

Isenção e alíquota zero têm proteção contra mudanças legislativas



Heleno Torres
Professor e Advogado

O Direito Tributário é repleto de mitos e de falsos problemas. Dentre tantos,

está aquele de saber se a redução da alíquota a zero é, ou não, equivalente de “isenção”, notadamente para aplicação da regra de segurança jurídica prevista no artigo 178 do Código Tributário Nacional (CTN), que impede a revogação de “isenção” com prazo certo e sob certas condições.

Tem sido, porém, prática corrente no Judiciário fazer “interpretação literal” do referido artigo, para concluir que como somente menciona o tipo “isenção”, logo, não se aplicaria a outros tipos de medidas exonerativas, como a “alíquota zero”. Uma aberração jurídica sem par.

Os limites entabulados pelo artigo 178 do CTN, bem como a jurisprudência pacífica de nossos tribunais superiores tratam a “alíquota zero” como equivalente de *isenção condicionada e com prazo certo*, motivo pelo qual seu regime não pode ser revogado abruptamente, ante à proteção dos princípios da segurança jurídica, da boa-fé e da confiança legítima.

A *isenção* e alíquota zero são fenômenos idênticos. A isenção decorre de norma que restringe a regra matriz de tributária e impede a conseqüente formação de obrigação tributária. Este mesmo efeito pode ser obtido tanto pela exclusão de determinado fato do critério material, quanto pela redução da base de cálculo ou pela redução de alíquota a zero. Em todos, o resultado é o mesmo, equiparado à isenção, no que impede o surgimento da relação jurídico-tributária.

Portanto, a *isenção* e a *alíquota zero* ostentam *equivalência funcional* quanto à eliminação do tributo devido. Nessa esteira, o artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal, ao relacionar “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão”, o constituinte quis dar a essas medidas o mesmo tratamento, no que concerne à certeza jurídica, inclusive quanto à aplicação do regime de norma geral do artigo 178 do CTN. E não se reporta expressamente à alíquota zero por ser esta uma típica subespécie das isenções.

Ora, pelo princípio de não surpresa jamais poderia ser criada diferenciação entre isenção e *alíquota zero*

para aplicabilidade de regra de segurança jurídica do artigo 178 do CTN, e mormente quando a legislação do tributo não o faz em nenhuma oportunidade. Veja-se que no caso da Cofins, o artigo 1º, parágrafo 3º, I, artigo 3º, parágrafo 2º, II e artigo 12, parágrafo 8º da Lei 10.833/2003, fazem equiparar a “isenção” a alíquota zero, inclusive ao se referirem a termos como “e reduções”, “ou não tributáveis”.

Vejam os casos concretos.

Ao ser criado o “Programa de Inclusão Digital”, o artigo 28 da Lei 11.196/2005 instituiu o incentivo de *redução a zero* das alíquotas da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), concedida com “prazo certo”. Este benefício está sujeito a condições, quais sejam: (i) para a *indústria*, a produção em conformidade com *processo produtivo básico* – PPB, o atendimento dos requisitos técnicos estabelecidos pelo Ministério das Comunicações e; (ii) para o *varejo*, a comercialização dos produtos diretamente ao consumidor final, em preços iguais ou inferiores aqueles estabelecidos nos artigo 2º do Decreto 5.602/05.

Em 2015, a indústria e o varejo foram surpreendidos com a publicação do artigo 9º da Medida Provisória 690, de 31 de agosto de 2015, a qual foi convertida na Lei 13.241/2015, que *revogou* o benefício fiscal de “alíquota zero”, concedido no contexto do Programa de Inclusão Digital, da lei 11.196/2005 (Lei do Bem), o qual deveria ter sido mantido até 31 de dezembro de 2018, por força da renovação de prazo do artigo 5º da MP 656/2014, convertida na Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015.

Por se tratar de benefício fiscal com *prazo certo*, os contribuintes passaram a ter o direito de continuidade do benefício até o término do seu prazo, pela regra do artigo 178 do CTN, típica *norma geral* em matéria de legislação tributária (artigo 146, da CF), o qual prescreve que *a isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições não pode ser revogada ou modificada* por lei no referido período ou enquanto perdurarem as condições. E os contribuintes tinham ainda em seu favor o entendimento consolidado na Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, que preconiza: “*Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas*”. É evidente a garantia de previsibilidade do ordenamento.

