

Seminário V

Defina o conceito de isenção tributária, relacionando-o, se possível, com a regra-matriz de incidência tributária e seus critérios.

De forma resumida, a **isenção** tributária é a **dispensa do pagamento de um tributo**, mesmo que a situação que normalmente geraria a obrigação tributária esteja presente.

Ou seja, a **isenção** **retira a incidência do tributo** em determinadas situações ou para determinados contribuintes.

Para explicar de forma aprofundada o conceito de isenção, é preciso explicitar que há três teorias acerca de sua natureza:

1. Teoria da Isenção como Dispensa Legal do Pagamento
2. Teoria da Isenção como Norma Não-Juridizante
3. Teoria da Isenção como Norma de Estrutura

A primeira é a mais aceita e é a adotada pelo Código Tributário Nacional (CTN), conforme o art. 175. A isenção é entendida como uma exclusão do crédito tributário. O fato gerador do tributo ocorre normalmente, criando a obrigação tributária. No entanto, a isenção age como uma dispensa legal do pagamento, desonerando o contribuinte da obrigação de recolher o tributo. Desta forma, o tributo é devido, mas a lei concede uma "dispensa" que impede o pagamento.

A segunda teoria foi a defendida por Alfredo Augusto Becker e se baseia na divisão de normas de Pontes de Miranda (juridizantes, desjuridizantes e não-juridizantes). A isenção **não cria** uma relação jurídica nem desconstitui uma já existente. Em vez disso, a regra de isenção atua para que a **regra de tributação não incida**, impedindo o surgimento da obrigação tributária. Não há, portanto, o nascimento do crédito tributário, pois a regra de isenção já nega a existência da relação jurídica tributária. Assim, a isenção impede que a obrigação tributária chegue a existir, eliminando a possibilidade de surgimento do tributo.

Por fim, a terceira e última teoria classifica a isenção como uma **norma de estrutura**, que modifica parcialmente a **regra-matriz de incidência tributária** (RMIT). Segundo essa teoria: A isenção atua sobre alguns critérios da regra-matriz (no antecedente ou no consequente) para impedir que ela funcione plenamente. Isso pode acontecer de diferentes maneiras, como desqualificar o critério espacial, temporal ou material do fato gerador, ou suprimir a base de cálculo ou alíquota no consequente. A isenção **inibe** o funcionamento da regra-matriz de forma parcial, mas não exclui completamente a existência de uma norma de incidência. Desta forma, a isenção "mutila" ou desativa alguns critérios da regra tributária, impedindo que o tributo seja cobrado.

Com base nas três teorias, a **isenção** pode ser conceituada de forma ampla como uma **forma de exoneração do pagamento de tributo**, que pode operar de diferentes maneiras, conforme as teorias:

1. Pela **dispensa do pagamento**, após o fato gerador ter ocorrido (teoria da dispensa legal do pagamento).
2. Pela **negação da incidência da norma tributária**, impedindo que o vínculo jurídico tributário chegue a existir (teoria da norma não-juridizante).
3. Pela **modificação parcial da regra de incidência**, afetando alguns de seus critérios para impedir a cobrança do tributo (teoria da norma de estrutura).

Essas três teorias ajudam a entender que a isenção pode ser vista de diferentes formas, mas todas se referem à ideia de evitar ou eliminar a obrigação de pagar um tributo.

De outra parte, a **Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)** é um conceito central no direito tributário que organiza e estrutura os elementos que compõem a obrigação tributária. Ela detalha o processo pelo qual um fato econômico ou jurídico se transforma em uma **obrigação de pagar tributo**, estabelecendo de forma lógica e sistemática os critérios para a criação dessa obrigação. A regra matriz é composta por dois grandes elementos: **antecedente** e **consequente**. No antecedente temos o Critério Material, o Espacial e o Temporal. No consequente os critérios pessoal (sujeitos da relação tributária) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A isenção se relaciona com a regra matriz na medida em que, ao ser aplicada, exclui a incidência do tributo sobre o fato gerador, mesmo que este ocorra.

Assim, a isenção atua como uma exceção à regra geral de tributação, alterando a aplicação da norma tributária.

Em resumo, a isenção é uma forma de não incidência tributária que se relaciona diretamente com a regra-matriz ao modificar a aplicação do tributo em situações específicas.

Ademais, cabe salientar que a isenção não nega a existência do tributo em si, mas interfere na forma como ele incide sobre determinados fatos ou sujeitos.

O critério material define o **fato gerador** da obrigação tributária, ou seja, a ação ou evento que dá origem ao tributo. A isenção pode atuar **modificando** esse critério material ao excluir certos fatos geradores do campo de incidência da norma tributária.

