

IMUNIDADE ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

As diferenças e semelhanças entre os seguintes institutos do Direito Tributário: hipóteses de não incidência, imunidade, isenção e alíquota zero

Terça, 19 de Junho de 2018

MAURÍCIO ROSSI: Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera - UNIDERP, Membro da Advocacia-Geral da União. Graduado pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões: URI Campus de Erechim/RS.

Disponível em: www.conteudojuridico.com.br

RESUMO: O presente trabalho tem por objetivo apresentar a diferença conceitual entre os institutos da não-incidência, imunidade, isenção e alíquota zero. Pretende-se apontar os principais aspectos de cada tema, suas semelhanças e possíveis diferenças. Ao final, será demonstrada a principal linha comum entre os conteúdos estudados. Para tanto, utilizou-se da metodologia de pesquisas bibliográficas e normativas, trazendo opiniões de pesquisadores e doutrinadores que dominam o ramo em estudo.

PALAVRAS-CHAVES: Institutos correlatos. Hipóteses de não incidência. Imunidade. Isenção. Alíquota zero.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Não incidência x Imunidade x Isenção x Alíquota zero. 3. Considerações finais. 4. Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

O estudo se iniciará com a abordagem da isenção, citando-se o dispositivo infraconstitucional que a prevê. Após, serão levantados apontamentos cruciais sobre o entendimento da hipótese de não incidência. Em seguida, será trazida à proposta as considerações sobre tema da alíquota zero, exemplificando casos em que há a sua ocorrência. Por fim, será abordado o instituto da imunidade, conceituando-o.

Diante do poder atribuído pela Constituição da República Federativa Brasileira aos sujeitos ativos da relação jurídico-tributária (entes políticos), no sentido de exercer a função de exação, estes institutos contrapõem a ideia de tributar, fornecendo ao contribuinte o direito de permanecer inerte quanto ao recolhimento do tributo.

2. NÃO INCIDÊNCIA X IMUNIDADE X ISENÇÃO X ALÍQUOTA ZERO

A isenção é considerada uma forma de excluir o crédito tributário. Está prevista no artigo 175 do Código Tributário Nacional:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

- I - a isenção;
- II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

A isenção dispensa o pagamento do tributo, enquanto a anistia dispensa o pagamento da multa. São as duas únicas espécies de exclusão do crédito tributário. “A isenção e a anistia são normas desonerativas de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante (isencional ou isentiva) ou a multa (no caso de uma lei anistiadora).” (SABBAG, 2011, p. 881).

Não se pode confundir isenção com hipótese de incidência, tampouco com imunidade e alíquota zero. “Basicamente, três diferentes institutos jurídicos podem excepcionar a regra, que é o pagamento do tributo. São eles: a não incidência (que abrange as imunidades); a isenção; e a fixação de alíquota zero” (ALEXANDRE, 2009, p. 158). “O resultado final de todas elas é a desoneração tributária. Ocorrendo qualquer das hipóteses, não se configura a obrigação de pagar tributo” (DIFINI, 2008, p. 103). Fundamental compreender, portanto, que a ocorrência de qualquer um dos institutos listados produz a mesma consequência, qual seja, o não pagamento do tributo.

O fenômeno da não-incidência refere-se àquelas situações em que o fato não é abrangido por normas tributárias. A ocorrência ou não da situação é indiferente para as normas tributárias, não gerando efeitos. “Não há lei criando obrigação de pagar tributo pela ocorrência daquele fato. A situação continua sendo mero fato da vida. Não há incidência, o fato não se juridiciza e não se torna fato imponible” (DIFINI, 2008, p. 103). Um exemplo pode elucidar melhor o tema. “O imposto de importação, por exemplo, em como *hipótese de incidência* a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (CTN, art. 19). Assim, qualquer fato não compreendido nessa hipótese constitui caso de *não incidência* do tributo” (MACHADO, 2004, p. 217). Para o direito tributário, a ocorrência do fato não é importante.

