

**POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA ISENÇÃO
PREVISTA NO CONVÊNIO CONFAZ/ICMS 32/2006**

GEORGES BASILE PANTAZIS

Brasília
Agosto de 2012

GEORGES BASILE PANTAZIS

**POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA ISENÇÃO
PREVISTA NO CONVÊNIO CONFAZ/ICMS 32/2006**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado como requisito para aprovação e obtenção do título de especialista na Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas no Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília
Agosto de 2012

Dedico este trabalho aos meus familiares, em especial ao meu pai e minha mãe que sempre estiveram ao meu lado.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por mais esta oportunidade, a meus familiares e colegas pelo apoio e colaboração, bem como a todos os mestres que contribuíram em meu conhecimento, figuras que tornaram possível a realização deste estudo.

RESUMO

O Convênio CONFAZ/ICMS 32/2006, com redação alterada pelos Convênios que lhe seguiram, estabelece a possibilidade de isenção de ICMS na importação de determinados produtos, quando realizada por empresa concessionária de serviço de transporte ferroviário. Pugna-se pela extensão da isenção de ICMS na importação destes produtos, às empresas fornecedoras de concessionárias de serviço de transporte ferroviário que sejam também empresas públicas. Tal situação deve ocorrer somente quando a importação for objeto de fornecimento à concessionária, que por sua condição legal não pode escolher livremente com quem contrata. Para a construção desta possibilidade, utiliza-se técnicas de interpretação das leis, bem como dos conceitos que envolvem a análise das isenções e demais institutos de direito tributário relacionados. Relevante é busca pela finalidade das disposições normativas, bem como seu espírito volitivo, alinhado com a interpretação sistemática. Possível assim atingir o entendimento de que é cabível a extensão da isenção de ICMS na importação, na situação específica em que a licitante contratada realizar esta operação com o único fim de prestar o fornecimento de materiais previstos pelo Convênio à concessionária empresa pública.

Palavras-chave: Direito tributário – extensão – isenção – interpretação – Convênio CONFAZ.

ABSTRACT

The CONFAZ/ICMS Agreement 32/2006, with wording amended by the Agreements which followed, down the possibility of exemption of state value-added tax on services and circulation of goods on the importation of some products, when made by a company that is concessionaire of railway. Strives to the extension of the exemption on the importation of this products to the suppliers of the concessionaire of railway service that are also public companies. This exemption must only occur when the importation is direct object of the supply to the concessionaire, which due to its legal condition is not allowed to choose freely with which party will contract. For the construction of this argument, is used techniques of law interpretation, as well as concepts that involves the analysis of the exemptions and related institutes of tax law. Relevant is the seek for the purpose of the legislative provisions, as its volitional spirit, in accordance with the systematic interpretation. Possible is then to achieve the understanding that is appropriate the extension of the exemption of state value-added tax on services and circulation of goods on the importation, in the specific situation when the contracted bidder makes this operation with the only objective of supply the materials provided by the Agreement, to the public company concessionaire.

Key-words: Tax law – extension – exemption – interpretation – CONFAZ Agreement.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	10
1.1 Princípio da legalidade	10
1.2 Legislação tributária	12
1.2.1 <i>Lei ordinária</i>	13
1.2.2 <i>Lei complementar</i>	14
1.2.3 <i>Demais atos normativos</i>	15
1.3 Vigência e aplicação	16
1.4 Métodos de interpretação da legislação	19
1.4.1 <i>Gramatical</i>	19
1.4.2 <i>Histórico</i>	21
1.4.3 <i>Lógico-sistemático</i>	21
1.4.4 <i>Teleológico</i>	23
1.5 Interpretação da legislação tributária de acordo com o CTN	24
2 ISENÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	31
2.1 Constituição do crédito tributário	31
2.2 Exclusão do crédito tributário.....	33
2.3 Isenção, não-incidência, imunidade.....	34
2.3.1 <i>Isenção</i>	34
2.3.2 <i>Não-incidência</i>	36
2.3.3 <i>Imunidade</i>	38
2.4 Concessão da isenção	39
3 POSSIBILIDADES DE EXTENSÃO DAS ISENÇÕES	42
3.1 Interpretação das isenções	42
3.2 Isenção prevista no Decreto-Lei Federal Nº 406/1968.....	46
3.3 Possibilidade da extensão da isenção estabelecida pelo convenio CONFAZ/ICMS 32/2006	48
3.3.1 <i>Interpretação literal das isenções</i>	48
3.3.2 <i>Possibilidade de extensão da isenção</i>	49
CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS.....	56

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem a finalidade de analisar a possibilidade de extensão da isenção de ICMS na importação de produtos prevista pelo Convênio CONFAZ 32/2006, às empresas fornecedoras de empresas públicas concessionárias de serviço de transporte ferroviário.

Para análise do tema pugnou-se pela sua estruturação e subdivisão tratando de assuntos relacionados às formas de interpretação da legislação tributária, as hipóteses de isenção tributária, bem como análise dos institutos afins em suas proximidades e diferenças, finalizando com a discussão a respeito da possibilidade de extensão da isenção tributária prevista pelo Convênio às empresas que não sejam concessionárias de serviço de transporte ferroviário.00

As relações tributárias são há longa data estudadas, e objeto de diversas discussões administrativas e judiciais entre contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, e o Estado, responsável pela arrecadação dos tributos.

Os tributos são a principal fonte de manutenção do Estado e de suas atividades, tem alto grau de relevância para a promoção de políticas públicas, para a solidez econômica da administração estatal, sendo um dos meios pelo qual se faz a arrecadação aos cofres públicos. Por estas razões, haverá sempre o interesse do Estado em poder arrecadar ao máximo os tributos a fim de ter o melhor aproveitamento e a maior disponibilidade possível de recursos em caixa.

Em interesse diverso, encontram-se os contribuintes, que apesar da consciência da necessidade dos tributos, irão procurar pagar a menor quantia possível, a fim de manter quão mais recursos puderem em seu próprio caixa.

Devido a esta relação, cabem diversos estudos acerca das formas de aplicação da vasta legislação tributária, dos princípios gerais de direito e específicos do direito tributário, bem como das formas de interpretação elencadas pela doutrina e pelo próprio Código Tributário Nacional - CTN, o enquadramento dos tributos às suas hipóteses de

incidência e a configuração do fato gerador que acarretará no nascimento da obrigação tributária, dentre vários outros temas que permeiam a relação jurídico-tributária.

Trava-se diálogo com os conceitos trazidos pelo Código Tributário Nacional como as noções de legalidade necessária, lei e legislação tributária, as diferentes formas e técnicas de conhecidas pela doutrina e jurisprudência, os aspectos particulares das isenções e temas afins, bem como as condições específicas de cada assunto para se chegar ao entendimento final.

Busca analisar o Convênio CONFAZ/ICMS 32/2006, e suas conseqüentes alterações pelos Convênios que lhe seguiram, à luz do Código Tributário Nacional e demais legislações pertinentes, vez que tal normatização autoriza a concessão de isenção de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – ICMS na importação de determinados produtos destinados a ferrovias, quando realizada por empresa concessionária de serviço de transporte ferroviário de cargas.

Com o cenário que atualmente se configura no país de promoção do crescimento dos diversos meios de transportes e suas vias, tanto de passageiros como de cargas, e sendo uma das prioridades o alargamento e extensão da malha ferroviária brasileira, o fluxo de importação de produtos ferroviários, sem similar nacional, já cresce, e tenderá a aumentar de forma exponencial nos anos que seguem, o que poderá culminar em diversas discussões e olhares aprofundados acerca do tema.

Prudente se faz a análise com cautela das possíveis situações que poderão ser configuradas, fundando-se na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e demais legislações tributárias, bem como nos princípios gerais de direito e métodos de interpretação das leis, para que se possa amparar as normatizações já existentes, ou corrigi-las com o intuito de abarcarem com clareza as situações concretas que se configuram através das diversas relações jurídicas.

Especial atenção deve ser dispensada quando a empresa concessionária de serviços ferroviários for empresa pública. Tais empresas tem, por força legal, a exigência de que suas aquisições sejam processadas de acordo com a lei de licitações e contratos públicos, devendo ser realizado certame licitatório em respeito aos princípios da igualdade, impessoalidade, economicidade e melhor interesse público, dentre outros que se aplicam.

Desta forma, cabe o questionamento quanto à possibilidade de concessão de isenção de ICMS na importação dos produtos elencados no Convênio 32/2006, à empresa que se consagrar vencedora do certame licitatório, já que estará prestando um fornecimento a uma empresa concessionária de serviço de transporte ferroviário de cargas que é empresa pública, a qual se enquadra perfeitamente na hipótese descrita pelo Convênio, porém não pode realizar a aquisição de forma direta por determinação de lei.

Os capítulos que seguem pretendem analisar de forma ampla as condições necessárias a emitir uma opinião fundamentada quanto à possibilidade de extensão da isenção estabelecida pelo Convênio CONFAZ/ICMS 32/2006, os quais ora vejamos.

1 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Princípio da legalidade

A relação tributária é uma relação jurídica, regida pelas normas constitucionais e específicas em matéria tributária. Devido ao seu caráter jurídico, é conduzida por princípios gerais de direito, os quais norteiam as relações a fim de dar-lhes as diretrizes para o bom e correto andar das manifestações do direito tributário.

A relação tributária não é uma relação de poder,¹ em que o Estado se sobrepõe aos particulares. Os princípios gerais de direito tem o caráter de equilibrar e guiar as relações, para que possam ocorrer de forma jurídica, e não sejam uma imposição de certa figura privilegiada sobre outra.

Uma das razões de existência dos princípios é para a proteção do cidadão, e por ele devem ser invocados contra o Estado, se configurado excesso de poder. São elencados pela Constituição para a defesa da sociedade, não podendo inclusive serem alegados em defesa do Estado em qualquer situação, o que se configura quando os pólos se invertem.

O princípio constitucional da *legalidade* estabelece que nenhum tributo será criado ou majorado se não através de lei, ressalvadas as hipóteses previstas no próprio texto constitucional.

Desde os tempos remotos na Inglaterra, os contribuintes visam colocar limitações ao poder de tributar e arrecadar do Estado. Como exemplo, naquele país em meados do ano de 1215 a *Magna Charta* trazia o mandamento de que não se poderiam decretar auxílios ou contribuições sem o consentimento dos contribuintes.² Tal consentimento poderia ser dado mediante os conselhos de representantes da sociedade, ou das camadas mais privilegiadas, mas já se configurava a intenção de se colocarem balizas aos poderes da Coroa.

Diversas outras nações trouxeram ao longo dos anos previsões com o mesmo caráter, guardadas as devidas proporções e evoluções nas relações entre Estado e

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 33.

² MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 81.

particulares, bem como o avanço das análises jurídicas, porém a idéia central, o objetivo principal tendeu a manter-se até os dias atuais, podendo ser encontrada em todas as Constituições brasileiras a previsão do princípio da legalidade em matéria tributária.

A lei, em linhas gerais, se traduz pela manifestação do povo, uma vez que é elaborada pelos representantes escolhidos pelos cidadãos através do sufrágio. Entender que é a manifestação popular, implica em concluir que há o consentimento da sociedade para que o fisco recolha parte de seu patrimônio com a finalidade da manutenção da máquina estatal. Do ponto de vista das relações jurídicas, já abordadas, o princípio da legalidade visa trazer a segurança na prática destas relações,³ uma vez que será regida por lei, e não por qualquer ato unilateral sem formalidades e com baixo grau de dificuldade para sua modificação.

A legalidade da tributação exige que o tributo seja instituído por norma elaborada através de ato do poder legislativo respeitando as devidas formalidades, devendo ser escrita, e atender aos requisitos materiais, quais sejam de norma impessoal, abstrata e obrigatória.⁴

O entendimento de *lei* trazido pela Constituição de 1988 em seu artigo 150, inciso I, deve ser no sentido estrito, já que assim há a exigência de que seja apreciada pelos integrantes do poder legislativo, conferindo para tanto a sua autenticidade, o que reforça a necessária segurança na criação e majoração dos tributos.⁵

É importante para os particulares, que se enquadram na posição de contribuintes, nas relações tributárias, que possam gozar de segurança e de consentimento, pelo menos em tese, uma vez que em análise final configura-se uma relação de arrecadação, em que um pólo tem a obrigação, dentre outras, de pagar, e o outro de arrecadar.

A lei vem trazer a segurança necessária ao contribuinte, para que seja informado previamente da incidência tributária sobre a sua atividade econômica, ou sobre a realização de atos jurídicos da vida. A exigência da lei para a modificação da situação tributária não é apenas uma determinação constitucional, mas a única forma, o único meio propriamente dito e reconhecido de se criar ou majorar tributos.⁶

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 34.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 96.

