

**O Cumprimento das Condições na Concessão de
Isenção Tributária e Incentivo Fiscal**

Aurélio Pitanga Seixas Filho*

Sumário

1- Introdução; 2 – Não incidência tributária; 3 – Causas da norma da isenção; 4 – Preenchimento da causa da isenção; 5 – Isenção sob condição resolutiva; 6 – Natureza sancionatória da responsabilidade tributária pela isenção e a desconsideração da capacidade econômica na sanção tributária; 7 – Responsabilidade dos mandatários (Pagamento de dívida alheia); 8 - Responsabilidade e incentivo fiscal; 9 – Responsabilidade por diferimento do imposto.

Resumo

A não sujeição ao pagamento do tributo pode ter como causa uma isenção por insuficiência de capacidade econômica ou um incentivo fiscal cuja causa é o favorecimento a uma determinada atividade. Não atendida uma dessas condições, o dever de pagar o tributo recairá sobre o sucessor, como uma sanção. Os mandatários não são responsáveis por dívida alheia se não agirem contra a lei.

Palavras Chaves

Isenção; não sujeição; diferimento; incentivo fiscal; capacidade contributiva; responsabilidade tributária; sanção tributária; mandatários.

Capítulo 1
Introdução

Para o financiamento das despesas governamentais o legislador seleciona algumas condutas indicativas da capacidade econômica da pessoa para contribuir com uma determinada proporção para o funcionamento do Estado.

Esse dever jurídico de contribuir para o financiamento das despesas do Estado deverá ser compartilhado com todas as pessoas que tenham condições econômicas para

* Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense e dos Mestrados em Direito da Universidade Cândido Mendes e da Faculdade de Direito de Campos.

O CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES NA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E INCENTIVO FISCAL

tal, somente podendo serem excluídas aquelas pessoas que por natureza não tenham capacidade econômica, como as que exercem uma função governamental (imunidade tributária recíproca), portanto, receptoras, e não fornecedoras, de recursos financeiros, e as pessoas que, permanente ou eventualmente, não tenham recursos para contribuir.

Capítulo 2 Não incidência tributária

As pessoas carentes de capacidade econômica para pagarem tributos ao Estado são excluídas, implicitamente, desse dever jurídico quando o legislador descreve a conduta tributável de uma forma que consegue não abranger essas pessoas, ocorrendo uma hipótese de não incidência tributária.

Por conveniência, a conduta tributável (fato gerador ou hipótese de incidência) pode ser descrita na lei de uma forma bem abrangente, o que torna necessário excluir, expressamente, através de normas jurídicas singulares ou particulares, aquelas pessoas desprovidas de capacidade contributiva.

Capítulo 3 Causas das Normas de Isenção

Nem todas essas normas jurídicas especiais ou singulares que concedem isenção tributária levam em consideração, exclusivamente, a ausência de capacidade contributiva, existindo uma outra causa para as mesmas, que é o incentivo fiscal.

Como já tive oportunidade de observar:

Já o princípio da capacidade contributiva, cuja abrangência não tem a mesma extensão do princípio da isonomia, é desconsiderado pelo legislador em atenção a uma necessidade econômica ou social que, naquele momento, merece uma atenção prioritária.

Salvatore La Rosa justificou o incentivo fiscal nos seguintes termos: Pode considerar-se legítima uma disparidade de tratamento de per se contrastante com o princípio da capacidade contributiva, enquanto possa afirmar-se que essa é necessária (e não só útil) ao fim da atuação de uma mais particular diretiva constitucional. (Eguaglianza Tributaria ed Esenzioni Fiscali - Giuffrè Editore - Milano - 1968 - p.34).

Assim a seletividade (desisonomia seletiva) feita pelo legislador ao definir os fatos geradores da obrigação tributária e/ou conceder isenções fiscais tem como critério discriminatório a respectiva capacidade econômica do contribuinte, enquanto as isenções extrafiscais ou incentivos fiscais fogem da uniformidade tributária por razões diferentes da capacidade contributiva.

