imponible), que não está só, *mas escoltada por uma hipótese legal neutralizante tributária*. A consequência da realização da primeira hipótese é o preceito de pagar o exato montante tributário que a lei ordena. Já a consequência da segunda é impedir (total ou parcialmente) que a realização da primeira se traduza no originário preceito.

“Em outros termos e fazendo uso, didaticamente, de uma metáfora, *a hipótese legal neutralizante tributária é a inimiga do fato imponible*. Sua missão é a de *destruir*, de forma total ou parcial, a consequência habitual da realização do fato imponible.”¹⁵

Também Pontes de Miranda endossa esta posição, *verbis*: “A regra jurídica de isenção é de direito excepcional, que põe fora do alcance da lei a pessoa (isenção subjetiva) ou o bem (isenção objetiva) que – sem essa regra jurídica – estaria atingido”.¹⁶

E, com sua vasta erudição, esclarece, noutra obra: “Se apenas há isenção, o corpo legislativo que podia tributar deixa, *sponte sua*, de criar o imposto. ‘Isento’ veio de *exceptus*, através de *eisento*, que foi a forma entre *exceto* e *isento*. Significa ‘tirado’, de *ex-imo*, tirar para fora”.¹⁷

Em suma, para esta corrente doutrinária a isenção é um fato jurídico impeditivo da tributação. Graças a ela, o tributo não recai na pessoa ou no bem a que alude a norma jurídica tributante.

2.3 Posição de Paulo de Barros Carvalho

As coisas estavam neste pé quando Paulo de Barros Carvalho, querendo fugir do pecado lógico da definição pela negativa, partiu da divisão das normas jurídicas em *normas de comportamento* e em *normas de estrutura*,¹⁸ para inserir, nestas últimas, as regras de isenção. Observando que as isenções tributárias são veiculadas por meio de *regras de estrutura*, luminosamente deduziu que a “regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência mutilando-os, parcialmente”.¹⁹

15. Héctor Villegas, *Curso de Direito Tributário*, cit., pp. 129-130 (os grifos estão no original).

16. Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1946*, t. 2^a, p. 156.

17. Pontes de Miranda, *Questões Forenses*, t. VII, p. 70 (os grifos estão no original).

18. Apenas para nos situarmos no assunto, recordamos que as *normas de comportamento* albergam, no consequente, um comando voltado para o agir humano, enquanto as *normas de estrutura* contêm, no consequente, comandos que alcançam outras normas, isto é, “prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação)” (Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, cit., 1^a ed., 1985, p. 301).

19. Paulo de Barros Carvalho, *Curso ...*, cit., 1^a ed., p. 303 (os grifos são do autor).

A este respeito, prossegue o ilustre professor titular e emérito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo: “É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida do sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. Vejamos um modelo: estão isentos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza os rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros. É fácil notar que a norma jurídica de isenção do IR (pessoa física) vai de encontro à regra-matriz de incidência daquele imposto, alcançando-lhe o critério pessoal do consequente, no ponto exato do sujeito passivo. Mas não o exclui totalmente, subtraindo, apenas, no domínio dos possíveis sujeitos passivos, o subdomínio dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros, e mesmo assim quanto aos rendimentos do trabalho assalariado. Houve uma diminuição do universo dos sujeitos passivos, que ficou desfalcado de uma pequena subclasse”.²⁰

E, mais adiante, esclarece:

“Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo consequente.

“I – *Pela hipótese*

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

“II – *Pelo consequente*

- “e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- “f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- “g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- “h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.”²¹

Ainda, a respeito, o mesmo mestre:

“Algumas advertências, contudo, devem ser aduzidas. A diminuição do campo de abrangência dos critérios, ou de elementos que os compõem, não pode ser total. O timbre de parcialidade há de estar presente. Se porventura o legislador vier a desqualificar, semanticamente, todos os verbos; se subtrair a integralidade dos complementos; se anular, por inteiro, toda a amplitude do critério espacial; ou se retirar todas as unidades da escala do critério temporal, evidentemente que o fato jurídico jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação da regra-matriz, por ausência do descritor normativo. Também no consequente, se

20. Idem, *ibidem*.

21. Idem, *ibidem*, pp. 304-305 (os grifos são do autor).

ficar totalmente comprometido o sujeito ativo; se extratarmos o conjunto global dos sujeitos passivos; se reduzirmos todas as bases de cálculo ou todas as alíquotas ao valor zero, é óbvio que nunca surdirá à luz uma relação jurídica daquele tributo, o que significa a inutilização cabal da norma-padrão de incidência. (...).

“Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é isenção parcial.”²²

Portanto, para Paulo de Barros Carvalho, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária, mutilando-os parcialmente.

Acentua, ainda, que não pode haver supressão total do critério, pois isto equivaleria a destruir a regra-matriz do tributo, inutilizando-a como norma válida no sistema.

De modo que, em síntese, para Paulo de Barros Carvalho, isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do consequente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva).

Semelhante o entendimento de Onaldo Franco Jannotti, que, partindo de Kelsen, conceituou a isenção como “a redução do âmbito de validade da norma jurídica tributária, em decorrência ou de modificação introduzida em critério (ou critérios) de sua hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) ou de supressão de sua base de cálculo ou de sua alíquota (elementos quantitativos)”.²³

Conquanto tenhamos aprendido, com Agustín Gordillo,²⁴ que sempre há várias definições possíveis e certas (devendo, pois, cada uma ser prestigiada mais por sua conveniência, clareza e oportunidade, que por sua verdade ou falsidade), reconhecemos que as colocações de Paulo de Barros Carvalho, acompanhadas por Onaldo Jannotti, “explicam bem” o fenômeno jurídico sob enfoque.

Alguns exemplos esclarecerão melhor este assunto.

I – Se uma lei municipal preceitua: “os prestadores de serviços médicos não pagarão ISS”, ela, atacando o *aspecto pessoal* da hipótese de incidência deste tributo, está, em outros termos, estatuinto: *não se consideram prestadores de serviços, para fins de incidência do ISS, os prestadores de serviços médicos* (e, portanto, os prestadores de serviços médicos estão isentos do pagamento do ISS).