⁵ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 10.

⁶ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 84.

O princípio da legalidade traz em si ainda a idéia de que a lei que institui ou majora tributos deva determinar de forma específica a hipótese de incidência, a ocorrência do fato gerador, a base de cálculo do tributo, a sua alíquota ou forma de apuração, os sujeitos ativo e passivo da relação, bem como demais obrigações acessórias e prazo para pagamento, para que atenda ao mandamento constitucional de forma completa, e sejam claramente colocadas as balizas que guiam a relação jurídico-tributária.

1.2 Legislação tributária

Conforme a terminação técnica utilizada pelo Código Tributário Nacional – CTN há diferenciação entre lei e legislação em matéria tributária, e tal distinção é relevante para que possa ser distinguido o campo de atuação e estudos, conforme a situação que se apresenta.

Quanto à lei, esta possui seu sentido formal e material, bem como pode ser empregada em sentido amplo ou restrito. No que diz respeito ao caráter formal da lei, leva-se em conta os ritos e procedimentos que foram seguidos para sua confecção bem como a competência do órgão que a elaborou. A que obedece aos seus requisitos formais é emanada por autoridade competente para tanto, e observa todos os requisitos atinentes à sua formalidade. Já por sentido material importa em analisar o conteúdo da norma, a prescrição jurídica hipotética do dispositivo legal, que tem caráter impositivo geral, sem referência a tempo e espaço, mas é típica.⁷

Lei em sentido amplo pode ser entendida como qualquer ato jurídico que esteja inserido dentro das concepções de lei material ou formal. Qualquer ato que respeite as formalidades de confecção e competência da lei, ou que tenha sua matéria, seu conteúdo vinculado à materialidade da lei, pode assim ser considerado quando analisado o conceito amplo.

O sentido estrito da lei pode ser identificado e conceituado como a “regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração da lei”,⁸ sendo esta a definição de lei utilizada pelo CTN. Em outras palavras, o CTN só entende por lei a norma de caráter jurídico que for emanada pelo poder competente, indicado

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71.

⁸ *Ibidem*, p. 71.

pela Constituição Federal, e desde que seja respeitado o processo de elaboração nela estabelecido.

Já quanto ao conceito de legislação tributária, o CTN entende por ser a lei em sentido amplo, englobando neste entendimento as leis em sentido estrito, bem como os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, os quais tenham em seu conteúdo, no todo ou em parte, dispositivos que tratem sobre tributos e as relações jurídicas que com eles guardem conexão.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem", no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.⁹

A letra do Art. 96 do CTN, traz apenas um rol exemplificativo das normas legais os quais são considerados como legislação tributária, estando logicamente incluídas as disposições da própria Constituição, os atos e leis complementares, os decretos-leis e convênios interestaduais, dentre outros que se encontrem inseridos na idéia de lei em sentido amplo.¹⁰

Para o correto entendimento e interpretação do Código Tributário Nacional e demais dispositivos legais relacionados, necessário se faz o entendimento claro e as distinções entre lei e legislação tributária.

1.2.1 Lei ordinária

As leis ordinárias são a categoria comum de leis, e a quem se referem os diversos dispositivos normativos, quando enquadradas em seu sentido amplo. Podem ser identificadas pela generalidade de assuntos que são de sua alçada, e se diferenciam das leis complementares quando analisadas as exceções destas.

Requerem para sua elaboração e aprovação maioria simples dos membros do Congresso Nacional, ou seja, cinquenta por cento mais um voto dos parlamentares, e por isso estão em nível hierárquico inferior às leis complementares, as quais requerem maioria absoluta para sua aprovação.

⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 17 jun. 2010.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72.

Tratam da criação e majoração de tributos,¹¹ em respeito ao princípio constitucional da legalidade, salvo as exceções previstas na própria Constituição Federal.

1.2.2 *Lei complementar*

As hipóteses que deverão ser reguladas por lei complementar são previstas no texto constitucional, e exigem para sua aprovação quórum de maioria absoluta, qual seja, dois terços dos integrantes das casas do Congresso Nacional.

As leis complementares podem ser identificadas pelo seu aspecto formal, onde se diferenciam das leis ordinárias, uma vez que aquelas devem seguir estritamente os ditames constitucionais para sua elaboração e aprovação,¹² além de tratarem de matérias direcionadas pela própria Constituição Federal.

É certo que todos os dispositivos normativos visam complementar a Constituição, já que tratam de forma específica e em respeito aos ditames da carta magna as suas determinações genéricas, porém, as leis complementares vem dar aplicação direta¹³ aos dispositivos constitucionais que carecem deste aspecto.

A Constituição estabelece as situações que devem ser tratadas por lei complementar, sendo neste caso o assunto materialmente objeto de lei complementar. Contudo, não há impedimento à elaboração de leis complementares que sejam diversas das matérias previstas pela carga magna, desde que observem os requisitos formais.

As leis complementares, ainda, estão em hierarquia superior às leis ordinárias. Tal *status* lhe é conferido devido às formalidades para a sua confecção, e portanto, pelo maior grau de dificuldade para sua modificação, o qual exige as mesmas formalidades de sua elaboração e aprovação, além de, em tese, as leis complementares devam ser usadas para completar, acrescentar as disposições previstas no texto constitucional, sendo o motivo da relevância dos assuntos a qual trata a principal razão para sua especialidade e maior nível hierárquico.

¹¹ MARTINS Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 51.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78.

¹³ MARTINS, op.cit., p. 48.

O CTN é considerado lei complementar, apesar de ter sido elaborado como lei ordinária. A Constituição Federal de 1988 recepciona este código como lei complementar, já que o seu conteúdo possui matéria complementar,¹⁴ desta forma se fazem necessários todos os requisitos formais inerentes às leis complementares para sua modificação.

1.2.3 Demais atos normativos

Outros atos podem criar legislação geral, como as leis delegadas as quais são originárias do Poder Executivo, elaboradas pelo Presidente mediante solicitação de delegação ao Congresso Nacional. A delegação se processa por meio de resolução especificando o seu conteúdo, bem como a forma de exercício. No direito tributário, contudo, não são as leis delegadas tidas como fontes, já que não podem ser delegados os atos de competência exclusiva do legislativo.¹⁵

Os decretos legislativos por sua vez são utilizados para regular, com efeitos externos, matéria que seja de competência do Congresso Nacional, sendo o meio pelo qual se aprovam tratados, convenções ou atos internacionais, inclusive de matéria tributária.

Já as resoluções regulam, com efeitos internos, matéria de competência do Congresso Nacional. As resoluções são na maioria das vezes utilizadas para o ajuste, aumento e diminuição de alíquotas de impostos e tributos.

Os tratados e convenções internacionais serão válidos e objetos de fonte do direito tributário quando forem internados por meio de aprovação através de decreto legislativo, por ato do Congresso Nacional, e promulgados pelo Presidente da República. Deve ainda ser publicada a norma internacional para que tenha efetiva vigência no território nacional. De acordo com o CTN os tratados possuem hierarquia de lei federal, e tem a capacidade de revogar ou modificar a legislação tributária interna.

As medidas provisórias são editadas pelo Poder Executivo nos casos de relevância e urgência, terão força de lei e devem ser submetidas de imediato ao Congresso Nacional. As medidas provisórias podem somente interferir nos impostos que são excluídos pela própria Constituição Federal do princípio da anterioridade Produzirá efeitos em relação aos demais tributos somente a medida provisória que for convertida em lei até o último dia do

¹⁴ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 50.

¹⁵ *Ibidem*, p. 51.

exercício em que for editada. Porém, estão vedadas às medidas provisórias o conteúdo privativo de leis complementares.

Existem ainda as normas complementares que em sua forma são atos administrativos, mas possuem conteúdo de lei, ou seja, são materialmente leis. Nessas balizas podem ser entendidas como lei em sentido *lato* e compreendidas no conceito de legislação tributária trazido pelo CTN. As normas complementares visam completar o texto das leis, tratados, convenções e decretos. Conforme o CTN são normas complementares os atos normativos das autoridades administrativas, as decisões administrativas que tenham eficácia normativa com base na lei, as práticas reiteradas das autoridades normativas e os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.¹⁶

1.3 Vigência e aplicação

Vigência é a qualidade das leis que lhes traz a capacidade de incidir sobre as situações por elas previstas. A vigência pode ser estabelecida pela própria lei ou por outra,¹⁷ mas deve ocorrer. Caso não seja expressa no próprio texto, usa-se a regra geral da Lei de Introdução ao Código Civil que adota o prazo para início da vigência de 45 dias após a sua publicação oficial. Este prazo que compreende o momento da publicação da lei até a sua efetiva entrada em vigor denomina-se *vacatio legis*.

Uma lei vigente possui o caráter de ter força a produzir efeitos no mundo jurídico, possui eficácia mediante as situações fáticas que lhe são atribuídas pela sua qualidade de estar em vigor.¹⁸

A lei vigente tem a capacidade de atribuir sentido jurídico aos fatos elencados em seu texto, ou seja, possui o potencial de trazer os meros fatos da vida ao plano jurídico, uma vez que configuradas as hipóteses abstratas descritas. Estando a lei vigente, e se materializando a hipótese de incidência abstrata, ela incide automaticamente,¹⁹ no exato momento em que se configurar o fato gerador de sua incidência. O fato de a lei ser vigente faz com que situações meramente fáticas possam ser inseridas no mundo jurídico que seja pertinente a cada segmento, a lei tem assim a capacidade de influir sobre um determinado episódio.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 89.

¹⁷ *Ibidem*, p. 91.

¹⁸ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 33.

¹⁹ MACHADO, *op.cit.*, p. 92.

A incidência da lei ocorre automaticamente, basta que determinada manifestação se enquadre na hipótese abstrata descrita no texto legal e que esteja a lei vigente. Já a aplicação dependerá do agir humano, da ação do homem, para aplicar de forma ativa o dispositivo legal. Por ser atividade vinculada a uma ação positiva, e depender disto para ocorrer, pode a aplicação advir, ou pode deixar de ser realizada,²⁰ não tem o mesmo caráter automático da incidência da lei vigente.

Em direito tributário, em regra, para se verificar qual a lei a ser aplicada, deve-se buscar o momento do fato gerador, e então qual a lei vigente naquele momento. Aplica-se ao caso concreto a lei vigente no momento em que ocorrer o fato gerador.

A vigência da lei no espaço em direito tributário se aplica conforme a regra geral da Lei de Introdução ao Código Civil, sendo vigente a lei dentro dos limites do território do ente que editou a norma, portanto se lei federal vigora dentro dos limites do território nacional, aplicando-se o mesmo critério para as leis estaduais e municipais, as quais serão vigentes dentro dos limites territoriais conhecidos de cada ente.

Particularidade trazida pelo CTN em seu artigo 102, o qual determina a vigência de leis além do território do ente que editou a norma, sendo nos limites nacionais reconhecidos pelos convênios dos quais participarem os Estados, Distrito Federal e Municípios, pelas disposições do próprio CTN ou demais leis e normas editadas pela União.

Para a verificação da vigência da lei no aspecto temporal utiliza-se também a Lei de Introdução ao Código Civil, entrando em vigor a lei em quarenta e cinco dias contados de sua publicação oficial, desde que prazo diverso não seja expressamente determinado. Além disto, o CTN traz especificidades quanto a certos atos e disposições aos quais atribui lapsos temporais específicos para início de sua vigência, sempre prevalecendo os períodos de tempo expressos na lei.

Estando a lei vigente, terá aplicação imediata, não incidirá, contudo, aos fatos geradores que já estejam consumados,²¹ uma vez que a lei aplicável é a lei vigente no momento em que se consume o fato gerador. A lei nova não se aplica, em regra, aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 92.

²¹ *Ibidem*, p. 97.

Os fatos geradores podem ser fáticos, os quais ocorrem no momento em que se observam todas as condições materiais para o seu aperfeiçoamento, no instante em que, devido às peculiaridades do fato, possa se enquadrar exatamente à hipótese de incidência abstrata descrita na lei tributária.

Podem também os fatos geradores serem situações jurídicas, e ocorrerão no momento em que estejam constituídos de forma definitiva, de acordo com o direito aplicável à situação.

Não estando perfeito o fato gerador que apenas se iniciou, e ainda está pendente de ser completo, aplicar-se-á de imediato a lei nova, caso advenha em momento anterior ao seu aperfeiçoamento.