Ao ser criado o Programa de Inclusão Digital, o artigo 28 da Lei 11.196/2005 instituiu o incentivo de *redução a zero* das alíquotas da contribuição para o PIS e da Cofins, com exigência de duplo requisito, a saber: concedida com “prazo certo” e condicionada à produção no país dos bens eletroeletrônicos desonerados segundo o *processo produtivo básico*.

Com firme confiança nestes preceitos, os contribuintes deram continuidade aos seus programas de investimentos, segundo o artigo 28 da Lei 11.196/2005, sob boa-fé, em contrapartida necessária à realização dos propósitos do Programa de Inclusão Digital aplicado ao setor de informática, tecnologia e comunicação, por força do artigo 30 da Lei 11.196/2005, e artigo 5º da Lei 13.097/2015.

Desde o surgimento do programa, o artigo 30, II, da Lei 11.196/2005, estabelecia prazos certos para vigência temporária do benefício de alíquota zero das contribuições PIS/Cofins, presentes nas disposições dos artigos 28 e 29 desta. E foi assim que sua redação foi sendo modificada ao longo de 4 sucessivos períodos, para aplicação às vendas: i) até 31 de dezembro de 2009 (regra original); ii) até 31 de dezembro de 2014 (Redação dada pela MP 472, de 2009); iii) até 31 de dezembro de 2014 (Redação dada pela Lei 12.249, de 2010); iv) até 31 de dezembro de 2018 (Redação dada pela MP 656, de 2014).

O ato de arbítrio legislativo é incontestável, porquanto custos foram assumidos pelas empresas, tanto da indústria quanto do varejo, como condições de contrapartida, para obter o incentivo fiscal *com prazo certo*.

A quebra de previsibilidade, confiança e boa-fé, perpetrada pelo Estado brasileiro, no caso é muito grave: diante do “contrato fiscal” firmado, com contraprestação das empresas, não poderia o Poder Público se olvidar dos investimentos que foram feitos pelos industriais ou varejistas e de todos os demais ônus suportados pelos contribuintes, com vistas à adequação às normas do aludido “Programa de Inclusão Digital”.

Nesta hipótese, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região concedeu antecipação dos efeitos da tutela aos associados da Abinee, para suspender a exigibilidade da cobrança dos tributos, nos termos do artigo 151, V, do CTN, afastar a aplicação do artigo 9º da MP 690/2015, restabelecer a vigência do artigo 5º da Lei 13.097/2015 e assegurar a fruição do benefício fiscal, até o retorno dos autos ao juízo a quo e a consequente análise do pedido da antecipação da tutela formulado na inicial da ação ordinária. Em seguida, a antecipação dos efeitos da tutela foi mantida pelo Superior Tribunal de Justiça (Suspensão de Liminar e de sentença 2.161-DF), em decisão da ministra Laurita Vaz, de 1º de agosto de 2016.

Sustentar que “alíquota zero” não se equipara a “isenção”, numa argumentação baseada unicamente em *ontologia*, como se ambos fossem “coisas” com existência autônoma, sem qualquer aprofundamento técnico-jurídico, pela fenomenologia da incidência e a dogmática jurídica, implica *desrespeitar* os pilares hermenêuticos de nosso sistema.

Os contribuintes que atenderam às condições previstas no artigo 28 da Lei 11.196/2005 e no seu Decreto regulamentar, em virtude da sua prorrogação, adquiriram direito à redução a zero das alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre os produtos relacionados ao Programa de Inclusão Digital.

Pela função de bloqueio do artigo 178 do CTN, a revogação não poderá surtir efeitos até o término do prazo, a saber: 31 de dezembro de 2018.

A única justificativa possível, portanto, para que pudessem, validamente, perder o direito ao citado incentivo fiscal seria a ausência de continuidade, por tais contribuintes-beneficiados, do preenchimento das condições previstas na Lei 11.196/2005 e no seu decreto regulamentar, o que não ocorreu. Por conseguinte, a revogação não poderia surtir os efeitos de afastamento do benefício de “alíquota zero”, por sua equivalência funcional com o regime das isenções, para os fins de segurança jurídica do artigo 178 do CTN.

Em tempos nos quais tanto a indústria faz vendas diretas na “internet” dos bens que produz, quanto as

empresas do comércio concorrem entre si e contra a própria indústria, no mercado virtual, onde todos se encontram com ofertas dos seus produtos, na saudável competição dos preços, o sistema tributário não pode criar distorções e gerar “falhas de mercado”, com majoração de preços de uns contra outros unicamente por força de uns adotarem preços com o uso do benefício fiscal e outros não terem acesso aos seus efeitos.

