

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO - UFRJ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS - CCJE
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO - FND

PEDRO LUIZ ZATT

**A IRREVOGABILIDADE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS ONEROSAS
SOB A ÉGIDE DO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO**

RIO DE JANEIRO
2022

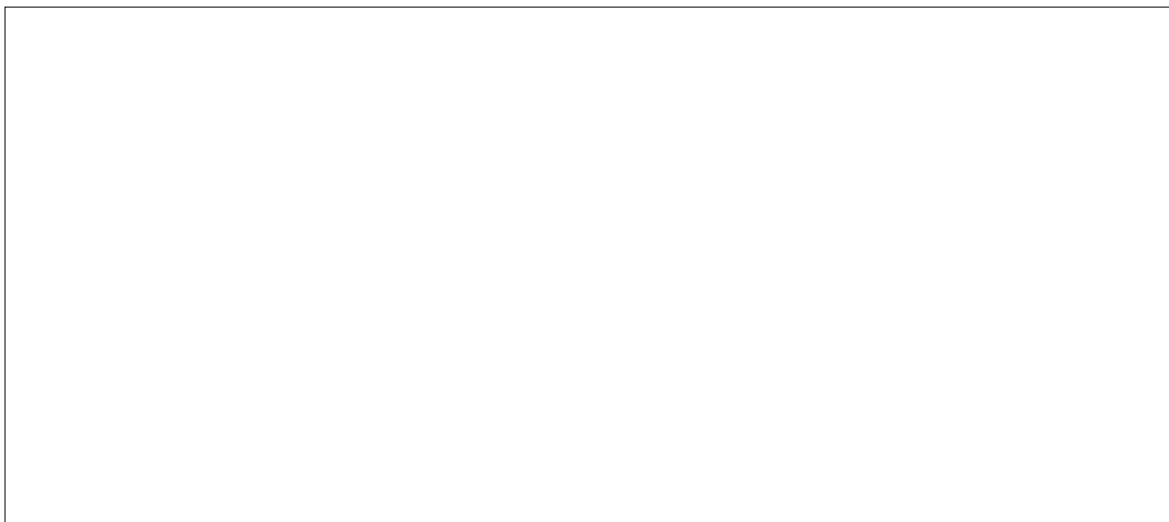
PEDRO LUIZ ZATT

**A IRREVOGABILIDADE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS ONEROSAS
SOB A ÉGIDE DO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO**

Monografia elaborada no âmbito da
graduação em Direito da Universidade
Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, sob a orientação do Professor
Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO
2022

CIP – Catalogação na Publicação



Autorizo, apenas para fins acadêmico e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

PEDRO LUIZ ZATT

**A IRREVOGABILIDADE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS ONEROSAS
SOB A ÉGIDE DO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO**

Monografia elaborada no âmbito da
graduação em Direito da Universidade
Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, sob a orientação do Professor
Eduardo Maneira

Data: 07/07/2022.

Banca Examinadora:

Eduardo Maneira_____

Orientador

Daniel Lannes_____

Membro da Banca

Guilherme Picinini_____

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2022

AGRADECIMENTOS

Aos que lerão a página de agradecimentos desta monografia, gostaria de aproveitar esse espaço para agradecer a todos que contribuíram para que de alguma forma esse trabalho saísse do papel e a graduação em Direito fosse possível.

Em primeiro lugar à minha querida mãe Dalva, cuja vida inteira foi dedicada a mim e dotada de sacrifícios para que eu pudesse ter a melhor educação possível. Apesar das dificuldades, sempre serei grato pelo esforço - além do possível - para que eu tivesse uma oportunidade de estudar nas melhores instituições, como o Colégio de São Bento e a UFRJ, ainda que sem a figura paterna presente para auxiliar. Nestas, fui capaz de me desenvolver como ser humano e cidadão.

Aos meus grandes amigos beneditinos, Gustavo, Natan, Barros, e aos meus amigos futuros doutores, Ioshua, Diogo, Richard agradeço a amizade e por serem a prova viva de que algumas amizades se convertem em irmandade.

Aos meus colegas da Turma C que me acompanham desde 2017, Ângelo, Bruno, Matheus, Marçal, Marcelo, e Tiago que foram responsáveis, em meio a diversas adversidades (sobretudo na pandemia), por formar um brilhante grupo de estudos e de resenhas, imprescindível para conclusão com honras na Gloriosa Nacional.

Ao Prof. Eduardo Maneira, obrigado pelas valiosas contribuições e confiança na minha monografia.

Por fim, a todo o corpo docente e funcionários da UFRJ, obrigado por contribuírem para que a UFRJ seja referência no ensino público gratuito e de qualidade. Foi um enorme orgulho ter estudado na gloriosa Nacional.

RESUMO

ZATT, Pedro. A IRREVOGABILIDADE DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS ONEROSAS SOB A ÉGIDE DO PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO. Rio de Janeiro, 2022. Monografia de final de curso. Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

A isenção tributária onerosa é uma modalidade de benefício fiscal para o contribuinte que, ao cumprir os requisitos previstos em lei pelo ente competente, possibilita a dispensa do pagamento do crédito tributário de modo a gerar um direito adquirido que não pode simplesmente ser revogado, haja vista a contraprestação onerosa assumida pelo contribuinte. Caso o ente público deseje suprimir a lei que instituiu a isenção fiscal onerosa, assim poderá fazê-lo, mas jamais poderá revogar o direito adquirido da isenção, quando o contribuinte tenha cumprido todas as condições previstas pela lei anterior que a instituiu. Essa modalidade de isenção pressupõe uma relação obrigacional de direitos e de deveres entre o Fisco e o contribuinte. Isso porque a lei instituidora da isenção prescreve as condições e o prazo determinado para que o contribuinte assuma um ônus, a fim de que, satisfeitos os requisitos previstos pela lei, possa usufruir de um benefício, isto é, a não-incidência da norma tributária sobre o seu patrimônio. O presente trabalho conduz uma análise sobre a aplicação da lei e da jurisprudência sobre diversos casos em que o Fisco, reiteradamente, visa tributar (sob o pretexto da arrecadação fiscal) em detrimento do direito adquirido do contribuinte haja vista a flagrante violação ao princípio constitucional do direito adquirido. Em seguida, aborda os aspectos do caráter extrafiscal da isenção tributária onerosa como instrumento de intervenção econômica ou social pelo Estado, de modo a gerar uma relação obrigacional bilateral com o cidadão. Ao final, conclui qual caminho deve ser seguido pelo Poder Judiciário em face da dicotomia entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo.

Palavras-Chave: Isenção tributária onerosa; Irrevogabilidade; Direito adquirido; Extrafiscalidade

ABSTRACT

*The irrevocability of tax exemptions under the agents of the purchased right principle***X EXEMPTIONS UNDER THE AGENTS OF THE PURCHASED RIGHT PRINCIPLE. Rio de Janeiro, 2022. Monografia de final de curso. National Faculty of Law of the Federal University of Rio de Janeiro.**

The onerous tax exemption is a type of tax benefit for the taxpayer who, by complying with the requirements established by law by the competent entity, makes it possible to extinguish the tax credit in a way that generates an acquired right that cannot simply be revoked, given the consideration burden borne by the taxpayer. If the public entity wishes to suppress the law that instituted the onerous tax exemption, it may do so, but it can never revoke the acquired right to the exemption, when the taxpayer has fulfilled all the conditions provided for by the previous law that instituted it. This type of exemption presupposes an obligatory relationship of rights and duties between the tax authorities and the taxpayer. This is because the law instituting the exemption prescribes the conditions and the period determined for the taxpayer to assume a burden, so that, having satisfied the requirements established by the law, he can enjoy a benefit, that is, the non-occurrence of the tax rule. about your assets. The present work conducts an analysis on the application of the law and jurisprudence on several cases in which the tax authorities, repeatedly, aim to tax (under the pretext of tax collection) to the detriment of the taxpayer's acquired right in view of the flagrant violation of the constitutional principle of vested right. Then, it addresses the aspects of the extrafiscal character of the onerous tax exemption as an instrument of economic or social policy by the State, in order to generate a bilateral obligational relationship with the citizen. In the end, it concludes which path should be followed by the Judiciary in the face of the dichotomy between the Legislative and the Executive Powers.

Keywords: Onerous tax exemption; irrevocability; Vested right; Extrafiscality

SUMÁRIO

AGRECIAMENTOS	
RESUMO	
ABSTRACT	
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA	6
1.1. Conceito.....	6
1.2. Classificações	12
1.3. Modalidade onerosa e seus requisitos	18
1.4. Efeitos da revogabilidade da norma isentiva.....	ERRO! INDICADOR NÃO
DEFINIDO.	
CAPÍTULO II – O PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO	23
2.1. Conceito.....	23
2.2. Tratamento constitucional do direito adquirido.....	25
2.3. Ultratividade do direito adquirido	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
2.4. Direito adquirido e sua motivação.....	27
CAPÍTULO III – A NATUREZA EXTRAFISCAL DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA ONEROSA	311
3.1. Conceito de extrafiscalidade.....	31
3.2. Extrafiscalidade x fiscalidade.....	ERRO! INDICADOR NÃO DEFINIDO.
3.3. Princípio da legalidade	38
3.4. Limites da extrafiscalidade.....	383
CAPÍTULO IV – A APLICAÇÃO DO DIREITO ADQUIRIDO COMO FUNDAMENTO DA IRREVOGABILIDADE DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA ONEROSA NO BRASIL	46
CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

INTRODUÇÃO

Este trabalho pretende analisar os atributos e características da isenção tributária, em sua modalidade onerosa, sob a égide do princípio do direito adquirido bem como da análise da natureza extrafiscal da norma que a instituiu, de modo que o contribuinte possa valer seu direito ao benefício perante o Estado e evitar a supressão de seus direitos.

A relação entre Estado e cidadão no que tange à instituição e pagamento de tributos, especialmente no Brasil, tende a ser uma relação majoritariamente conflituosa, haja vista a grande desigualdade social vigente, os diversos escândalos de corrupção noticiados pela mídia bem como pela alta carga tributária em comparação aos demais países. No ano de 2021, a carga tributária do Brasil representou cerca de 33,90% (trinta e três, nove por cento) do Produto Interno Bruto (“PIB”), segundo matéria reportada pela revista Forbes¹.

Por outro lado, uma pequena parcela da população também contribui para o caráter litigioso dessa relação com o Estado, tendo em vista a prática do crime de sonegação fiscal, que consiste na fraude ao pagamento de tributos. Em 2020, a evasão fiscal foi estimada em até R\$ 600 bilhões de reais, em estudo realizado pelo Instituto para o Desenvolvimento do Varejo (IDV) em parceria com a consultoria McKinsey.²

Logo, tanto o Poder Público quanto os cidadãos são responsáveis por dificultarem a existência de uma relação harmônica no âmbito fiscal e que, por consequência, complica a persecução dos objetivos previstos pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º³. Tal complicação existe porque, nas palavras do Ministro Gilmar Mendes: *Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda.*⁴

¹ Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2022/04/carga-tributaria-brasileira-atingiu-nivel-recorde-de-339-do-pib-em-2021-estima-tesouro/>

² Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/11/10/brasil-deixou-de-arrecadar-ate-r-600-bilhoes-em-tributos-de-empresas-no-ano-passado-diz-estudo.ghtml>

³ Constituição Federal de 1988: art. 3 “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional – 13ª ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2018. p. 1539

Nesse contexto, o instituto da isenção fiscal onerosa se apresenta como uma forma de melhorar essa relação entre Estado e sociedade à medida que são estabelecidos parâmetros semelhantes a uma relação contratual com a imposição de um dever para o nascimento de um direito onde as ambas as partes se beneficiam. Em outros termos, tal isenção é um prêmio para o contribuinte que adota determinada condição prevista em lei pelo Estado, com o objetivo de estimular um comportamento da sociedade.

Na teoria, a isenção onerosa mostra-se um ótimo artifício para criação de deveres e direitos, mas na prática, tal medida enfrenta alguns obstáculos.

Como se sabe, a Fazenda Pública seja ela representada por seus entes federativos, tais como os Municípios, os Estados, Distrito Federal e a União, é o maior violador dos direitos do contribuinte sob o pretexto da arrecadação fiscal.

De fato, a arrecadação fiscal advinda da tributação representa parcela fundamental do modelo de Estado previsto no texto constitucional, visto que se mostra indispensável para a realização de toda e qualquer atividade estatal bem como para custear as despesas públicas.

Todavia, a prerrogativa da arrecadação fiscal, isto é a função fiscal do tributo, encontra óbice quando instituída uma isenção tributária, pautada pela função extrafiscal do tributo.

Diante dessa dicotomia funcional do tributo, o presente trabalho busca analisar as nuances da isenção tributária onerosa, cuja modalidade é notadamente motivada pela extrafiscalidade e que também pressupõe um ônus ao contribuinte, de modo a gerar o direito adquirido ao benefício, quando cumpridas as condições estabelecidas pela lei instituidora da isenção no prazo determinado. Em razão do direito adquirido pelo contribuinte ao gozo do benefício, este jamais poderá ser objeto de revogação por lei posterior.

Quando é promulgada determinada lei que estabelece condições e prazo determinados para que o contribuinte possa gozar do benefício da isenção fiscal onerosa, ainda que revogada tal lei por norma posterior, o adimplemento de tais condições dentro do prazo

estabelecido gera o nascimento do direito adquirido à referida isenção, de tal sorte que o Estado não pode simplesmente revogar tal benefício.

Todavia, não é isso que se observa na prática, visto que o Fisco desconsidera totalmente o direito adquirido dos contribuintes e instaura diversos procedimentos de cobrança tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial visando meramente o aumento de sua arrecadação.

O que torna ainda mais absurda tal conduta pelo Poder Público, é o fato de que a lei revogada que instituiu a isenção fiscal sob condição onerosa apresentava uma função de persecução de determinados objetivos pelo próprio Estado – traduzida no caráter extrafiscal do tributo, (que será analisado mais a frente) – e que, à época de sua vigência, utilizava o benefício da isenção para estimular determinadas práticas pelo contribuinte, estabelecendo uma relação de mutualismo em que ocorreria benefício para ambos.