O critério espacial estabelece **onde** deve ocorrer o fato gerador para que o tributo seja devido. A isenção pode restringir a aplicação da norma em determinadas áreas geográficas.

O critério temporal define **quando** o fato gerador ocorre e a obrigação tributária nasce. A isenção pode atuar limitando a cobrança do tributo em determinados períodos.

O critério pessoal identifica os **sujeitos** da relação tributária, ou seja, quem é o **sujeito ativo** (quem tem o direito de cobrar o tributo) e o **sujeito passivo** (quem deve pagar o tributo). A isenção pode atuar diretamente sobre o **sujeito passivo**, desonerando determinadas pessoas físicas ou jurídicas do pagamento.

O critério quantitativo define o **valor do tributo**, com base em dois elementos: a **base de cálculo** (o valor sobre o qual o tributo será calculado) e a **alíquota** (o percentual aplicado). A isenção pode atuar de forma a reduzir ou eliminar a base de cálculo ou aplicar uma **alíquota zero**.

Logo, a **isenção** pode ser entendida, de acordo com as teorias, como uma regra que **modifica ou exclui** certos critérios da RMIT, impedindo que o tributo seja exigido.

Explique também se a isenção pode ser considerada uma “exclusão do crédito tributário”, nos termos do artigo 175, I, do CTN, isto é, trata-se de “dispensa legal do pagamento”?

A isenção tributária pode ser considerada uma "exclusão do crédito tributário" nos termos do artigo 175, I, do CTN. Isso porque a isenção implica uma dispensa legal do pagamento do tributo, ou seja, o contribuinte não é obrigado a pagar o imposto devido em razão de uma norma que estabelece essa isenção. Portanto, a isenção efetivamente exclui o crédito tributário, já que não há obrigação de pagamento.

O artigo 175 do Código Tributário Nacional (CTN) trata da exclusão do crédito tributário, abordando duas formas pelas quais essa exclusão pode ocorrer: a isenção e a anistia. A exclusão do crédito tributário significa que, embora o fato gerador do tributo tenha ocorrido, a obrigação principal (o pagamento do tributo) não se concretiza, ou seja, o contribuinte é desonerado do pagamento.

CAPÍTULO V - Exclusão de Crédito Tributário

Seção I - Disposições Gerais

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 consequentes.

O artigo 175 do Código Tributário Nacional (CTN) trata da exclusão do crédito tributário, abordando duas formas pelas quais essa exclusão pode ocorrer: a isenção e a anistia.

A exclusão do crédito tributário significa que, embora o fato gerador do tributo tenha ocorrido, a obrigação principal (o pagamento do tributo) não se concretiza, ou seja, o contribuinte é desonerado do pagamento.

Em que medida a posição adotada influencia na obrigatoriedade de cumprimento de deveres instrumentais a despeito da ocorrência da hipótese isentiva?

A posição adotada em relação à hipótese isentiva pode influenciar na obrigatoriedade de cumprimento de deveres instrumentais, pois a isenção não exime automaticamente o contribuinte de todas as obrigações acessórias. Dependendo da legislação aplicável, mesmo com a isenção, o contribuinte pode ser obrigado a cumprir certos deveres, como a entrega de declarações ou a manutenção de documentos fiscais. Portanto, é essencial analisar a norma específica que regula a isenção e os deveres instrumentais para entender a relação entre eles.

2. Elabore um quadro comparativo distinguindo, se puder, (i) isenção, (ii) imunidade, (iii) não-incidência, (iv) não tributado (NT), (v) anistia, (vi) remissão e (vii) alíquota zero.

	Definição	Base Jurídica	Momento de Incidência	Natureza	Efeito
Isenção	Dispensa legal de pagar um tributo, mesmo com a ocorrência do fato gerador	Depende de lei específica	Após o fato gerador	Exclusão do crédito tributário	O tributo é devido, mas o contribuinte é desonerado de pagar
Imunidade	Restrição constitucional ao poder de tributar, impedindo a criação de uma norma tributária sobre certos fatos	Constituição Federal	Impede o surgimento da norma tributária	Proibição constitucional	Nenhum tributo pode ser cobrado sobre os fatos ou pessoas imunizados
Não-Incidência	Fato não previsto na hipótese de incidência da norma tributária	Falta de previsão na lei tributária	Antes do fato gerador	Ausência de relação jurídica tributária	Não há obrigação tributária porque o fato não está previsto na norma
Não Tributado	Fato econômico ou situação que	Não há norma	Antes do fato	Ausência de	O fato, produto ou serviço não