II – Se uma lei federal estabelece: “as indústrias que se instalarem no Nordeste do País não pagarão imposto sobre a renda”, ela, investindo contra o *aspecto es-*

22. Idem, ibidem, pp. 307-308 (os grifos são do autor).

23. Onaldo Franco Jannotti, *Isenção Tributária*, trabalho inédito apresentado no Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário da PUC/SP, 1981, p. 12.

24. Agustín Gordillo, *Princípios Gerais de Direito Público*, 1ª ed., trad. de Marco Aurélio Greco, São Paulo, Ed. RT, 1977, pp. 7-11.

pacial da hipótese de incidência deste tributo, está, por outro giro, dispondo: *estão fora do campo de incidência do IR as indústrias que, mesmo obtendo rendimentos, estiverem instaladas na região Nordeste do País* (e, destarte, as indústrias instaladas no Nordeste do País estão isentas do pagamento do IR).

III – Se uma lei municipal determina: “durante este ano, os proprietários de imóveis urbanos de dimensões reduzidas não pagarão IPTU”, ela, acutilando o *aspecto temporal* da hipótese de incidência deste tributo, está, por via oblíqua, consignando: *no corrente ano, não ocorrerá o fato impositivo do IPTU para os proprietários de imóveis de pequena dimensão* (e, assim, os proprietários de tais imóveis urbanos, por este ano, estão isentos do pagamento do IPTU).

IV – Se um decreto legislativo estadual, ratificando um convênio interestadual, proclama: “as vendas de leite não estão sujeitas ao pagamento do ICMS”, ele, arremetendo contra o *aspecto material* da hipótese de incidência deste tributo, está, reflexamente, deixando assentado: *não se considera mercadoria, para fins de incidência do ICMS, o leite* (e, de conseguinte, as operações mercantis com leite estão isentas do pagamento do ICMS).

V – Se uma lei federal ordena: “o imposto sobre a renda só será devido por quem tiver auferido mais de R\$ X de rendimentos líquidos anuais”, ela, acometendo contra a *base de cálculo* deste tributo, está, por meios indiretos, proclamando: *não integrará a base de cálculo do IR a renda líquida inferior a R\$ X anuais* (e, desta forma, os rendimentos inferiores a R\$ X anuais estão isentos do pagamento do IR).

VI – Finalmente, se uma lei federal prescreve: “o importador de aparelhos cirúrgicos pagará 0% sobre o valor do bem importado, a título de imposto de importação”, ela, atingindo a *alíquota* deste tributo, está, com palavras diversas, divulgando: *será submetida à alíquota zero, para fins de incidência do imposto de importação, a importação de aparelhos cirúrgicos* (e, em razão disto, a importação de aparelhos cirúrgicos está isenta do pagamento do imposto de importação).

O exemplário supra demonstra que o legislador pode utilizar-se de várias técnicas para conceder a isenção tributária. Como observamos, ele pode, para atingir tal objetivo, valer-se de qualquer elemento, seja do *antecedente*, seja do *consequente*, da norma jurídica tributária.

VII – Muito bem, tornando ao nosso rumo, as ideias originais de Paulo de Barros Carvalho sensibilizaram, dentre outros, juristas do porte de um Cléber Giardino, de uma Misabel Machado Derzi e de um Sacha Calmon Navarro Coêlho. Como se isto não bastasse, foram bem acolhidas pelo próprio Souto Maior Borges, como inferimos deste tópico do “Prefácio” da 2ª edição de seu sempre citado *Isenções Tributárias*:

“À época em que este livro foi escrito predominavam, com aceitação a crítica e por isso mesmo, em não pequena medida, ingênua, certos preconceitos teóricos e consequentes descaminhos doutrinários em torno da isenção tributária. Produto sobretudo da velha e surrada concepção que definia a isenção como uma hipótese legal de dispensa do pagamento do tributo devido. Insurgindo-se contra essa proposta teórica, fundamento de

toda a teoria tradicional da isenção, a sua caracterização neste livro como uma hipótese de não incidência da norma que prescreve a obrigação tributária não deve ser entendida senão como uma teoria de circunstâncias. Não pretende, entretanto, ser a melhor, nem definitiva – que isto não existe –, proposta teórica de explicação da isenção tributária. Mas é uma teoria de circunstâncias, precisamente porque foram aquelas equivocadas contingências teóricas que provocaram a reação suscitada por este livro.

“Nada obstante, houve até quem pretendesse – sem embasamento no que nele está escrito e antes deformando a sua formulação expressa – que o autor houvera a isenção como hipótese de não incidência pura e simples. É falsear o pensamento do autor tal como está formalizado ao longo da obra. Até porque fora absurdo supor-se norma que não incidisse. Não incidência, nas hipóteses de isenção, é só da norma tributária geral e abstrata. Precisamente porque sobre essa hipótese incide a norma isentante. Nem é possível cogitar-se de obrigação tributária desfeita *a posteriori* pela norma de isenção. Alguém só está obrigado a um determinado comportamento se e enquanto o comportamento oposto é o pressuposto para a aplicação de uma sanção qualquer, por hipótese, uma sanção tributária. Nada disso ocorre nas hipóteses de isenção.”²⁵

Como quer que seja, os dois conceitos (o de Souto Maior e o de Barros Carvalho) não se excluem; antes, se completam. Apenas captam o fenômeno da isenção tributária por ângulos diversos. Conjugados, permitem uma melhor visualização deste interessante e ainda tão pouco explorado assunto.

2.4 *Novas ideias*

Eliud José Pinto da Costa, nosso ex-orientando no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, desenvolveu, a respeito, um raciocínio original, que merece ser divulgado.

Este estudioso, ao depois de lembrar que a norma jurídica tributária é integrada por vários critérios (material, espacial, pessoal, temporal e quantitativo), que podem estar contidos tanto numa como em várias leis, observou, com argúcia, que a lei isentiva não forma uma *norma jurídica posterior*, impedindo que a anterior (a norma jurídica tributária) produza todos os seus efeitos. Pelo contrário, ela integra a norma jurídica tributária, conferindo-lhe novas características.