Ademais, tal natureza mútua ainda que verse sobre temática de direito público, se assemelha muito a uma prestação contratual, instituto do direito privado, com a diferença de que é o princípio da legalidade que dispõe quando e como o Estado poderá conceder uma isenção, seja ela onerosa ou gratuita. O que separa uma da outra é justamente a existência na primeira de um dever instituído por lei ao contribuinte, para que este possa se valer do benefício fiscal, de modo que na hipótese de supressão da isenção por norma posterior, quando cumpridos pelo contribuinte os requisitos da lei instituidora de isenção, ocorreria não só a violação ao direito adquirido do cidadão como também enriquecimento ilícito do Estado.

Logo, faz-se mister a constatação de que a revogabilidade da isenção tributária concedida de forma onerosa, é uma afronta a segurança jurídica não só das normas tributárias, como também da própria Constituição.

Sendo assim, no momento que as condições onerosas para fruição da isenção são cumpridas pelo contribuinte, o Estado renuncia ao seu direito de tributar o fato gerador, objeto da mencionada isenção, ainda que posteriormente haja a promulgação de nova lei que revogue a norma instituidora da mencionada isenção.

Nesse ponto, frisa-se que é garantia do Estado a competência de revogação de leis, o que não se confunde com a revogação de direitos. Desse modo, o direito em questão, por se tratar de direito adquirido, representa uma garantia constitucional vide o art. 5º, inciso XXXVI em que:

“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI: a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”⁵

Desse modo, a lei revogadora de direito adquirido já nasce eivada do vício de validade pois é contrária à Constituição. Nesse sentido, é manifesto o princípio da legalidade que visa justamente limitar eventual abuso de poder pelo Estado para suprimir o direito adquirido dos cidadãos.

Na prática, contudo, é recorrente a imposição do Fisco em detrimento dos contribuintes, em razão da elevada complexidade normativa do Direito Tributário, responsável por dissuadir a luta dos contribuintes à obtenção do provimento jurisdicional. Além das normas tributárias apresentarem caráter esparso, já que são encontradas em diversos diplomas normativos, o que por si só já causa confusão de identificação e interpretação, verifica-se a necessidade de atualização dos conceitos previstos no Código Tributário Nacional, haja vista sua antiguidade. Diante de uma eventual reforma tributária, mostra-se necessária a superação de determinados institutos e, ao mesmo tempo, a preservação de outros institutos, tais como a isenção onerosa.

Ressalta-se ainda que o STF ao editar o enunciado de súmula nº 544, antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, notadamente pacificou o entendimento de que *“isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”⁶*. Entretanto, no contexto atual, a problemática - ainda que pacificada pela corte suprema e claramente expressa no artigo 178 do CTN - persiste na seara do Judiciário, haja

⁵ Constituição Federal de 1988: art. 5º *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

- XXXVI: a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

⁶ Enunciado nº 544 de Súmula do STF: *“isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas*

vista as diversas execuções fiscais promovidas pela Fazenda Pública tal como as diversas ações de cunho declaratório e mandados de segurança ajuizados pelos contribuintes que acabam por inflar as demandas judiciais perante o Judiciário e que contribuem para diminuição da eficiência da Justiça brasileira.

Ademais, a relação entre Estado e cidadão para persecução de determinados objetivos socioeconômicos também fica abalada visto que a recorrente supressão do direito adquirido do contribuinte à isenção onerosa na esfera tributária, desencoraja este a assumir novo ônus em troca do benefício da isenção. Em outras palavras, significa que o Estado, ao tentar estimular o contribuinte a adotar certas práticas para depois recompensá-lo com a isenção fiscal, acaba por induzi-lo a assumir o referido dever sem, contudo, atribuir-lhe seu direito e, portanto, agindo de má-fé.

Nos capítulos seguintes, este trabalho pretende analisar a isenção tributária onerosa bem como os fundamentos para sua irrevogabilidade, sob dois aspectos: a extrafiscalidade do tributo, responsável por instituir a norma isentiva e; o direito adquirido em que, quando preenchidos os requisitos legais para fruição da isenção, ocorrerá o nascimento do direito adquirido. Ao final, analisará alguns casos e o caminho a ser adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Para tal, a metodologia deste trabalho passa por uma pesquisa realizada em caráter exploratório e explicativo, buscando identificar as tendências dominantes na aplicação do princípio do direito adquirido como preceito da irrevogabilidade da isenção tributária onerosa no direito brasileiro, bem como realizar uma análise crítica sobre a forma na qual a jurisprudência brasileira enfrenta o tema.

Ademais, tem como objetos de análise: os diplomas legislativos nas versões original e comentada, os textos doutrinários, os artigos científicos e as jurisprudências dos Tribunais, tudo dentro do escopo do Direito Tributário e do Direito Constitucional.

Na mesma linha, o método de pesquisa será qualitativo, uma vez que não se pretende levantar estatísticas sobre posições jurisprudenciais, mas tão somente analisar certos casos,

principalmente, os motivos que ensejaram determinada decisão, de modo que essa análise possa auxiliar e fundamentar a conclusão deste trabalho.

CAPÍTULO I – A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1. Conceito

A isenção tributária mostra-se um tema bastante relevante na sociedade contemporânea, tendo em vista a necessidade de se preservar o equilíbrio da relação tributária entre o contribuinte e o Estado. Para melhor compreensão do instituto, deve-se conceituar a isenção tributária, bem como suas espécies a partir das teorias doutrinárias e pela leitura dos dispositivos do ordenamento jurídico brasileiro.

Preliminarmente, a isenção tributária é considerada uma causa de exclusão do crédito tributário, na forma do artigo 175, inciso I do Código Tributário Nacional: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção”⁷.

Ademais, os artigos 176 a 179, também do Código Tributário Nacional, disciplinam os demais elementos e características do instituto da isenção, que será mais aprofundado a seguir ao se distinguir suas modalidades.

Vale frisar que a Lei n° 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional, embora seja formalmente uma lei ordinária, é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, mas foi recebida por esta com status de Lei Complementar.

Já no campo doutrinário, há o entendimento minoritário de que a isenção tributária seja uma autolimitação do poder do Estado de tributar, conforme leciona Ricardo Lobo Torres: “*As isenções, como privilégio que são, consistem na autolimitação do poder fiscal, porque objeto de concessão do legislador.*”⁸

Por sua vez, há também o entendimento doutrinário de que a isenção se trata da dispensa legal do pagamento de tributo devido. Sob essa ótica, a isenção seria causa de exclusão do crédito tributário tendo em vista a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mas o pagamento do tributo seria dispensado em virtude da lei, de acordo com

⁷ Código Tributário Nacional Art. 175, inciso I: “Excluem o crédito tributário: I - a isenção

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 305

Rubens Gomes de Souza: “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido.”⁹

Além disso, a doutrina moderna define a isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada. Em outras palavras, significa que, na isenção, não há incidência da norma jurídica tributária e, por consequência, não ocorre o surgimento da obrigação tributária. Nesse sentido, a isenção é colocada na área de incidência, de modo que o benefício fiscal não interfere no núcleo do fato gerador, previsto na norma tributária, conforme leciona Kiyoshi Harada:

*“A isenção insere-se no campo de atuação privativa da lei (art. 97, VI, do CTN). Por isso, ainda, quando fundada em contrato, é sempre decorrente de lei (art. 176 do CTN). Via de regra, ela é concedida por razões de ordem político-social, mas sempre no interesse público, podendo restringir-se à determinada região do território da entidade tributante. Salvo quando concedida por prazo certo, pode ela ser revogada a qualquer tempo, observado, entretanto, o princípio da anterioridade (art. 179 do CTN). Como corolário da incidência tributária, a isenção só pode ser outorgada pelo poder público competente para instituir o imposto. A isenção pode, ainda, ser instituída em caráter geral, ou em caráter condicional. Nesta última hipótese, cabe à autoridade administrativa competente efetivá-la mediante despacho, uma vez preenchidos os requisitos legais (art. 179 do CTN). Por fim, por expressa disposição do art. 111 do CTN, só pode ser interpretada literalmente, como corolário da incidência tributária que é”.*¹⁰

O STF se posiciona no sentido de conceituar a isenção tributária como a “dispensa legal do pagamento do crédito tributário”, entendendo que neste instituto há a ocorrência do fato gerador da norma jurídica tributária, todavia a lei da isenção dispensará o dever de cumprimento por parte do contribuinte em relação ao pagamento do tributo devido, conforme ementa colacionada abaixo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 260:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃOINCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da

⁹SOUZA, Rubens Gomes. Compêndio de Legislação Tributária. ed. pós. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.97

¹⁰HARADA, Kiyoshi. Direito Tributário e Financeiro. 27. ed São Paulo: Atlas, 2018. p. 729

Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.¹¹

Em suma, o próprio conceito de isenção ainda é alvo de controvérsia, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, embora a corrente moderna - que defina a isenção como hipótese de não-incidência da norma tributária sobre o fato gerador - apresente aspectos mais interessantes para o contribuinte. Estes aspectos se manifestam justamente nos efeitos da revogação da isenção, pois segundo a lógica de não incidência da norma tributária, o fato gerador, que enseja o nascimento da obrigação tributária jamais existiria, o que provocaria a impossibilidade do Fisco de tributar referido fato no mesmo exercício.

Por sua vez, sob a ótica da teoria que caracteriza a isenção fiscal como hipótese de vedação legal de pagamento do tributo, quando ocorre a revogação da norma isentiva, o fato gerador da obrigação tributária já havia nascido, sendo certo que ao se afastar esta vedação, o Fisco já poderia exigir automaticamente do contribuinte o pagamento sobre o fato gerador, objeto da isenção revogada.

De todo o modo, como se verá mais adiante, na modalidade de isenção fiscal onerosa em que o contribuinte tenha preenchido as condições estipuladas dentro do prazo previsto em lei, a revogabilidade da isenção sequer poderá ocorrer em ambas as teorias.

1.2. Classificações

Estudado o conceito de isenção de modo genérico, deve-se, em seguida, diferenciar as espécies de isenção que podem ser classificadas em: gerais e individuais; onerosas (ou

¹¹ADI 286, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2002, DJ 30-08-2002

condicionadas) e simples (ou gratuitas); por prazo indeterminado e por prazo certo; amplas e restritas ou regionais; autonômica e heterônoma.

As isenções gerais e individuais são classificadas quanto à sua forma de concessão, de modo que é considerada geral quando seu beneficiário não tem obrigação principal ou acessória de espécie alguma, ou seja, ela é concedida diretamente pela lei. Diferentemente, quando a lei instituidora do benefício fiscal exigir que o contribuinte realize certos atos ou quando condiciona o gozo da isenção a despacho da autoridade administrativa, há a figura da isenção individual¹².

Estão previstas no artigo 179 do CTN que dispõe:

“Art. 179: A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”.

As isenções onerosas e gratuitas são classificadas quanto à sua natureza, de modo que é considerada onerosa (ou condicionada), se concedida sob alguma condição onerosa ao beneficiado, como realizar determinada atividade ou investimento previsto pela lei concessória. Estão tipificadas no artigo 178 do Código Tributário Nacional¹³. Já a isenção gratuita, é aquela que não exige nenhuma condição ou contraprestação por parte do contribuinte, e não exige reconhecimento formal.

As isenções por prazo indeterminado e por prazo certo são classificadas quanto ao seu prazo, de modo que é considerada por prazo indeterminado aquela em que o seu termo final não esteja fixado na legislação. Já a isenção por prazo certo é aquela cuja legislação institui um prazo final desde logo estabelecido. Também estão previstas no artigo 178 do Código Tributário Nacional.

¹² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978- Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018 pg. 241 pdf

¹³ Art. 178 do Código Tributário Nacional: “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

Assim, percebe-se que a isenção, geralmente, é temporária, no sentido de que seus efeitos, na ordem temporal, não podem transcender a vigência da lei que a concede, salvo se houver o preenchimento dos requisitos legais para concessão da isenção onerosa.

As isenções amplas e restritas são classificadas quanto à área de atuação, sendo considerada ampla, aquela que abrange todo o território do ente tributante. Ela pode ser restrita, quando prevalece apenas em uma parcela do território do ente tributante.

A título de exemplo, é o que ocorre com certas isenções de Imposto de Renda, ou de Imposto de Produtos Industrializados, concedidas pela União Federal a contribuintes situados na região Nordeste ou na região Norte¹⁴.

A isenção autonômica é aquela concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere, enquanto a isenção heterônoma é aquela concedida por norma de pessoa jurídica diversa daquela que é titular da competência para instituir e cobrar o tributo¹⁵.

A isenção heterônoma, contudo, não é a regra geral prevista no ordenamento jurídico pátrio, mais precisamente no artigo 151, III¹⁶ da Constituição Federal, visto que estabelece uma forma de invasão da competência tributária de um ente federativo por outro.

Nesse sentido, confira-se a lição de Hugo de Brito Machado que versa sobre a situação do ICMS, cuja competência tributária é dos estados e do Distrito Federal, mas que a própria Constituição Federal estabelece uma autorização em seu art. 155, § 2º, XII, e¹⁷:

“A Constituição Federal de 1988 autoriza a lei complementar federal a excluir da incidência do ICMS, serviços e produtos além daqueles já mencionados no texto constitucional. Trata-se de excepcional hipótese de isenção heterônoma, vale dizer, isenção de tributo de um ente federativo concedida por outro ente

¹⁴MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978- Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018 pg. 247 pdf.

¹⁵MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978- Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018 pg. 241 pdf.

¹⁶Constituição Federal de 1988: Art. 151, III: “É vedado à União: III - II - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios”.

¹⁷Constituição Federal de 1988: Art. 155. “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a”

federativo, o que, em regra, é proibido pela Constituição (CF/88, art. 151, III), mas que nesse caso é aceito porque previsto em seu próprio texto originário (CF/88, art. 155, § 2º, XII, e)¹⁸.

1.3. A modalidade onerosa e seus requisitos

Tecidas considerações acerca das classificações existentes da isenção tributária de uma forma mais ampla, deve-se analisar mais profundamente a sua modalidade onerosa, objeto deste trabalho. Nesse sentido, os artigos 178 e 179 do CTN dispõem a seguinte definição:

Artigo 178 do CTN: “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104¹⁹

Artigo 179 do CTN: “A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.”²⁰

Contudo, vale observar que a definição do artigo 178 do CTN, foi editada posteriormente pela Lei Complementar nº 24 de 1975, que substituiu a conjunção alternativa de escolha “ou”, pela conjunção aditiva “e” alterando substancialmente os requisitos da isenção condicionada.