Francesco Moschetti não concorda com este entendimento, criticando,

inclusive, a posição de Salvatore La Rosa. Sua divergência funda-se no conceito e extensão que concede ao princípio da capacidade contributiva, dando-lhe uma latitude que o indistingue do princípio da isonomia. Sua crítica está vazada nos seguintes termos:

“A tese funda-se em uma presumida contradição entre capacidade contributiva e isenção para finalidades extrafiscais e pressupõe para tanto, um conceito restrito de capacidade contributiva. Se, ao contrário, reconhece-se que a capacidade contributiva é capacidade econômica do indivíduo, porém valorado à luz das fundamentais exigências coletivas, as isenções para fins extrafiscais, conforme tais exigências, realiza o princípio da capacidade contributiva e não contrasta com ele. Em consequência, não se pode falar de disparidade de tratamento, pois a isenção está justificada por falta de capacidade contributiva.” (El Principio de Capacidad Contributiva - Madrid - Instituto de Estudios Fiscales - 1980 - p.289).¹

Não me parece correta essa colocação de conceder aos incentivos fiscais a mesma causa ou justificativa das isenções por carência de capacidade contributiva, não tendo merecido a tese de Moschetti apoio doutrinário.

Seja, entretanto, qual for a causa da isenção tributária, o certo e irretorquível é que não poderá ser concedida gratuitamente, isto é, sem uma justa causa, para não configurar um privilégio singular ou particular, o que agredirá o princípio da isonomia tributária.

Capítulo 4

O preenchimento da condição da isenção

Dependendo, portanto, a isenção tributária, sempre, do preenchimento de uma causa ou condição, o tratamento legal particular ou especial somente terá vigência enquanto perdurar a causa de sua concessão.

Se a pessoa for isenta por carência de capacidade contributiva, quando perder essa condição, naturalmente, passará a se sujeitar ao pagamento do tributo de acordo com a sua nova situação econômica.

A pessoa poderá não estar sujeita, também, ao pagamento do imposto, se no dia da ocorrência do fato gerador do tributo já estiver enquadrada em um tratamento jurídico-tributário especial ou particular de não incidência tributária.

Será definitivo o direito subjetivo ao incentivo fiscal, porque as condições ou requisitos para a sua fruição já foram, desde logo, preenchidos, nenhum dever jurídico a mais podendo ser-lhe exigido.

¹ Teoria e Prática das Isenções Tributárias, Rio, Forense, 1990, 2ª edição, p.116/7.

O CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES NA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E INCENTIVO FISCAL

Capítulo 5

Isenção sob condição resolutiva

Por outro lado, o dever jurídico de pagar o tributo poderá ficar pendente ou suspenso enquanto as condições para a fruição definitiva do incentivo fiscal não forem integralmente preenchidas, por dependerem da prática de alguma conduta, e/ou do decurso de um prazo de tempo.

Neste caso, o direito ao incentivo fiscal, que impediu o nascimento do dever jurídico tributário, está sujeito a uma condição (resolutiva), que, enquanto não efetivada, poderá, até mesmo, ocasionar o surgimento de um responsável tributário, substituto ou solidário com o cumprimento do dever tributário ainda pendente, como está previsto no artigo 131, inciso I do Código Tributário Nacional, que fixa a responsabilidade pessoal do adquirente de um bem pelos tributos relativos aos mesmos, ainda não pagos.

Naturalmente, o devedor originário do tributo suspenso pelo incentivo fiscal é a pessoa favorecida com o tratamento jurídico particular. Assim, é o proprietário de um taxi a pessoa que deverá cumprir todas as exigências legais necessárias para a manutenção da isenção do imposto sobre produtos industrializados, especialmente a utilização do veículo como taxi durante o tempo determinada na lei.

Capítulo 6

Natureza sancionatória da responsabilidade tributária pela isenção e a desconsideração da capacidade econômica

A responsabilidade tributária do sucessor (solidária ou por substituição) somente surgirá, entretanto, se a pessoa não obedecer a algum dever jurídico tributário instrumental, que tenha alguma relação com o descumprimento dos requisitos legais necessários para a fruição definitiva do incentivo fiscal.