Para ilustrar sua ideia, exemplifica: lei que isenta do pagamento do IPTU os proprietários de imóveis localizados em determinado bairro, na verdade, não está mutilando a norma jurídica deste imposto; apenas lhe está dando nova configuração. São suas as seguintes palavras: “Ao excluir determinada localidade da incidência tributária, o legislador não reduz o aspecto espacial da norma, mas compõe outra norma tributária, diversa da anterior”.²⁶

25. José Souto Maior Borges, *Isenções Tributárias*, 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 6.

26. José Pinto da Costa, *A Norma Jurídica Tributária e as Isenções Tributárias*, trabalho apresentado no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédito, 1988, p. 66.

Esta teoria, sem demérito das outras, demonstra que a lei isentiva confere uma nova fisionomia à norma jurídica tributária, que, assim, deixa de alcançar certos fatos. O tributo não mais recairá sobre a situação a que se refere tal lei.

Logo, não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior). O que há, sim, é a *resultante* das leis tributárias e das leis isentivas, que é a *norma jurídica tributária* com a conformação que estas lhe imprimiram.

Percebemos, pois, que a lei isentiva, ao contrário do que se apregoa, não mutila (senão metaforicamente) a norma jurídica tributária. Apenas lhe empresta novas feições.

Portanto, desenvolvendo o raciocínio do mestre maranhense, a isenção dá um novo feitio à norma jurídica tributária, impedindo que certos fatos sejam alvo de tributação. Não investe contra a norma jurídica tributária, mas lhe comunica nova catadura.

Ademais – acrescentamos –, nem sempre a lei isentiva é posterior à que “cria” o tributo. Por vezes, é concomitante: a mesma lei que cria o tributo, dele isenta determinados fatos. Assim, por exemplo, a Lei paulistana 6.989, de 29.12.1966, que criou o IPTU no Município de São Paulo, isentou, em seu art. 18, dentre outros, “os imóveis construídos pertencentes ao patrimônio de agremiações desportivas”. Como vemos, a mesma lei criou o tributo e dele isentou certas entidades.

Não raro, também, o legislador, instituindo um gravame, ao invés de esgotar a competência tributária que a Constituição outorgou à sua pessoa política, deixa ao largo da tributação determinados fatos que poderiam ser por esta alcançados.

Ora, a nosso sentir, tanto é isentiva a lei que expressamente coloca certos fatos fora do campo de incidência de um dado tributo como aquela outra que, ao descrever a norma jurídica tributária, só considera *pressupostos da exação* alguns dos vários fatos que, em tese, seriam tributáveis.

Em síntese, temos para nós que a lei que não esgota a competência tributária da pessoa política que a editou também está isentando, ainda que de modo oblíquo. Tentaremos ser mais claros, com o seguinte exemplo: os Estados e o Distrito Federal, por força do que estipula o art. 155, II, da CF, têm competência para tributar as pessoas que, em caráter negocial, prestam serviços de transporte transmunicipal, de passageiros ou de cargas. Estes serviços de transporte podem ser rodoviários, ferroviários, aéreos, fluviais, lacustres, marítimos ou subterrâneos. Ora, se o legislador estadual ou do Distrito Federal considerar relevantes, para fins de tributação, apenas os serviços transmunicipais de transporte rodoviário, estará, indiretamente, isentando deste imposto os demais serviços transmunicipais de transporte. Ele poderia, é certo, ter começado por estatuir que *todos* os serviços de transporte transmunicipal seriam tributados, para, depois, isentar, do imposto em exame, os prestados por via ferroviária, aérea, fluvial, lacustre, marítima e subterrânea. O resultado, entretanto, seria sempre o mesmo: os serviços de transporte transmunicipal prestados por via ferroviária, aérea, fluvial lacustre, marítima e subterrânea estariam isentos do imposto a que alude o art. 155, II, da CF.

Submetemos, pois, à meditação dos doutos a seguinte ideia: a *lei isentiva* e a *lei tributante* convivem harmonicamente, formando uma única norma jurídica tributária (diferente da que existia antes de a isenção ser criada).

Portanto, a nosso ver, isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo surja *in concreto* (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva).

Posto isto, vejamos como podem ser concedidas as isenções tributárias no Brasil.

3. Competência para isentar, no Brasil

As isenções tributárias podem ser concedidas: a) por *lei ordinária*; b) por *lei complementar*; c) por *tratado internacional*, devidamente aprovado, ratificado e promulgado; e d) por *decreto legislativo* estadual ou do Distrito Federal, em matéria de ICMS.

Estudemos cada um destes fenômenos jurídicos.

3.1 Isenções concedidas por meio de lei ordinária

I – No mais das vezes, as isenções tributárias são concedidas por meio de lei ordinária (lei, é claro, da pessoa política tributante).

Só a pessoa que validamente criou (ou pode criar), por meio de lei, o tributo é que pode criar a isenção, desde que o faça, também, por meio de lei.²⁷ Assim, só a lei federal pode conceder isenções de tributos federais; só a lei estadual, de tributos estaduais; só a lei municipal, de tributos municipais; só a lei do Distrito Federal, de tributos desta pessoa política.

Assim, em princípio, as isenções tributárias são *autônomicas*, vale dizer, promanam da mesma pessoa política titular da competência para criar o tributo. São, em angusta síntese, *isenções de tributos de competência própria* (em contraposição às *isenções heterônomas*, isto é *isenções de tributos de competência alheia*).

Aliás, a própria CF encarregou-se de afastar dúvidas sobre este assunto, ao estatuir, em seu art. 151, III: “É vedado à União: (...) instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.²⁸

27. Recordamos, a propósito, que a pessoa política que pode isentar pode perfeitamente exercer apenas em parte sua competência tributária. Basta, para tanto, que não inclua na lei instituidora do tributo determinados fatos, pessoas, atos ou situações. Com esta *omissão* o resultado é idêntico ao alcançado quando uma lei isentiva expressamente os menciona, vale dizer, a tributação não os poderá alcançar.