Ocorre que antes da referida edição pela Lei Complementar nº 24 de 1975, o Supremo Tribunal Federal em 10/12/1969 havia editado o enunciado de súmula nº 544 que estipulava a impossibilidade de se suprimir a isenção fiscal concedida de forma onerosa, quando o contribuinte cumpria o ônus determinado pela norma isentiva.

¹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978- Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018 pg. 296 pdf.

¹⁹ Art. 178 do Código Tributário Nacional: “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

²⁰ Art. 179 do Código Tributário Nacional: “A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”.

Assim, bastava apenas a prestação de ônus pelo contribuinte sem que houvesse o preenchimento do requisito temporal para aperfeiçoamento do direito adquirido à isenção.

Com o advento da mudança literal do artigo 178, já citada, os requisitos para constituição da isenção onerosa passaram a ser 2 (dois): a prestação de um ônus durante um determinado prazo, devendo essas duas condições cumulativas serem estabelecidas pela norma isentiva.

Em sua obra, Hugo Machado Brito teceu considerações acerca da cumulatividade ou não destes requisitos: *"Uma questão geralmente não abordada em relação à revogabilidade das leis que estabelecem isenções é a de saber se os requisitos do prazo determinado e das condições onerosas são alternativos ou cumulativos"*²¹.

Sobre tal questionamento, Aliomar Baleeiro o respondeu da seguinte forma: *"A primitiva redação do art. 178 era alternativa: 'por prazo certo ou em função de determinadas condições'. Uma coisa ou outra. A Lei Complementar 24/1975 substituiu ou por e: ambas as circunstâncias simultaneamente"*²².

Certo é que o enunciado de súmula nº 544 continua em vigor, mas sofreu uma reinterpretação pelo próprio STF, à luz do artigo 178 do CTN, quanto ao entendimento do que seria a isenção concedida sob caráter oneroso. Isso porque não faz sentido que um enunciado de súmula esteja em desconformidade com a lei.

Pelo que se expôs, é nítido que a norma isentiva *sui generis* deve trazer consigo a prestação destinada ao contribuinte e o prazo determinado de modo que ele, ao preencher tais requisitos, terá o direito adquirido a respectiva isenção de modo que esta jamais poderá ser revogada.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. III*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 614/615

²² BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 949

Nesse sentido, a própria Constituição Federal de 1988 corroborou a irrevogabilidade da isenção onerosa, no art. 41, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, *in verbis*:

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo²³”

A título de ilustração, o artigo 4º, *alínea d* do Decreto-Lei nº 1510/1976 (responsável por instituir uma isenção onerosa com o intuito de estimular o mercado de ações brasileiro, na década de 1970) dispunha o seguinte “*Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação*²⁴”. Nesse sentido, a natureza de norma isencional está clara até pela própria redação do mencionado dispositivo, quando o legislador expressamente dispõe que “*Não incidirá o imposto*” nas hipóteses descritas e como bem destaca a doutrina:

“A linguagem utilizada pela lei para excetuar determinadas situações, subtraindo-se da incidência do tributo, não é uniforme. Nem sempre a lei declara, por exemplo, que os fatos ‘a’ e ‘b’ (contidos no universo ‘a’ a ‘n’) são isentos. Pode expressar a mesma ideia dizendo, por exemplo, que o tributo ‘não incide’ sobre os fatos ‘a’ e ‘b’ “²⁵

Dando continuidade ao supracitado conceito, percebe-se a presença no campo de atuação da norma dos requisitos de onerosidade e de prazo certo. Isso porque o legislador impôs a permanência de participação societária em carteira por no mínimo 5 (cinco) anos contínuos para que o contribuinte pudesse ser isento de Imposto de Renda de Pessoa Física sobre o ganho de capital na alienação desta participação.

Ao estatuir a isenção condicionada à manutenção em carteira de participação societária, o objetivo do legislador foi alavancar a aplicação de recursos na atividade

²³ Constituição Federal de 1988, ADCT art. 41, § 2º: “Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. §2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo”

²⁴ Decreto Lei nº 1.510 de 27 de dezembro de 1976. Art. 4:” Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação”

²⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.281 – Cap. XI. i.9

econômica organizada por meio de investimentos em sociedades empresárias, e fomentar, assim, o desenvolvimento do mercado de capitais, em clara manifestação da função extrafiscal do tributo. Nesse cenário, houve uma intervenção do Estado sob a forma de estímulo para a persecução de um determinado objetivo de modo a engajar a sociedade civil bem como de recompensá-la com a isenção fiscal. Uma relação que beneficiava a todos.

Nesse ponto, Hugo de Brito Machado analisa tal relação e corrobora o entendimento de que a isenção concedida de forma onerosa não pode ser simplesmente revogada, aludindo ao princípio da boa-fé:

“A nosso ver a tese segundo a qual as isenções concedidas por prazo certo ou mediante o atendimento de determinadas condições que implicam ônus para o interessado é uma incontestável decorrência da ideia de que o Estado há de ser confiável. Não pode prometer algo em troca de determinado comportamento do particular e depois, consumado aquele comportamento, suprimir o que havia prometido. É na verdade um direito distinto da isenção apenas porque é possível isenção sem prazo determinado, ou sem exigência de condições onerosas, e neste caso não existirá o direito à irrevogabilidade.

A isenção é um direito, ou se se pretende dizer assim, é uma situação jurídica subjetiva. Tal situação, porém, em princípio pode ser alterada. O direito à inalterabilidade é algo que se acrescenta em razão de haver sido a isenção concedida por prazo certo ou em razão de determinadas condições onerosas para o interessado.²⁶

Tendo em vista a onerosidade assumida pelo particular, prevista em condições e prazo determinados pela lei em questão, eventual revogabilidade do direito à isenção por norma posterior apresentaria uma violação flagrante não só ao direito adquirido como também da própria segurança jurídica, pilares do Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, o supracitado dispositivo legal foi revogado por lei posterior, com a edição da Lei nº 7.713, de 1988, mais precisamente em seu art. 58²⁷, de modo que seria do interesse do Estado a revogabilidade da isenção concedida pela lei anterior. Esse interesse decorreria justamente do objetivo estatal de ampliar a sua arrecadação, sob o pretexto da fiscalidade, pois a edição de norma posterior revogadora da lei isentiva provocaria a

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. “Comentários ao Código Tributário Nacional”, v. III. São Paulo: Atlas, 2005, pp. 610.s – comentários ao artigo 178 do CTN, nº2.1.

²⁷ Lei nº 7.713, de 1988: Art. 58: “Revogam-se [...] os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1510 de 27 de dezembro de 1976”

incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital, decorrente das alienações da participação acionária.

Não obstante, o Estado frequentemente se vale dessa prerrogativa fiscal, mas não leva em conta a onerosidade que o próprio estipulou ao contribuinte em troca do direito à isenção, instituída pela prerrogativa extrafiscal. Tal conduta poderia inclusive configurar uma forma de enriquecimento ilícito do Poder Público, já que a supressão do direito adquirido do contribuinte, no caso a isenção, é vedada pelo próprio diploma constitucional, sobretudo quando se considera a prestação assumida pelo particular sem a devida retribuição pelo Estado.

No âmbito da jurisprudência do STJ, é pacífico o entendimento de que o direito adquirido à isenção fiscal nasce quando cumpridos os requisitos temporais e condicionais, previsto pela norma isentiva de modo que, mesmo após a revogação desta por lei posterior, o direito à isenção é mantido, sendo, portanto, irrevogável. Veja-se a seguir ementa que ilustra o mencionado posicionamento quanto aos requisitos cumulativos da isenção onerosa:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO CONCEDIDA SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. REVOGAÇÃO. ART. 58 DA LEI N. 7.713/88. SÚMULA N. 544/STF. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO.

1. A controvérsia da presente demanda está alicerçada na eventual lesão ao direito do contribuinte em face da isenção do imposto de renda de pessoa física, veiculada nos arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei n. 1.510, de 27 de dezembro de 1976, e revogada pela Lei n. 7.713/88.2. Da leitura do art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n. 1.510/76, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido por pessoa física pela venda de cotas de participação societária se a alienação ocorresse após cinco anos da sua subscrição ou aquisição. Essa foi a condição onerosa imposta pela lei ao contribuinte para a fruição da isenção tributária.3. Implementada a condição onerosa exigida para a concessão da isenção antes da vigência da norma revogadora, ou seja, feita a alienação após transcorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária, não há falar em incidência do imposto de renda. Inteligência da Súmula 544/STF: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas". Dentre os precedentes mais recentes: REsp 1.136.122-RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 10.5.2011, Dje 12.5.2011).4. Agravo regimental não provido”.²⁸

²⁸ AgRg no REsp n. 1.164.768/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2011, DJe de 1/6/2011.

Como fora observado pela corte do STJ, além da cumulação e consequente preenchimento dos requisitos da norma isentiva pelo contribuinte antes da vigência da norma revogadora, houve a aplicação da súmula nº 544 do STF com interpretação atualizada sobre o artigo 178 do Código Tributário Nacional, bem como o aspecto extrafiscal de estímulo do contribuinte pelo Estado, motivado pela vantagem fiscal prometida.

Por fim, esclarecidas as circunstâncias de tempo e de condição para fruição da norma isentiva pelo caso ilustrado, basta ao contribuinte o ônus da prova de que preencheu os requisitos necessários na vigência da norma isentiva.

1.4. Efeitos da revogabilidade da norma isentiva

Como já introduzido nos capítulos anteriores, a isenção fiscal onerosa consiste em uma modalidade específica de modo que apresenta certas prerrogativas de tempo e de condição para que possa ser blindada pela irrevogabilidade da isenção fiscal.

Contudo, vale mencionar que o direito adquirido é irrevogável, mas a lei não. Isso significa que a lei isentiva está sujeita à revogação a qualquer tempo pelo ente legislativo. Sob essa lógica, quando a lei concessionária da isenção (seja ela onerosa ou não), é objeto de revogação por lei posterior, a isenção concedida poderá ser revogada?

No caso da isenção gratuita, onde não há onerosidade ao particular, a resposta é sim, enquanto na hipótese da isenção onerosa, dependerá do preenchimento dos requisitos legais pelo contribuinte antes da vigência da norma revogadora da norma isentiva.

Todavia, como a revogabilidade da lei que instituiu a isenção deverá ocorrer? No mesmo exercício financeiro da lei que a revogou ou deve ser respeitado um prazo mínimo?

Para responder essas perguntas, deve-se atentar ao princípio da anterioridade de modo que o contribuinte não seja surpreendido pela cobrança do Fisco. Tal princípio está positivado na Constituição Federal em seu art. 150, III *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;²⁹”

Tal instituto dispõe sobre um intervalo mínimo de tempo que deve ser observado entre a data de publicação da lei instituidora ou majoradora e a data de cobrança do tributo.

²⁹ Constituição Federal de 1988. Art 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”

Conforme dispõe Ricardo Alexandre, tal princípio influencia diretamente na eficácia da lei visto que *“a ideia fundamental do princípio é proteger o contribuinte contra a imediata aplicação de normas que aumentem a carga tributária a que ele já está sujeito (casos de instituição ou majoração de tributos)”*³⁰.

Importante ressaltar que a Constituição se refere expressamente à instituição e majoração de tributos, de modo que não há que se falar em obediência ao princípio da anterioridade quando a lei extingue tributos, reduzir alíquotas, ampliar o prazo de pagamento ou conceder isenções, tendo em vista que, por não resultarem em oneração ao contribuinte, devem surtir efeitos imediatamente. Isso porque os princípios constitucionais tributários não impedem a eficácia imediata de leis mais favoráveis ao sujeito passivo, pois seu objetivo é, justamente, protegê-lo de eventuais abusos do Fisco.

Logo, sob a égide do princípio da anterioridade, o que ocorre é uma postergação dos efeitos da lei tributária para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao daquele que tenha ocorrido a publicação normativa que instituiu ou majorou determinado tributo. Portanto, o legislador não veda a criação ou majoração do tributo a qualquer tempo, apenas determina que a eficácia da lei seja suspensa até o início do exercício financeiro seguinte, tratando-se da anterioridade anual prevista no art. 150, III, *b*.

Ademais, outra prerrogativa favorável ao contribuinte trazida pela Emenda Constitucional nº. 42/2003 foi a anterioridade nonagesimal. Nesse sentido, houve a vedação constitucional, prevista no art. 150, III, *c*, sobre a cobrança de tributos antes de decorridos o prazo mínimo de 90 (noventa) dias da data que tenha sido publicada a lei que agrava o ônus ao contribuinte.

Pelo fato da eficácia da lei que institui a isenção fiscal ser imediata, no caso oposto, ou seja, da revogação da isenção e o conseqüente aumento da carga tributária assumida pelo contribuinte, poderiam os efeitos desta revogação serem aplicados de forma imediata também?

³⁰ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10ª ed. São Paulo: Editora Método, 2016 p. 129 pdf.

Pela análise do objetivo do princípio da anterioridade, que visa evitar a surpresa do contribuinte pela cobrança do Fisco, a resposta é não. Ademais, a doutrina define a supressão da isenção como hipótese de majoração do tributo, visto que aumenta o encargo assumido pelo particular. Nessa linha de raciocínio, confira-se o ensinamento de Ricardo Alexandre:

“Já no caso de revogação de uma isenção concedida, a situação é oposta, pois, indiscutivelmente, a mudança legislativa tem como consequência um acréscimo no sacrifício financeiro realizado pelo contribuinte.”³¹

Aparentemente, o art. 104, III do CTN faz menção ao princípio da anterioridade, mas como este foi instituído apenas em 1988, com o advento da Constituição Federal, pairam dúvidas quanta a sua aplicação acerca da anterioridade.

Todavia, ao se utilizar o princípio da interpretação conforme a Constituição, em que *“Diante de normas plurissignificativas ou polissêmicas (que possuem mais de uma interpretação), deve-se preferir a exegese que mais se aproxime da Constituição e, portanto, que não seja contrária ao texto constitucional”*³² essas dúvidas podem ser sanadas, com a interpretação do dispositivo supracitado do CTN a partir do art. 150, III da Constituição.