	Definição	Base Jurídica	Momento de Incidência	Natureza	Efeito
(NT)	não está sujeita à tributação por falta de previsão legal	para tributar	gerador	norma	está abrangido pela norma tributária
Anistia	Perdão das penalidades por infrações tributárias já cometidas	Lei específica	Após a infração e a penalidade	Extinção de penalidades	O contribuinte não precisa pagar as multas ou sanções tributárias
Remissão	Perdão da dívida tributária	Lei específica	Após a constituição do crédito tributário	Extinção do crédito tributário	O tributo devido é perdoado e não será cobrado
Alíquota Zero	Redução da alíquota para 0%, resultando na ausência de cobrança do tributo, apesar da incidência da norma	Poder Executivo para certos tributos (ex: IPI)	Ocorre o fato gerador, mas sem valor a ser pago	Exoneração no critério quantitativo da RMIT	O tributo incide, mas com alíquota 0%, ou seja, não há valor a ser pago, mas a norma pode ser alterada

Em resumo:

Isenção

A isenção é a autorização legal que permite a dispensa do pagamento de um tributo. Ela altera a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), ao modificar alguns de seus critérios, fazendo com que o fato jurídico tributário e a obrigação decorrente não cheguem a existir, já que a isenção tributária os supriu. Isso gera uma restrição de abrangência tanto no critério do antecedente quanto no do consequente da RMIT, inviabilizando o nascimento do fato jurídico tributário e da obrigação correspondente.

Existem três teorias prevalentes sobre isenção:

- Teoria Clássica:** Define a isenção como um favor legal que consiste na dispensa do pagamento de tributo. O principal expoente dessa teoria é Rubens Gomes de Souza.
- Teoria da Não-Incidência:** Introduzida por Alfredo Augusto Becker, com base na teoria das normas de Pontes de Miranda, e aprofundada por José Souto Maior Borges. Segundo essa teoria, a regra de isenção atua para impedir que a tributação incida, tratando-se de uma hipótese de **não-incidência legalmente qualificada**.

3. **Teoria do Fato Impeditivo:** Defendida por Alberto Xavier e João Augusto Filho, essa teoria afirma que a norma de isenção tem uma estrutura mais complexa do que a norma tributária, pois abrange todos os aspectos desta, mas adiciona um fato impeditivo que elimina a eficácia da norma tributária.

Para os propósitos deste estudo, adotaremos o conceito de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual as normas de isenção são **normas de estrutura** que determinam modificações na Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), interferindo em um ou mais critérios do antecedente ou do consequente, subtraindo parte do seu campo de incidência. Dessa forma, a isenção **inibe** a incidência da hipótese tributária sobre os eventos qualificados pela norma de isenção.

A partir desse conceito, analisaremos os seguintes institutos:

1. **Imunidade:** Assim como a isenção, a imunidade é uma norma de estrutura. Porém, ela atua diretamente sobre a competência do legislador, impedindo-o de criar normas que incidam sobre certos fatos. Atua, portanto, em um estágio anterior à própria RMIT, impedindo a criação da norma tributária.
2. **Não-Incidência:** Ocorre quando determinados fatos não estão previstos na hipótese de incidência da norma tributária, ou seja, o antecedente da RMIT não abrange tais fatos, que, consequentemente, não se tornam fatos jurídicos tributáveis.
3. **Anistia:** É o perdão das penalidades aplicadas por descumprimento da norma tributária. Embora o tributo já tenha incidido e sido cobrado, a anistia extingue a obrigação de pagar as penalidades decorrentes.
4. **Remissão:** Trata-se do perdão da dívida tributária, mas está relacionada ao crédito tributário, e não às penalidades. A remissão extingue a obrigação de pagar o tributo.
5. **Alíquota Zero:** Refere-se ao critério quantitativo do consequente da RMIT. Quando a alíquota é zero, não há tributo a ser cobrado, apesar da ocorrência do fato gerador.
6. **Redução de Base de Cálculo:** Trata-se de um benefício fiscal que reduz a base de cálculo do tributo, parte do critério quantitativo da RMIT, com o objetivo de diminuir o valor final do tributo devido.

Imunidade é uma restrição constitucional ao Poder de Tributar, que impede a criação de normas tributárias sobre certos fatos, limitando-se aos impostos e às hipóteses previstas expressamente na Constituição Federal.

Não-Incidência ocorre pela ausência de norma tributária ou pela impossibilidade jurídica de tributar. Pode ser ampla, pela inexistência de norma, ou estrita, pela ausência de previsão da RMIT.