Sendo a causa do surgimento da responsabilidade tributária o não cumprimento de um dever jurídico, isto é, a prática de um ato ilícito, naturalmente será sancionatória a natureza jurídica do dever que tem o responsável de pagar o tributo em substituição ao favorecido com o incentivo fiscal, como apontou Paulo de Barros Carvalho:

“Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas.”²

Marçal Justen Filho, entretanto, ponderou não ser sancionatório o dever jurídico do responsável de pagar o tributo, originariamente devido pelo sujeito passivo com os seguintes argumentos:

² Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1991, 4ª edição, p.221.

“Porém, não há como solucionar a questão inversa com o mesmo argumento. Ou seja, o pagamento do tributo pelo responsável também libera o sujeito passivo tributário. Ora, não há como supor uma remissão, aí. É que uma remissão nesses moldes ofenderia o princípio da isonomia e as regras acerca da obrigatoriedade do recebimento do tributo. E isso porque, se se tratava de sanção para o responsável, ele não estaria pagando prestação tributária. Portanto, o crédito tributário continuaria existindo. A relação tributária não seria em nada alterada pelo simples evento de um pagamento de uma sanção por parte de um terceiro (dito “responsável”). A solução “sancionatória”, por isso, não nos satisfaz. Parece-me que a razão assiste ao pensamento tradicional, no sentido de que o responsável é de fato, sujeito passivo tributário.”³

Não me parece que o dever jurídico patrimonial previsto pelo legislador para quem deixar de cumprir um dever instrumental (dever formal ou administrativo), ser o pagamento da dívida tributária devida pelo sujeito passivo originário, em regime de substituição ou solidariedade, possa modificar a natureza sancionatória desse dever jurídico do responsável tributário.

Capítulo 7

A responsabilidade tributária dos mandatários – (Pagamento de dívida alheia)

Esta sanção, aplicada ao responsável tributário, não leva em consideração a sua capacidade econômica de indenizar a prestação pecuniária não paga, já que sua causa é a prática de um ato ilícito, e é a gravidade deste, que dimensiona o valor da pena pecuniária, e não a capacidade contributiva, que é o que mede o valor da prestação pecuniária tributária.

A legislação ao dimensionar a responsabilidade tributária não pode deixar de levar em consideração se a conduta refere-se a pagamento de dívida própria (dever de pagar) ou de dívida alheia como é a incumbência (dever de fazer) dos mandatários.

Os mandatários agem em nome e, principalmente, por conta dos seus respectivos mandantes, não podendo ser-lhes imputada alguma responsabilidade patrimonial, nem a prática de ato ilícito, caso não sejam fornecidos os recursos financeiros necessários.

O artigo 134 do Código Tributário Nacional imputou uma responsabilidade desmedida aos mandatários, esquecendo essa questão elementar, merecendo a seguinte censura de Marçal Justen Filho:

“Todas as situações previstas nos primeiros cinco incisos do artigo 134 aludem a hipóteses de “representação” (utilizada a expressão em sentido não estritamente técnico). Ou seja, todos os casos envolvem atuação de alguém em nome e por conta de outrem.

³ Sujeição Passiva Tributária, Belém, CEJUP, 1986, p.291.

O CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES NA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E INCENTIVO FISCAL

Portanto, o legislador deve ter suposto que, se o terceiro atuava em nome e conta de outrem, haveria de ter praticado os atos necessários ao adimplemento dos deveres tributários correlativos.

A ausência de adimplemento da prestação tributária seria, por isso, necessária e automaticamente imputada ao terceiro.

Basta, para desmistificar essa eventual suposição, pensar em um exemplo dos mais singelos. O não pagamento da prestação tributária decorreu, v.g., de que inexistiam recursos suficientes para tanto, no patrimônio do menor. Portanto, não dependeu minimamente da vontade ou da conduta do terceiro o inadimplemento da prestação tributária.