Aplica-se desta forma imediatamente a lei tributária nova aos fatos geradores futuros e aos pendentes, quais sejam, aqueles que não se consumaram por inteiro.²²

Situação excepcional é trazida pela CTN em seu artigo 106, determinando circunstâncias em que a lei poderá retroagir, ou seja, aplicar-se a situações fáticas e jurídicas que foram aperfeiçoadas antes da sua entrada em vigor. São hipóteses em que mesmo a lei tendo capacidade de incidir somente após a configuração do fato gerador, poderá àquela situação ser aplicada.

Autoriza o inciso I que a lei expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados, possa ser aplicada aos casos pretéritos. Por lei interpretativa deve-se entender a lei que não tem o caráter de inovação, vem apenas para esclarecer certa dúvida ou obscuridade da lei anterior,²³ a qual gerou tamanhos conflitos que o próprio legislador resolveu editar nova lei com o sentido clarificador, não sendo autorizada a punição àqueles que agiram de determinada forma ou de outra, devido à dúvida de interpretação. A limitação à aplicação de penalidade, contudo, ocorre nas situações em que houve o agir de uma forma ou de outra, devido à interpretação, mas não a completa ausência de ação.

Aplica-se também a lei nova aos casos pretéritos ainda não definitivamente julgados a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como

²² MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 64.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 100.

contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.²⁴

1.4 Métodos de interpretação da legislação

A doutrina e jurisprudência com o principal objetivo de melhor entenderem e darem justa e correta aplicabilidade aos dispositivos legais e normativos do direito elencam alguns métodos de interpretação.

A aplicação e utilização dos diferentes métodos da atividade exegética seguem uma lógica racional, e devem em muitas das ocasiões da análise concreta dos casos, serem aplicados de maneira coordenada e conjunta, objetivando a melhor análise e entendimento dos dispositivos, com o intuito de satisfazer o bem comum em respeito aos princípios gerais de direito e ao estado democrático de direito.

É clara a impossibilidade de serem elaboradas normas específicas sobre os mais diversos temas e situações, não sendo sempre a legislação exaustiva,²⁵ por razões lógicas, cabendo a análise da norma que deverá ser conduzida pelos intérpretes do direito com a utilização das ferramentas jurídicas, onde a principal são métodos de interpretação jurídica.

Dentre os vários métodos interpretativos destacam-se o gramatical, histórico, lógico-sistemático e teleológico.

1.4.1 Gramatical

Por sentido racional, o método gramatical, em considerável número de vezes, senão sempre, deve ser o primeiro a ser utilizado para interpretar os dispositivos legais e normativos do ordenamento jurídico.

O método gramatical é o primeiro contato que o sujeito tem com a norma ou lei,²⁶ trata-se do primeiro passo para a atividade interpretativa de um dispositivo, na medida

²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 7 set. 2010.

²⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 88.

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 140.

em que iniciando com a sua leitura, tem o intérprete e aplicador da lei o elo necessário e primitivo da atividade cognoscente.

Esta linha interpretativa tem o objetivo de ver as leis através da análise estrita do texto, tendo como ponto de partida, a literalidade da lei.

Por tratar-se de uma forma de interpretação dentro do campo de atuação do direito, deve ser observada a gramática não apenas em seu sentido estrito, mas uma gramática jurídica, a qual possa fazer sentido e se encaixar dentro do mundo da ciência do direito.²⁷ A interpretação que se faz, mesmo da simples análise dos termos em si, não pode fugir do ramo de atuação e eficácia da norma, a qual exige do intérprete a necessidade de ler o texto juntamente com a bagagem e o contexto jurídico que este requer.

Porém a interpretação gramatical deve ser aplicada com certa cautela, já que a letra da lei pode conter impropriedades técnicas, ser dúbia ou insuficiente para alcançar apenas com o seu texto, o sentido real de sua criação.

A interpretação deve ainda ser vista como um processo integrado, em que não se faz lógica a dissociação do entendimento literal das normas de seu espírito volitivo, uma vez que a lei não é apenas letra morta,²⁸ nem deve ser considerada como. As leis determinam as regras e condutas sociais, para a possibilidade de convivência do homem no meio comunitário em que vive, portanto, devem ser interpretadas de uma maneira geral a fim de corroborar e incorporar este sentido de sua criação.

As leis são criadas em sua maioria pelo poder legislativo, que naturalmente é composto não exclusivamente por juristas e técnicos, mas por figuras em muitas vezes advindas do povo, e que na edição de normas passam por utilizar-se da linguagem comum, sem a devida precisão que certos termos requerem. Necessário, portanto, se faz verificar o conceito técnico exato dos termos empregados, e não apenas fazer a análise exclusiva a partir do texto legal.²⁹

Para uma perfeita análise do texto legal e dos objetivos reais e concretos que visa alcançar a interpretação gramatical deve ser vista mais como ponto de partida e início da atividade interpretativa do que uma finalidade em si e exclusividade de método.

²⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 89.

²⁸ *Ibidem*, p. 90.

²⁹ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 67.

1.4.2 Histórico

A elaboração das leis tem como antecessor um contexto histórico, um ambiente político, econômico e social, do qual surgiu o dispositivo legal.³⁰ As leis em muitas das vezes vem a traduzir o momento em que se encontra determinada sociedade, regulamentando as necessidades que prevaleciam num dado espaço de tempo.

O método de interpretação histórica leva em conta as relações jurídicas com o direito anterior, a posição doutrinária e jurisprudencial, o momento político-social, as razões e princípios determinadores ao poder legislativo para a feitura da lei quando de sua criação, já que são fatores de peso e determinantes em sua elaboração.³¹

Este método interpretativo também leva a denominação de genético, já que vai a fundo na *genesis*, na origem e elementos que foram raiz à elaboração do texto legal. Para a sua melhor análise, e quando disponível, cabe o estudo das exposições de motivos da lei, onde deverá constar as razões indicadas pelos próprios legisladores para a criação dos dispositivos, já que a “interpretação histórica reconstrói a vontade do legislador quando da elaboração da lei”.³²

Bem como o método gramatical, não pode o histórico ser levado exclusivamente em conta, pois de sua análise pode-se constatar que a finalidade de um certo dispositivo legal era de mudar o entendimento e a situação que se instalava no momento passado,³³ cabendo aqui perquirir sobre a vontade do legislador, e não somente o contexto histórico em que se encontra.

1.4.3 Lógico-sistemático

O direito é composto por um corpo de leis, normas e disposições legais em geral as quais naturalmente são conexas entre si.³⁴ Os diversos dispositivos são criados de forma que uns complementam aos outros, já que impossível seria determinada lei esgotar todas as situações e regulamentações de uma vez.

³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 94.

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 140.

³² MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 68.

³³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 94.

³⁴ MARTINS, op. cit., p. 67.

Ocorre uma interligação entre os textos legais, os quais compõem um sistema estruturado de normas que tem ligação lógico-racional entre si, de caráter genérico ou específico.³⁵ O corpo legal, em sentido amplo, pode ser visto como um único organismo complexo, composto de diversas partes que se interligam entre si e contribuem para o seu bom funcionamento, os quais podem ser considerados como as leis, decretos, portarias, convênios e demais dispositivos. Além disto, este organismo tem a capacidade de contar com a contribuição de fatores influenciadores externos, que podem a ele ser incorporados, entrando nesta categoria os tratados, convenções e normas internacionais reguladas entre os Estados soberanos.

As leis são editadas e inseridas no sistema o qual fazem parte, e para tanto devem ser compatíveis com o meio em que estão contidas. A compatibilidade pode ser vista como o caráter lógico, ou seja, se as disposições legais da norma se ajustam e estão de acordo com o contexto em que se encontra, há compatibilidade racional.³⁶

A interpretação lógico-sistemática visa assim verificar o sentido do dispositivo levando-se em conta as demais normas que com ele se relacionam, bem como a razão que guarda seus preceitos com os demais. Não se faz a interpretação isolada,³⁷ mas a partir do conjunto legal e das diversas ligações que tem com as outras normas.

Em determinadas situações as próprias leis fazem referencia direta a outros dispositivos que regulam a matéria de forma mais específica ou, requerem em razão do assunto normas de diferentes hierarquias. Contudo, nas situações em que não se faz esta indicação expressa, ainda assim necessária é a análise da norma frente às demais, cabendo inclusive o concurso de diversas disposições³⁸ para a melhor e mais eficaz aplicação das leis aos casos concretos.

Por necessidade de ser lógico “*o direito não tolera antinomias*”,³⁹ ou seja, normas que tratam sobre assuntos conexos, dispendo cada de maneira diversa e contraposta à outra, o que geraria insegurança jurídica e legislativa. Em função deste preceito deve o aplicador e intérprete da norma ter conhecimento amplo dos dispositivos legais, de forma que

³⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 91.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 141.

³⁷ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 68.

³⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 91.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 141.

possa integrar e conjugar as normas a fim de proceder para a utilização coordenada dos ditames da lei.

1.4.4 Teleológico

Telos em grego significa *fim*, ou seja, o método teleológico busca compreender a finalidade que pretendia o legislador atingir com a edição da disposição legal. Esta corrente de interpretação visa o fim último dos sistemas jurídicos, onde através da análise normativa pretende encontrar os fins da lei.⁴⁰

Na análise deste método interpretativo frente ao caso específico do direito tributário, tem-se como primeira finalidade a regulamentação das formas de receita do Estado,⁴¹ além das hipóteses de configuração de benefícios, como imunidades, isenções, ou hipóteses de lançamentos tributários, e demais situações, as quais são interpretadas de forma a atingir seus fins.

As normas tributárias tem ainda finalidades diversas das que se exprimem como primeiras que seriam as receitas, tais como a regulamentação de políticas econômicas, fiscalização através do estabelecimento de obrigações, possibilidades econômicas, dentre outras, restando claro que conforme a disposição da norma, deve-se levar em conta seu objetivo, para que tenha a eficácia pretendida pelo legislador quando de sua criação.

O momento para análise do fim colimado pela figura legislativa deve ser considerado quando do contato e início da atividade exegetica,⁴² onde irá se buscar através da leitura do texto e compreensão técnica dos conceitos elencados a possibilidade finalística a que se pretende chegar.

Importante relevância para a interpretação teleológica dentro do campo das normas de caráter tributário é a *consideração econômica*,⁴³ que deve ser feita com o objetivo de visualizar do ponto de vista econômico do Estado as imposições e regulamentações da lei, não deixando de observar, em primeiro lugar, as possibilidades jurídicas de cada caso, e sua congruência e coordenação com o fim econômico.

⁴⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 92.

⁴¹ *Ibidem*, p. 93.

⁴² MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 68.

⁴³ NOGUEIRA, op. cit., p. 93.

A consideração econômica, em certas situações auxilia a denotar com mais clareza os reais fins da lei, o que pode evitar abusos e excessos por parte do poder de tributar, já que encontrará óbices que se fundam na vontade do próprio legislador que criou as disposições, não podendo as ações dos aplicadores irem além, ou ficarem aquém daquilo que lhes foi permitido pela força originária.

Existe ainda a correlação do *princípio da uniformidade da tributação* que se relaciona com a *consideração econômica*, analisada dentro do contexto da interpretação teleológica, que consiste na idéia de que fatos iguais devem, em primeira análise, serem tributados de forma igual.⁴⁴ Cabe ressaltar que estando tal análise contextualizada dentro da atividade de interpretação teleológica, os fatos iguais devem guardar também fins e objetivos iguais, para que então possam ser configurados como tributáveis da mesma forma.

1.5 Interpretação da legislação tributária de acordo com o CTN

O direito tributário, apesar de suas especificidades e particularidades, e levando-se em consideração a sua importância, pode ser enquadrado de forma comum dentre os demais ramos do direito. Por também ser encarado de forma comum,⁴⁵ não necessariamente deve ser tratado de maneira singular nem diferenciada, principalmente quanto à forma de interpretação de seus dispositivos legais, podendo assim perfeitamente serem aplicadas todas as regras e formas de interpretação utilizadas nos demais ramos do direito.

A interpretação das leis consiste na "atividade lógica, em decorrência da qual se declara o que está determinado numa lei",⁴⁶ portanto cabe ao intérprete analisar o texto legal e dele tirar as suas conclusões, as quais admitem diversos métodos, que deverão ser aplicados conforme a situação peculiar em que melhor se enquadrarem.

Com o objetivo de aplicação de uma norma tributária, em primeiro lugar, logicamente, deve se relacionar com o conteúdo normativo, entendê-lo, buscar o seu objetivo dentro do ordenamento jurídico, verificando seus dizeres e sentidos intrínsecos. As normas

⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 94.