Anistia ocorre quando há uma infração e o Estado perdoa a penalidade aplicada, liberando o infrator de pagar as multas. A anistia abrange exclusivamente a penalidade e deve ser concedida antes da constituição definitiva do crédito.

Remissão é uma causa extintiva do crédito tributário, concedida pelo Estado, perdonando a dívida tributária, mas não as penalidades, caso existam.

Distinção entre Alíquota Zero e Isenção

Embora a alíquota zero e a isenção sejam mecanismos de exoneração tributária, elas têm naturezas distintas. A **alíquota zero** é utilizada pelo Poder Executivo, que, em determinados tributos (IPI, ICMS, II, IE, IOF), pode alterar as alíquotas livremente, conforme previsão constitucional. Mesmo com alíquota zero, a norma tributária ainda incide, mas o valor do tributo devido será nulo. A alíquota pode ser aumentada posteriormente, sem que isso implique a criação de um novo tributo.

A **isenção**, por outro lado, é sempre concedida por lei. Ela impede a incidência da obrigação de pagar o tributo, alterando diretamente os critérios da RMIT.

No caso de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, adquiridos no processo de industrialização, **não há direito ao crédito tributário**, pois não há o aproveitamento dos créditos de IPI quando a matéria-prima utilizada está desonerada. A compensação do valor devido em operações subsequentes pressupõe a existência de crédito gerado na operação anterior, o que não ocorre em casos de exoneração.

A jurisprudência do STF incluiu os insumos isentos como hipóteses que **não geram créditos a serem compensados**. No entanto, se o produto for adquirido na **Zona Franca de Manaus (ZFM)**, o entendimento muda. O STF decidiu que o contribuinte que adquire produtos da ZFM pode **aproveitar o crédito de IPI** para quitar outros tributos, mesmo quando os insumos são isentos, constituindo uma exceção à regra geral.

Ao final, responda se a hipótese do art. 156-A, §1º, III, CF, que prevê a impossibilidade de cobrança do IBS sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, é caso de imunidade, isenção, não-incidência ou não tributação.

O artigo 156-A da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, estabelece que uma lei complementar instituirá um imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

A previsão contida no artigo 156-A da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, sobre a impossibilidade de cobrança do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) nas exportações, se enquadra como um caso de **imunidade tributária**.

A Constituição Federal estabelece certas hipóteses de imunidade tributária, que são limitações ao poder de tributar. Essas imunidades, que têm **fundamento constitucional**, impedem que o legislador crie normas tributárias para certas situações, bens, pessoas ou operações.

A impossibilidade de cobrança do IBS sobre as exportações, conforme descrito, indica que o legislador está impedido de criar uma norma para tributar essas operações. Isso é característico da imunidade, e não de isenção, não-incidência ou não tributação.

Isenção seria uma dispensa legal do pagamento do tributo, mas o tributo poderia ser criado e, em tese, cobrado. No caso da imunidade, não há sequer possibilidade de instituir o tributo.

Não-incidência refere-se a fatos que não estão previstos na norma tributária, mas aqui se trata de uma situação que está prevista, porém protegida constitucionalmente contra a tributação.

Não tributado (NT) refere-se à ausência de norma para tributar, mas no caso de imunidade, existe uma proteção constitucional que proíbe a tributação.

Portanto, o caso mencionado no artigo 156-A da Emenda Constitucional nº 132/2023 refere-se a um exemplo de imunidade tributária, já que impede a tributação das exportações pelo IBS, protegendo essas operações da incidência do imposto.

3. É possível afirmar que uma isenção por prazo certo sempre será uma isenção condicionada e que uma isenção por prazo indeterminado sempre será uma isenção incondicionada?

Não é possível afirmar que uma **isenção por prazo certo** será **sempre condicionada** e que uma **isenção por prazo indeterminado** será **sempre incondicionada**. Essas duas classificações – **prazo e condicionalidade** – são independentes.

Uma **isenção por prazo certo** pode ou não ser **condicionada**, e uma **isenção por prazo indeterminado** pode ou não ser **incondicionada**.

Quais critérios são utilizados nessas classificações?

As classificações são feitas com base em dois critérios independentes: o **tempo de duração** da isenção e a **exigência de condições** para o seu usufruto.