28. Ainda que inexistisse dispositivo deste teor, os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia do Distrito Federal impediriam que a União, *por meio de lei ordinária federal*, concedesse isenções de tributos de competência dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

Este versículo da Lei Suprema aplica-se, por extensão, às demais pessoas políticas (os Estados, os Municípios e o Distrito Federal). Realmente, não faria sentido jurídico que só a União estivesse impedida de isentar tributos da competência de outras pessoas políticas. Na medida em que, juridicamente, as pessoas políticas são isônomas, este impedimento tolhe a todas.

Estamos, assim, percebendo que o regime jurídico dos tributos se confunde com o regime jurídico das isenções tributárias. Isto fez com que Souto Maior Borges, baseado em Sainz de Bujanda, proclamasse que “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”.²⁹

Em rigor, a competência para tributar e a competência para isentar são como o verso e o averso de uma mesma moeda. Ou, dito de outro modo (menos metafórico), se só a lei pode validamente tributar, só a lei pode validamente isentar (esta, pelo menos, é a regra geral).

Isenções concedidas por meio de decreto, embora frequentes, são descabidas e injurídicas. É verdade que os contribuintes tendem a suportar bem as injuridicidades que os favorecem; mas, diante de um decreto que “isentou”, qualquer cidadão mais zeloso será parte legítima para propor uma ação popular, que viria a pôr cobro a este ato detrimetoso ao patrimônio público. Sobremais, a autoridade que o edita comete, em tese, *crime de responsabilidade*, *ex vi* do art. 85, VII, da CF, sujeitando-se, assim, às sanções cabíveis (*v.g.*, perda do cargo, com inabilitação para o exercício de funções públicas, durante certo lapso de tempo).

Aproveitamos o ensejo para salientar que as isenções tributárias concedidas por meio de lei ordinária podem alcançar não só os impostos, como, também, as taxas e a contribuição de melhoria. Podem alcançar, pois, quaisquer tributos.

II – Realçamos que a União, ao conceder isenções, não pode privilegiar, *sem causa jurídica*, uma região do País, em relação a outra. É o que deduzimos analisando o art. 151, I, da CF, que veicula o chamado *princípio da uniformidade geográfica da tributação*: “Art. 151. É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Este artigo confirma que as pessoas políticas são juridicamente iguais (princípio da isonomia das pessoas políticas) e, por isso, devem receber o mesmo tratamento tributário. Só na medida de suas desigualdades econômicas – e ainda assim por região – é que se admite que as pessoas políticas mais carentes venham a desfrutar de vantagens fiscais.

29. José Souto Maior Borges, *Isenções ...*, cit., 2ª ed., p. 39. Sainz de Bujanda, a respeito, chega a dizer que a isenção é a outra face da moeda da tributação (*XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, vol. 2, p. 1.142).

Ia – Logo, a União não pode criar, senão em nome do superior interesse nacional, quaisquer distinções ou preferências tributárias em favor ou contra os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.

Em tese, portanto, os tributos federais deverão ser uniformes em todo o território nacional (o que, diga-se de passo, reafirma a pujança dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia do Distrito Federal). Só serão constitucionais as isenções que colimem a “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Caberá, evidentemente, ao Judiciário, quando provocado pelas partes interessadas, dizer a última palavra a respeito.

Ib – Assinale-se que os incentivos a que alude este inciso I devem beneficiar a *região* como um todo (v.g., a Região Norte); nunca apenas pessoas ou categorias de pessoas que a habitam. Não podem, pois, ser *setoriais*, favorecendo, por exemplo, apenas aos criadores de gado ou aos usineiros, sem repercutir, de modo positivo, em toda a região carente.³⁰

Ic – Também esses incentivos devem favorecer as regiões mais pobres do País e, não, às mais desenvolvidas. Não podem, por igual modo, prejudicar pessoas ou categorias de pessoas que atuam nas regiões mais prósperas. Finalmente, não lhes é dado incidir sobre regiões novas, artificialmente criadas, que não se identificam com as já existentes e reconhecidas pela própria Lei Maior (v.g., em seu art. 159, I, “c”).

III – O art. 151, I, da CF aplica-se, feitas as necessárias adaptações, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Também a eles é vedado conceder isenções tributárias sem critério nem método; pelo contrário, só poderão fazê-lo tendo em mira a obtenção do interesse público, promovendo “o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico” entre suas diferentes regiões (no caso dos Estados) ou bairros (no caso dos Municípios ou do Distrito Federal).

III – Aliás, a prescrição se completa com o art. 152 da CF: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Este dispositivo, como é fácil perceber, veicula o *princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços*, que visa, em última análise, a assegurar, no mercado nacional, tratamento tributário isonômico a todas as pessoas físicas ou jurídicas que desenvolvam suas atividades econômicas no âmbito interestadual ou intermunicipal.

Destarte, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não podem graduar, para mais ou para menos, seus tributos em razão da região de procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza. Tampouco lhes é permitido conceder isenções,

30. V., a respeito, as excelentes *Notas* de Misabel Derzi ao livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro (7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997), nas pp. 378-389. A autora, inclusive, demonstra, com argumentos de peso, a inconstitucionalidade das alíquotas diferenciadas da Lei 8.383/1991, que, a seu sentir, somente beneficiavam “os produtores do Norte e do Nordeste, sem propiciarem o desenvolvimento socioeconômico dessas regiões, penalizando as camadas mais pobres do povo brasileiro” (p. 386).

incentivos ou benefícios fiscais diferenciados, dependendo da Unidade Federada a que se endereçam.

O art. 152 da Carta Magna consagra a ideia de que o território nacional forma uma só unidade econômica – e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede não podem sujeitar-se a regime tributário mais ou menos gravoso, conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do País ou a ela se destinem.