⁴⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, p. 25.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 26.

tributárias estabelecem condutas,⁴⁷ quais sejam, genericamente, de pagar o tributo desde que configurada a hipótese descrita no fato gerador do tributo.

O intérprete deve se ater ao mandamento legal como um todo, sem criar em demasia nem inovar e distanciar-se da lei, porém deve levar em consideração todas as formas e extensões do dispositivo legal. Cabe uma utilização metafórica no sentido de que as normas legais possuem um espírito, ou seja, um caráter volitivo contido em si, o qual deve ser identificado pelo intérprete. O espírito traduz a vontade do mandamento legal e os objetivos deste, e deve ser levado em conta em última análise, ainda que a letra da lei não o revele em primeiro momento de maneira expressa.⁴⁸

Com relação ao espírito das leis, a questão da percepção das situações e dos bens da vida como os sujeitos os vêem ocorrem normalmente no mundo das coisas, e conseqüentemente no mundo dos valores, dentro do qual se inclui o direito. No direito, os valores são objetivados através das normas jurídicas, e tem o seu espírito passado aos operadores e intérpretes quando seu sentido é compreendido através destas normas.⁴⁹ Sendo assim, a real vontade das leis é percebida quando entendida a finalidade dos valores que são objetivados no direito.

A interpretação busca encontrar o espírito da lei, através da verificação da intenção do legislador, tendo como ponto de partida a sua redação, que não deixa de ser apenas uma das ferramentas para tanto. Contudo ocorrem situações em que a norma diz menos do que o legislador pretendia, ou seja, seu espírito, sua lógica, vai além de sua letra. Nestes casos o intérprete será levado a fazer uso do método de interpretação extensivo, para que possa completar à norma aquilo que o legislador pretendia, mas não disse. Por outro lado existem situações em que a letra da lei vai além da vontade de seus criadores, e dos propósitos de sua criação, situação esta que cabe ao intérprete realizar uma análise restritiva da norma, para que também possa adequá-la ao seu espírito volitivo.⁵⁰

Na atividade interpretativa leva-se em conta também o caráter valorativo-social da lei, em que se busca verificar o valor e os objetivos daquela norma quando inserida

⁴⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 139.

⁴⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, p. 25.

⁴⁹ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Imposto sobre serviços – isenção – empresa pública – interpretação das leis fiscais – analogia e equidade. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 113, julho/setembro 1973, p. 349.

⁵⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 93.

dentro do campo social. A primeira valoração é realizada pelo legislador, quando da edição da norma, em que verifica o intuito da criação do dispositivo e sua utilidade social. Mas quando a lei é posta em prática passa a ser valorada novamente, e originalmente, pelo intérprete, dentro dos padrões e parâmetros interpretativos, estando completamente válida esta atribuição de valores, ainda que seja de maneira diversa da visão inicial do legislador.⁵¹

A função do intérprete tem também caráter original, pois na maior parte de sua atividade terá que adequar casos concretos à norma, os quais não foram previstos anteriormente pelo legislador, ou ainda verificar o verdadeiro sentido das leis, prevendo seu alcance e extensão, completando o entendimento da letra da lei quando esta não expressar no todo a vontade legal, ou expressá-la em demasia.

A lei quando editada pelos órgãos competentes se desliga da vontade dos seus criadores, no sentido de ganhar autonomia, vida própria, visando abranger todas as situações a ela submetidas, mesmo que no momento de sua confecção não tenha o legislador compreendido a totalidade das situações.⁵² A autonomia do dispositivo legal frente aos seus criadores se faz necessária para que a norma possa ter eficácia e aplicabilidade por si só, devendo regular as situações cotidianas as quais a ela se apresentam. Cabendo então ao legislador esta conexão de sentidos entre a vontade legal e a situação de fato.

A interpretação deve ter como início a letra da lei, ou seja, o seu texto deve ser o ponto de partida para o exercício hermenêutico, e não ponto de chegada.⁵³ A partir da análise do texto legal é que se passa a desvendar os demais objetivos da norma, sua extensão e aplicabilidade, sua localização no sistema jurídico, e seu espírito volitivo.

Não se trata apenas de análise da letra das disposições jurídicas, a interpretação parte do texto, das formas lingüísticas utilizadas, dos caracteres que formam a estrutura do texto para desvendá-los e fazer transparecer seu conteúdo normativo.⁵⁴ A interpretação transforma as disposições legais em normas, na medida em que elucida o conteúdo textual. É como se fossem desvendados os segredos que estão por detrás do texto

⁵¹ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Imposto sobre serviços – isenção – empresa pública – interpretação das leis fiscais – analogia e equidade. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 113, julho/setembro 1973, p. 347.

⁵² FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, p. 27.

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197.

⁵⁴ GRAU, Eros Roberto. A interpretação constitucional como processo. In *revista CONSULEX*, Ano I - nº 3, 31 de março, 1997.

legal. Sendo o ordenamento um conjunto de interpretações, um conjunto de normas formadas através de processos concretos e históricos, os quais permitem a construção das diversas disposições jurídicas presentes na sociedade.

Apesar de ter-se como ponto de partida o texto legal, é imprescindível a análise do fato concreto, pois a interpretação não deixa de ser, senão a interpretação dos casos fáticos e reais, os quais terão a incidência do dispositivo legal.

A lei estabelece em abstrato os conceitos normativos, ou seja, cria as diretrizes positivas, as quais terão sua eficácia quando aplicadas aos casos em concreto, que são decorrentes das ações e condutas do homem, bem como dos fenômenos sociais e econômicos. Deve a interpretação então realizar a conexão da hipótese abstrata com a situação real, e ainda determinar a extensão da descrição do fato abstrato.⁵⁵

O direito pensado somente em si, trata-se de ciência abstrata que possui diversos mandamentos gerais e hipotéticos, e tem seu sentido aflorado na medida em que se aplicam as situações concretas, os fatos do mundo real. A atividade de interpretação consiste no conhecer o sentido e o alcance das normas jurídicas, os limites e as intenções do texto elaborado pelo legislador, para que então possa ser aplicado pelo jurista de forma correta aos casos concretos. A vinculação correta dos dispositivos legais às situações da vida somente ocorre de forma completa e no sentido certo, na medida em que pode-se observar o verdadeiro significado daqueles.⁵⁶

Não cabe ao intérprete criar novos fatos não previstos anteriormente pelo legislador, mesmo porque ele está ligado ao princípio da estrita legalidade, devendo fazer transparecer na lei os fatos imponíveis de cada tributo ou incidência, mesmo que isencional.⁵⁷ Contudo, ocorrem hipóteses em que o caso concreto não acontece da maneira como foi prevista pelo legislador, mas a situação demanda a incidência dos fatos imponíveis normatizados, os quais devem ser adequados de maneira coordenada e lógica à situação fática pelo intérprete.

Em qualquer hipótese de aplicação das leis necessariamente deverá ocorrer a atividade interpretativa porque:

⁵⁵ MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 84.

⁵⁶ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 39.

⁵⁷ MORAES, op. cit., p. 88.

o que pode não estar claro (ou ser complexo e difícil de refletir-se como imagem no espelho) são os fatos da vida real, que não se ajustam nunca aos moldes previstos na lei e sempre suas características podem perturbar a imagem ou seu enquadramento nas hipóteses da lei.⁵⁸

Para que se compreenda o sentido de um dispositivo é necessário que com ele previamente tenha sido travada uma análise. Mesmo nos casos em que a letra legal parece extremamente clara e objetiva houve interpretação. Pois para chegar à conclusão de que a lei é clara houve necessariamente a realização de uma atividade hermenêutica prévia. Portanto, todo dispositivo legal necessariamente deverá ser interpretado, e esta interpretação se dará à luz dos casos concretos nos quais incidem as normas.

Assim sendo, na atividade de interpretação o intérprete deverá considerar não somente a porção gramatical do dispositivo, mas também seu elemento lógico. Influirão na interpretação os “motivos” pelos quais foram criadas as normas, os “princípios” fundamentadores, “os antecedentes históricos da disciplina legal”, englobando “o fim visado pela lei e do enquadramento desta no sistema jurídico a que pertence”.⁵⁹

O CTN contém normas que norteiam as formas de interpretação que deverão ser utilizadas em cada situação tributária, como prevê o artigo 111, que a suspensão ou exclusão do crédito tributário, as outorgas de isenção e a dispensa do cumprimento das obrigações acessórias, deverão ser interpretadas de forma literal. A interpretação literal implica em dizer interpretação gramatical, análise estrita do texto e dos seus elementos formadores.

As situações previstas neste artigo tratam-se de exceções, uma vez que a regra é que os tributos sejam pagos nos prazos legais determinados, e conforme a capacidade contributiva de cada indivíduo, além de as obrigações acessórias deverem ser prestadas por todos aqueles a quem seja pertinente sua exigência.⁶⁰

A determinação de interpretar literalmente as hipóteses em que se configurem as situações elencadas no artigo 111, CTN, tem como finalidade o impedimento de utilização da integração por equidade. Isto, contudo, não impede que sejam utilizadas outras formas de interpretação conhecidas no direito, tais como a sistemática ou a

⁵⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 85.

⁵⁹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, p. 27.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 113.

teleológica.⁶¹ Dentre as diversas formas de interpretação deve efetivamente ser utilizada a que leve em maior nível a consideração aos princípios constitucionais, a justiça, a segurança jurídica, para que seja de forma inteligente aplicada a regulação aos métodos de interpretação do CNT.

Equivocado ainda é o entendimento de que a interpretação literal implique em interpretação restritiva. A forma gramatical de diálogo com a legislação tem o condão de analisar o texto em si, o sentido formado pela união de mandamentos legais, e não de lê-lo de forma a restringir a sua letra ou duas disposições, também não tem o condão de ampliar, mas tão somente de entender e aplicar a norma conforme sua redação.

A interpretação consiste em um método pelo qual se busca compreender da melhor forma a determinação contida em um dado dispositivo legal, é um processo, um meio pelo qual o aplicador do direito irá proceder para chegar ao fim pretendido, qual seja, o correto entendimento e aplicação da norma. Portanto, a lei pode intentar que seja atingido certo fim, mas não cabe a ela obrigar ao uso determinado método interpretativo, o qual faz parte da atividade cognoscente do jurista.⁶²

O artigo 112 do CTN indica a forma de interpretação das infrações e das penalidades culminadas, tendo sua natureza a mesma linha do direito penal, devido a matéria de que trata, e indicando que deverá ser utilizada a forma de interpretação mais benéfica ao acusado.

Aponta aqui o largamente conhecido mandamento do direito penal de que na dúvida deve prevalecer o favorecimento do acusado. Porém as situações passíveis de dúvida são elencadas no próprio texto do artigo,⁶³ a fim de indicar ao intérprete as situações em que poderá o réu ter interpretação mais favorável a si. A idéia de dúvida não está aberta a todas as situações que possam permear uma infração, já que certo grau de incerteza sobre determinados pontos sempre irão ocorrer.

A interpretação de que trata o artigo 112 é destinada apenas à lei, e não ao conceito amplo de legislação tributária trazido pelo CTN, já que segundo o princípio da reserva legal, decretos e normas complementares não podem estipular penalidades.⁶⁴ A

⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 114.

⁶² PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 42.

⁶³ MACHADO, op. cit., p. 115.

⁶⁴ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 68.

garantia que traz o CTN é conhecida no direito penal como *in dubio pro reo*, o qual no direito tributário pode ser adaptado para *in dubio pro contribuinte*, sendo a figura que se deseja resguardar de punição que seja duvidosa.

2 ISENÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

As isenções são objeto de vasto estudo e discussões no direito tributário, visto que sua consequência última e prática é o não pagamento dos tributos pelos sujeitos que se enquadrem nas hipóteses estabelecidas por lei. Ademais o Código Tributário Nacional trata especificamente do tema, indicando as formas de concessão e inclusive como devem ser interpretadas, o que guarda relação intrínseca com as formas e métodos de interpretação das leis tributárias, devendo ser particularmente analisada em cada caso concreto.

2.1 Constituição do crédito tributário

O crédito tributário e a obrigação tributária tem definições distintas segundo a ótica do CTN, porém possuem a mesma natureza jurídica uma vez que o crédito decorre da obrigação tributária.

A lei descreve a hipótese de incidência em abstrato, e uma vez concretizada esta hipótese por meio do fato gerador do tributo, nascerá a obrigação tributária. A obrigação tributária é o vínculo jurídico que surge entre o contribuinte e o fisco, mediante o qual o primeiro se sujeita a ter lançado contra si um crédito tributário,⁶⁵ momento em que passa a obrigação tributária a poder ser exigida pelo pólo ativo da relação jurídico-tributária.