1. Isenção por prazo certo ou indeterminado:

- **Prazo certo:** A isenção é concedida por um período previamente estabelecido. A lei ou norma que concede a isenção define um limite temporal específico para o usufruto do benefício fiscal. Exemplo: uma isenção que vale por cinco anos a partir da data de publicação da lei.
- **Prazo indeterminado:** A isenção é concedida sem um período de término previamente estabelecido. Ou seja, a norma ou lei que concede a isenção não fixa uma data final para a concessão do benefício, o que significa que ele pode ser usufruído indefinidamente, até que uma nova lei o revogue. Exemplo: uma isenção que vigora enquanto a norma que a instituiu estiver em vigor, sem prazo definido.

2. Isenção condicionada ou incondicionada:

- **Isenção condicionada:** O contribuinte precisa cumprir determinadas condições ou requisitos para usufruir do benefício fiscal. Essas condições podem ser, por exemplo, a realização de investimentos específicos, a criação de empregos, o cumprimento de normas ambientais, etc. A isenção só é válida enquanto o contribuinte cumprir essas condições. Exemplo: uma isenção de ICMS que depende da empresa gerar um número mínimo de empregos em uma região específica.
- **Isenção incondicionada:** O contribuinte não precisa cumprir requisitos ou condições para usufruir da isenção. O benefício é concedido de forma ampla, sem exigências adicionais. Exemplo: uma isenção de imposto de renda para aposentados que recebem até um determinado valor, sem qualquer exigência adicional.

Interdependência entre as classificações:

As classificações de prazo e condicionalidade não se confundem, pois tratam de aspectos diferentes da concessão da isenção:

- Isenção por prazo certo pode ser condicionada ou incondicionada:
 - Exemplo de isenção por prazo certo e condicionada: Uma empresa recebe isenção de IPTU por 10 anos, desde que invista em infraestrutura na cidade e crie 100 empregos. Se deixar de cumprir as condições, a isenção é revogada.
 - Exemplo de isenção por prazo certo e incondicionada: Uma isenção de ICMS por cinco anos concedida a todas as empresas de um setor, sem exigência de condições específicas.
- Isenção por prazo indeterminado pode ser condicionada ou incondicionada:
 - Exemplo de isenção por prazo indeterminado e condicionada: A isenção é válida enquanto o contribuinte cumprir determinadas condições, como manter a produção de um produto em regiões menos desenvolvidas do país.
 - Exemplo de isenção por prazo indeterminado e incondicionada: Isenção de imposto de renda para aposentados que recebem até um determinado valor, sem exigência de qualquer condição, enquanto a lei estiver em vigor.

Critérios de classificação:

- Prazo: A classificação entre isenção por prazo certo ou indeterminado é baseada na duração temporal definida pela norma que concede a isenção.
 - Se há um prazo de validade estabelecido para a isenção, ela é considerada de prazo certo.
 - Se não há prazo fixado, a isenção é considerada de prazo indeterminado.
- Condisionalidade: A classificação entre isenção condicionada ou incondicionada depende da exigência de condições impostas pela norma para a concessão do benefício.
 - Se há requisitos ou condições a serem cumpridos pelo contribuinte, trata-se de isenção condicionada.
 - Se não há nenhuma exigência, trata-se de isenção incondicionada.

A revogação de uma isenção incondicionada reinstitui a regra-matriz de incidência tributária no sistema ou é necessária a publicação de nova regra-matriz de incidência tributária no ordenamento jurídico?

A revogação de uma isenção incondicionada reinstitui automaticamente a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) no sistema tributário, não sendo necessária a publicação de uma nova regra de incidência tributária. A regra de incidência tributária original já existe no ordenamento jurídico e, com a revogação da isenção, ela retorna à sua plena eficácia.

Quando há **isenção incondicionada**, a norma tributária (RMIT) já está estabelecida no sistema, mas o pagamento do tributo é **dispensado** por uma norma isentiva. A isenção, nesse caso, **não elimina a regra-matriz de incidência tributária**, apenas **suspende temporariamente** os efeitos da obrigação de pagar o tributo, desonerando o contribuinte enquanto a isenção estiver em vigor.

Quando a isenção é **revogada**, a **dispensa do pagamento do tributo deixa de existir**. Como a regra-matriz de incidência tributária continua a existir no ordenamento jurídico, ela **retoma sua aplicação** sem necessidade de uma nova norma. Isso ocorre porque a isenção atua **excluindo o crédito tributário** que surgiria a partir da RMIT, mas **não elimina a norma que cria a obrigação tributária**.

Com a revogação da isenção, a regra-matriz que estava **temporariamente "bloqueada" pela isenção** volta a ter **efeito pleno**, permitindo que o tributo seja novamente exigido. Não é necessário editar uma nova lei criando a obrigação tributária, pois a norma já está presente no sistema jurídico.