Na seara jurisprudencial, o STF adotou o entendimento de que “a revogação de isenção não se equipara à criação ou à majoração de tributo, sendo apenas a dispensa legal do pagamento de exação já existente, de forma que o tributo volta a ser imediatamente exigível, não sendo aplicável o princípio da anterioridade (RE 204.062)”³³.

O posicionamento é antigo, mas a Corte Suprema vem dando indícios de mudança no entendimento, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 564.225/RS em 2014, que apesar de não se tratar especificamente de revogação de isenção, considerou que a majoração de alíquota na base cálculo consistia no aumento indireto do encargo tributário pelo contribuinte, sendo necessária a suspensão imediata da eficácia pelo princípio da anterioridade.

³¹ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10^o ed. São Paulo: Editora Método, 2016 p. 131. pdf

³² LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 24. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.p 135. pdf

³³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 10^o ed. São Paulo: Editora Método, 2016 p. 132. pdf

Destaca-se o voto do Ministro Marco Aurélio Mello, que inclusive ensejou a edição do Informativo nº 757 do STF, *in verbis*:

“ICMS: revogação de benefício fiscal e princípio da anterioridade tributária. Configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal anteriormente concedido. Com base nessa orientação, a 1ª Turma, por maioria, manteve decisão do Ministro Marco Aurélio (relator), que negara seguimento a recurso extraordinário, por entender que o acórdão impugnado estaria em consonância com o precedente firmado na ADI 2.325 MC/DF (DJU de 6.10.2006). Na espécie, o tribunal “a quo” afastara a aplicação — para o ano em que publicados — de decretos estaduais que teriam reduzido benefício de diminuição de base de cálculo do ICMS, sob o fundamento de ofensa ao princípio da anterioridade tributária. A Turma afirmou que os mencionados atos normativos teriam reduzido benefício fiscal vigente e, em consequência, aumentado indiretamente o aludido imposto, o que atrairia a aplicação do princípio da anterioridade. Frisou que a concepção mais adequada de anterioridade seria aquela que afetasse o conteúdo teleológico da garantia. Ponderou que o mencionado princípio visaria garantir que o contribuinte não fosse surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propiciaria um direito implícito e inafastável ao planejamento. Asseverou que o prévio conhecimento da carga tributária teria como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Ressaltou, por fim, que toda alteração do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo. Vencidos os Ministros Dias Toffoli e Rosa Weber, que proviam o agravo regimental. Após aduzirem que benefícios fiscais de redução de base de cálculo se caracterizariam como isenção parcial, pontuavam que, de acordo com a jurisprudência do STF, não haveria que se confundir instituição ou aumento de tributos com revogação de isenções fiscais, uma vez que, neste caso, a exação já existiria e persistiria, embora com a dispensa legal de pagamento³⁴.

Logo, o entendimento de que a revogação de isenção ou de benefício fiscal representa, mesmo que indiretamente, uma majoração da carga tributária do contribuinte, devendo haver aplicação da anterioridade tributária a qualquer tipo de revogação de isenção, não interessando se sua natureza é onerosa ou simples.

Por fim, no caso da isenção onerosa em que há o preenchimento do requisito oneroso pelo particular, o que ocorreria caso surgisse uma lei revogadora antes da fluência do prazo determinado pela norma isentiva?

³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RE 564225 AgR/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014.

A jurisprudência (como será analisado no capítulo 4) entende que não é possível a instituição de norma revogadora de isenção, antes do transcurso do prazo determinado pela lei isentiva, sob pena de violação ao princípio da confiança. Isso ocorre porque o particular assumiu ao menos um dos dois requisitos necessários para fruição da isenção onerosa, isto é, assumiu uma prestação induzida pela função extrafiscal do tributo, manifestada pela norma isentiva.

Nesse caso em específico, caso fosse possível instituir lei revogadora antes do prazo determinado, seria impossível o preenchimento do requisito temporal pelo contribuinte e, por conseguinte, a cumulação deste com o requisito condicional para fruição da isenção.

Ademais, o encargo teria sido maior ainda, pois além dessa prestação, com o advento de norma revogadora da isenção antes de transcorrido o prazo determinado para aperfeiçoamento do direito adquirido, o contribuinte ainda teria sua isenção revogada, de tal modo que seria mais vantajoso para ele sequer ter adotado o comportamento induzido pelo Estado por meio da norma isentiva de indução.

CAPÍTULO II – O PRINCÍPIO DO DIREITO ADQUIRIDO

2.1. Conceito

O princípio do direito adquirido está positivado no art. 5º, XXXVI da Constituição Federal de 1988, que dispõe que “*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;*”³⁵.

Contudo, esse princípio é anterior à própria Carta Magna pátria, pois fora previsto pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro que previa em seu artigo 6º, §2º o seguinte conceito: “*Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. §2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem*”³⁶.

Logo, o direito adquirido surge justamente quando ocorre um conflito de normas no tempo, por conta de eventual revogação da norma anterior pela posterior. E esse conflito intertemporal sempre acompanhará o Direito, porque as leis estão em constante movimento para acompanhar as mudanças que acontecem não só na sociedade brasileira, mas em todas as civilizações democráticas.

O renomado jurista Caio Mário traz em sua obra, precisa exposição acerca do conceito de direito adquirido, utilizando a definição de Gabba:

³⁵ Constituição Federal de 1988: Art. 5º” Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”

³⁶ Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro: Art. 6º “A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. §2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem”

“Na definição de Gabba, é adquirido um direito que é consequência de um fato idôneo a produzi-lo em virtude da lei vigente ao tempo em que se efetuou, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da atuação da lei nova, e que, sob o império da lei então vigente, se integrou ao patrimônio do seu titular.³⁷”

À luz de tal definição, pode-se sintetizar a ideia de direito adquirido como os direitos que foram incorporados ao patrimônio de seu titular de tal sorte que não importa se sejam de natureza pública ou privada, se forem oriundos de fatos que se realizaram durante a vigência da lei antiga, não poderão sofrer os efeitos da lei nova.

Em decorrência do conceito exposto, duas ideias vinculadas ao direito adquirido se contrapõem: de um lado, a segurança jurídica, uma das prerrogativas essenciais do Estado Democrático de Direito e do outro, a necessidade de mudança para adequação das novas realidades.

O objetivo do Direito, segundo Gilmar Mendes, consiste em “*disciplinar o futuro, jamais o passado, não sendo razoável entender que normas construídas a posteriori possam dar definições e consequências novas a eventos já ocorridos no mundo fenomênico*”³⁸

Sendo assim, a revogabilidade normativa é a tendência natural do Direito, para que as normas novas possam regular o comportamento da sociedade à medida que as leis passadas sejam incapazes de disciplinar o transcurso das novas gerações.

Em relação à retroatividade, isto é, a produção de efeitos da norma posterior no passado, foram elaboradas duas teorias, uma subjetiva e a outra objetiva, resumida por João Baptista Machado nos seguintes termos:

“a doutrina dos direitos adquiridos e doutrina do facto passado. Resumidamente, para a primeira doutrina seria retroactiva toda lei que violasse direitos já constituídos (adquiridos); para a segunda seria retroactiva toda lei que se aplicasse a factos passados antes de seu início de vigência. Para a primeira a Lei nova deveria respeitar os direitos adquiridos, sob pena de retroactividade; para a segunda a lei nova não se aplicaria (sob pena de

³⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil, teoria geral de direito civil. – Vol. I – 31. Ed. Rev.e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. pg 127

³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional – 13ª ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2018. p. 376

retroactividade) a fatos passados e aos seus efeitos (só se aplicaria a factos futuros)³⁹

Nesse sentido, a teoria do direito adquirido, que corresponde à teoria subjetiva, foi contemplada pela Constituição de modo que o direito adquirido seja preservado. Logo, pode-se afirmar que a prerrogativa constitucional desse princípio implica na irradiação deste sobre todas as normas de direito público, dentre eles o próprio Direito Tributário.

Desse modo, corrobora tal entendimento o ex-ministro Moreira Alves em que o princípio do direito adquirido *“se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva⁴⁰”*.

Assim, conclui-se que o direito adquirido, embora verse sobre temática de direito público, tal como o direito tributário, não pode sofrer a retroatividade de norma posterior, quando já preenchidos os requisitos pela norma revogada.

2.2. Tratamento constitucional do direito adquirido

Exposto o conceito de direito adquirido, deve-se observar como ele é tratado pela Carta Magna.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, além da disposição expressa do direito adquirido, houve a repartição de competência do Judiciário, com a criação do Superior Tribunal de Justiça de modo a desafogar as demandas destinadas ao Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, os conflitos de direito intertemporal foram assumidos pelo STJ, com a aplicação da lei federal enquanto os conflitos de direito constitucional foram destinados à resolução do STF.

³⁹ Cf. João Baptista, Introdução, cit, p.232

⁴⁰ ADI 493, rel. Ministro Moreira Alves, RTJ, 143(2)/ 724 (746)

A princípio, o direito adquirido foi considerado com caráter infraconstitucional, justamente pela repartição de competência exposta acima. Contudo, no julgamento do RE 226.855/RS pelo STF, o ministro Moreira Alves enfatizou a seguinte disposição:

“Há grande diferença entre o Tribunal não admitir ofensa direta à Constituição quando se alega ofensa ao princípio da legalidade e a questão do direito adquirido. Com efeito, se o princípio da reserva legal total, ou seja, o de que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, der margem ao recurso extraordinário desde que se alegue que o direito infraconstitucional não foi aplicado ao caso concreto, colocaremos o Superior Tribunal de Justiça em disponibilidade remunerada, porque toda violação de direito infraconstitucional dará margem a recurso extraordinário para esta Corte.

Em se tratando de questão relativa a direito adquirido é ela completamente diferente. O próprio Superior Tribunal de Justiça já chegou a conclusão de que, quando há alegação de direito adquirido, a questão é puramente constitucional, pois não se pode interpretar a Constituição com base na lei, sendo certo que o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil nada mais faz do que explicitar conceitos que são os da Constituição, dado que o nosso sistema de vedação da retroatividade é de cunho constitucional. E para se aferir se há, ou não, direito adquirido violado pela lei nova é preciso verificar se a aquisição dele se deu sob a vigência da lei antiga, não podendo, pois ser ele prejudicado por aquela. A não ser que se faça esse confronto, jamais teremos hipótese em que esta Corte possa fazer prevalecer a vedação constitucional da retroatividade. Foi o que sempre se fez com relação aos reajustamentos de vencimentos em face dos planos econômicos. O contrário não é consagrado na jurisprudência deste Tribunal.⁴¹”

A partir do entendimento firmado, o ministro Sepúlveda Pertence completou:

“De nada valeria a garantia da irretroatividade em prejuízo do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da coisa julgada, se o conceito de tais institutos independesse da construção constitucional e tivesse sua eficácia confiada à definição que lhes desse o legislador ordinário – quando não, o editor das medidas provisórias. Não é preciso insistir em que se cuida da garantia constitucional voltada primacialmente – quando não exclusivamente como sustentam muitos – contra o legislador ordinário.

Na discussão do problema do recurso extraordinário, à vista dessas duas fontes normativas possíveis da proteção do direito adquirido, a minha tendência – e a sustentei nos primeiros meses de assento no Tribunal – é que, por isso tudo – isto é, porque o conceito, para ser eficaz, como garantia constitucional, tem de ser construído a partir da Constituição, independentemente da definição que lhe empresta a lei – foi a de entender que, sempre, a questão de direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito é constitucional e não legal⁴².”

⁴¹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RE 226.855/RS, RTJ, 174, cit., p 916 (932-933)

⁴²SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RE 226.855/RS, RTJ, 174, cit., p 916 (944-945)

Nessa linha de pensamento, o Ministro Gilmar Mendes reitera que, caso a aplicação do princípio do direito adquirido fosse no sentido contrário, isto é, a natureza infraconstitucional, diversas questões que versassem sobre o princípio em questão jamais poderiam ser apreciadas pelo STF⁴³. Portanto, pode-se dizer que o princípio do direito adquirido apresenta hierarquia de natureza constitucional.

Em razão do exposto, o direito adquirido à isenção fiscal, em sua modalidade onerosa, decorre de uma prerrogativa constitucional de modo que a lei infraconstitucional revogadora da lei concessória não poderá alcançar o direito adquirido quando satisfeitos os requisitos cumulativos de condição e de prazo determinado.

Contudo, vale ponderar que apesar da possibilidade de os efeitos do direito adquirido atingirem fatos futuros, mesmo após a revogação da norma isentiva, a irretroatividade é a regra geral que vigora no ordenamento jurídico brasileiro.

2.3. Ultratividade da isenção onerosa

Como já fora estudado o conceito de direito adquirido e seu tratamento pela Carta Magna, deve-se analisar a produção de efeitos da norma revogada no campo do direito intertemporal.

Em regra, a norma apresenta eficácia imediata e geral, ressalvados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, vide o art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁴⁴.

Em suma, a norma posterior não pode retroagir de modo a alcançar fatos jurídicos pretéritos bem como a norma anterior deixa de produzir efeitos quando revogada.

⁴³ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional – 13ª ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2018. p. 383

⁴⁴ Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro .Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Haja vista a proteção constitucional conferida ao direito adquirido, prevista no art. 5º, XXXVI⁴⁵ da Constituição Federal; o próprio artigo 178 do CTN, já dispunha sobre a preservação do direito adquirido no âmbito da isenção fiscal onerosa.

E é justamente essa ressalva ao direito adquirido, que consiste na exceção ao princípio da irretroatividade da norma tributária. Logo, a lei revogadora da norma isentiva jamais poderá revogar o direito adquirido, se limitando a apenas cancelar a disposição normativa anterior que instituíra uma isenção mediante o cumprimento de determinados requisitos.

Por outro lado, a isenção fiscal já adquirida sob a vigência da norma concessionária revogada, continuará a produzir efeitos no presente, mesmo após o transcurso do prazo determinado pela lei que instituiu a isenção condicional.