IIIa – A propósito, Aliomar Baleeiro dilucida, *verbis*: “Toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de direito público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora”.³¹

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho observa que as referidas pessoas políticas “não podem estabelecer *barreiras fiscais* dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum”.³² E completa, com a argúcia que o caracteriza, que, não fosse a vedação do predo art. 152, “é bem possível que os Estados, para proteger suas respectivas economias, imaginassem fórmulas fiscais discriminatórias, em verdadeira ‘guerra fiscal’ onde não faltariam leilões de favores tributários”.³³

IIIb – Vai daí que a origem dos bens ou serviços, ou o local para onde se destinam, absolutamente, não autorizam a alteração das alíquotas ou das bases de cálculo dos tributos estaduais, municipais ou do Distrito Federal; tampouco a concessão de isenções, benefícios ou incentivos fiscais, privilegiando contribuintes de uma dada região do País, em detrimento dos de outra.

Em boa verdade científica, a Constituição Federal proíbe que se criem “aduanas internas”. Muito pelo contrário, quer que os bens e serviços circulem livremente por todo o território nacional e – mais do que isso – que, saindo do Estado ou do Município de origem, ou do Distrito Federal, possam concorrer, em clima de igualdade, com os bens produzidos no território local.

IV – Salientamos que o art. 152 da Carta Magna está afinado no mesmo diapasão do precitado art. 151, I, deste Diploma.

Ambos consagram o *princípio da uniformidade geográfica da tributação* – e, nesta medida, confirmam que os entes federados são juridicamente iguais (*princípio da isonomia dos entes federados*) e, por via de consequência, que não podem dispensar tratamento fiscal anti-isonômico às pessoas físicas ou jurídicas neles respectivamente domiciliadas ou sediadas.

31. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 163.

32. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 305 (os grifos estão no original).

33. Idem, *ibidem*.

Esta igualdade de tratamento – diga-se de passagem – desdobra uma série de princípios constitucionais, quais o federativo e o da igualdade entre brasileiros e estrangeiros residentes ou em trânsito no Brasil, bem como entre empresas sediadas nas várias regiões no País.

Observe-se que, a teor do art. 151, I, *in fine*, da CF, à União é dado conceder, às pessoas físicas ou jurídicas, “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Noutro giro verbal, admite-se que, na medida de suas desigualdades econômicas – e ainda assim por região –, as pessoas mais carentes venham a desfrutar de vantagens fiscais federais. A rigidez do dispositivo foi, é certo, atenuada, mas o permissivo constitucional deve ser utilizado com parcimônia, para não descambar em privilégios que, ao invés de promover, romperiam o equilíbrio socioeconômico de diferentes regiões do País e, em razão disso, vulnerariam – o que seria irremissível – o magno *princípio federativo*.

Se, porém, a União, em nome do superior interesse nacional, pode privilegiar tributariamente pessoas domiciliadas ou sediadas numa dada região carente do País, em ordem a alavancar-lhe o progresso socioeconômico, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, à míngua de autorização constitucional expressa, estão impedidos de enveredar pela mesma trilha. Não lhes é permitido, pois, seja qual for o motivo, estatuir tributação diferenciada em face do local onde os bens foram produzidos.

V – É certo que, eventualmente, uma norma tributária poderá apenas em parte vulnerar o disposto no art. 152 da CF. Neste caso, cabe ao intérprete envidar seus melhores esforços para remover as antinomias existentes na norma tributária, a fim de harmonizá-la com o Texto Magno.

Assim procedendo, será fiel ao propósito – sempre louvado pelos constitucionalistas – de preservar a parte hígida da lei tributária, compatibilizando-a, ao mesmo tempo, com os princípios constitucionais que protegem os contribuintes de eventuais excessos ou desvios fiscais.

O próprio Poder Judiciário, antes de decretar a inconstitucionalidade de uma norma jurídico-tributária, deve fazer o possível para, mediante exegese adequada, preservá-la, ainda que em parte.

Nesse sentido, vale colacionar a clássica exortação de Lúcio Bittencourt, *verbis*: “(...) os tribunais, antes de fulminar a lei com a declaração de inconstitucionalidade, devem procurar interpretá-la de tal modo que se torne possível harmonizá-la com a Constituição. E somente no caso de se tornar isso de todo impraticável é que se poderá reconhecer a ineficácia do diploma impugnado”.³⁴

Em suma, apenas deve ser afastada a parte da norma tributária que entrar em estilhaços com o art. 152 da CF. As demais partes continuarão a irradiar efeitos.

34. Lúcio Bittencourt, *O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1968, p. 93.

VI – Mudando de assunto e antes de finalizarmos este item, queremos deixar registrado que a medida provisória, a nosso sentir, é inidônea para conceder isenções tributárias. A precariedade deste ato normativo (que, mesmo quando editado de acordo com os ditames do art. 62 da CF, só revoga a legislação anterior depois de transformado em lei) não se compadece com o regime jurídico das isenções, em muito semelhante, como vimos, ao regime jurídico do tributo. Depois, se aceitarmos que a lei isentiva integra a norma jurídica tributária, teremos mais uma razão para não admitirmos que medidas provisórias concedam isenções.

Acrescentamos que a revogação de isenções também deve, de regra, ser feita por meio de lei ordinária. Nunca por atos do Executivo, que a isto obsta o *princípio da legalidade*.

3.2 Isenções concedidas por meio de lei complementar

I – As isenções tributárias também podem ser concedidas por meio de lei complementar, nos termos do art. 156, § 3º, II, da CF.³⁵ Este é, atualmente, o único caso em que nosso ordenamento jurídico admite *isenções heterônomas*, isto é, isenções concedidas por pessoa política diversa daquela que tem competência constitucional para instituir o tributo. Relembramos que, de regra, as isenções são *autonômicas*, conforme se infere da só leitura do art. 151, III, da Carta Magna (“é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”).

De acordo com o supramencionado art. 156, § 3º, II, da Carta Magna, a União, por meio de lei complementar, pode conceder isenções de ISS sobre serviços prestados a destinatários no exterior.³⁶

Portanto, as pessoas que prestarem, em caráter negocial, para destinatários no exterior, serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, da CF, poderão, por meio de lei complementar, ser isentadas da tributação em pauta.

35. Ficam, aqui, prejudicadas as referências e considerações exegéticas ao art. 155, § 2º, XII, “e”, da CF, porque a Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, dando nova redação ao art. 155, § 2º, X, “a”, do mesmo Diploma Magno, *esvaziou* a mencionada alínea, que dispunha caber à lei complementar “excluir da incidência do imposto, (o ICMS) nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’” (esclarecemos).