E no caso da revogação de uma isenção condicionada?

No caso da **revogação de uma isenção condicionada**, o efeito sobre a **Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)** é semelhante ao que ocorre com a revogação de uma isenção incondicionada: a **regra-matriz de incidência tributária é automaticamente reinstituída**, sem a necessidade de criação ou publicação de uma nova norma de incidência tributária.

A **isenção condicionada** está atrelada ao cumprimento de determinados requisitos ou condições estabelecidos por lei para que o contribuinte possa usufruir da isenção. Enquanto as condições estiverem sendo cumpridas, o contribuinte está desonerado do pagamento do tributo, apesar de o **fato gerador e a regra-matriz de incidência tributária existirem**.

Quando a isenção condicionada é revogada, seja porque o contribuinte deixou de cumprir as condições, seja por alteração legislativa, a **dispensa de pagamento do tributo cessa**. Como no caso da isenção incondicionada, a **norma de incidência tributária** já existe no sistema jurídico, e o que estava impedindo sua aplicação era a isenção. Com a revogação, a **RMIT volta a ter efeito pleno**.

Após a revogação da isenção condicionada, a **regra-matriz de incidência tributária** não precisa ser recriada. A norma tributária, que continuava existindo, mas estava suspensa ou bloqueada pela isenção, **retorna à sua vigência plena**, permitindo que o tributo seja cobrado a partir da revogação ou do momento em que as condições deixam de ser cumpridas.

A revogação da isenção condicionada, portanto, **reinstitui automaticamente a cobrança do tributo**, sem a necessidade de publicação de uma nova regra de incidência tributária, uma vez que a norma tributária que regula o fato gerador já está prevista no ordenamento.

Há que se falar em direito adquirido?

Há que se falar em **direito adquirido** no caso da **isenção por prazo certo e condicionada**, conforme o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e previsto no **art. 178 do Código Tributário Nacional (CTN)**.

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

Esse artigo prevê que, quando a isenção é concedida por **prazo certo e atrelada a condições**, o contribuinte tem o **direito adquirido** de continuar usufruindo da isenção até o final do prazo, desde que continue a cumprir as condições previstas. Se a isenção for concedida **sem prazo certo ou incondicionada**, ela pode ser revogada a qualquer momento, sem que se possa falar em direito adquirido.

Se a isenção for **incondicionada** ou concedida por **prazo indeterminado**, **não há direito adquirido** em manter o benefício após a revogação da isenção, pois, nesses casos, o legislador pode revogar ou modificar a isenção a qualquer tempo, sem violação de direitos adquiridos. Nessa situação, o contribuinte não pode reivindicar a manutenção do benefício após a revogação, já que o benefício não estava vinculado a um prazo específico ou ao cumprimento de condições estabelecidas.

É necessário que se observe o princípio da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal na hipótese de revogação de isenção por prazo certo quando isso ocorre antes do termo final desse prazo?

Na hipótese de **revogação de uma isenção por prazo certo**, o **princípio da anterioridade de exercício** e o **princípio da anterioridade nonagesimal (noventena)** **não são aplicáveis**. Isso ocorre porque, quando a isenção é concedida por prazo certo e revogada **antes do termo final do prazo**, há a proteção do **direito adquirido**, conforme o **artigo 178 do Código Tributário Nacional (CTN)**.

4. A Lei 14.148/2021 instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), promovendo “ações emergenciais e temporárias” com o objetivo de “compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19”. Com a redação dada pela Lei 14.859/2024, foram reduzidas a zero as alíquotas de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL para empresas do setor de eventos, pelo prazo de sessenta meses, contados do início da produção de efeitos da mencionada lei.

Diante disso, pergunta-se:

(i) Aplica-se o art. 178 do CTN?

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

Este artigo pode ser aplicável à situação descrita, pois ele trata da **revogação de isenções** concedidas **por prazo certo e em função de determinadas condições**. Como visto acima, o artigo estabelece que, salvo essas circunstâncias, as isenções podem ser revogadas ou modificadas a qualquer momento. No caso da Lei 14.148/2021, com a redação dada pela Lei 14.859/2024, o benefício de alíquotas reduzidas a zero para PIS, COFINS, IRPJ e CSLL tem um prazo específico de **sessenta meses**. Portanto, trata-se de um **benefício fiscal por prazo certo**, o que atrai a aplicação do art. 178 do CTN.

Logo, esse artigo protege o direito adquirido dos contribuintes em relação a isenções ou benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de condições específicas. No caso do **Perse**, há um prazo definido (60 meses), o que configura uma **isenção por prazo certo**, mesmo que seja tecnicamente uma redução de alíquota a zero.