Como exemplo disso, destaca-se a controvérsia acerca da revogação do Decreto-Lei nº 1.510/1976 pela Lei 7.713/1988. A lei revogada previa em seu art. 4º, alínea *d*, a isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido sobre alienação de participação societária, desde que houve a retenção em carteira da participação, no prazo de 5 anos⁴⁶.

A norma posterior revogou tal dispositivo, contudo, aqueles que comprovassem o preenchimento dos requisitos até os 5 anos antes da promulgação da lei revogadora, conseguiriam a obtenção do direito adquirido à isenção, com efeitos retroativos.

Nesse sentido, diversas demandas foram ajuizadas pela Fazenda Pública e pelos contribuintes para resolução da controvérsia, já que os contribuintes que gozassem da isenção mencionada, poderiam alienar sua participação societária no presente sem ter que pagar o respectivo imposto sobre o ganho de capital auferido, de modo que os efeitos da lei revogada, isto é, a isenção, continuariam a existir.

⁴⁵ Constituição Federal de 1988. Art. 5º, XXXVI – “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”

⁴⁶ Decreto Lei nº 1.510 de 27 de dezembro de 1976. Art. 4: “Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação”

Desse modo, surgiram duas teses: a da Fazenda Pública que entendia não existir o direito adquirido, pois o lapso temporal de 5 anos da manutenção em carteira de ações, consistiria no requisito condicional da norma isentiva e que a isenção seria por prazo indeterminado, tendo em vista a literalidade do Código Tributário Nacional; e a tese do contribuinte que levaria em conta a aplicação constitucional do direito adquirido e da boa-fé para aplicação da isenção

Assim, a Constituição Federal em nome da segurança jurídica, impediria a modificação do direito adquirido por lei posterior, de forma que caberia a aplicação da ultratividade da lei revogada, que continuaria disciplinando as situações consumadas sob a sua égide, em nome do direito adquirido.

Esse, inclusive, foi o entendimento acolhido pela jurisprudência (já disposto no capítulo 1 deste trabalho) o que levou à edição do Ato Declaratório nº12⁴⁷, de 25 de junho de 2018, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que autorizou a mesma a desistir de litigar e recorrer de demandas que versassem sobre a revogação da isenção onerosa prevista no Decreto-lei nº 1.510/1976.

Mesmo com a edição de tal permissão, que visava poupar tempo e recursos públicos para ingresso de ações no âmbito administrativo e no Judiciário, ainda existem no presente momento diversas demandas ajuizadas contrárias ao entendimento firmado.

2.4. Direito adquirido à isenção e sua motivação

Analisado o direito adquirido e suas prerrogativas de garantia constitucional e de eficácia ulterior em relação à isenção fiscal onerosa, mostra-se necessário explicar a motivação da instituição da isenção para que a prerrogativa de cobrança do Fisco seja afastada.

⁴⁷ Ato Declaratório PGFN nº12, de 25 de junho de 2018: "Autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que menciona."

Quando o legislador institui a norma isentiva, com a prescrição dos requisitos cumulativos de condição e de prazo, o objetivo primordial deste não é a concessão da isenção para o contribuinte.

Nesse sentido, a utilização do prêmio fiscal constitui um instrumento de estímulo ao contribuinte, que só será retribuído no caso de implementação das condições previstas.

O que o legislador quer, verdadeiramente, ao instituir a supracitada isenção é justamente atender a um determinado objetivo constitucional que necessita da cooperação do contribuinte para atingi-lo.

Sendo assim, a isenção onerosa por constituir uma relação de obrigação e de deveres regulada pela lei, apresenta uma bilateralidade em que o contribuinte presta o ônus determinado por lei, com a finalidade de atender a um interesse do Estado, e este deve retribuí-lo com a recompensa da isenção fiscal, apenas quando houver o preenchimento dos requisitos.

Com o advento da lei revogadora da lei concessória, há uma mudança de paradigma pelo legislador, visto que o objetivo motivador da instituição isencional já não existe mais, ou já não é mais necessário em detrimento de outras políticas públicas mais urgentes.

Desse modo, o contribuinte que se prestou a cumprir os requisitos para gozo da benesse fiscal, isto é, aderir de boa-fé à política implementada pelo Estado, não pode ser prejudicado pela mudança legislativa posterior que revoga seu benefício.

Em virtude dessa mudança, deve-se analisar a natureza extrafiscal da isenção tributária onerosa como pressuposto para existência do direito adquirido à isenção.

CAPÍTULO III – A NATUREZA EXTRAFISCAL DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA ONEROSA

3.1. O conceito de extrafiscalidade

No capítulo anterior, foi apresentado o conceito de direito adquirido e seu tratamento pelo ordenamento jurídico, especialmente na seara tributária, de modo que preenchidos os requisitos da isenção onerosa, nasce o direito adquirido ao benefício fiscal pelo contribuinte que jamais poderá ser revogado. Neste capítulo será abordada a motivação estatal para instituição da isenção tributária a fim de perseguir determinados objetivos amparados pela Constituição.

Tal motivação surge quando o Estado interfere na economia, manifestada pela função extrafiscal do tributo, se apresenta tanto de forma regulatória de modo a coibir determinados comportamentos ou práticas pelos cidadãos quanto de forma a estimular determinada prática pela sociedade. Quando a extrafiscalidade se manifesta na segunda hipótese, nada mais justo que o Poder Público possa instituir o prêmio da isenção tributária a fim de ensejar a adesão do contribuinte à adoção de determinadas práticas.

As modalidades de intervenção do Estado sobre a economia derivam da permissibilidade constitucional. A Constituição Federal, ao delinear um Estado Democrático e Social de Direito, limita as formas de intervenção do Estado na economia, bem como impõe o dever dessa, pelos meios legítimos, para a concretização dos objetivos constitucionais⁴⁸.

A Constituição Federal, a partir do art. 170, trata da Ordem Econômica e, em seus arts. 173 e 174, lança as normas norteadoras da relação entre o Estado brasileiro e a economia, conforme se vê:

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária

⁴⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 806

aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.⁴⁹”

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.⁵⁰”

Assim, o Estado brasileiro possui contornos de Estado Regulador e Subsidiário ditados pela Constituição Federal, visto que no art. 173 há a garantia da subsidiariedade da intervenção do Estado na economia, apenas nos casos de imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo; e, por sua vez, no art. 174 há a determinação de que o Estado brasileiro irá regular a atividade econômica, dando-lhe orientação constitucional.

Desse modo, a exploração direta da atividade econômica fica a cargo dos particulares, contudo, o Estado pode fiscalizá-la, incentivá-la e planejá-la, a fim de que a propriedade privada cumpra sua função social e a sociedade como um todo se desenvolva. Nesse sentido, a Constituição Federal elegeu o livre-mercado como modelo econômico vigente no país⁵¹.

Entretanto, vale ressaltar que, a intervenção do Estado sobre a economia é um dever constitucional, haja vista a sua obrigação de manutenção das condições saudáveis de mercado, vide os termos consagrados pela Constituição Federal como princípios da ordem econômica, conforme entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal no AgRg no RE 632.644/DF⁵².

Conforme ensina Eros Roberto Grau, as formas de intervenção do Estado na economia se dividem em três: na 1ª ocorre a absorção ou participação; enquanto na 2ª há a direção; e por último a indução⁵³. Ainda, destaca-se a diferença entre intervenção na

⁴⁹ Constituição Federal de 1988: Art. 173: “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”

⁵⁰ Constituição Federal de 1988: Art. 174: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”

⁵¹ NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p 176

⁵² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AgRg no RE 632.644/DF. 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento 10.4.2012, DJe 10.5.2010.

⁵³ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na constituição de 1988. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 143-144

economia e intervenção sobre a economia: quando o Estado atua como agente econômico, está-se diante de uma intervenção na economia; por sua vez, quando o Estado age como agente regulador da atividade econômica, ele intervém sobre a economia. A primeira trata-se de uma forma de intervenção do Estado na economia, diferindo apenas se atua como agente econômico, por meio de monopólio (absorção) ou em regime de competição (participação).

As duas últimas são modalidades de intervenção do Estado sobre a economia. No caso da direção, o Estado impõe normas de comportamento de observância compulsória para os agentes econômicos, sob pena de sanção. Já na indução, o Estado induz o comportamento dos agentes econômicos por meio de incentivos ou desincentivos, que podem, ou não, serem seguidos pelos agentes econômicos.

Embora, em regra, não possa atuar diretamente no mercado, o Estado pode moldá-lo ao tentar induzir o comportamento dos agentes econômicos. Tal possibilidade deriva da construção teórica do *homo economicus*, isto é, do homem que se comporta de acordo com as regras do mercado⁵⁴.

A intervenção do Estado sobre o domínio econômico por indução pauta-se, precisamente, nessas premissas. Assim, agindo de acordo com suas funções próprias, o Estado altera a conformação natural do mercado, criando benefícios ou dificuldades, induzindo, livremente, os agentes econômicos a adotarem certas condutas, a fim de maximizarem seus lucros.

Diversas são as maneiras do Estado intervir na economia por indução: desde o aumento (ou direcionamento) do gasto público, abertura de linhas de crédito subsidiadas, diminuição ou aumento da alíquota de impostos, criação de agências reguladoras e instruções normativas etc. É certo, porém, que no Estado Democrático e Social de Direito a extrafiscalidade tributária tem ganhado maior relevo como ferramenta indutora⁵⁵.

⁵⁴ NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 117-118

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 41.

Tem-se, então, que as normas tributárias indutoras são espécies de normas tributárias, contudo, especiais, pois servem de instrumento para o Estado intervir na ordem econômica por meio da indução⁵⁶.

Ocorre que toda norma tributária possui função fiscal e extrafiscal. A função fiscal ocorre na consumação do recebimento dos tributos no erário público, tem, assim, uma função mediada com a arrecadação. Mas, além dessa, há uma função imediata, de indução dos agentes econômicos: é que, constituindo ônus ao contribuinte, altera a alocação natural de recursos, ao induzir o comportamento dos agentes privados⁵⁷.

A norma tributária indutora tem a pretensão de intervir na conduta do contribuinte para que ele aja de maneira a concretizar a finalidade social protegida por ela, diferenciando-se, assim, das demais normas tributárias⁵⁸.

Assim, apesar de toda norma tributária possuir as funções fiscal e extrafiscal, a doutrina separa as normas tributárias em fiscais e extrafiscais, levando-se em consideração o seu objetivo precípua ser a concretização de uma ou da outra finalidade⁵⁹.

A extrafiscalidade é, pois, a dimensão finalista e intervencionista do tributo⁶⁰. A finalidade do legislador ao instituí-la, portanto, é o que a difere das normas tributárias fiscais. Isso, porque, a indução, enquanto antítese da neutralidade, é a concretização do fim que a norma tributária indutora almeja.

Nesse ponto é importante salientar que o objeto da norma tributária indutora, isso é, a conduta que ela pretende influir, deve ser um ato lícito, já que o ilícito não pode ser coibido pela via tributária⁶¹. No mesmo sentido, conforme visto anteriormente, as condutas que o

⁵⁶ ELALI, André de Souza Dantas. Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 106

⁵⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 41

⁵⁸ LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin 2015, p. 45

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 69; MENKE, Cassiano. A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 98-100

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 187

⁶¹ LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 43; ELALI, André de Souza Dantas. Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como

Estado deseja impedir devem ser proibidas por normas diretivas, que intervém na economia por direção e sob pena de sanção pelo seu descumprimento⁶².

Conclusivamente, a função extrafiscal é a função instrumental do tributo para a intervenção indutora do Estado sobre a economia, por meio de recomendação ao contribuinte, induzindo-o a adotar determinadas condutas mediante benefício econômico proporcionado pela norma jurídica, instituidora da isenção fiscal.

3.2. Extrafiscalidade x Fiscalidade

Em contraponto à função extrafiscal do tributo abordada no tópico acima, faz-se necessária a menção à função fiscal do tributo a fim de comparação. A fiscalidade consiste na funcionalidade primordial dos tributos, pois é a responsável pela arrecadação para os cofres públicos.

Nesse sentido, Leandro Paulsen estabelece a fiscalidade como regra geral da funcionalidade dos tributos:

“Os tributos são efetivamente a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que, decorrendo de lei, independem da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal). Em geral, portanto, possuem caráter fiscal, devendo pautar-se essencialmente pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva”⁶³.

Entretanto, a mera análise do objetivo arrecadatório do Estado não justifica por si só a fiscalidade. Nesse sentido, a norma tributária fiscal mostra-se intimamente relacionada com a finalidade da distribuição igualitária da carga tributária total, regida sob os princípios da segurança, da igualdade da capacidade contributiva.

Ainda que necessária para distinguir conceitualmente a fiscalidade da extrafiscalidade, a funcionalidade do tributo, todavia, pode até mesmo ocorrer de forma

instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais. São Paulo: MP Editora 2007, p. 105-106

⁶² ELALI, 2007, p. 106

⁶³ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 39

simultânea em relação a um determinado tributo no caso concreto. Quando isso ocorre, deve-se sempre considerar o caráter preponderante do referido tributo, como leciona Leandro Paulsen: “*Em face da presença simultânea de efeitos fiscais e extrafiscais, pode resultar difícil classificar um tributo por esse critério. Costuma-se fazê-lo em atenção ao seu caráter predominante.*”⁶⁴”

Além da funcionalidade do tributo, deve-se analisar os objetivos que respaldam a formulação de determinada norma tributária. Desse modo, a função fiscal modaliza a tributação com o objetivo de arrecadar recursos e, portanto, a sua finalidade se destina à distribuição igualitária da carga fiscal a todos os contribuintes.

Por sua vez, a extrafiscalidade modaliza a tributação com o objetivo de induzir (sob a forma de estímulo positivo ou negativo) determinados comportamentos humanos do contribuinte, traduzindo esta indução na sua função. Todavia, a finalidade propriamente dita não equivale a sua função, visto que é somente por meio do exercício da função de indução, que uma tributação extrafiscal poderá alcançar o seu fim.

Estes fins que podem ser eleitos no momento da instituição das normas tributárias extrafiscais, contudo, não estão ao alcance livre do legislador. Isso porque a discricionariedade legislativa obedece aos fins prescritos no próprio texto constitucional.