A obrigação principal possui caráter abstrato, e pode ser entendida como uma relação de débito, enquanto o crédito tributário se manifesta como a materialização da obrigação e tende a constituir o devedor na relação jurídica.⁶⁶

O Estado não pode exigir o pagamento do tributo ou o cumprimento de obrigação acessória apenas com a constituição da obrigação tributária. Há a necessidade de realizar o lançamento, para que haja a consequente constituição do crédito tributário, e então nasça ao fisco o direito a exigência do comportamento a ser praticado pelo particular.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 171.

⁶⁶ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 60.

Como bem define o respeitado professor Hugo de Brito Machado:

O crédito tributário portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).⁶⁷

Com o advento do lançamento que tem a finalidade de constituir o crédito tributário, resta clara a efetivação formal da relação jurídico-tributária entre o contribuinte ou o responsável pela obrigação nos termos da lei e o sujeito ativo, que será o credor da obrigação.⁶⁸

Independentemente das modalidades de lançamento tributário, que serão vistas adiante, somente a autoridade administrativa possui competência para realizar o lançamento, em que pese, será privativa desta autoridade também a constituição do crédito tributário.

O lançamento tributário trata-se de procedimento administrativo que tem o condão de analisar todos os aspectos que contribuem para a constituição do crédito, deve assim verificar a ocorrência do fato gerador, distinguir e identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, levantar a base de cálculo do tributo, e ainda calcular o montante do crédito tributário a favor do fisco, ou a penalidade a ser aplicada no caso de ser alguma norma infringida.

Em relação à obrigação tributária o lançamento possui natureza declaratória, já que vem a declarar uma situação fática ocorrida. No que tange ao crédito tributário, age o lançamento para constituí-lo. Portanto, o lançamento visa constituir o crédito tributário e declarar a sua respectiva obrigação.⁶⁹

A obrigação tributária, antes do lançamento, pode ser considerada como uma situação incerta, a qual terá sua definição completa quando da ocorrência do lançamento, esta atividade administrativa tem o condão de especificar, de individualizar a obrigação, e tem a conseqüência de constituir o crédito tributário.⁷⁰

Após ser o lançamento realizado pela autoridade administrativa, que possui o dever indeclinável de fazê-lo, uma vez que observe a configuração do fato gerador e

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 172.

⁶⁸ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 178.

⁶⁹ MACHADO, op.cit., p. 174.

⁷⁰ MARTINS, op.cit., p. 179.

nascimento da obrigação tributária, deve notificar o contribuinte deste feito. Em seguida, o lançamento somente pode ser modificado caso ocorram uma das hipóteses previstas em lei, quais sejam a impugnação pelo sujeito passivo da obrigação, recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa, nos termos da lei.

O lançamento pode ser realizado por meio de três modalidades. O lançamento de ofício, como é conhecido, é o realizado por ato da autoridade administrativa, independente de qualquer informação ou contribuição prestada pelo particular.

Nessas balizas, o lançamento é atividade administrativa obrigatória e vinculada, e é pertinente o entendimento no sentido de que o fato gerador faz com que nasça a obrigação tributária, e o lançamento permite que seja exigível, reconhece a existência de uma relação que a partir de sua ocorrência poderá ser exigível pelo fisco.⁷¹

O lançamento por declaração é a modalidade em que o contribuinte ou terceira pessoa presta informações à administração quanto à matéria de fato que é indispensável para a sua realização.

Por fim, o lançamento por homologação ocorre nas situações em que por determinação legal o contribuinte deve antecipar o pagamento, sem que seja realizada conferência anterior pela autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar a iniciativa do particular em momento que segue ao seu pagamento.

2.2 Exclusão do crédito tributário

O CTN determina que as formas de exclusão do crédito tributário são a isenção e a anistia, nesta linha, impedem que haja a constituição do crédito, não excluindo porém as obrigações acessórias que decorrem da principal, permanecendo quanto às primeiras o dever de cumprimento.

No caso das obrigações acessórias devem ser observadas, pois não se configura benefício ao contribuinte a vantagem que possui de ter o crédito tributário excluído, ou seja, apesar de não ter que realizar o pagamento de determinado tributo, não significa que não deva manter os livros fiscais devidamente preenchidos, ter a sua disposição os documentos exigíveis no período legal,⁷² dentre outras obrigações de caráter acessório.

⁷¹ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 61.

⁷² MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 207.

Há certa divergência quanto ao caráter de dispensa legal que tem as isenções, contudo, doutrina mais autorizada destaca que a isenção opera na exclusão do fato gerador em si, já que a lei que estabelece uma isenção retira parte da hipótese de incidência prevista na lei.⁷³

A exclusão do crédito tributário é determinada através de lei produzida pela pessoa jurídica de direito público que tenha competência para instituir o tributo,⁷⁴ já que somente aquele que pode criar e cobrar, possui também a capacidade para excluir.

2.3 Isenção, não-incidência, imunidade

Para a verificação da real hipótese de ocorrência em cada situação, necessário se faz traçar os limites, que muitas vezes são muito tênues, entre os institutos da isenção, não-incidência e imunidade.

Os diferentes institutos apesar de em primeira análise poderem gerar efeitos finais próximos, ocorrem em implicações jurídicas totalmente diversas, tanto quando se tratam das obrigações tributárias, como formas de concessão, formas de revogação e demais questões específicas.

2.3.1 Isenção

A isenção se traduz na autolimitação do poder de tributar, uma vez que a própria figura que se encontra no pólo ativo de uma obrigação tributária irá estabelecer normas que isentem determinada classe, grupo de pessoas físicas ou jurídicas de um certo tributo.⁷⁵ Na isenção ocorre a suspensão da eficácia da norma que institui um tributo, passando o dispositivo a ter sua hipótese de incidência suspensa e não configurando a possibilidade de cobrança do fisco ao contribuinte, levando este fenômeno a denominação de derrogação da norma.

Trata-se de uma autolimitação já que o poder tributário competente para a instituição do tributo irá limitar o exercício de sua competência, ou seja, aquele que pode

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 229.

⁷⁴ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999., p. 77.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 360.

cobrar o tributo tolhe o seu direito de parte legítima da obrigação tributária ao conceder uma isenção.

Com a criação da norma que limita o poder tributante, ocorre a suspensão ou a derrogação do dispositivo que define o fato gerador da obrigação tributária. A isenção simplesmente derroga a norma que estabelece a incidência do tributo em determinada relação.

As isenções são instituídas pelo poder tributário competente através de lei ordinária, situação em que o legislador deve observar com cautela o critério da justiça, levando em conta a conjuntura social do país, bem como a capacidade contributiva e os efeitos sociais e econômicos que poderão repercutir com a concessão do benefício.⁷⁶

Incidindo a isenção ocorrerão duas relações, uma que se configura em crédito pela qual o contribuinte possui o direito de se abster de determinada conduta.⁷⁷ No outro pólo está o fisco, onde se constitui um débito, porém que estará proibido de exigir.

A isenção exclui através de lei parte da hipótese de incidência de determinado tributo,⁷⁸ ou seja, uma fatia daquele universo de hipóteses, que se configurariam fatos geradores caso não estivessem expressamente previstos em lei, não poderão ser exigidos, nem configurarão obrigação tributária, já que o fato gerador sequer se operará.

Por ser instituída por lei ordinária as isenções serão aplicadas enquanto estiverem as leis vigentes, ou durante o prazo que estas determinarem, não tendo o contribuinte que pagar os tributos isentos, desde que cumpram com os encargos e condições estabelecidos pela norma. Via de conseqüência, a isenção é constitutiva de direito público subjetivo, pois uma vez que se cumpram com os requisitos e encargos estabelecidos na norma, torna-se direito do contribuinte gozar do benefício fiscal.⁷⁹ Trata-se de direito adquirido do contribuinte, uma vez que a norma confere àqueles que em suas condições incidirem, a possibilidade de serem isentos de tributação, bastando a comprovação de seu enquadramento da hipótese legal para que sejam contemplados pela isenção.

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 473.

⁷⁷ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 95.

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 229.

⁷⁹ TORRES, *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 474.

A norma isencional faz nascer ao sujeito passivo da relação tributária um direito subjetivo no momento em que ocorreria o fato gerador que faria nascer a obrigação tributária. Contudo devido à vigência da isenção não se configura o ato dentro da tipicidade tributária, tendo o contribuinte o direito subjetivo de se incluir na situação de isenção tributária a qual cumpre os requisitos.⁸⁰

O mesmo poder utilizado para instituir uma isenção pode ser direcionado para a sua revogação, ou seja, as isenções são revogáveis⁸¹ conforme a conveniência do poder que a institui, e desde que não mais atendidas as causas que davam sustentação a sua ocorrência. Devendo ser observadas as formalidades legais, em que o ato revogador deve ter a mesma natureza daquele que constitui determinada norma ou dispositivo.

Em decorrência da revogação do benefício, volta a ter eficácia a norma que se encontrava suspensa, passando a ter a incidência de tributação sobre a situação que gozava de isenção fiscal.

Apesar de estar o contribuinte enquadrado em uma hipótese de isenção, e ser detentor de direito subjetivo e adquirido do benefício, não se exime das responsabilidades em relação às obrigações acessórias, as quais subsistem independentemente da concessão de isenção, já que neste caso as imputações acessórias, não seguem a mesma sorte da principal. Além de as obrigações acessórias terem natureza diversa da principal, que gera o não pagamento dos tributos, faz-se necessário o cumprimento do acessório para se verificar a adequação dos requisitos que embasam a concessão do benefício.

Assim sendo, para que se observe o enquadramento da isenção da obrigação principal de pagamento dos tributos pelo contribuinte, deve este cumprir com as imputações acessórias, para que possibilite ao poder tributário a sua fiscalização e efetiva administração.

2.3.2 Não-incidência

⁸⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 28.

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 474.

A não-incidência é “a autolimitação do exercício do poder fiscal, delimitadora do fato gerador do tributo fundada na lógica ou na idéia de justiça, tendo por fonte a Constituição, a lei complementar ou a lei ordinária”.⁸²

A autolimitação se traduz de forma que o poder tributante limita a sua própria competência de fazer incidir o tributo sobre uma situação, que não se descreve em um fato gerador. Neste caso o próprio fato gerador tem a sua descrição delimitada, afim de não abarcar as hipóteses em que se pretende que o tributo não incida, ou seja, devido à limitada ocorrência do fato gerador o tributo não se configura a uma certa situação. Diferentemente da isenção, a qual de forma positiva derroga disposição legal e concede direitos.

A própria norma de tributação que gera a não incidência,⁸³ não há necessidade de norma específica informando que não ocorrerá a incidência de certo tributo em determinada situação, basta que a norma que prevê o tributo não inclua como hipótese de incidência os casos nos quais não desejar sua manifestação.

Não necessariamente a não-incidência será configurada por declaração expressa, uma vez que lógico é,⁸⁴ por exemplo, a não cobrança de ICMS sobre propriedades imóveis, já que a própria nomenclatura do imposto requer a condição de circulação de mercadorias e serviços, o que seria impossível de ocorrer em um imóvel, gerando a não-incidência desta forma.

Funda-se ainda na noção de justiça, quando se pretende através da negativa de incidência promover, por alguma razão que justifique o ato, algum setor da economia, ou incentivar a produção de um dado produto, proteger ou reforçar as importações e exportações, através das manobras da não-incidência.

Pode a negativa de incidência ter como fonte tanto a Constituição, como as leis complementares e ordinárias, diversamente das isenções que só tem como fonte a lei ordinária, e as imunidades que advém apenas da Constituição.

⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 477.

⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 229.

⁸⁴ TORRES, op.cit., p. 478.

A não-incidência tem eficácia declaratória,⁸⁵ na medida em que não vem a constituir um direito, apenas declarando aquele que já pré-existe por exclusão de sua incidência através do fato gerador. Apesar de as imunidades também terem eficácia declaratória, estas decorrem de direitos fundamentais, enquanto a negativa de incidência tem sua origem em situações logicamente configuradas ou amparadas por critérios de justiça.

São ainda revogáveis, posto que para que os tributos passem a incidir sobre as situações antes beneficiadas, devem ser editadas novas leis, ou emendado o texto constitucional, dependendo a sua fonte, distanciando-se neste caso das isenções que, em regra, quando revogadas passam a ter a redação original da norma que havia sido derogada, em respeito ao princípio da anterioridade.

Por caracterizarem hipóteses em que a incidência é posta de forma negativa pelo fato gerador, excluindo a configuração tributária, ficam prejudicadas também as obrigações acessórias,⁸⁶ as quais seguem a mesma sorte da principal, posto que lógico não se faz exigir acessoriamente, aquilo que a lei não quis tratar nem como principal.