(ii) Há ilegalidade se o benefício for revogado antes dos 60 meses?

Pode haver **ilegalidade** se o benefício fiscal for revogado **antes do fim do prazo de 60 meses**, uma vez que a concessão desse benefício constitui uma isenção por prazo certo, protegida pelo **direito adquirido**, conforme o art. 178 do CTN.

Quando o benefício fiscal é concedido com prazo certo, os contribuintes que já se beneficiam dessa isenção ou redução têm o direito adquirido de usufruir do benefício **até o término do prazo estabelecido**, desde que continuem cumprindo as condições impostas (se houver). Revogar o benefício antes do fim desse prazo **violaria o direito adquirido** dos contribuintes, já que o benefício foi concedido com base em uma lei que estipulava um período específico para a sua aplicação.

Assim, se o governo decidisse revogar o benefício antes do final dos 60 meses, sem observar o respeito ao prazo fixado, haveria uma **violação da segurança jurídica** e do **direito adquirido** dos contribuintes que já estavam usufruindo do benefício. Essa revogação antecipada seria considerada **ilegal**, a menos que fosse feita de modo a respeitar o direito adquirido dos contribuintes que já se encontravam no regime de isenção ou alíquota zero, garantindo-lhes o benefício até o término do prazo de 60 meses.

5. Que é diferimento? Trata-se de hipótese de substituição tributária ou de isenção?

Diferimento é o adiamento do pagamento de um tributo para um momento posterior ao da ocorrência do fato gerador, sem que o contribuinte fique desonerado da obrigação tributária. Ou seja, o pagamento do tributo é postergado para uma etapa futura da cadeia produtiva ou comercial, com a responsabilidade pelo recolhimento sendo transferida para outro contribuinte, normalmente na fase final do ciclo de produção ou comercialização.

O diferimento é uma técnica utilizada principalmente em tributos como o ICMS e o IPI, onde a obrigação de pagar o tributo é postergada para um estágio posterior da operação, com o objetivo de simplificar o recolhimento, evitar a fragmentação da base tributária e reduzir o custo administrativo de arrecadação.

O diferimento não se confunde com substituição tributária ou isenção:

- **Substituição Tributária:** Nessa hipótese, a obrigação de recolher o tributo é atribuída a um terceiro (o substituto tributário), que é responsável por pagar o tributo em nome de outro contribuinte (o substituído). A substituição tributária pode ser progressiva (o tributo é recolhido antecipadamente em relação a operações futuras) ou regressiva (o tributo é recolhido posteriormente, quando o fato gerador é realizado).
- **Isenção:** A isenção, por outro lado, é uma dispensa legal do pagamento do tributo, mesmo que o fato gerador ocorra. A isenção desonera o contribuinte de pagar o tributo.

Portanto, o diferimento não é uma forma de isenção, pois o tributo será recolhido, apenas em momento posterior, nem é uma substituição tributária, pois não envolve a transferência da obrigação a outro contribuinte. Trata-se de uma forma de postergar o pagamento, mantendo o mesmo contribuinte responsável.

Que é diferido: a ocorrência do fato jurídico tributário, o nascimento da obrigação ou a constituição do crédito?

No **diferimento**, o que é **diferido** é o **pagamento do tributo**, ou seja, a **constituição do crédito tributário** é adiada para um momento posterior. Importante destacar:

- **O fato jurídico tributário (fato gerador) ocorre normalmente** no momento da operação que está sujeita ao tributo. O diferimento não adia o fato gerador.
- **O nascimento da obrigação tributária** também ocorre com a realização do fato gerador. O contribuinte já está vinculado à obrigação de pagar o tributo.
- **A constituição do crédito tributário**, no entanto, é **adiada**. Ou seja, o momento em que o tributo será exigido formalmente e o pagamento efetivamente deverá ser realizado é diferido para uma etapa futura da cadeia produtiva.

Portanto, o **crédito tributário** (o momento em que o tributo deve ser efetivamente pago) é o elemento diferido.

No caso do IPI, quando se concede isenção a insumos e não se autoriza o aproveitamento de crédito, temos diferimento?

Não, isso não caracteriza **diferimento**. Quando se concede isenção a insumos e não se permite o aproveitamento de crédito, estamos tratando de uma **hipótese de isenção**, e não de diferimento.