Agora, são imunes ao ICMS todas as “operações que destinem mercadorias para o exterior”, bem como os “serviços prestados a destinatários no exterior”.

O açodamento e a falta de técnica de nosso *constituente derivado* foram tamanhos, que literalmente ele se “esqueceu” de, no art. 155, § 2º, XII, da CF, revogar expressamente a alínea “e”, em questão.

A nosso ver, porém, tal revogação deu-se implicitamente, por força da incompatibilidade desta alínea com o que agora preceitua o art. 155, § 2º, X, “a”, da CF.

36. De modo atécnico, o art. 156, § 3º, II, da CF comete à lei complementar a aptidão para excluir da incidência do ISS as “exportações de serviços para o exterior”.

Na realidade, os serviços são produzidos no Brasil, *para destinatários no exterior*, quando – aí, sim – se ultimam, ou seja, são dados por efetivamente prestados, já que atendem à necessidade que levou os tomadores a contratar sua execução.

Exemplificando, para melhor esclarecer: a pessoa (física ou jurídica) que, em caráter negocial, presta, para destinatários no exterior, serviços de urbanismo será tributada, por meio de ISS, no Município onde foram produzidos (ou no Distrito Federal, caso os serviços aí tenham sido implementados), salvo se, com apoio no art. 156, § 3º, II, da CF, vier editada lei complementar concedendo-lhe uma isenção.

Note-se que é a própria Constituição Federal que autoriza a incidência do ISS sobre exportações de serviços, na medida em que dá competência à União para isentá-las, por meio de lei complementar. Afinal, aptidão para isentar pressupõe competência para tributar.

Ainda a respeito, cremos que a lei complementar que isenta a *exportação* de determinado serviço alcança não só o *exportador* imediato, como todos quando concorreram para que ela se efetivasse. De fato, a nosso juízo, as pessoas que, em caráter negocial, realizaram *atividades-meios*, que levaram a tal *exportação*, também são alcançadas pela benesse.

II – Recordamos, por outro lado, caber à lei complementar (e só a ela) conceder isenções de empréstimos compulsórios (art. 148 da CF), de impostos residuais (art. 154, I, da CF) e das contribuições sociais que criam novas fontes de custeio para a seguridade social (art. 195, § 4º, da CF). A razão disso é simples: criados por lei complementar, estes tributos só podem ser isentados por meio deste ato normativo.³⁷

Neste passo, porém, está-se, novamente, no campo das *isenções autonômicas* (isenções de tributos de competência própria).

3.3 Isenções concedidas por meio de tratados internacionais

I – Os tratados internacionais ocupam posição de particular relevo dentro do direito tributário brasileiro.

Como já observamos em outro trecho desta obra,³⁸ a coexistência, no mundo atual, de uma pluralidade de Nações soberanas enseja, muitas vezes, o surgimento

37. Ao contrário do que se dava à época da Carta de 1967/1969, já não é mais possível à União, por meio de lei complementar, conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Com efeito, aquela Lei Suprema dispunha, em seu art. 19, § 2º: “A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais”.

Na 1ª edição deste livro escrevemos, a propósito:

“De acordo com o art. 19, § 2º, da Lei Maior, a União, por meio de lei complementar, pode conceder isenções de impostos (e só de impostos) estaduais e municipais, desde que haja relevante interesse nacional, neste sentido.

“Por sem dúvida, esta lei complementar só vai ter cabida quando estiver presente o *interesse público nacional* (perquirível, em última análise, pelo Poder Judiciário).

“Parece-nos claro que o art. 19, § 2º, do Texto Magno não se sobrepõe nem ao princípio federativo, nem ao princípio da autonomia municipal. Deve, portanto, ser interpretado e aplicado em sintonia com eles” (p. 224).

38. “Princípio da Anterioridade e Tributação”, subitem 5.3.

de tratados (acordos) internacionais, disciplinando os limites em que elas poderão tributar sem que surjam atritos fiscais ou situações de injustiça para os contribuintes.

Os tratados internacionais podem, inclusive, estipular (e frequentemente estipulam) isenções tributárias.

Vale lembrar que, em nosso País, tais isenções nascem só depois de o tratado internacional que as prevê ser confirmado pelo Congresso Nacional e ratificado e promulgado pelo Presidente da República. Neste caso, o tratado obriga a Nação, internacionalmente, com a ratificação, e, no âmbito interno, com a promulgação.

Insistimos: para que as normas contidas em tratados que concedem isenções tributárias se tornem eficazes em nosso ordenamento jurídico, é imprescindível venham aprovados (pelo Congresso Nacional) e ratificados e promulgados (pelo Presidente da República).

II – Desenvolvamos, agora, uma questão pouco versada pelos doutrinadores.

Sabemos que a União costuma celebrar tratados internacionais sobre as mais variadas matérias, inclusive tributárias. A maioria dos tratados de conteúdo tributário tem por objeto o imposto sobre a renda (mais especificamente, a eliminação ou atenuação da dupla tributação da renda auferida por pessoas físicas ou jurídicas); alguns destes tratados tributários, porém, alcançam tributos de competência estadual, municipal ou do Distrito Federal.³⁹

Pois bem, a pergunta que formulamos é a seguinte: pode a União, por meio de tratados internacionais, dispor sobre tributos estaduais, municipais ou do Distrito Federal? Ou, se preferirmos, tratados internacionais que preveem isenções de ICMS, ISS, IPTU etc. obrigam os Estados, os Municípios e o Distrito Federal?

Hoje, entendemos que sim.

Abandonamos, pois, a ideia, de que, como o Texto Magno proíbe expressamente a União de conceder isenções de tributos estaduais, municipais ou do Distrito Federal (art. 151, III), a vedação alcança também os tratados que ela firma.

Até recentemente, muito nos impressionava o argumento de que mesmo quando a União, enquanto ordem jurídica global (Estado Brasileiro), concede isenções de ISS (isenções heterônomas) só pode fazê-lo porque autorizada pelo art. 156, § 3º, II, da CF. Por isso, sustentávamos que um tratado internacional, ainda que transformado em Direito interno, não podia conceder isenções de tributos estaduais e municipais, já que a Carta Magna não contém nenhum dispositivo que expressamente o permita.