Conforme afirma o brilhante jurista Leandro Paulsen, a hipótese de não incidência configura-se quando, apesar de o ente público ter a competência para instituir o tributo, pois há previsão anterior permitindo-o cria-lo naquela determinada situação, decide por não prever a exação em lei infraconstitucional:

É importante ter bem claro, ainda, que é a lei instituidora do tributo, normalmente lei ordinária, que define sua incidência, e não a norma de competência. Pode-se afirmar, com razão, que: “O constituinte não cria tributo. Ele apenas autoriza sua criação, a qual se dá por meio de uma lei. É o legislador quem, atuando dentro de sua competência, decide se o tributo será, ou não, instituído. [...] Fica clara, entretanto, a ideia de que, se o legislador não contemplou a hipótese, está ela fora do campo de incidência (está na não incidência), ainda que possa estar no campo de competência. Somente a lei cria a incidência” (PAULSEN, 2017, p. 206-207)

A não incidência pode ser, segundo o brilhante professor Hugo de Brito Machado:

Pura e simples, se resulta da clara incoerência do suporte fático da regra de tributação; ou *juridicamente qualificada*, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse (MACHADO, 2004, p. 218, grifo do autor).

Já a isenção é a dispensa legal de pagamento. Em primeiro lugar há uma lei instituído o tributo sobre determinada situação. Posteriormente, há uma lei dispensando parcela ou a totalidade deste suporte fático da incidência da norma tributária. O entendimento é visto nesta passagem:

A isenção, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. Esta sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicariam o dever de pagamento do tributo (PAULSEN, 2008, p. 180).

Nota-se que obrigatoriamente deverá haver lei instituindo o tributo para depois legiferar-se no sentido de dispensar o seu pagamento. Caso não haja lei posterior no sentido de isentar o pagamento do tributo, este incidirá normalmente.

Em relação à alíquota zero, o ente cria o tributo, o fato gerador ocorre, porém não é devido o pagamento visto que a alíquota é zero. “A alíquota zero, por fim, não constitui caso de exclusão do crédito tributário, mas de estabelecimento do seu aspecto quantitativo de tal modo que a expressão econômica da obrigação seja nula” (PAULSEN, 2008, p. 180).

Ainda, segundo Leandro Paulsen:

A **alíquota zero** corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem nenhuma expressão econômica. Zero ponto percentual sobre qualquer base resultará sempre em zero. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido. (PAULSEN, 2017, p. 270)

Geralmente, os casos de alíquota zero se referem aos tributos regulatórios, como, por exemplo, IPI e II, quando por ato do Poder Executivo é possível alterar sua alíquota. “Em determinados momentos, querendo incentivar certa atividade, o Presidente da República pode optar por diminuir a alíquota de um destes tributos a zero (desde que esse percentual esteja dentro dos limites estipulados em lei)” (ALEXANDRE, 2009, p. 160). Nada melhor que um exemplo para trazer melhor compreensão. “A título de exemplo, é normal que a alíquota do imposto de exportação da imensa maioria das mercadorias seja reduzida a zero, como parte da política de incentivo à exportação” (ALEXANDRE, 2009, p. 160). É possível notar que a alíquota zero tem vez quando o Poder Público deseja fomentar determinada atividade.

Por fim, a imunidade estabelece-se como uma previsão constitucional de que determinada situação não poderá ser tributada, ou seja, de que sobre ela é vedada a incidência de normas tributárias. “Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas” (MACHADO, 2004, p. 218). A fim de se entender estudo apresenta-se o presente exemplo:

Para ajudar a compreensão, pode-se imaginar um conjunto em que estejam incluídos todos os veículos automotores licenciados no Estado do Rio de Janeiro. O art. 155, III, da CF, ao conferir aos Estados a competência para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, acaba por afirmar que o Estado do Rio de Janeiro tem competência para criar IPVA sobre os veículos integrantes do conjunto proposto. Agora, atente-se para a regra constante no art. 150, IV, a, da CF. ela impede que os entes tributantes instituam impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Como

conseqüência, o Estado do Rio de Janeiro não pode instituir IPVA sobre veículos que, mesmo licenciados dentro do seu território, pertençam aos Municípios, outros Estados, ao Distrito Federal ou à União. O desdenho da competência tributária do Estado do Rio de Janeiro está, portanto, alterado. Perceba-se que o conjunto de veículos automotores pertencentes a entes federados e licenciados no Rio de Janeiro é subconjunto do primeiro conjunto proposto, este integrado por todos os veículos automotores licenciados no Estado. Assim, a visualização gráfica da delimitação da competência do Estado do Rio de Janeiro é alterada, o que demonstra com precisão que as normas imunizantes são regras que atuam no âmbito da delimitação de competência, e não de seu exercício (ALEXANDRE, 2009, p. 160-161).

Veja-se que a Constituição acaba delimitando a competência do ente tributante, não o permitindo que elabore leis tributárias nos casos vedados. Neste sentido, afirma Ricardo Alexandre (2009, p. 160) que “as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”. Portanto, a principal diferença entre isenção e imunidade é de que a primeira está sempre prevista em lei, já a segunda está sempre prevista na Constituição, pouco importando a denominação que o texto constitucional tenha lhe dado. “A isenção opera no âmbito do exercício da competência, enquanto a imunidade, como visto, opera no âmbito da própria delimitação de competência” (ALEXANDRE, 2009, p. 161). A imunidade faz com que o ente não tenha permissão para a criação do tributo.

Da análise dos quatros institutos assemelhados, Leandro Paulsen conclui que:

Em suma, a imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional, enquanto a não-incidência decore da simples ausência de subsunção, a isenção emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício de sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou em determinada situação e a alíquota zero implica obrigação sem expressão econômica (PAULSEN, 2008, p. 180).

Pode-se ver que são regras muito próximas, que geram o mesmo efeito (não-pagamento), porém cada instituto com sua peculiaridade.

3. CONCLUSÃO

Face a argumentação exposta, foi possível observar que, apesar da diferença conceitual entre os institutos estudados, o efeito prático, ao olhar do contribuinte, é basicamente o mesmo, qual seja, a desnecessidade de efetuar o pagamento ao fisco. Trata-se de tema de importante conhecimento para a sociedade, visto que visa esclarecer ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária os seus deveres e direitos perante o ente que detém poder de definir as regras de exação.

Imunidade tributária e as cláusulas pétreas

Nilson Nunes da Silva Junior

Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7079

Resumo: O breve estudo aborda o conceito de cláusula pétrea e sua relação com a imunidade tributária.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E AS CLÁUSULAS PÉTREAS

Inicialmente, mister se faz tratar da analiticidade constitucional, objetivando conceituar cláusulas pétreas. Pois bem, a característica analítica da Constituição implica a abordagem exaustiva de normas de caráter fundamental. Nesta seara, Paulo Bonavides disserta com notável propriedade sobre o tema:

“As Constituições se fizeram desenvolvidas, volumosas, inchadas, em conseqüência principalmente de duas causas: a preocupação de dotar certos institutos de proteção eficaz, o sentimento de que a rigidez constitucional é anteparo ao exercício discricionário da autoridade, o anseio de conferir estabilidade ao direito legislado sobre determinadas matérias e, enfim, a conveniência de atribuir ao Estado, através do mais alto instrumento jurídico que é a Constituição, os encargos indispensáveis à manutenção da paz social.”^[1]

O caráter analítico constitucional não escapou do crivo da doutrina de Sarlet:

“O procedimento analítico do Constituinte revela certa desconfiança em relação ao legislador infraconstitucional, além de demonstrar a intenção de salvaguardar uma série de reivindicações e conquistas uma eventual erosão ou supressão pelos Poderes constituídos.”^[2]