2.3.3 Imunidade

As imunidades impedem o poder tributar através de limitações que se fundam na liberdade absoluta do ente imune de tributação. Tem origem nos direitos morais, ou sociais, e principal fonte nos dispositivos de caráter constitucional quer pela via das normas formalmente constitucionais, como as que tenham condão por serem de caráter materialmente constitucional.⁸⁷

As imunidades são declaratórias, uma vez que os entes imunes já são detentores do direito que se ampara na Constituição, devendo apenas ser formalmente declarado a condição de imune a determinado tributo.

As imunidades são caracterizadas por serem concedidas através de normas de hierarquia superior, dispositivos constitucionais, as quais impedem que ocorra a incidência da regra jurídica de tributação. Pode-se entender que a imunidade seria uma não-incidência

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 479.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 481.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 472.

especial, já que não se configura a hipótese de incidência por determinação da Constituição Federal.⁸⁸

Por estar elencada na carta magna, seja escrita ou não, são as imunidades de caráter irrevogável, não tendo o poder tributário disponibilidade sobre a sua instituição ou revogação, o que difere de maneira absoluta das isenções, as quais podem ser concedidas ou revogadas conforme normatização e determinação do poder tributário. Portanto, as imunidades gozam de segurança jurídica além de serem maior garantidoras dos direitos dos sujeitos imunes do que as isenções.

Conseqüência de seu caráter fundamentador constitucional e indisponível do poder tributário, as imunidades alcançam além das obrigações principais, as acessórias.

Percebe-se claramente a diferença dos institutos e hipóteses de benefício fiscal, enquanto que as isenções são de caráter derogatório, podem ser configuradas e revogadas, fazem nascer direito adquirido àquele que com nos requisitos se enquadrar, e não isentam os beneficiários em relação as obrigações acessórias, as imunidades tem fundamento constitucional, são irrevogáveis, se baseiam na liberdade absoluta, e abarcam além das obrigações principais as acessórias.

2.4 Concessão da isenção

As isenções serão sempre criadas por lei, sendo este o único meio possível para sua instituição, mesmo que prevista em contrato firmado entre a administração pública competente para isentar e o particular. A lei que a prevê deverá especificar os requisitos para que se opere, os tributos que abarca e em caso de possuir prazo determinado, qual será este.

Apesar de em primeira análise parecer contrariar o princípio da uniformidade dos tributos federais podem as isenções serem restritas a determinadas regiões geográficas do território que realizar a tributação, em razão de condições específicas⁸⁹ e busca pelo desenvolvimento regional.

Salvo se for determinado em contrário pela própria lei, as isenções não se aplicam às taxas e às contribuições de melhoria, nem aos tributos que foram instituídos depois que se opere a sua concessão. Isto implica que caso a lei isencional for genérica, não poderão

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 231.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 231.

ser estendidos seus efeitos à taxa e contribuições de melhoria, cabendo portanto, somente nos casos em que a lei for expressa no sentido de conceder a isenção a estas outras categorias de tributos, pois em princípio somente os impostos podem ser objetos de isenção.

Quanto a não aplicação em relação aos tributos novos, deve ser compreendido por novo apenas tributos não existentes à época de sua concessão, não incidindo esta disposição em relação aos tributos já existentes que venham a levar outra nomenclatura, ou tenham suas alíquotas alteradas. Para a apuração de ser o tributo novo ou não faz-se o estudo do seu fato gerador, que deverá também ser novo.

Se concedidas em caráter geral as isenções podem ser revogadas no mesmo tempo em que seja revogada a lei que a instituiu. Porém, em relação às isenções concedidas em caráter específico, por prazo certo e em razão do cumprimento de condições legais não é facultado ao Estado revogá-las a qualquer tempo, já que a isenção se incorpora ao patrimônio do contribuinte.⁹⁰

Para a concessão de isenção específica, deve o interessado dirigir requerimento à autoridade competente provando o cumprimento de todas as condições formais e materiais para a sua configuração, e será então concedida por despacho administrativo. O ato de concessão da isenção reconhece que esta incidiu sobre determinada situação, portanto trata-se de ato com simples natureza declaratória, e não constitutivo de direito adquirido, motivo pelo qual podem ser revogadas as isenções de ofício, toda vez que a administração perceber que o particular não mais cumpre os requisitos para sua concessão.⁹¹

Caso seja revogada a isenção operada através de processo administrativo em que sejam assegurados a ampla defesa e o contraditório, por não mais cumprir com os seus requisitos, ou nos casos de simulação do beneficiário, será punido mediante a constituição do crédito tributários que serão acrescidos de juros de mora.⁹²

A atual Carta Magna preceitua que as isenções somente serão concedidas mediante lei específica proveniente das esferas federal, estadual ou municipal que regulem a matéria. Fica assim determinada a necessidade obrigatória de lei que preveja esta situação e a regulamente de forma específica.

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 232.

⁹¹ *Ibidem*, p. 233.

⁹² *Ibidem*, p. 212.

A Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975, que fora parcialmente recepcionada pela Constituição Federal de 1988, determina que as isenções de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, hoje ICMS, serão concedidos ou revogados conforme os termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal.⁹³

Os representantes dos Estados e Distrito Federal, na pessoa de seus representantes legais, em geral os Secretários de Fazenda, se reúnem no âmbito do Conselho Federal de Política Fazendária – CONFAZ, a fim de discutirem temas relacionados à celebração de convênios de diferenciados temas relacionados à política financeira e tributária, dentre os quais se incluem a competência para determinar as hipóteses isençiais do ICMS.

Assim, os Convênios celebrados entre os Estados e Distrito Federal tem papel importante para o estabelecimento das isenções de ICMS. Contudo, os termos provenientes dos convênios não são lei, e não atribuem nem subtraem direito à Fazenda Estadual ou ao contribuinte, mas trata-se de um pressuposto necessário à legitimação da competência de isentar.⁹⁴

Em observância ao princípio da legalidade, fundamentador do direito tributário, as isenções, incluindo as hipóteses isençiais de ICMS, devem surgir, ou ser internalizadas no âmbito estadual através de decretos legislativos os quais tem o condão de ratificar os termos dos Convênios celebrados na forma da lei.

⁹³ BRASIL. *Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/L eis/LCP/Lcp24.htm >. Acesso em: 20 mar. 2010.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Convênios Interestaduais. *Revista de Direito Público*, vol.67, p.5.

3 POSSIBILIDADES DE EXTENSÃO DAS ISENÇÕES

As isenções, segundo determinação dada pela ótica do CTN, interpretam-se literalmente. Tal entendimento deve ser analisado em conjunto com os ditames doutrinários atuais os quais concebem o direito tributário como ramo comum do direito, em que são cabíveis o uso das diversas formas de interpretação legal admitidas pela jurisprudência e pelos teóricos da disciplina. Ao longo da evolução da sociedade, diversos foram os posicionamentos a respeito da matéria, tendo as gerações mais atuais elaborado doutrinas diversas do passado, onde se preceitua direcionar a aplicação tributária conforme os fins práticos e sociais a que se anseia, em respeito à integração e coordenação do direito e do ordenamento jurídico posto.

3.1 Interpretação das isenções

Na história da interpretação das normas de direito tributário pode ser verificados diversos posicionamentos. Um deles parte da doutrina mais antiga, a qual entendia que as normas deveriam ser interpretadas para favorecer o Estado, na figura de ente arrecadador. Por outro lado, a corrente diversa pregava que caso houvessem dúvidas quanto à interpretação e aplicação das normas tributárias, estas deveriam ser interpretadas em favor do contribuinte. No entanto, mostram-se enganadas tais concepções, pois a interpretação é atividade lógica, e destinada a encontrar os objetivos e vontades da lei, além de o direito tributário ser ramo comum do direito como os demais, sem razão assistida às restrições defendidas. Uma terceira teoria visava a utilização da interpretação literal em direito tributário, para que não houvesse qualquer tipo de extensão na aplicabilidade das normas tributárias.⁹⁵

Ainda considerando-se o aspecto histórico, havia o entendimento já superado de que os impostos e as leis relacionadas a eles eram odiosas, pois estabeleciam obrigações pecuniárias contra os sujeitos em favor do Estado, além de impor limites à propriedade individual. Por serem odiosas, deveriam ser interpretadas restritivamente, seguindo a linha da interpretação literal. Com a interpretação restritiva-literal tinha-se como referência apenas a letra da norma a qual era ponto de partida e chegada do entendimento da

⁹⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 40, abril/junho 1955, p. 26 e 27.

lei, limitando a atividade do intérprete ao máximo, e ferindo inclusive o espírito das leis.⁹⁶ Todavia, a idéia de que os impostos e suas respectivas normas eram odiosas já está superada. Fundados neste ponto e no princípio da legalidade, a interpretação literal como único método resta descartado pela jurisprudência atual.

Existe a longa data a consciência coletiva da necessidade dos impostos e demais tributos, uma vez que estes são necessários à manutenção do Estado, às políticas de ação social e revertidos em benefício da própria sociedade, não tendo nem mesmo para aqueles que lhes consideram um mal necessário, a característica de odiosos. Mudada a visão em relação aos tributos, e estando suas normas amparadas pelos princípios constitucionais, não mais restam argumentos à manutenção da interpretação literal que restringe as outras formas de interpretação, estando aquela totalmente superada.⁹⁷

Em função da superação do entendimento de serem as leis fiscais odiosas, cabe a utilização dos diversos métodos de interpretação, já elencados no capítulo anterior, os quais, conforme os demais ramos do direito, podem ser utilizados em face da situação jurídica que se encontrar a fim de evitar excessos, fraudes, simulações e outras anomalias do direito tributário.⁹⁸ Através deste entendimento resta claro que a interpretação dos dispositivos de direito tributário deve ser direcionada à lei, e não pender mais ao lado do fisco ou do contribuinte.

A interpretação literal buscava também limitar o campo de atuação do juiz face ao legislador, o qual atribuía a certos dispositivos apenas a possibilidade de aplicação que já tinha sido elencada por ele próprio. O método literal por ter como base o texto legal, deve ser iniciado a partir da análise da lei, e portanto se faz dependente da linguagem, que é o meio utilizado para se dar existência aos conceitos.⁹⁹ Com isto a interpretação literal tem como condão apenas inicializar o processo de entendimento e compreensão da redação da lei com o seu espírito.

Segundo o artigo 111 do Código Tributário Nacional - CTN:

⁹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 92.

⁹⁷ *Ibidem*, p. 93.

⁹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 90.

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 197.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.¹⁰⁰

A interpretação subjetiva busca entender a vontade do legislador histórico, o que muitas vezes se entende por interpretação literal. Esta forma de interpretação das normas coincide com a interpretação restritiva, a qual visa estreitar o sentido da lei, buscando os anseios de seus criadores. Como se depreende do próprio conceito, estes métodos incorporam a interpretação histórica e gramatical, que pretende fazer transparecer o sentido originário das diretrizes da lei.¹⁰¹

Segundo a sistemática do artigo 111, devem se interpretar as outorgas de isenção de forma literal, utilizando-se portanto do método restritivo. Contudo, esta indicação resta superada pela doutrina e jurisprudência as quais indicam que o que deve prevalecer é o espírito da lei, *”o propósito, o fim previsto pelo legislador, a ratio legis, o critério racional”*¹⁰² e não a sua letra. *Ratio legis* trata-se do princípio dos propósitos e fins, ou seja, interpretar a lei conforme seus critérios lógicos e racionais, observando o princípio de interpretação teleológico que mira as finalidades e propósitos da norma legal.

O caso do artigo 111, CTN é uma hipótese em que a lei tributária estabelece uma regra de caráter geral quanto ao método de interpretação das próprias leis tributárias. A problematização ocorre quando se verifica o real valor obrigatório destas normas, ou seja, se teriam efetiva força sancionatória para desconstituir decisões administrativas ou judiciais, as quais se contraponham ao método de interpretação direcionado pela lei.¹⁰³

A partir dessa problemática entende-se que as normas que estabelecem métodos interpretativos devem também ser interpretadas, cabendo ao intérprete que é seu

¹⁰⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 3 set. 2009.

¹⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 206.