Sobre essa questão, Alfredo Augusto Becker reconhece o caráter instrumental das normas tributárias que poderão alcançar finalidades diversas, de acordo com o critério utilizado pelo formulador de políticas públicas, pois “*o Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio*”⁶⁵.

Logo, caberá ao intérprete verificar, de acordo com o texto constitucional, primeiro, a legitimidade do fim a ser alcançado; depois, a compatibilidade entre o fim escolhido e os meios utilizados para obtenção deste fim.

⁶⁴ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. p. 39

⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 596

Diante de tal cenário, pode-se reparar que as normas tributárias de natureza fiscal consideram, a partir da distinção entre os contribuintes, características vinculadas ao próprio sujeito passivo, tais como sua capacidade contributiva no caso dos impostos, tais como o Imposto de Renda, em são estabelecidas alíquotas diferentes para cada segmento social, levando em conta sua capacidade econômica. Em outras palavras, todos (exceto os que a lei confere determinada isenção) estão sujeitos à incidência do imposto de renda, mas aqueles com maior capacidade econômica terão uma alíquota incidente maior em relação a aqueles que possuem menor disponibilidade econômica.

Já as normas de natureza extrafiscal distinguem os contribuintes de acordo com as finalidades que lhe são alheias tais como, intervenção do Estado na ordem econômica mediante a concessão de determinada isenção fiscal. No próprio caso do Imposto de Renda, ainda que majoritariamente sua função seja guiada pela fiscalidade, há determinados casos em que a lei estabelece uma isenção, sempre vinculada a um fim previsto na Constituição tal como a redução das desigualdades sociais, disposta no art. 170, VII⁶⁶.

Sendo assim, sob a égide do art.2º, I da Instrução Normativa da Receita Federal nº 2.065/2022⁶⁷, será obrigado a declarar o imposto de renda aqueles que obtiveram rendimentos tributáveis de até R\$ 28.559,70 (vinte e oito mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos) no ano de 2021. Por consequência, os contribuintes que obtiveram rendimentos tributáveis inferiores à faixa determinada estão isentos da obrigação de declaração, em clara manifestação da função extrafiscal do Imposto de Renda com o fim de não tributar os mais vulneráveis economicamente para, portanto, reduzir a desigualdade social.

Assim, tendo em vista a ilustração sobre presença das funções extrafiscais e fiscais sobre o mesmo tributo, não é possível afirmar que um tributo genérico tenha necessariamente apenas uma função.

⁶⁶ Constituição Federal de 1988: Art. 170: A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

⁶⁷ Instrução Normativa RFB nº 2.065/ 2022: Art. 2º Está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual referente ao exercício de 2022 a pessoa física residente no Brasil que, no ano-calendário de 2021: I - recebeu rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 28.559,70 (vinte e oito mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos);

No caso concreto, o que irá dispor sobre qual função irá preponderar é a aplicação do princípio da legalidade a fim resolver as contrastantes funções incidentes sobre o mesmo tributo.

3.3. Princípio da legalidade

Por sua vez, quanto ao princípio da legalidade, é imperioso anotar em primeiro lugar sua relação intrínseca ao conceito de Estado de Direito. Conforme leciona José Afonso da Silva, o Estado de Direito fundamenta-se em três tripés: i) a previsão de três poderes independentes e harmônicos entre si; ii) a garantia de um rol de direitos fundamentais; e iii) a submissão ao império da lei⁶⁸.

Nesse sentido, pontua-se que tais elementos são consequência dos já citados movimentos constitucionalistas, que visavam a redução do poder absolutista em benefício da garantia de direitos dos cidadãos. Nesse sentido, José Joaquim Gomes Canotilho aponta que:

“Constitucionalismo é a teoria (ou ideologia) que ergue o princípio do governo limitado indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade. Neste sentido, o constitucionalismo moderno representará uma técnica específica de limitação do poder com fins garatísticos. O conceito de constitucionalismo transporta, assim, um claro juízo de valor. É, no fundo, uma teoria normativa da política, tal como a teoria da democracia ou a teoria do liberalismo”.⁶⁹

Com efeito, a Declaração dos Direitos dos Homens e dos Cidadãos prevê expressamente, em seu art. 16, que “A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição”. É em razão disso que José Joaquim Gomes Canotilho conceitua a constituição moderna como (a) um documento escrito que cria uma organização jurídico-política, (b) que possui um conjunto de garantias e direitos fundamentais e (c) que organiza o poder político de maneira tendente a deixá-lo limitado e moderado⁷⁰.

⁶⁸ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 114-115

⁶⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra:Almeidina, 2003, p. 51

⁷⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra:Almeidina, 2003, p 52

É de notar-se que a Constituição Federal se enquadra no recorte dogmático ora proposto. Veja-se. Seu art. 1º prevê que “A República Federativa do Brasil (...) constitui-se em Estado Democrático de Direito (...)”; já o seu art. 2º determina que “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”; e, por fim, seu Título II trata “Dos Direitos e Garantias Fundamentais” e seu Capítulo I “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”

Nesse sentido, as disposições constitucionais funcionam como limites aos poderes do Estado moderno, o Estado de Direito (ou Estado Constitucional), garantindo os direitos fundamentais de todos os cidadãos. Põe, deste modo, fim a ideia de um poder absoluto. O poder-administrador fundamenta-se no interesse da coletividade, sendo o primeiro e mais caro o respeito às normas constitucionais, incluindo-se aí os direitos e garantias fundamentais.

Com efeito, Ferreira Filho retoma os fundamentos e finalidades do Estado constitucional:

“A supremacia do Direito espelha-se no primado da Constituição. Esta, como lei das leis, documento escrito de organização e limitação do Poder, é uma criação do século das luzes. Por meio dela busca-se instituir o governo não arbitrário, organizado segundo normas que não pode alterar, limitado pelo respeito devido aos direitos do Homem⁷¹”.

Ratifica, concordando, Canotilho:

“O Estado de direito cumpria e cumpre bem as exigências que o constitucionalismo salientou relativamente à limitação do poder político. O Estado constitucional é, assim, e em primeiro lugar, o Estado como uma constituição limitadora do poder através do império do direito. As ideias do governo de leis e não de homens, de Estado submetido ao direito, de constituição como vinculação jurídica de poder (...)”⁷².

O Estado de Direito funda-se no princípio da legalidade, que dele derivam dois postulados: (i) o princípio da supremacia ou prevalência de lei e (ii) o princípio da reserva de

⁷¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Direitos humanos fundamentais. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 21

⁷² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina 2003, p. 98

lei⁷³.

Do primeiro depreende-se que a Administração Pública se encontra vinculada à lei. Do seu turno, o segundo significa que apenas a lei em sentido estrito pode criar obrigações para os cidadãos. Assim, o Estado agora encontra-se pautado pela legalidade, e somente a lei pode criar obrigações para o particular.

Nesse sentido, o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal afirma que é direito fundamental do cidadão não ser “obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei⁷⁴”; e o art. 37 que a “administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade”.

Em outras palavras, a Constituição Federal positivou a Teoria da vinculação positiva da Administração pela legalidade (*positive Bindung*), ou seja, a Administração Pública somente pode fazer aquilo que é autorizado pela lei (*quae non sunt permissae prohibita intelliguntur*); diferentemente, aos particulares é permitido fazer tudo que não seja proibido (*permissum videtur in omne quod no prohibitum*).

No plano do Sistema Tributário Nacional, o princípio da legalidade encontra-se positivado na Constituição Federal em seu art. 150, inciso I⁷⁵. Assim, é vedado aos entes políticos exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, ou seja, é o princípio da legalidade tributária.

Sobre esse princípio, define-o como o mandamento que afirma que “pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-

⁷³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 256

⁷⁴ Constituição Federal de 1988. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁷⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante expedição de lei⁷⁶”.

Por sua vez, Humberto Ávila entende que a legalidade tributária apresentar caráter multidimensional⁷⁷. Desse modo, o princípio da legalidade existe tanto como regra, princípio e postulado⁷⁸.

Nesse sentido, a legalidade-regra é uma norma de competência, uma norma de procedimento, uma norma de delimitação material de competência e uma norma de reserva de competência⁷⁹.

Quanto à legalidade-princípio, o doutrinador ensina que essa norma se encontra sob uma flexibilidade hermenêutica maior, que serve como orientação para interpretação e aplicação do sistema jurídico de maneira integrada e coerente, podendo, nesse caso, ser objeto de restrição, maior ou menor⁸⁰.

Por último, a legalidade-postulado é uma norma que fundamenta exigências ou proibições de natureza eminentemente hermenêutica. No caso, que a obrigação tributária seja determinável com base na lei, proibindo, assim, a criação de obrigações tributária que não sejam provenientes da lei⁸¹.

Contudo, o constituinte excluiu alguns impostos da necessária observância desse princípio constitucional da ordem tributária que limita o poder de tributar dos entes políticos. Nos termos do art. 153, §1º, da Constituição Federal, é “facultado ao Poder Executivo,

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 167

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.v. I, p. 279

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.v. I, p. 282

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.v. I, p. 284

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.v. I, p. 287-288

⁸¹ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.v. I, p. 288-289

atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”⁸².

A título de exemplo, o imposto de importação como exemplo, vê-se que a exceção tem como finalidade dar eficácia ao referido imposto, por sua natureza predominantemente extrafiscal⁸³.

Em outros termos, se ele funciona como ferramenta para regular a política econômica externa e cambial, não faz sentido esperar o trâmite legislativo para a majoração ou diminuição de alíquotas, já que, diante da dinâmica do comércio internacional, a norma indutora precisa ter incidência e efeitos imediatos⁸⁴.

Todavia, deve-se observar que a norma insculpida no art. 153, §1º, não importa em exceções ao princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso I, ambos da Constituição Federal. O que se tem, em verdade, são duas normas que vigem de maneira harmônica, conforme leciona Carrazza⁸⁵:

“(…). Não há, neste dispositivo constitucional, qualquer exceção ao princípio da legalidade. Apenas o Texto Magno permite, no caso, que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer as alíquotas (não as bases de cálculo) dos mencionados impostos. De fato, se o Poder Executivo – por especial ressalva do Texto Magno – só pode alterar as alíquotas dos supracitados impostos atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, como haveremos de sustentar que eles aceitam serem criados ou aumentados por norma jurídica diversa da lei? Na verdade, o Executivo não cria as alíquotas destes impostos, mas, simplesmente, as altera, dentro dos lindes prefixados pelo legislador. Alterar, como é cediço, pressupõe algo preexistente. Só se altera o que já está posto. No caso, só se alteram as alíquotas dentro dos limites e condições que a lei previamente traçou. Se a lei não estabelecer limites mínimo e máximo para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer, neste particular”

⁸² Constituição Federal de 1988. Art. 153. “Compete à União instituir impostos sobre: § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário.35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 315

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução ao estudo das finanças. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 293

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário.30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 337

O Supremo Tribunal Federal, conforme se vê no AgRg no RE 959.274/SC⁸⁶, *in verbis*, corrobora tal entendimento.

“Direito Tributário. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário. Taxa de utilização do SISCOMEX. Majoração por Portaria do Ministério da Fazenda. Afronta à Legalidade Tributária. Agravo regimental provido. 1. É inconstitucional a majoração de alíquotas da Taxa de Utilização do SISCOMEX por ato normativo infralegal. Não obstante a lei que instituiu o tributo tenha permitido o reajuste dos valores pelo Poder Executivo, o Legislativo não fixou balizas mínimas e máximas para uma eventual delegação tributária. 2. Conforme previsto no art. 150, I, da Constituição, somente lei em sentido estrito é instrumento hábil para a criação e majoração de tributos. A Legalidade Tributária é, portanto, verdadeiro direito fundamental dos contribuintes, que não admite flexibilização em hipóteses que não estejam constitucionalmente previstas. 3. Agravo regimental a que se dá provimento tão somente para permitir o processamento do recurso extraordinário”

Logo, forma, com apoio na doutrina citada e no precedente do Supremo Tribunal Federal, reputa-se que o princípio da legalidade não encontra seu conteúdo normativo esvaziado, mesmo que diante dos tributos extrafiscais que receberam tratamento constitucional diferenciado no tocante a sua observância.

3.4. Limites da extrafiscalidade

Por último, analisa-se a interação do princípio da legalidade como forma não só de autorização da intervenção do Estado como também de limitação à extrafiscalidade.

Como toda atividade administrativa do Estado, o poder de tributar (indutivamente) encontra limite na Constituição Federal. O estudo dos limites às normas tributárias indutoras encontra importância na medida que a finalidade não é mais a arrecadação e, dessa forma, os limites ao poder de tributar enfrentam um novo paradigma (a intervenção no domínio econômico) para que evite arbitrariedades por parte do Estado⁸⁷.

⁸⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AgRg no RE 959.274/SC.1ªTurma, Rel. Min. Rosa Weber, Rel. para Acórdão Min. Roberto Barroso, j. 29.08.2017, DJe 13.10.2017.

⁸⁷ LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 37

Nesse sentido, o poder de tributar deve ser exercido dentro da respectiva competência tributária do ente político, a fim de que as balizas jurídicas sejam mantidas intactas. Isso, pois, a estrita observância da competência é o que mantém o poder estatal de tributar jurídico, e não mera arbitrariedade⁸⁸.

Logo, o Estado não pode intervir na economia por meio dos tributos de maneira livre. Ele deve conformar seu poder à competência tributária, ainda que na edição de normas tributárias indutoras, respeitando os limites constitucionalmente impostos, conforme definido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 205.193/RS⁸⁹.

Em primeiro lugar, são limites naturais às normas tributárias indutoras os direitos e garantias individuais, pois, como visto, são limites constitucionais ao poder estatal, dispostos com status de cláusula pétrea no art. 60, §4, IV da Constituição⁹⁰.

Além disso, vale destacar que as normas tributárias indutoras são espécies de normas tributárias. Destarte, deve-se aplicar a elas o regime jurídico-tributário determinado pela Constituição Federal, em especial as limitações ao poder de tributar⁹¹.

Somados a esses, por atuarem diretamente na ordem econômica, as normas tributárias indutoras devem observar os princípios arrolados pela Constituição Federal no tocante à atividade econômica, uma vez que eles são os fins balizadores da interferência do Estado na economia. Assim, incluem-se os princípios constitucionais da ordem econômica como limites às normas tributárias indutoras⁹².