Nesse caso, o insumo é **desonerado** do pagamento do IPI (isenção), e, por consequência, o fabricante não pode **aproveitar o crédito** referente ao imposto que seria cobrado na etapa anterior, pois não houve cobrança do tributo sobre os insumos. O diferimento, por sua vez, envolve o **adiamento do pagamento do tributo** e não a sua isenção.

Considerando as previsões contidas na Emenda Constitucional n. 132/2023, seria possível o diferimento do pagamento do tributo para hipóteses de catástrofe climática em determinada região?

Sim, seria possível prever o **diferimento do pagamento de tributos** em caso de **catástrofes climáticas** em uma determinada região, com base nas previsões da **Emenda Constitucional nº 132/2023**.

A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduz mecanismos que permitem a criação de regimes tributários diferenciados em situações excepcionais, como **catástrofes climáticas**. Nesses casos, o diferimento poderia ser utilizado como uma **medida temporária** para aliviar a pressão financeira sobre os contribuintes afetados pela catástrofe, adiando o pagamento dos tributos até que a situação econômica da região se normalize.

Essa medida seria útil para garantir que as empresas e pessoas físicas afetadas por desastres possam ter um fôlego financeiro, mantendo suas obrigações tributárias, mas postergando o momento do pagamento para uma ocasião mais adequada, de modo a promover a retomada econômica da região.

6. O artigo 12 da Emenda Constitucional n. 132/2023 instituiu o “Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais” com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por prazo certo e sob condição.

Assim sendo, é correto afirmar que a Reforma Tributária afetou o direito dos contribuintes às isenções concedidas pelos Estados?

Sim, é possível dizer que a **Reforma Tributária impacta o regime de isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos Estados**, mas não necessariamente viola o **direito adquirido** dos contribuintes beneficiados por esses regimes, conforme as previsões da **Emenda Constitucional nº 132/2023**. O art. 12 da Emenda institui o **Fundo de Compensação** para cobrir eventuais perdas de receitas de contribuintes beneficiários de isenções ou incentivos relativos ao ICMS, concedidos **por prazo certo e sob condição**, no período entre **2029 e 2032**.

Isso indica que a **Reforma Tributária** busca criar uma transição para a nova estrutura tributária, sem causar um impacto abrupto nos contribuintes que se beneficiam de isenções e incentivos previamente concedidos pelos Estados. O fundo tem como objetivo compensar financeiramente esses contribuintes por um período, o que sugere que os **direitos adquiridos em relação às isenções por prazo certo e condicionadas** estão sendo respeitados em parte, mas que, após o período de compensação (2029 a 2032), esses benefícios podem não continuar sob o novo regime tributário.

Houve afronta a alguma previsão constitucional?

Aparentemente, **não há afronta direta a previsões constitucionais**, desde que as regras de transição e compensação sejam devidamente implementadas, conforme o que foi estabelecido pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

O **artigo 178 do CTN** protege isenções concedidas por **prazo certo e sob condição**, impedindo que elas sejam revogadas antes do fim do prazo, em respeito ao **direito adquirido**. No caso da Reforma Tributária, há a criação de um **fundo de compensação** para aqueles que obtiveram

isenções e benefícios fiscais, o que indica uma tentativa de **respeitar o direito adquirido** por meio de compensações financeiras.

Assim, a **revogação imediata das isenções** não ocorre. O que ocorre é a criação de uma **regra de transição** que, após o término do período de compensação (2029 a 2032), pode acabar alterando o regime fiscal dos contribuintes, levando ao fim de alguns incentivos e isenções estaduais. Desde que o direito adquirido ao usufruto dos benefícios durante o período concedido seja respeitado, **não há violação direta do art. 178 do CTN**.

Inobstante, outro ponto a ser avaliado é o **princípio da segurança jurídica**, que garante previsibilidade e estabilidade nas relações jurídicas. A criação de um **período de transição** para a extinção de isenções e benefícios fiscais e a existência de um fundo de compensação parecem estar em conformidade com esse princípio, pois permitem que as empresas e pessoas físicas afetadas planejem a adaptação à nova realidade tributária.

No mais, a **Emenda Constitucional** foi aprovada dentro das atribuições do **Poder Constituinte Derivado**, que tem a competência para alterar o sistema tributário brasileiro. A reforma promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 é válida e não parece infringir qualquer limitação explícita ao poder de emendar a Constituição.

Portanto, não há afronta direta à Constituição, desde que a transição seja feita respeitando o direito adquirido ao usufruto dos benefícios durante o prazo concedido e observando o princípio da segurança jurídica. O fundo de compensação busca equilibrar a mudança e garantir que os contribuintes afetados sejam compensados durante o período de transição.