¹⁰² MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 92.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 87.

destinatário, estabelecer a sua extensão e verificar a sua finalidade. A necessidade de interpretação se dá por se tratarem naturalmente de normas jurídicas.¹⁰⁴

Através da interpretação das normas jurídicas ocorre a sua valoração, inclusive quanto às que estabelecem isenção. Busca nesta valoração o que se chama pela doutrina de causa jurídica, ou seja, o sentido, a finalidade e o objetivo do dispositivo legal, que extrapola o seu texto em determinadas situações. E se aplica neste caso a interpretação extensiva que é manifestada como supletiva ao texto, pois suas palavras se mostram incompletas, porém não o seu sentido. Podendo a interpretação extensiva ser tanto favorável ao contribuinte como ao Estado.¹⁰⁵

Com a interpretação do artigo 111, CTN se depreende que as isenções não são um favor legal, uma vez que não podem ser revogadas a qualquer momento por quem as concedeu. Pelo mesmo motivo não se poderia entendê-la como um privilégio. As isenções gozam do princípio constitucional da segurança jurídica. Este princípio assegura que se foram concedidas as isenções devido a determinadas características e condições, por determinado período, não podem ser revogadas a qualquer tempo de forma livre, sob pena de ofensa à garantia constitucional.¹⁰⁶

A linha doutrinária que entende serem as isenções uma dispensa legal partem da análise de que o tributo incide sobre seu fato gerador, ocorrendo assim uma obrigação tributária. Porém há uma dispensa do pagamento do tributo que ocorre posteriormente.

Contra a afirmativa de serem as isenções um favor legal, os argumentos são delineados da seguinte forma: primeiramente a competência para instituir normas tributárias deriva da repartição pelo poder constituinte do poder fiscal. Daí decorre que a lei é quem cria os tributos, e não a Constituição. Como corolário do direito tributário, para que ocorra o fato gerador é obrigatório que este se configure na hipótese de incidência da norma tributária. Portanto, se a norma tributária ao instituir o tributo fizer ao mesmo tempo as exceções de quando este tributo não será devido, estará excluindo da incidência aqueles sujeitos ou coisas determinados. Sendo assim não ocorrerá uma incidência anterior daquela regra tributária na

¹⁰⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 91.

¹⁰⁵ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Imposto sobre serviços – isenção – empresa pública – interpretação das leis fiscais – analogia e equidade. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 113, julho/setembro 1973, p. 347

¹⁰⁶ MORAES, op.cit., p. 406.

situação isenta, não ocorrendo, portanto, uma dispensa.¹⁰⁷ É impossível dispensar alguém daquilo que este alguém não deve, pois se não deve não há como ser dispensado. A dispensa ocorre para aqueles que são obrigados a determinada situação.

A hipótese de incidência “é uma previsão hipotética da norma tributária. O fato concreto, de cujo surgimento a lei faz depender o nascimento da obrigação de pagar o tributo, se coloca noutra plano, que é o plano dos fatos”.¹⁰⁸ Deste modo, se o fato tributável não surgir, não existir, não ocorrerá a incidência do tributo. E novamente não há que se falar em isenção como dispensa legal.

Não deve ser entendida a isenção, conforme uma primeira ótica de análise do CTN, ser mera concessão, faculdade ou permissão. O correto entendimento das isenções é delineado por tê-las como o “reconhecimento de uma necessidade social de interesse coletivo”.¹⁰⁹ Sendo assim não podem ser encaradas como um favor legal, afastando o método de interpretação literal.

3.2 Isenção prevista no Decreto-Lei Federal N° 406/1968

O Decreto-Lei Federal nº 406, de 31 de dezembro de 1968, estabelecia que serão isentas do imposto sobre serviços – ISS, a execução de obras contratadas com a União, estados, Distrito Federal e municípios, autarquias e empresas concessionárias de serviços públicos.¹¹⁰

Quando da elaboração do Decreto-Lei nº 406, a Constituição Federal de 1967, alterada pela emenda constitucional nº 1 de 1969,¹¹¹ havia a permissividade inscrita no parágrafo 2º, do artigo 19, que nos casos de relevante interesse social ou econômico nacional a União, mediante lei complementar, poderia conceder isenções de impostos estaduais e municipais. Há neste caso expressa possibilidade de isenção heterônoma, ou seja, concedida por ente diferente daquele que possui a competência para instituir os tributos.

¹⁰⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 408.

¹⁰⁸ *Ibidem*, p. 409.

¹⁰⁹ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Imposto sobre serviços – isenção – empresa pública – interpretação das leis fiscais – analogia e equidade. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 113, julho/setembro 1973, p. 348.

¹¹⁰ BRASIL. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, 1968. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm >. Acesso em: 5 set. 2009.

¹¹¹ BRASIL. Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Emenda à Constituição de 24 de janeiro de 1967. Brasília, 1969. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm > Acesso em: 5 set. 2009.

Na atual ordem estabelecida pela Constituição Federal de 1988, não mais é possível a concessão de isenções heterônomas, estabelecidas pela União aos impostos de competência estadual e municipal, salvo nos casos de imposto sobre serviços e produtos destinados à exportação, e quando as isenções forem concedidas mediante tratado internacional.

Assim inverte-se o com a Carta de 1988 a determinação estabelecida pela Constituição anterior, sendo vedado à União estabelecer isenções sobre impostos que não são de sua competência, salvo nos casos ressalvados no próprio texto constitucional.¹¹²

Naquela oportunidade houve discussão e a elaboração de parecer¹¹³ no sentido de ser cabível a isenção do imposto sobre serviços às obras contratadas com a Caixa Econômica Federal, pois esta entidade é empresa pública, e em primeira análise, não estaria enquadrada dentro das hipóteses do artigo 11 do Decreto-Lei.

No parecer concluiu-se que era perfeitamente cabível a extensão da isenção nas obras contratadas com a CEF, pois a isenção tem a finalidade de baratear os custos das obras executadas aos entes públicos. Mas não somente a estes, uma vez que são incluídas também as empresas privadas concessionárias de serviços públicos. Neste caso o intuito da redução dos custos nas obras não tem apenas como foco as pessoas de direito público, mas as que são também constituídas por patrimônio privado, porém tem os seus ganhos estabelecidos pelo poder público para a prestação de serviços públicos.¹¹⁴

E sendo a CEF constituída integralmente por patrimônio da União, caso seja esta onerada com os impostos sobre serviços em suas obras, será onerada via de consequência a União, e assim, desrespeitada indiretamente a isenção prevista pelo Decreto-Lei, infringindo a sua finalidade e propósito.¹¹⁵

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 235.

¹¹³ GUIMARÃES, MORAES, Bernardo Ribeiro de; et al. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 346 - 350.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 347.

¹¹⁵ *Ibidem*, p. 348.

3.3 Possibilidade da extensão da isenção estabelecida pelo convênio CONFAZ/ICMS 32/2006

3.3.1 Interpretação literal das isenções

De acordo com a determinação do artigo 111 do CTN as isenções devem ser interpretadas de forma literal, cabendo a análise da letra da lei que as institui. A interpretação literal, contudo, não se trata de interpretação restritiva, pois não se restringe a aplicação do texto, mas tão somente entendê-lo de acordo com a sua redação, de forma literal, ao que consta escrito.¹¹⁶ Analisa o significado das palavras dentro das determinações que prescrevem.

Da interpretação literal estabelecida pelo CTN para as hipóteses de isenção, decorre a interpretação declarativa,¹¹⁷ a qual não necessariamente tende a estender ou restringir o entendimento e aplicação da isenção, mas tão somente declarar a situação na qual são preenchidos os requisitos e que deverá se operar.

Existe fatia da doutrina que entende ser devida a interpretação restritiva das isenções tributárias, haja vista que a regra se constitui no caráter obrigatório de contribuição de todos ao custeio das despesas estatais, através da tributação. Nesta linha, as isenções tem outro caráter, diverso da norma de caráter geral quanto à contribuição geral, e por isto devem ser restritas.¹¹⁸

No mesmo sentido, os tributos são um processo de rateio das despesas públicas, onde todos os que se enquadrem em suas hipóteses de incidência devem contribuir para o montante geral. Contudo, com a concessão de isenções, tendo como conseqüência prática o não pagamento dos tributos, é diminuído o quadro de contribuintes, ou seja, menor será o montante arrecadado para ser dividido pelo mesmo denominador, diminuindo desta forma o quociente contributivo,¹¹⁹ razão pela qual as isenções devem ser restritas.

Observada deve ser também a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, onde se entendeu não ser possível a extensão da isenção determinada ao

¹¹⁶ MARTINS, Sergio Pinto. *Manual de direito tributário*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 67.

¹¹⁷ PIRES, Adilson Rodrigues. *Manual de direito tributário*. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 42.

¹¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 447.

¹¹⁹ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Imunidade e impostos de incidência plurifásica não-cumulativa*. Revista de direito tributário, nº 2, São Paulo, 1985, p. 15.

IRPJ com relação à CSLL, uma vez que apesar de tratarem-se de tributos com base de cálculo muito próximas, não se tratam da mesma situação, em que pese a exigência de lei específica a qual determine sua possibilidade, bem como a interpretação restrita imposta pelo artigo 111 do CTN.¹²⁰

3.3.2 Possibilidade de extensão da isenção

O Convênio ICMS 32/2006 celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ estabelece em sua cláusula primeira que:

Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS incidente na importação, realizada por empresa concessionária de serviço de transporte ferroviário de cargas, dos produtos, sem similar produzido no país, classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, a seguir indicados, para serem utilizados na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas:

I - locomotiva do tipo diesel-elétrico, com potência máxima superior a 3.000 (três) mil HP, 8602.10.00;

II - trilho para estrada de ferro, 7302.10.10.¹²¹

Este dispositivo concede às concessionárias de serviço de transporte ferroviário de cargas a isenção do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – ICMS, dos produtos elencados, por não haver similar nacional, ou seja, fabricantes dentro do território nacional destes produtos. Por este motivo não existe necessidade de um maior protecionismo, nem de uma eventual oneração deste

¹²⁰BRASIL. Tribunal Regional Federal. Apelação em Mandado de Segurança. TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IRPJ - CSLL - TRIBUTOS DISTINTOS - EXTENSÃO DE ISENÇÃO VEDADA – APELAÇÃO NÃO PROVIDA. 1. A base de cálculo do IRPJ, apurado com base no lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e autorizadas em regulamento, enquanto que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º, da Lei nº 7.689/88). 2. As alíquotas da CSL e do IRPJ incidem sobre bases similares, mas não idênticas. A CSL incide sobre o resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ. Somente após, calculado e extraído o montante devido a título de CSLL, é que incidirá o IRPJ, observando-se, ainda, as adições, exclusões e compensações. 3. A redução da alíquota do IRPJ (de 35% para 30%) ocorrida à época da instituição da CSLL não induz que se cuidam de mesma espécie tributária, mas, sim, desafogar os encargos tributários das pessoas jurídicas sujeitas aos aludidos tributos. Em se cuidando de tributos distintos, resta vedada a extensão do benefício fiscal, seja porque a isenção exige lei específica (art. 150, 6º, da CF/1988 c/c arts. 97, VI e 176, do CTN), seja porque a norma de isenção (IRPJ) deve ser interpretada de modo restrito (art. 111, II, do CTN) 4. Apelação não provida. 5. Peças liberadas pelo relator, em 20/11/2007, para publicação de acórdão. AMS 2000.01.00.050190-0/BA. Sétima Turma. Apelante: INDEBA Industria e Comércio Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Relator (a): Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral. Brasília, 30, de novembro de 2007. Disponível em < <http://www.trf1.gov.br/Processos/ProcessosTRF/> >. Acesso em: 27 set. 2010.

¹²¹ BRASIL. Convênio ICMS 32/06, de 7 de julho de 2006. Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS na importação de locomotiva e trilho para Estrada de ferro. Cuiabá, 2006. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios>>. Acesso em: 11 set. 2009.

setor, o qual está dentre as prioridades das políticas e programas nacionais de desenvolvimento do país.

Fica clara a finalidade deste Convênio no sentido de promover o desenvolvimento do transporte ferroviário no Brasil e incentivar as empresas do ramo a adquirirem os produtos compreendidos para que sejam ampliadas as linhas férreas, bem como haja maior quantidade de locomotivas para transporte de carga.

Deve ser observado, contudo, que são beneficiados com a isenção a importação dos produtos discriminados por não haver fabricação nacional dos mesmos. Os produtos que não possuem fabricantes no território nacional denominam-se de produtos sem similar nacional.

Resta cristalina a possibilidade de empresa que seja concessionária de serviços de transporte ferroviário obter o benefício de isenção do ICMS na operação de importação dos produtos explicitados no Convênio.

Ocorre, porém, situação peculiar quando o concessionário é uma empresa pública que compõe os quadros da administração indireta. Empresas públicas são pessoas jurídicas constituídas por capital público e instituídas por um ente estatal, com suas finalidades previstas em lei, sendo controladas e geridas pelo poder público, porém dotadas de personalidade privada, mas condicionadas a regras decorrentes da finalidade pública.