Agora, porém, repensando o assunto, corremo-nos dessa posição.

39. Foi o que se deu, por exemplo, com o Tratado de Itaipu (aprovado pelo Decreto Legislativo 23, de 30.5.1973), pelo qual a União se comprometeu, com a República do Paraguai, dentre outras coisas, a não cobrar impostos, taxas e empréstimos compulsórios, de qualquer natureza, sobre os materiais, equipamentos e serviços adquiridos pela *Itaipu Binacional* (empresa criada por este Acordo Internacional, destinada ao aproveitamento hidrelétrico dos recursos hídricos do rio Paraná).

Este Tratado impede, pois, a tributação por via de ICMS e de ISS quando houver, respectivamente, operações jurídicas com mercadorias e prestações de serviços de qualquer natureza para a Itaipu Binacional.

III – Realmente, como vimos em outro trecho deste *Curso*,⁴⁰ os tratados internacionais, assim que incorporados ao Direito interno, veiculam normas de caráter nacional, dotadas do atributo da *supralegalidade*, vale dizer, ocupam posição intermediária entre a Constituição e as leis *lato sensu*. Demais disso, irradiam efeitos sobre toda a Nação Brasileira.

Ora, por ocuparem um patamar jurídico superior ao das leis da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lhes é dado conceder isenções de tributos de competência dessas pessoas políticas. As leis locais anteriores aos tratados internacionais que cuidam de tal matéria perdem *fundamento de validade* nos pontos em que os contrariam; as posteriores são *ineficazes*.

3.4 *Isenções concedidas por meio de decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal (ICMS)*

Como vimos no cap. V, “Princípio da Anterioridade e Tributação” (subitem 5.2), as isenções de ICMS caracterizam-se por uma série de peculiaridades. Ao que já escrevemos, permitimo-nos acrescentar que, unilateralmente, nem os Estados nem o Distrito Federal podem concedê-las. Não há, portanto, *isenções autônomicas* em matéria de ICMS.

A CF cuida do assunto em seu art. 155, § 2º, XII, “g”, *verbis*: “XII – cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados”.

A só leitura deste dispositivo constitucional revela que a lei complementar, no que concerne ao ICMS, pode dispor sobre a forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Fiquemos com esta última hipótese, que é a que agora particularmente nos interessa.

A forma de deliberação interestadual para a concessão de isenções em matéria de ICMS é o *convênio*. Vejamos.

Os Estados e o Distrito Federal podem conceder (ou revogar) isenções, em matéria de ICMS, não por meio de lei ordinária,⁴¹ mas de *decreto legislativo*, ratificando *convênio* entre eles firmado. Só após aprovados, legislativamente, os convênios que concedem isenções de ICMS passam a ter eficácia. Tal aprovação deve ser feita por meio de *decreto legislativo*.

A Constituição exige que todos os Estados-membros da Federação, bem assim o Distrito Federal, se coloquem de acordo, mediante convênio, para que as isenções de ICMS surjam ou venham abolidas. Este ditame visa evitar a “guerra fiscal” entre

40. Cap. V, subitens 5.3.1 a 5.3.3.

41. A lei ordinária estadual ou do Distrito Federal não pode criar ou extinguir isenções de ICMS. O assunto deve ser regulado por meio de *convênio* entre as entidades tributantes (os Estados e o Distrito Federal). Tal convênio, como vimos, só surtirá efeitos *pro foro interno* após ser aprovado por meio de decreto legislativo (da Assembleia Legislativa de cada Estado e da Câmara Legislativa do Distrito Federal).

as diversas regiões do País, que são muito díspares, já que, algumas, são industrializadas, outras não; poucas são prósperas; a maioria, nem tanto. Só o consenso entre todas as pessoas políticas interessadas – consubstanciado no convênio – abre caminho à outorga ou retirada de isenções de ICMS.

Portanto, para que isenções de ICMS surjam validamente, é preciso que os Estados e o Distrito Federal celebrem entre si *convênios*, que, ao depois, para se transformarem em *Direito interno* de cada uma destas pessoas políticas, deverão ser por elas ratificados. O instrumento idôneo da ratificação, longe de ser o decreto do Governador, é o *decreto legislativo* (estadual ou do Distrito Federal, conforme o caso).

A celebração dos convênios – relembramos – deve ser levada a efeito pelo Poder Executivo, e sua ratificação, pelo Poder Legislativo (a Assembleia Legislativa de cada Estado e a Câmara Legislativa do Distrito Federal). Portanto, os convênios que concedem isenções de ICMS só entrarão a fazer parte do ordenamento jurídico interno dos Estados ou do Distrito Federal após serem aprovados pelas respectivas Casas Legislativas. Isto, aliás, nos levou a sustentar, em outra passagem desta obra, que, em rigor, o convênio é, apenas, o pressuposto para a concessão da isenção do ICMS. Esta surgirá do decreto legislativo (estadual ou do Distrito Federal) que confirma o convênio.

Observamos, ainda, que é preciso que *todos* os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção em tela nasça. Reforçando a ideia, se uma única destas entidades tributantes deixar de fazê-lo, o benefício não surgirá.

Reiteramos, neste item, que a lei complementar prevista no art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF (cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados) não poderá estabelecer o *conteúdo* dos convênios, mas, apenas, os *mecanismos jurídicos* que nortearão sua celebração. Tal lei complementar deverá, apenas, dar operatividade técnica ao sistema de celebração de convênios. Não poderá, sob hipótese alguma, dificultar sua celebração, nem, muito menos, estipular seu conteúdo. Tem, pois, caráter meramente formal, devendo, evidentemente, respeitar os princípios e normas constitucionais.