Porém, tal seria irrelevante para a lei, que considera bastante o inadimplemento para voltar-se contra o terceiro.

Ou seja, a insolvência do contribuinte seria arcada pelo “representante”, quando se tratasse de relação jurídica tributária. Ao contrário do que dispõem todas as regras e princípios jurídicos, estaria criado um privilégio inadmissível para o fisco. Consistiria em que a insuficiência do patrimônio do devedor seria fundamento único e bastante para atribuir ao credor o direito de voltar-se contra outrem.

O resultado é que a lei tributária teria transformado os representantes legais não apenas em “representantes” mas também em garantidores legais das dívidas dos representados. E isso não por decorrência de qualquer atuação indevida que lhes seja imputável, mas em atenção ao exclusivo e puro evento da existência da representação.”⁴

Portanto, fica claro que a responsabilidade tributária pelo pagamento da prestação pecuniária tributária de outrem, somente pode ser imputada a um terceiro que venha praticar um ato de sua própria conveniência, e como uma sanção pelo descumprimento de um dever jurídico administrativo ou instrumental.

Capítulo 8 Responsabilidade e Incentivo fiscal

No caso dos incentivos fiscais, surgindo uma hipótese de responsabilidade tributária que impeça a implementação dos requisitos legais necessários para a concessão definitiva do favor legal, não pode o responsável ficar dispensado do pagamento integral da prestação pecuniária tributária e demais cominações legais pertinentes.

Já tive a oportunidade de examinar a seguinte questão:

“Recente Acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª. Região decidiu que, na importação isenta de tributos, não há que se falar em responsabilidade do transportador, pois nada haveria a indenizar (Ap.Civ. nº.89.02.00746-4-RJ - 2ª.

⁴ Obra citada, p. 309/310.

Turma - ementa publicada em 23.06.94).

“A afirmação feita pelo Acórdão pode estar correta para aquelas hipóteses em que a isenção do imposto de importação é ampla, abrangente e incondicionada, regime jurídico idêntico ao de uma alíquota zero, ou seja, uma ausência de tributação para a mercadoria estrangeira independentemente do seu destino final e de quem seja o sujeito passivo originário e derivado.”

“Quando a isenção do imposto de importação é condicionada a um determinado e específico uso da mercadoria estrangeira, finalidade que deveria ser cumprida pelo importador (sujeito passivo originário), porém não mais possível de ser atingida em razão do extravio ou perda total da mercadoria (sujeita, ordinariamente, a uma alíquota do imposto de importação), por culpa do seu transportador (sujeito passivo derivado), este deverá se sujeitar às sanções legais, inclusive à indenização do imposto de importação.”⁵

As mercadorias estrangeiras podem estar sujeitas a diversos regimes aduaneiros, a partir de uma alíquota máxima, aplicável a uma importação sem qualquer tratamento singular ou particular, ou estar favorecida com um regime especial, como o negociado no Mercosul, ou no GATT (Organização Mundial de Comércio), ou ainda uma isenção para uma específica finalidade. Naturalmente, quando a mercadoria é extraviada por culpa do transportador, nenhuma destas destinações vai ocorrer, razão pela qual a sanção a que vai se sujeitar o transportador pelo descumprimento do seu dever jurídico, (entregar a mercadoria estrangeira transportada, a quem de direito e no local previamente determinado), será o pagamento do imposto de importação pela alíquota máxima sem o favorecimento de qualquer redução particular ou especial.

O agente da empresa transportadora da mercadoria estrangeira, enquanto agir exclusivamente na condição de mero mandatário, não terá, como examinado anteriormente, qualquer responsabilidade tributária pelos atos praticados como preposto do transportador, desde que sua atividade não extrapole os ditames legais, como, aliás, está expresso na Súmula nº 192 do Tribunal Federal de Recursos : “O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-lei nº 37 de 1966”.

Entretanto, quando a empresa transportadora não for brasileira, nem possuir representante legal no país, a autoridade aduaneira não pode liberar o veículo estrangeiro sem que o seu agente apresente uma garantia suficiente para o pagamento dos tributos devidos em razão de eventual falta ou extravio da mercadoria estrangeira que venha a ser apurado posteriormente, no procedimento administrativo de Conferência Final de Manifesto.