Cabe ao Poder Judiciário, portanto, o dever de uniformização de tratamento, porquanto as diversas liminares concedidas a uns e não a outros agentes do mesmo mercado, quer da indústria ou do varejo, findam por criar um ambiente de imprevisibilidade aos contribuintes, que tem todo o direito de acesso ao Poder Judiciário para discutir o mérito da questão de vigência ou não do incentivo fiscal.

A utilização do termo “alíquota a zero” não é relevante para a qualificação de natureza jurídica diversa da “isenção”, que em nada podem diferir da tutela da segurança jurídica, qual seja, aquele do artigo 178 do CTN, da Súmula 544 do STF, bem como da firme jurisprudência do STF dos RE 353.446, 353.668 e 357.277, no qual o Supremo Tribunal Federal equiparou os institutos de isenção e alíquota zero. E mesmo quando se deu a mudança de jurisprudência pelo STF quanto ao direito ao crédito de IPI, manteve-se o mesmo entendimento: *isenção e alíquota zero são institutos equiparados*. Nesse sentido são os acórdãos do RE 353.657-PR, RE 398.365 – RG-RS e RE 370.682 SC.

Como regra geral, os tributos devem ser aplicados com observância dos princípios da *generalidade, impessoalidade e não discriminação*, ou seja, com isonomia e com regime igual para todos os que se encontram em situações equivalentes (artigo 150, II da CF), o que vale igualmente para os incentivos fiscais. Ao mais, devem ser *uniformes em todo o território nacional*, sendo vedada discriminação em relação a qualquer estado ou municípios, numa isonomia territorial, inclusive para incentivos fiscais federais (artigo 151, I da CF).

Estudos econômicos com resultados empíricos comprovam que a tributação desencoraja a assunção de riscos (*risk taking*)[1] pelos empreendedores, o que é fator de extrema relevância para a tomada de decisões negociais. Por isso, incentivos fiscais funcionam como estímulos para a atividade econômica a ser desenvolvida e necessita que o estado concorra com segurança jurídica enquanto o benefício perdura, nos limites do prazo e das condições que a lei prescreve.

Os incentivos fiscais não podem ser indutores de risco, por isso cabe ao Poder Judiciário neutralizar a “*vantagem comparativa*”[2] de concorrentes derivada de liminares e das dúvidas surgidas com a discussão válida sobre a aplicação do artigo 178 do CTN ao caso da alíquota zero instituída pelo artigo 28 da Lei 11.196/2005 e prorrogada pelo artigo 5º da Lei 13.097/2015, com vigência da exoneração fiscal estendida para 31 de dezembro de 2018.

Por “distorções da concorrência” deve-se entender, como fala Fritz Neumark, toda perturbação da concorrência mediante medidas fiscais de modo a conduzir setores ou empresas a resultados não desejados pelo Estado[3].

Note-se, assim, que isenção e *alíquota zero* desempenham semelhante função perante a *ratio* do artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal. É nisso em que consiste a noção de *equivalência funcional*. Em vista disso, na ausência de regra expressa proibitiva da aplicação do artigo 178 à alíquota zero, deve-se admitir sua equivalência funcional com a isenção, para os fins da proteção de segurança jurídica no *prazo certo*

Logo, não se pode distinguir alíquota zero e a isenção, que são fenômenos idênticos, ao tempo que restringem aspectos da regra-matriz de incidência tributária e, desse modo, devem ter os mesmos efeitos de direito. Por certo, a imprópria distinção entre os institutos da *isenção* e da *redução de alíquotas a zero* não pode servir de expediente para permitir a revogação das normas que preveem a redução a zero da alíquota, quando esta, igualmente, sujeita-se a prazo e às condições (artigo 178 do CTN) que, uma vez satisfeitas, refletem um direito adquirido do contribuinte à desoneração tributária.

[1](#) SALANIÉ, Bernard. *The economics of taxation*. Cambridge: The MIT Press, 2003. 49p.

[2](#) BERNANKE, Ben S.; FRANK, Robert H.. *Principios de economía*. 3. ed. RABASCO, Esther (Trad.). Madrid: McGraw-Hill, 2007. p. 37 e ss.

[3](#) NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 282-301.

Date Created

04/04/2018