O assunto continua sob a égide da Lei Complementar 24, de 7.1.1975, já que o art. 27 da Lei Complementar 87, de 13.9.1996, que dele tratava, foi vetado pelo Presidente da República.⁴²

*Evidentemente, os convênios de que aqui estamos cogitando devem limitar-se a dispor sobre isenções de ICMS. Não lhes é dado, a este pretexto, cuidar de questões estranhas. Muito menos possibilitar o descumprimento de princípios constitucionais, máxime se isto vier em detrimento dos contribuintes.*⁴³

42. As *razões de veto* declaram textualmente que a matéria continua regulada pela Lei Complementar 24/1975.

43. V. próximo subitem.

Milita neste sentido a própria Lei Complementar 24/1975, que, em seus arts. 1º e 2º, estatui que os convênios deverão versar apenas sobre a concessão ou extinção de incentivos fiscais em matéria de ICMS.⁴⁴

Em suma, as isenções de ICMS, longe de poderem ser concedidas (ou revogadas) pelas próprias unidades federativas interessadas, devem ser objeto de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.⁴⁵

3.5 *Revogação de isenção tributária e anterioridade*

Para darmos fecho ao raciocínio que estamos desenvolvendo, relembremos que “a revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de tributo”.⁴⁶ De conseguinte, quando isto ocorre, deve ser observado o princípio da anterioridade, como procuramos demonstrar quando tratamos especificamente deste tema.

4. *Questões paralelas*

Vamos, em seguida, estudar, sucessivamente: a) as modalidades de isenções tributárias; b) o campo de incidência das leis isentivas; e c) o desaparecimento das isenções de ICMS concedidas por lei complementar antes do advento da atual Constituição.

44. Temos para nós que não foi recepcionado pela Constituição Federal/1988 o art. 8º, I e II, da Lei Complementar 24/1975, que estatui: “Art. 8º. A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará cumulativamente: I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

Nessa linha, em sustentação oral que fizemos no STF no julgamento, em sessão virtual, do RE 62.8075-RS, argumentamos que o contribuinte do Estado de destino faz jus ao pleno aproveitamento dos créditos de ICMS se adquiriu mercadorias em outra Unidade Federada, pagou por elas, as recebeu e teve destacado na respectiva nota fiscal o montante do tributo, ainda que o Estado de origem tenha concedido unilateralmente, ao fornecedor, benefícios fiscais não amparados em convênio.

O Relator do feito, Min. Edson Fachin, acolheu a tese, no que foi acompanhado por alguns integrantes do Plenário. Consta do seu voto: “Recurso extraordinário a que se dá provimento – Tese do Tema 490 da sistemática da Repercussão Geral: Afrenta a ordem constitucional glosa de crédito de ICMS efetuada pelo Estado de destino, nos termos do art. 8º, I, da Lei Complementar n. 24/1975, mesmo nas hipóteses de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Estado de origem, sem observância do art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição da República”.

No entanto, sua posição restou vencida, tendo prevalecido o voto divergente do Min. Gilmar Mendes, sendo fixada a seguinte tese: “O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuada pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade”. Embora tenham sido dados efeitos *ex tunc* à decisão, ainda pendem de julgamento embargos declaratórios, para que se esclareça a situação dos contribuintes já autuados.

45. Na prática, inúmeras isenções de ICMS têm sido concedidas por meio de lei ordinária – quando não de decreto, instrução normativa, portaria, ato declaratório etc. – da própria unidade federativa interessada. Estas *isenções autônomicas* são manifestamente inconstitucionais, e a qualquer tempo podem ser contestadas, perante o STF (cf. art. 102, I, “f”, da CF), pelas unidades federativas que se sentirem prejudicadas.

46. Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 35ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 236.

4.1 Modalidades de isenções tributárias

As isenções tributárias podem ser *transitórias* ou *permanentes*, estas e aquelas concedidas de modo *condicional* ou *incondicional*. Desenvolvamos estas ideias.

4.1.1 Isenções transitórias e permanentes. Consequências jurídicas de sua revogação

I – As *isenções transitórias*, também chamadas *isenções com prazo certo*, têm seu termo final de existência prefixado na lei que as concede.⁴⁷

Já, sendo com prazo indeterminado a isenção (*isenção permanente*), a pessoa política que a concede pode revogá-la, total ou parcialmente, a qualquer tempo, a seu alvedrio, desde que, naturalmente, o faça por meio de lei, respeitado, quando for o caso, o *princípio da anterioridade*. Tal revogação poderá ser *expressa* ou *tácita*. *Expressa*, quando a lei da pessoa política competente declara, simplesmente, que o benefício deixou de existir (“fica revogada a isenção ...”). *Tácita*, quando cria (ou “recria”) tributo idêntico àquele que fora objeto da isenção.

A revogação de isenção *com prazo indeterminado*, ainda que *onerosa* (condicional), não gera, para o contribuinte, nem o direito de ser indenizado, nem, muito menos, o de continuar fruindo, pura e simplesmente, do benefício. O contribuinte tem, apenas, o direito de ver respeitado o *princípio da anterioridade* (em relação, obviamente, aos tributos sobre os quais ele incide).

Também a isenção *com prazo certo* (por tempo determinado) pode ser revogada ou modificada livremente, antes de expirado o tempo de duração da medida.

II – Abrindo um parêntese, permitimo-nos dissentir dos doutrinadores que entendem que a isenção por tempo determinado não pode ser revogada antes de expirado o prazo da lei que a criou. Vejamos.

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

Estas colocações, que parecem pioneiras, são, pelo contrário, muito antigas. Tanto que, já no século retrasado, Thomas Cooley prelecionava: “Nenhum corpo legislativo, em virtude da autoridade que lhe é inerente, poderá produzir alguma lei que venha limitar ou derogar a autoridade dos seus sucessores. Se uma legislatura pudesse em qualquer grau limitar a competência (*power*) dos seus sucessores, tal processo poder-se-ia repetir periodicamente, até que o Estado ficasse espoliado da sua autoridade legislativa e da sua própria soberania. Por este motivo é que nenhum

47. Como veremos mais adiante (subitem 4.1.3), se a isenção tributária for *transitória* e *condicionada*, sua revogação antes de fluído o prazo apontado na lei que a concedeu gera para o contribuinte que cumpriu o encargo o direito de continuar a fruir do benefício, até que se esgote tal lapso temporal.