Com efeito, Ricardo Luiz Muniz de Souza Filho dispõe os seguintes limites da legalidade:

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 27-28

⁸⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 205.193/RS. 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento 25.2.1997, DJ 6.6.1997.

⁹⁰ Constituição Federal de 1988 Art 60, §4º, IV: Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.

⁹¹ LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015 p. 59-63; TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 63-64

⁹² LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 62-63

”da leitura e interpretação sistêmica dos artigos 150, I, e 153, §1º, da Constituição Federal, é possível inferir que somente é possível exigir ou aumentar tributo por meio de lei em sentido estrito; e, soma-se a isso, que ao imposto de importação, ao imposto de exportação, ao imposto de produtos industrializados e ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários é facultado que o Poder Executivo (1) altere suas alíquotas, (2) atendidas as condições e (3) os limites (4) estabelecidos em lei”⁹³.

Em relação a estas faculdades, complementa o autor que:

“Consequentemente, (1) o princípio da legalidade tributária não permite que a Administração Pública, com fundamento no art. 153, §1º, da Constituição Federal, altere qualquer critério que não o elemento alíquota do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária dos impostos expressamente elencados pelo texto constitucional. Em seguida, (2) vê-se a necessidade de o Poder Executivo motivar e fundamentar o ato que altera o referido elemento, nos termos e condições previstos pela legislação fiscal. Logo após, (3) tem-se que a alteração da alíquota não se dá de maneira inovativa no ordenamento jurídico: em verdade, deve-se observar os limites – isto é, parâmetros máximo e mínimo – das alíquotas impostos e previstos na lei. Por fim, (4) mesmo que óbvia, ainda é um limite a esse ato estatal-tributário: deve haver permissivo legal exposto permitindo a referida discricionariedade administrativa⁹⁴”

Em suma, o princípio da legalidade constitui não só uma garantia de validade da extrafiscalidade como também regula a discricionariedade da Administração Pública para implementá-la de modo a não comprometer a função fiscal do tributo, primordial para a manutenção do Estado Democrático de Direito.

⁹³ SOUZA FILHO, R. L. EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA. Revista FIDES, v. 10, n. 2, p. 353-368, 13 nov. 2019. p.363

⁹⁴ SOUZA FILHO, R. L. EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA. Revista FIDES, v. 10, n. 2, p. 353-368, 13 nov. 2019. p.364

CAPÍTULO IV – A APLICAÇÃO DO DIREITO ADQUIRIDO COMO FUNDAMENTO DA IRREVOGABILIDADE DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA ONEROSA NO BRASIL

Como visto ao longo do presente trabalho, isenções onerosas são isenções tributárias concedidas por meio do preenchimento cumulativo, pelo contribuinte, dos requisitos legais da norma isentiva de atribuição de um ônus e de prazo determinado.

Quando apresentarem os quesitos cumulativos característicos de uma “isenção onerosa”, a qual foi abordada no capítulo I do presente trabalho, estarão abrangidos pelo manto da irrevogabilidade prevista na situação peculiar do artigo 178, do Código Tributário Nacional, bem como em razão das garantias constitucionais previstas nos princípios do direito adquirido e positivado explicitamente no inciso XXXVI, do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988.

Entretanto, quando a isenção fiscal não apresentar os quesitos cumulativos característicos de uma “isenção onerosa”, quais sejam o prazo certo e o atendimento de condições impostas pela legalidade da norma isentiva, poderá ser revogada a qualquer tempo, sendo necessária apenas a observância do princípio da anterioridade pelo ente tributante, conforme determinam os artigos 150, III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal e 104, III, do Código Tributário Nacional, bem como a recente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Haverá casos em que o ente tributante estipulará prazo de validade e condições de atendimento para concessão da isenção fiscal em prol de determinada necessidade do Estado que estimulará seus cidadãos a praticar determinado ônus, lhes retribuindo como prêmio o direito à isenção.

Nesta hipótese, estaremos diante da função extrafiscal do tributo, instrumento que o Poder Público possui para induzir ou inibir determinada prática, em estrito cumprimento de seus objetivos constitucionais. Ainda que a norma concessionária da isenção possa ser alvo de revogação, bem como o próprio direito à isenção, - em sua modalidade simples - a sua

modalidade onerosa não poderá ser livremente revogada pelo ente tributante, de acordo com a exceção a regra disposta no artigo 178, do Código Tributário Nacional⁹⁵.

Constata-se que além da existência de uma garantia constitucional do direito adquirido em prol da segurança jurídica, o Código Tributário Nacional prevê uma garantia infraconstitucional aos contribuintes na ocasião em que os benefícios fiscais quando apresentarem cumulativamente dois quesitos, um condicional e outro temporal, enquadrando-se assim como isenção onerosa, não poderão ter seus efeitos revogados ao bel prazer da administração pública, antes do término de seu prazo de duração previsto na lei que o instituiu.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, observa-se o fenômeno da irradiação das normas e dos princípios constitucionais sobre todo o ordenamento jurídico incluindo-se as normas atinentes tanto ao direito público quanto ao direito privado. Nessa toada, vale frisar que a própria Constituição em seu art. 60, §4, IV prevê como cláusula pétrea os direitos e garantias individuais visto que consistem em um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

No que tange à esfera tributária tais garantias e direitos se amoldam perfeitamente no direito à isenção, pois o contribuinte prestou ônus induzido pelo próprio Estado, de modo que este não pode simplesmente suprimir os direitos individuais do contribuinte à isenção, abrangida pelo direito adquirido. Portanto, é imperativa, do ponto de vista constitucional, a irrevogabilidade da isenção fiscal onerosa.

Ademais, há de se observar a prerrogativa constitucional do Estado em intervir na ordem econômica, sempre vinculada a um dever de agir para alcançar determinados fins, também expressos na Constituição.

Como decorrência dessa legitimidade constitucional de intervenção nos relevantes aspectos da sociedade brasileira, surge a função extrafiscal do tributo como instrumento de

⁹⁵ Código Tributário Nacional Art. 178 “A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104”.

estímulo ao cidadão para adoção de determinados comportamentos, que ao ser utilizado adequadamente, acarreta uma relação benéfica tanto o Estado quanto para o indivíduo.

Em outros termos, é a utilização de uma ferramenta de colaboração, baseada no mutualismo, para persecução dos fins constitucionais de modo a engajar cada vez mais os cidadãos a participar das políticas públicas.

Contudo, esta ferramenta deve sempre observar as limitações impostas pela própria Constituição, não podendo ser livremente disposta sob pena de comprometimento da arrecadação estatal, e em razão disso, do funcionamento do Estado. Por outro lado, a fiscalidade jamais poderá ser o fundamento utilizado pelo ente tributante para supressão do direito adquirido do contribuinte.

Dessa forma, os pronunciamentos do STJ demonstrados a seguir ilustram bem a resolução dessa controvérsia no que tange aos aspectos da criação da isenção onerosa, motivada pela extrafiscalidade da norma isentiva, e da aplicação do direito adquirido à ela, mesmo após a revogação da norma concessória.

Nesse contexto, confira-se o julgamento do Recurso Especial nº 1941121/PE, julgado em 09/08/2021, que versava sobre aplicação do direito adquirido do contribuinte sobre a prematura cessação da alíquota zero sobre o PIS/ Cofins:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. DISCIPLINA DO ART. 178 DO CTN À HIPÓTESE DE ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. NÃO SUJEIÇÃO DOS VAREJISTAS AOS EFEITOS DO ART. 9º DA MP N. 690/2015 (CONVERTIDA NA LEI N. 13.241/2015). PRESENÇA DE ONEROSIDADE (CONTRAPARTIDA) NO CONTEXTO DO INCENTIVO FISCAL DA LEI N. 11.196/2005 ("LEI DO BEM"). PREMATURA CESSAÇÃO DA INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA ZERO. VULNERAÇÃO DA NÓRMA QUE DÁ CONCRETUDE AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA (PROTEÇÃO DA CONFIANÇA) NO ÂMBITO DAS ISENÇÕES CONDICIONADAS E POR PRAZO CERTO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA N. 544/STF. PRECEDENTES DESTA TURMA.I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015. II - Adequada a aplicação do art. 178 do Código Tributário Nacional à hipótese de fixação, por prazo certo e em função de determinadas condições, de alíquota zero da Contribuição ao PIS e da

Cofins, porquanto os contribuintes, tanto no caso de isenção, quanto no de alíquota zero, encontram-se em posição equivalente no que tange ao resultado prático do alívio fiscal. III - À luz de tal norma, não alcança o varejista a revogação prevista no art. 9º da MP n. 690/2015 (convertida na Lei n. 13.241/2015), dispositivo que antecipa, em três exercícios, o derradeiro dia da redução a zero, por prazo certo, das alíquotas da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta das alienações dos produtos especificados na Lei n. 11.196/2005 ("Lei do Bem"). IV - A fruição da apontada desoneração sujeitava o varejista: (i) à limitação do preço de venda; e (ii) à restrição de fornecedores, traduzindo inegável restrição à liberdade empresarial, especialmente, no ambiente da economia de livre mercado. Esse cenário, revela a contrapartida da Recorrente diante da ação governamental voltada à democratização do acesso aos meios digitais, pois esteve a contribuinte submetida ao desdobramento próprio daquele ônus - a diminuição do lucro -, impondo-se a imediata readequação da estrutura do negócio, além da manutenção dessa conformação empresarial durante o longo período de vigência do incentivo. V - A proteção da confiança no âmbito tributário, uma das faces do princípio da segurança jurídica, prestigiado pelo CTN, deve ser homenageada, sob pena de olvidar-se a boa-fé do contribuinte, que aderiu à política fiscal de inclusão social, concebida mediante condições onerosas para o gozo da alíquota zero de tributos. Consistindo na previsibilidade das consequências decorrentes das condutas adotadas pela Administração outro desdobramento da segurança jurídica, configura ato censurável a prematura extinção do regime de alíquota zero, após sua prorrogação para novos exercícios, os quais, somados aos períodos anteriormente concedidos, ultrapassam uma década de ação indutora do comportamento dos agentes econômicos do setor, inclusive dos varejistas, com vista a beneficiar os consumidores de baixa renda. VI - A açodada cessação da incidência da alíquota zero da Contribuição ao PIS e da Cofins, vulnera o art. 178 do CTN, o qual dá concretude ao princípio da segurança jurídica no âmbito das isenções condicionadas e por prazo certo (Súmula n. 544/STF). Precedentes desta Turma: REsp n. 1.725.452/RS; REsp n. 1.845.082/SP; e REsp n. 1.849.819/PE, de minha relatoria para o acórdão, julgados em 08.06.2021, DJe 15.06.2021. VII - Recurso Especial provido, nos termos expostos⁹⁶.

No voto condutor da Ministra relatora Regina Helena Costa que deu provimento ao recurso do contribuinte foi assentada a proteção da confiança no âmbito tributário, uma das faces do princípio da segurança jurídica, prestigiado pela norma do art. 178 do CTN, levando em consideração a boa-fé da contribuinte, que aderiu à política fiscal de inclusão social, concebida mediante condições onerosas para o gozo do incentivo da alíquota zero de tributos (Contribuição ao PIS e a Cofins).

Não obstante, a presença do ônus ao contribuinte, no caso em tela, atraiu a proteção do direito adquirido ao benefício afiançado pelo Estado, uma vez que é notório, o encargo

⁹⁶ REsp n. 1.941.121/PE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 3/8/2021, DJe de 9/8/2021.

estabelecido pela legislação de regência do incentivo fiscal (Lei nº 11.196/2005), incidindo, a norma prescrita no art. 178 do CTN.

Ainda que a temática tenha sido sobre alíquota zero em vez de isenção propriamente dita, a extrafiscalidade da norma indutora, que concedeu o benefício fiscal, teve como objetivo beneficiar os consumidores de baixa renda.

Por outro lado, no julgamento, em sede de Agravo Interno, no REsp 1148302 / PE a concessão de isenção onerosa foi invalidada, pois a norma isentiva que a ensejou foi contrária ao princípio da legalidade, que como foi explanado, é ao mesmo tempo um norteador e limitador da extrafiscalidade. Confira-se ementa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 458 E 535 DO CPC/73. INOCORRÊNCIA. MEDIDA PROVISÓRIA N. 2.199-14/01. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA. INCENTIVOS FISCAIS. SUDENE. ÁREA DE ATUAÇÃO. LIMITAÇÃO À REGIÃO NORTE DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. LAUDOS CONSTITUTIVOS. INVALIDAÇÃO. VERBETE SUMULAR N. 83/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973. II - O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade. III - A região na qual está localizada a empresa Agravante não foi contemplada pela Medida Provisória n. 2.199-14/01, que alterou a legislação do Imposto sobre a Renda quanto aos incentivos fiscais de isenção e de redução, além de definir diretrizes para os incentivos fiscais de aplicação de parcela desse tributo nos Fundos de Investimentos Regionais. IV - Não obstante a Medida Provisória n. 2.156-5/01 ter extinguido a SUDENE e criado a ADENE, ampliando a área do Plano de Desenvolvimento do Nordeste para contemplar todo o Estado do Espírito Santo, tal ato normativo não apresenta a necessária especificidade, requisito necessário previsto no art. 150, § 6º, da Constituição da República. V - Tendo em vista que os laudos constitutivos de benefícios fiscais foram elaborados em dissonância com a lei - não se tratando de revogação de isenção onerosa, mas de invalidação -, aplica-se ao caso concreto o verbatim sumular n. 473/STF, do seguinte teor: "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade,

respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial". VI - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor do enunciado sumular n. 83/STJ. VII - A parte Agravante não apresenta argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida. VIII - Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. IX - Agravo Interno improvido⁹⁷.

No voto condutor, restou consignada a ressalva de que o direito adquirido no caso da isenção onerosa é cristalino, quando cumpridos os requisitos legais da lei isentiva. Todavia, como a própria norma concessória da isenção onerosa nasceu eivada do vício de validade, em desconformidade ao princípio da legalidade, é cabível a anulação do benefício pela Administração Pública.