⁵ A Responsabilidade Tributária do Transportador de Mercadoria Estrangeira e do seu Agente e a Isenção do Imposto de Importação, na Revista Dialética de Direito Tributário nº 7, de abril de 1996, p.7.

O CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES NA CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E INCENTIVO FISCAL

Se o agente do veículo estrangeiro prestar, pessoalmente, essa garantia, nos termos do § 3º do artigo 39 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 2472/88, tornar-se-á responsável tributário, como substituto e nos mesmos termos previstos na lei para o transportador.

Capítulo 9 Responsabilidade pelo diferimento do imposto

Entretanto, com respeito ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, e por ser o seu fato gerador o momento da saída da mercadoria do estabelecimento, alguns aspectos da responsabilidade tributária decorrente de saídas com isenção ou redução de imposto merecem enquadramento jurídico especial.

Quando a determinação do valor do ICMS depender da destinação a ser dada à mercadoria, como a isenção concedida aos produtos destinados à Zona Franca de Manaus, ou a redução de alíquotas para as operações interestaduais, e o transporte da mercadoria ficar sob a responsabilidade do comprador, o estabelecimento vendedor deverá cercar-se de alguns cuidados para não acabar responsável pelo imposto objeto da exoneração tributária, total ou parcial.

A existência e a localização da empresa adquirente da mercadoria deverão ser devidamente certificadas, bem como a sua condição de contribuinte, sob pena de a saída acabar sendo qualificada como uma operação interna, arcando o vendedor com o ônus da diferença do imposto. Recente decisão do Superior Tribunal de Justiça foi proferida com a seguinte ementa:

“Tributário. ICMS. Diferimento do Imposto. Inidoneidade da Inscrição do Comprador. Responsabilidade do Vendedor. O vendedor responde pelo pagamento do imposto diferido se o comprador não está regularmente inscrito na repartição fazendária como contribuinte do ICMS. Recurso especial não conhecido.”⁶

Situação diferente ocorre no regime do diferimento quando o comprador destina à exportação o produto resultante da transformação da matéria prima ou produto intermediário entrados em seu estabelecimento com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços diferido.

Em obediência ao princípio da não cumulatividade, o imposto diferido e pago na entrada da mercadoria deverá ser creditado para futura compensação com o devido na saída da mercadoria ou do produto industrializado. Na hipótese da saída não ser tributada ou merecer isenção, o crédito deverá ser estornado como é da lógica do sistema.

⁶ Recurso Especial nº 83137-SP, 2ª Turma, unânime, Relator Ministro Ari Parglender, in DJ-I de 2.2.98, p.88.

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO

Entretanto, se for uma operação de saída para o exterior, que, normalmente, permite a manutenção dos créditos, entendo que o estabelecimento exportador, como tem direito à manutenção do crédito, não precisa pagar o imposto diferido, no momento da entrada. Não só não tem lógica efetuar o pagamento prévio para se creditar em seguida, como muitas vezes o estabelecimento exportador não tem possibilidade de aproveitar os créditos acumulados, em razão de não efetuar operações internas geradoras de saldos devedores.

De acordo com o artigo 20, parágrafo 3º da Lei Complementar nº 87 de 1996, quando a saída do produto não for tributada ou estiver isenta do imposto, é vedado o crédito relativo à entrada da mercadoria no estabelecimento, salvo nas saídas de exportação quando é permitido o crédito. Ora, sabendo-se, previamente, que o produto final será exportado, hipótese que permite o crédito do imposto nas entradas de matérias primas, material de embalagem e demais insumos, (cuja finalidade é o desgravamento do custo da tributação para incentivar a exportação), nada mais lógico, que o aproveitamento do crédito de exportação se realize de forma plena, no mesmo momento em que se deveria pagar o imposto diferido, não se efetivando o pagamento deste, o que reduziria, desde logo, o custo da exportação.