Por determinação da Constituição Federal de 1988 e por força legal tais empresas somente podem adquirir produtos e serviços mediante processo licitatório, certame este que deve ser regido pelos princípios constitucionais e administrativos da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, dentre outros.

Em cumprimento à Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, que trata das licitações públicas e contratos administrativos, a empresa pública, ao realizar licitação para a compra de produtos, e em respeito aos princípios acima citados, pode perfeitamente uma empresa não concessionária de serviços ferroviários, que constituir todos os requisitos exigidos pelo instrumento convocatório, vencer a licitação.

Impossível, é, vislumbrar a hipótese de restringir a participação do certame apenas de empresas estrangeiras, situação em que a empresa pública concessionária poderia adquirir diretamente os bens no exterior e realizar a importação diretamente, podendo usufruir

sem qualquer questionamento do benefício, já que ofenderia diretamente à redação da Constituição Federal e à isonomia e igualdade que devem reger as licitações públicas.

Pensar desta forma inclusive seria atribuir infundado benefício à empresa estrangeira que não participaria em pé de igualdade no certame,¹²² sendo claramente beneficiada com a não incidência do ICMS em sua proposta.

Um dos principais norteadores dos procedimentos licitatórios, inclusive determinante para a criação deste instituto são os princípios da igualdade e impessoalidade, em que todas as pessoas tanto jurídicas como físicas devem ser tratadas de forma igual e ter condições igualitárias aos olhos do Estado, podendo ser livres para participar e ofertar propostas em licitações, desde que cumpridos os requisitos editalícios.

Neste caso, objetivando atender o contrato administrativo que será firmado, deverá a empresa vencedora necessariamente importar os produtos objetos da compra, visto que não são de fabricação nacional, e entregá-los à empresa pública, que em contrapartida prestará o pagamento.

A empresa fornecedora, no momento em que realizar a importação dos produtos, incidirão todos os impostos pertinentes, bem como taxas e demais custos inerentes a esta operação. Os diversos impostos e despesas serão necessariamente contemplados pela fornecedora no cálculo de seus custos, os quais comporão a oferta de preços apresentada à empresa gerenciadora do certame licitatório e adquirente final dos produtos.

A situação estudada ocorre quando no momento da importação a empresa fornecedora tiver de recolher o ICMS dos produtos, visto que em primeira análise não se enquadraria na possibilidade de isenção que é destinada apenas as concessionárias de serviços de transporte ferroviário.

Já fora devidamente ressaltado que o artigo 111 do CTN estabelece a forma literal de interpretação das isenções. Porém, a interpretação gramatical deve servir como ponto de partida da atividade de análise da norma, não devendo ser conduzida como um fim em si mesma.

¹²² PEREIRA, Cesar A. Guimarães; CARDOSO, André Guskow. *A extensão subjetiva da isenção prevista no Convênio CONFAZ no 32/2006: aplicação a importações realizadas por fornecedores de concessionárias públicas de serviços ferroviários*. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, no 12, fev. 2008, disponível em <http://www.justen.com.br//informativo.php?informativo=12&artigo=328>, acesso em 12 mar. 2010.

Há a necessidade do emprego de outras formas de interpretação tais como a sistemática extensiva em algumas situações, como a do presente estudo, a fim de que possa a norma ter sua efetiva aplicação, e produza os efeitos pretendidos.¹²³

As normas tributárias já tiveram forte defesa no passado quanto ao seu caráter odioso, e de restringirem a liberdade dos cidadãos, sendo a estas normas indicada a interpretação literal, a fim de minimizar a ação estatal, e diminuir o poder do fisco frente aos contribuintes. Desta forma não seria lógico aplicar às isenções o mesmo método interpretativo, já que traduzem-se em caráter diverso das normas tributárias gerais.¹²⁴

Partindo deste plano de idéias as isenções deveriam ser interpretadas ampliativamente ou extensivamente,¹²⁵ não admitindo a mesma forma utilizada pelas normas de tributação, que se colocam em pontos opostos.

A cláusula primeira do Convênio 32/2006 autoriza a concessão de isenção ICMS na importação de certos produtos ferroviários quando realizada por empresa concessionária de serviço de transporte ferroviário, sem prever expressamente a hipótese de esta concessionária ser empresa pública, que por força legal e constitucional deve realizar suas aquisições mediante processo licitatório. Mas tal disposição não se faz necessária quando é realizada uma análise completa da norma, buscando sua sistemática dentro do ordenamento jurídico, bem como seu espírito volitivo, adequando as hipóteses contidas nas normas jurídicas aos fatos concretos do mundo real mediante o processo hermenêutico.

Lógico se faz, portanto, a extensão da isenção de ICMS na importação dos produtos compreendidos pelo Convênio, às empresas fornecedoras de empresas públicas concessionária de serviço de transporte ferroviário, atingindo com efetividade o fim último pretendido de não onerar e incentivar o crescimento da malha ferroviária no Brasil, permitindo real e útil aplicabilidade à norma isencional tributária.

Agir de forma contrária ao que determina o Convênio seria não conceder a isenção de ICMS na importação à empresa fornecedora, já que com esta conduta estar-se-ia

¹²³ PEREIRA, Cesar A. Guimarães; CARDOSO, André Guskow. *A extensão subjetiva da isenção prevista no Convênio CONFAZ no 32/2006: aplicação a importações realizadas por fornecedores de concessionárias públicas de serviços ferroviários*. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, no 12, fev. 2008, disponível em <http://www.justen.com.br//informativo.php?informativo=12&artigo=328>, acesso em 12 mar. 2010.

¹²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 134.

¹²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Hermenêutica do direito tributário*. in Elementos de direito tributário. São Paulo: Revista dos tribunais, 1978, p. 235.

onerando a quem a lei pretendeu beneficiar, e onerando de forma mais gravosa ainda, já que na ponta da cadeia encontra-se empresa constituída por capital público e controlada pelo Estado.

CONCLUSÃO

A utilização da lógica e da gramática são de fundamental importância para a compreensão, interpretação e aplicabilidade das leis, devendo ser levadas em conta na atividade hermenêutica, pois é daí que partirá a análise quanto ao alcance e extensão das normas. Porém, a lógica e a gramática não são suficientes por si só para a atividade interpretativa, havendo a necessidade de também se enquadrarem as normas no contexto jurídico e fático, sendo ainda importante a observância da relação com os demais dispositivos legais, a fim de observar o sistema jurídico como um todo coordenado, conforme a interpretação sistemática e teleológica.

Na medida em que se configure a hipótese específica e peculiar problematizada, caberá a análise da extensão da isenção estabelecida pelo Convênio CONFAZ/ICMS 32/2006. Tudo indica que deverá ser outorgado à empresa fornecedora de empresa pública concessionária de serviço de transporte ferroviário de cargas, a isenção do ICMS na importação dos materiais ferroviários, para que seja preservado o sentido do benefício.

Se o convênio realizado pelos estados da União tem como finalidade estabelecer a isenção para promover o crescimento da malha ferroviária brasileira, melhorando assim as possibilidades de locomoção, logística, e contribuindo para o crescimento econômico do país, não há que se colocar bloqueios a este benefício, ainda mais quando a sua finalidade última será plenamente cumprida e adimplida.

Cabe assim, a utilização da interpretação extensiva e sistemática na análise da outorga isencional da cláusula primeira do Convênio 32/2006, haja vista que sendo o direito tributário ramo comum do direito, podem nele ser aplicados todos os diversos métodos de interpretação legal. Estes métodos buscam a extensão ao fornecedor da isenção, permitindo assim não onerar o concessionário público de serviço de transporte ferroviário por via indireta.

Entende ainda a teoria do conhecimento de maior peso que, as coisas não são tal como se apresentam aos sujeitos, ou seja, não são e nem existem por si só, mas sim como os sujeitos que com elas se relacionam as enxergam, percebem, interpretam e entendem.

Se mostra fundamental para a interpretação do caso concreto a análise dos impactos sobre aquelas situações em que a norma incide, e é dever do intérprete equalizar os efeitos das normas ao seu respectivo espírito volitivo, nas situações em que o legislador expressou objetivamente menos do que pretendia.

Deve, portanto, ser feita a reflexão no sentido de que ao analisar um texto legal frente à todo o ordenamento jurídico, às suas finalidades, ao espírito legal e volitivo da norma ser correto chegar a conclusão de que a extensão da isenção é totalmente cabível, e não se faz lógico, nem juridicamente correto pensar de forma diversa baseando-se em um entendimento estritamente engessado, literal e ilógico.

Nesta linha, pugna-se pela possibilidade de concessão extensiva da hipótese de isenção de ICMS na importação dos materiais ferroviários previstos no Convênio CONFAZ/ICMS 32/2006, às empresas fornecedoras das empresas públicas concessionárias de serviços de transporte ferroviário, a fim de que a norma tributária tenha efetiva aplicabilidade e produza os efeitos pretendidos pelos legisladores.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Convênio ICMS 32/06, de 7 de julho de 2006.** Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS na importação de locomotiva e trilho para Estrada de ferro. Cuiabá, 2006. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios>>. Acesso em: 11 set. 2009.

_____. **Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 5 set. 2009.

_____. **Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.** Emenda à Constituição de 24 de janeiro de 1967. Brasília, 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 5 set. 2009.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 3 set. 2009.

_____. **Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.** Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, 1975. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 20 mar. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal. **Apelação em Mandado de Segurança.** TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IRPJ - CSLL - TRIBUTOS DISTINTOS - EXTENSÃO DE ISENÇÃO VEDADA – APELAÇÃO NÃO PROVIDA. 1. A base de cálculo do IRPJ, apurado com base no lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas e autorizadas em regulamento, enquanto que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º, da Lei nº 7.689/88). 2. As alíquotas da CSL e do IRPJ incidem sobre bases similares, mas não idênticas. A CSL incide sobre o resultado do exercício, antes da provisão para o IRPJ. Somente após, calculado e extraído o montante devido a título de CSLL, é que incidirá o IRPJ, observando-se, ainda, as adições, exclusões e compensações. 3. A redução da alíquota do IRPJ (de 35% para 30%) ocorrida à época da instituição da CSLL não induz que se cuidam de mesma espécie tributária, mas, sim, desafogar os encargos tributários das pessoas jurídicas sujeitas aos aludidos tributos. Em se cuidando de tributos distintos, resta vedada a extensão do benefício fiscal, seja porque a isenção exige lei específica (art. 150, 6º, da CF/1988 c/c arts.

97, VI e 176, do CTN), seja porque a norma de isenção (IRPJ) deve ser interpretada de modo restrito (art. 111, II, do CTN) 4. Apelação não provida. 5. Peças liberadas pelo relator, em 20/11/2007, para publicação de acórdão. *AMS 2000.01.00.050190-0/BA*. Sétima Turma. Apelante: INDEBA Industria e Comércio Ltda. Apelado: Fazenda Nacional. Relator (a): Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral. Brasília, 30, de novembro de 2007. Disponível em < <http://www.trf1.gov.br/Processos/ProcessosTRF/> >. Acesso em: 27 set. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CARRAZZA, Roque Antonio. Convênios Interestaduais *in* **Revista de Direito Público**, vol. 67, p. 5.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Hermenêutica do direito tributário**. *in* Elementos de direito tributário. Revista dos tribunais, São Paulo, 1978.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 3. ed., São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **Manual de direito tributário**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 40, abril/junho 1955.

GRAU, Eros Roberto. A interpretação constitucional como processo. **Revista CONSULEX**, Ano I - n° 3, 31 de março, 1997.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Imposto sobre serviços – isenção – empresa pública – interpretação das leis fiscais – analogia e equidade. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 113, julho/setembro 1973.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

____. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo, Malheiros, 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, e outros. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975.

MORANGE, Georges. A interpretação das leis fiscais. **Revista de Direito Administrativo**, vol. 32, abril/junho data 1953.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães; CARDOSO, André Guskow. **A extensão subjetiva da isenção prevista no Convênio CONFAZ no 32/2006**: aplicação a importações realizadas por fornecedores de concessionárias públicas de serviços ferroviários. Informativo Justen, Pereira, Oliveira e Talamini, Curitiba, no 12, fev. 2008, disponível em <<http://www.justen.com.br/informativo.php?informativo=12&artigo=328>>, acesso em: 12 mar. 2010.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de direito tributário**. 10. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Imunidade e impostos de incidência plurifásica não-cumulativa**. Revista de direito tributário, nº 2, São Paulo, 1985.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TROTABAS, Luis. A interpretação das leis fiscais. **Revista Forense**, vol. 42, nº 92, abril 1945.