Ademais, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento do Recurso Especial 540.905/MG, a Fazenda Pública tentou reverter acórdão que deu provimento ao Recurso Especial do contribuinte, referente à irrevogabilidade de isenção onerosa sobre o Imposto de Importação e Imposto de produtos Industrializados, contudo, sem sucesso. Veja-se ementa a seguir:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II) E IMPOSTO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). ISENÇÃO. CONDIÇÃO ONEROSA E COM PRAZO CERTO. INCENTIVO FISCAL ÀS EXPORTAÇÕES. FATOS GERADORES OCORRIDOS DENTRO DO PRAZO ISENTIVO. DLs NºS 1.428/75 E 2.324/87 E LEI Nº 7.554/86. SÚMULA Nº 544/STF. PRECEDENTES. 1. Agravo regimental contra decisão que conheceu do agravo de instrumento para prover o recurso especial da parte ora agravada. 2. O acórdão a quo apreciou demanda acerca de incentivo fiscal de incremento às exportações, de que trata o DL nº 1.428/75, da Lei nº 7.554/86 e o DL nº 2.324/87, não concedendo, ao final, o benefício da isenção pretendido. 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é vasta e pacífica no sentido de que:- ?A regra instituidora da isenção em comento, condiciona o exercício do benefício fiscal ao incremento das exportações, trazendo assim considerável carga obrigacional. O Decreto-Lei nº 2.384/97 conforma-se com a exceção ao princípio da plena revogabilidade isencional (art. 178, do CTN.), sendo instituída a isenção, por prazo certo e em função de determinadas condições.?(REsp nº 197673/SC, 1ª Turma, DJ de 01/07/2002, Rel. Min. Francisco Falcão) - ?Preenchidas as condições impostas pelo Decreto-lei

⁹⁷ AgInt no REsp n. 1.148.302/PE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 24/10/2017, DJe de 13/11/2017

2.324/87 e pela Lei 7.988/89 para a concessão de isenção ali prevista, não pode essa ser revogada, uma vez que concedida sob condição onerosa e por prazo certo (art. 178, CTN).? (REsp nº 166552/SP, 1ª Turma, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. Milton Luiz Pereira) - ?A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições.? (REsp nº 188950/BA, 2ª Turma, DJ de 08/03/2000, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins) - ?A isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição onerosa, não pode ser revogada.? (REsp nº 198331/SC, 1ª Turma, DJ de 17/05/1999, Rel. Min. Garcia Vieira) - ?A isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições, não pode ser revogada enquanto se mantiver em execução o projeto empresarial de interesse público.? (REsp nº 61886/DF, 2ª Turma, DJ de 14/12/1998, Rel. Min. Peçanha Martins) - ?A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar a isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições - art. 178 do CTN.? (REsp nº 74092/PE, 1ª Turma, DJ de 04/03/1996, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros) - ?Em se tratando de isenção sob condição, direito à prorrogação respectiva, por prazo certo, outorgado na legislação contemporânea à sua concessão individualizada, não pode ser revogada unilateralmente por inserida no Estatuto do contribuinte.? (REsp nº 11361/PE, 2ª Turma, DJ de 13/10/1992, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro) 4. In casu, a isenção tanto era a tempo certo quanto em função de determinadas condições, pois derivava do incremento de exportações, dando incentivo ao exportador de importar 10% (dez por cento) do que exportasse até 31/12/1991, sem a incidência do II e do IPI. O prazo determinado pelo § 3º, do art. 1º, do DL nº 2.324/87, foi até 31/12/1991, estando a operação comercial (Ordem de Autorização de Compra datada de 26/12/1991) dentro do prazo isentivo estabelecido, sendo cumpridas as condições estatuídas pela legislação pertinente. A não-concessão da isenção contaria, frontalmente, o art. 178, do CTN. 5. Aplicação da Súmula nº 544/STF: ?Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas?. 6. Questão de simples aplicação da legislação federal atinente e da jurisprudência seguida por este Sodalício, sem que tenha ocorrido julgamento de matéria diversa da constante nos autos. 7. Agravo regimental não provido⁹⁸.”

Nas razões expostas pelo relator Ministro José Delgado, foi reiterada a sólida jurisprudência do STJ, no que tange ao reconhecimento do direito adquirido à isenção fiscal, com a diferença de que, no caso em questão, houve a prorrogação do requisito temporal determinado pela lei isentiva, de modo que a prestação foi considerada cumprida dentro do prazo determinado, motivo pelo qual se reconheceu a isenção onerosa ao contribuinte.

Além disso, a revogabilidade da isenção onerosa quando submetida ao STF tampouco prospera. No julgamento do Agravo Regimental do Recurso Extraordinário 414.249, a extrafiscalidade foi respaldada pelo princípio da legalidade, com a consequente aplicação do enunciado de súmula 544 do STF, conforme ementa colacionada:

⁹⁸ AgRg no Ag n. 540.905/MG, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 9/3/2004, DJ de 10/5/2004, p. 179

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. RESERVA LEGAL. LEI EM SENTIDO ESTRITO NECESSÁRIA PARA CONCESSÃO DO INCENTIVO. BENEFÍCIO CONCEDIDO POR CONVÊNIO E POR RESOLUÇÕES ANTERIORES À CONSTITUIÇÃO DE 1988. SEPARAÇÃO DE PODERES. ARTS. 19, III, §§ 1º E 2º DA CONSTITUIÇÃO DE 1967 E 150, VI, §§ 3ª E 6º DA CONSTITUIÇÃO DE 1988. 1. Cabe ao Poder Legislativo autorizar a realização de despesas e a instituição de tributos, como expressão da vontade popular. Ainda que a autorização orçamentária para arrecadação de tributos não mais tenha vigência (‘princípio da anualidade’), a regra da legalidade tributária estrita não admite tributação sem representação democrática. Por outro lado, a regra da legalidade é extensível à concessão de benefícios fiscais, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. Trata-se de salvaguarda à atividade legislativa, que poderia ser frustrada na hipótese de assunto de grande relevância ser tratado em texto de estatua ostensivamente menos relevante. 2. Porém, no caso em exame, é incontroverso que o benefício fiscal foi concedido com a anuência dos Legislativos local e estadual (Resolução 265/1973 da Câmara Municipal e Resolução 1.065/1973 da Assembléia Legislativa). Portanto, está afastado o risco de invasão de competência ou de quebra do sistema de checks and counterchecks previsto no art. 150, § 6º da Constituição. Aplicação dos mesmos fundamentos que inspiraram o RE 539.130 (rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe 022 de 05.02.2010). 3. “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas” (Súmula 544/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento⁹⁹.”

No julgado em questão, foi observado o princípio da legalidade como permissivo da concessão de benefício fiscal, ou seja, a legalidade respaldou a norma indutiva do benefício fiscal, pelo seu caráter extrafiscal, em detrimento da mera função arrecadatória do Estado.

Novamente tal posicionamento foi reiterado pelo STF no AI 861261 AgR pelo relator Ministro Luís Roberto Barroso:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento¹⁰⁰”.

⁹⁹ RE 414249/MG AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-01 PP-00069

¹⁰⁰ AI 861.261/MG AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 17-12-2014 PUBLIC 18-12-2014

Importa frisar que o julgado ilustrado quanto à temática é o mais recente de modo que a jurisprudência do STF segue intacta, no sentido de ser irrevogável o direito adquirido a isenção onerosa. Sob esse prisma, não há nenhum sinal de eventual mudança no posicionamento da corte que é amplamente aplicado pelas cortes inferiores.

CONCLUSÃO

Como exposto nos capítulos anteriores deste trabalho, o princípio do direito adquirido oriundo da prestação de ônus pelo contribuinte bem como a função extrafiscal do tributo, advinda da intervenção do Estado na ordem econômica (e que é a razão de ser da norma isentiva), se apresentam como os pilares legitimadores para o entendimento do caráter irrevogável da isenção tributária em sua modalidade onerosa.

Positivado antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988, o princípio do direito adquirido desempenha relevante papel como garantia não só da segurança jurídica da sociedade brasileira, mas também é uma garantia individual inviolável dos direitos do contribuinte em relação ao Estado.

Caso contrário, o próprio Estado Democrático de Direito estaria em xeque diante da supressão dos direitos de seus cidadãos em que a arbitrariedade estatal ao revogar o direito adquirido destruiria os pilares da democracia.

Diante disso, este trabalho examinou as noções sobre a isenção tributária, em sua modalidade onerosa, conceituando seus principais aspectos, bem como analisou as prerrogativas da norma isentiva que cria a isenção, advindas da função extrafiscal do tributo. Não obstante, verificou os elementos do direito adquirido, a fim de fundamentar a irrevogabilidade deste quando oriundo de uma isenção onerosa.

Após o estudo de cada um dos institutos, foi feita uma correlação entre eles por meio de análise de decisões judiciais referentes ao objeto principal deste trabalho: a irrevogabilidade das isenções onerosas sob a égide do direito adquirido.

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça vem há anos desempenhando relevantíssimo papel no desenvolvimento de teses tributárias enquanto meio eficaz de resolução de disputas em solo nacional. Com variados julgados dignos de aplausos pela doutrina especializada, o STJ dita as regras que os tribunais inferiores devem seguir em relação à aplicação do direito adquirido como pressuposto para a irrevogabilidade da isenção fiscal. O entendimento da Corte Superior privilegiando o direito adquirido na esfera tributária

é um relevante exemplo. Fosse ele em sentido oposto, provavelmente seriam ainda mais frequentes as decisões judiciais julgando, a bel prazer, a revogabilidade da isenção onerosa de modo que a função extrafiscal do tributo seria completamente pulverizada, desmotivando qualquer contribuinte a se engajar para o desenvolvimento das políticas públicas.

Nesse contexto, é de suma importância a preservação do direito adquirido nas isenções fiscais onerosas como forma de impulsionar não só a extrafiscalidade em si, como também a própria modalidade onerosa de isenção.

Tendo em vista a elevada complexidade do sistema tributário nacional, é importante ressaltar que o país urge por uma reforma tributária, visto que é preciso modernizar as leis tributárias e simplificá-las para que o contribuinte possa compreender melhor o acervo normativo tributário.

Contudo, a reforma deve ser feita de forma inteligente no sentido de aproveitar os mecanismos de indução mutualística, tais como a isenção fiscal onerosa, onde há benefício tanto para o Estado quanto para o contribuinte.

Com o crescimento dessa participação, Estado e indivíduo caminham de mãos dadas para uma relação mais harmônica, de modo a ensejar a cooperação deles para alavancar a implementação de políticas públicas mais eficientes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10^a ed. São Paulo: Editora Método, 2016, pdf.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 11^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Legalidade tributária multidimensional**. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução ao estudo das finanças**. 19^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. (de 05 de outubro de 1988). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em 04/05/2022, 14h20.

BRASIL deixou de arrecadar até R\$ 600 bilhões em tributos de empresas no ano passado, diz estudo. **G1**, Economia 10 nov de 2022 Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/11/10/brasil-deixou-de-arrecadar-ate-r-600-bilhoes-em-tributos-de-empresas-no-ano-passado-diz-estudo.ghtml> . Acesso em 20/04/2022 18h31.

_____. Ato Declaratório PGFN nº12, de 25 de junho de 2018 (Autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que menciona). Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92937&visao=anotado> . Acesso em 10/06/2022, 19h25

_____. Decreto-Lei nº 1.510 de 27 de dezembro de 1976 (Dispõe sobre a tributação de resultados obtidos na venda de participações societárias pelas pessoas físicas; altera o Decreto-lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável à pessoa física equiparada à pessoa jurídica em decorrência de operações com imóveis, e dá outras providências.) Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1510.htm . Acesso em 07/05/2022, 12h12

_____. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm . Acesso em 12/05/2022, 17h03

_____. Instrução Normativa RFB nº 2.065, de 24 de fevereiro de 2022 (Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2022, ano-calendário de 2021, pela pessoa física residente no Brasil). Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.065-de-24-de-fevereiro-de-2022-382678020> . Acesso em 17/06/2022, 10h21

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm . Acesso em 05/05/2022, 09h32.

_____. Lei nº 7.713, de 1988, de 22 de outubro de 1988 (Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências). Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm . Acesso em 07/05/2022, 10h24.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.148.302/PE, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 24/10/2017, DJe de 13/11/2017

_____. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma) Agravo Regimental em Agravo de Instrumento no Recurso Especial nº 540.905/MG, Rel Min José Delgado, julgado em 09/03/2004, DJ de 10/05/2004.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.164.768/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 24/05/2011, DJe de 01/06/2011.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 1.941.121/PE, Rel. Min Regina Helena Costa, julgado em 03/08/2021, DJe de 09/08/2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 286, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2002, DJ 30/08/2002

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário 861.261/MG, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, DJe 18/12/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 564.225/RS, rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma 02/09/2014. DJe 18/11/2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 632.644/DF. Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgamento 10/04/2012, DJe 10/05/2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 959.274/SC. Rel. Min. Rosa Weber, Rel. para Acórdão Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 29/08/2017, DJe 13/10/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Enunciado de súmula nº 544. Disponível em <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2283> . Acesso em 20/04/2022 18h43

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 205.193/RS. Primeira Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento 25/02/1997, DJ 06/06/1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 414.249/MG, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe 16/11/2010

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARGA tributária brasileira atingiu nível recorde de 33,9% do PIB em 2021, estima Tesouro. **Forbes**, 04 abril de 2022. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2022/04/carga-tributaria-brasileira-atingiu-nivel-recorde-de-339-do-pib-em-2021-estima-tesouro/> Acesso em 20/04/2022 18h14

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**.30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**.25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais**. São Paulo: MP Editora, 2007.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**.14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**.17^a ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário e Financeiro**. 27. ed São Paulo: Atlas, 2018, pdf.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. Série doutrina tributária v. XVI. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 24. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020, pdf.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. III. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**.35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978- **Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018 pdf.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**.30. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional** – 13ª ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2018.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao direito econômico**.8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil, teoria geral de direito civil**. – Vol. I – 31. Ed. Rev.e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**.5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SOUZA FILHO, R. L. **Extrafiscalidade tributária**. Revista FIDES, v. 10, n. 2, p. 353-368, 13 nov. 2019.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. ed. pós. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.