A analiticidade constitucional confere ao Texto proteção sobre determinadas matérias, entre elas a tributária^[3], visando à estabilidade da Ordem Jurídica Constitucional para bloquear a atuação do Legislador Infraconstitucional, “por razões de descontentamento e insegurança do povo tanto em relação àqueles que têm a função de elaborar a lei quanto àqueles que têm por função aplicá-la”.^[4]

A característica analítica constitucional induz à rigidez constitucional, que impõe um processo mais complexo e dificultoso se comparado à elaboração de veículos normativos infraconstitucionais, no que se refere à sua modificação. Apesar da rigidez constitucional, outra característica é a mutabilidade através de processos legislativos especiais. Versando sobre o assunto, Manoel Gonçalves Ferreira Filho pondera:

“[...] a doutrina polêmica da Constituição pretendia que esta fosse imutável, ou ao menos só se alterasse por um processo especial, distinto de modo ordinário do estabelecido de regras jurídicas. Assim, gozariam de uma estabilidade especial, seriam *rígidas*. Deveu-se reconhecer, porém, que o conceito *Constituição escrita* não equivalia ao de *Constituição rígida*. Na verdade, pôde-se notar que as Constituições escritas, como o Estatuto Albertino, Constituição do reino da Itália, eram modificáveis por meio de leis ordinárias. Desse modo, o conceito *Constituição rígida* teve de ser restringido, empregando-se o mesmo para designar dentre as Constituições escritas aquelas que só se alteram mediante processos especiais.”^[5]

José Afonso da Silva, trabalhando com a aplicabilidade das normas constitucionais, conceitua a rigidez constitucional da seguinte forma:

“O conceito de rigidez, consubstanciado na imutabilidade relativa da constituição, é de fundamental importância na teoria do direito constitucional contemporâneo. Funciona como pressupostos: *a)* do próprio conceito de constituição em sentido formal; *b)* da distinção entre normas constitucionais e normas complementares e ordinárias; *c)* da supremacia formal das normas constitucionais. Constitui, também, suporte da própria *eficácia jurídica* das normas constitucionais. Se estas pudessem ser modificadas pela legislação ordinária, sua eficácia ficaria irremediavelmente comprometida.”^[6]

Trazendo o conceito de rigidez constitucional do Texto de 1988, Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior sustentam^[7]:

“A Constituição que exige para sua alteração um critério mais solene e difícil do que o processo de elaboração da lei ordinária. Exemplo de Constituição rígida é a brasileira. Essa rigidez pode ser verificada pelo contraste entre o processo legislativo da lei ordinária e da emenda constitucional. Enquanto aquele se submete às regras da iniciativa geral (art. 61 da CF) e à aprovação por maioria simples, a outra reclama iniciativa restrita (art. 60 da CF) e aprovação por maioria qualificada de três quintos. Vê-se, por esse e por outros aspectos, que é muito mais fácil aprovar uma lei ordinária do que uma emenda constitucional.”^[8]

Nessa seara, a rigidez constitucional celebra as chamadas *cláusulas pétreas*, por traduzir a impossibilidade do Poder Constituinte Derivado Reformador de alterar as disposições constitucionais que exprimam garantias fundamentais:

*“O poder constituinte originário também estabeleceu algumas vedações materiais, ou seja, definiu um núcleo intangível, comumente chamado pela doutrina de **cláusulas pétreas**.^[9]*

(i) a forma federativa de Estado; (ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes; e (iv) os direitos e garantias individuais.”^[10]

Adriana Zawada Melo, em importante lição, assevera sobre as cláusulas pétreas:

*“[as] “cláusulas pétreas”, representam o núcleo intangível de uma Constituição, gravado com uma cláusula de eternidade (em alemão, *ewigkeitsgarantien*), a fim de conferir uma força especial, frente às eventuais reformas, aos princípios de maior importância na manutenção da decisão política fundamental, base de determinada Constituição. Essas cláusulas de garantia ou de irreversibilidade gozam, como diz Oscar Vilhena Vieira, de uma superconstitucionalidade (no sentido de possuir uma rigidez maior), o que impede que os princípios alçados à condição de cláusulas intangíveis, de serem suprimidos ou desfigurados, podendo apenas ser admitida a sua reestruturação ou ampliação.”^[11]*

Essa imutabilidade representa uma muralha imposta pelo legislador Constituinte originário para preservar a integridade formal e material da Constituição, inibindo modificações constitucionais que possam mutilar ou diminuir a eficácia dos preceitos constitucionais garantidores da harmonia jurídico-social:

“O significado último das cláusulas pétreas está em prevenir um processo de erosão da Constituição. A cláusula pétrea não existe tão-só para remediar situação de destruição da Carta, mas tem a missão de inibir a mera tentativa de abolir o seu projeto básico. Pretende-se evitar que a sedução e de apelos próprios de certo momento político destrua um projeto duradouro.”^[12]

Nessa seara, Kildare Gonçalves Carvalho disserta sobre o assunto em foco:

“Constituem o chamado cerne imodificável da Constituição, suas cláusulas pétreas. Expressam as opções que o constituinte originário elegeu, traduziu nas regras estruturadoras do edifício constitucional, que tratam do conteúdo, do teor do texto constitucional. (...)

A primeira limitação material, na Constituição de 1988, impede a mudança da forma federativa. Não se pode, portanto, transformar o Estado brasileiro em unitário, mesmo descentralizado.

Em seguida, a Constituição coloca a salvo o voto direto, secreto, universal e periódico, expressão do princípio democrático.

Constitui ainda óbice ao poder de reforma a separação de poderes. Trata-se de proibir a supressão de qualquer dos poderes do Estado – Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como de resguardar as atribuições básicas de cada um deles.

Finalmente, os direitos e garantias individuais são imodificáveis por via de emenda à Constituição. Entendemos que se acham abrangidos, pela cláusula de irreformabilidade, quaisquer direitos fundamentais, como, por exemplo, os direitos sociais, bem como outros direitos fundamentais além daqueles declarados no Título II da Constituição. Também os direitos fundamentais decorrentes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte, apesar da controvérsia doutrinária e jurisprudencial, têm, em nosso entender, eminência constitucional.”[13]

As cláusulas pétreas exprimem a impossibilidade, instituída pelo legislador constituinte, de modificar regras estruturais ou garantias constitucionais. Essa impossibilidade é vislumbrada nas normas que emitem os efeitos jurídicos da imunidade tributária. As normas imunizantes possuem um antecedente normativo que contém um ou mais direitos fundamentais, e no seu conseqüente há uma garantia de não nascimento da obrigação principal (sem o dever de pagamento de tributo, mas com dever de cumprir os deveres instrumentais). Como as imunidades possuem um antecedente que veicula direitos fundamentais, há nítida relação com a rigidez constitucional, pois as normas imunizantes, ao exprimirem os valores consagrados pelos direitos fundamentais, subsumem ao conceito de cláusulas pétreas[14]. Isto quer dizer que inexistente possibilidade de o legislador ordinário restringir, modificar (diminuir) ou mutilar (totalmente ou parcialmente) os preceitos fundamentais que versam sobre imunidade tributária. Este também é o entendimento de Roque Antônio Carrazza:

“[...] temos por indisputável que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade.

Nem a emenda constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição.

Por muito maior razão, a ação do legislador ordinário, neste campo, encontra limites insuperáveis na Constituição.

Ora, se até o constituinte derivado e o legislador ordinário não podem ignorar as imunidades tributárias, por muito maior razão não poderá fazê-lo o aplicador das leis tributárias, interpretando-as, a seu talante, de modo a costeá-las. (...)

Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular.”[15]

[...]