

A INTERPRETAÇÃO DAS DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, está assim redigido: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I. suspensão ou exclusão do crédito tributário; II. outorga de isenção; III. dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Tal disposição veicula, esclarecendo, princípio constitucional estabelecido pelo artigo 146 da Constituição Federal, cuja dicção se segue:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”¹

A lei complementar, que cuida de normas gerais, é sempre explicitadora de princípios constitucionais, não podendo nem alterá-los, nem ampliá-los além do contexto concebido pelo legislador maior. Tem hierarquia infraconstitucional, mas é conformadora do âmbito de atuação do legislador ordinário, podendo-se dizer que tal poder de delimitar sua ação torna-a — exclusivamente para estes efeitos — de nível hierárquico superior. Subordina, sem ser subordinada. O legislador complementar explicita o legislador supremo e condiciona o legislador ordinário².

Ora, a técnica hermenêutica mereceu do legislador complementar toda uma seção, deixando claro que se, como dizia Carlos Maximiliano, o direito constitucional deve ter exegese diferenciada dos demais ramos do direito, o direito tributário, por seu lado, perfila um sistema de interpretação próprio às suas peculiaridades, que decorrem da implicitude da lei maior sobre tais características exteriorizadas pelo diploma complementar³.

Desta forma, o artigo 111 desventura princípio constitucional inserto na Carta Magna, por força de seu artigo 146, tendo sido recepcionado pela Constituição de 1988 e sendo norma geral do sistema.

Sugeri ao presidente da Sub-Comissão de Tributos (Deputado Dornelles) incluir, no inciso III do artigo 146, o advérbio “especialmente”, que não constava da primeira versão do dispositivo, o que ocorreu, após longa busca de uma solução, evitando-se que se limitasse às três alíneas mencionadas, assim como abrangesse tudo aquilo que tivesse característica e perfil de “norma geral”, explicitadora de lei maior⁴.

Desta forma, o artigo 111, recepcionado pela Constituição de 1988, se insere neste “esclarecimento constitucional”, representando, a lei complementar, a “longa manus” do legislador supremo.

Ora, o artigo 111, claramente, oferta uma interpretação limitativa às suspensões e exclusões do crédito tributário, no inciso I, utilizando-se — a meu ver e da doutrina —, de forma inadequada, o advérbio “literalmente”, para esclarecer a técnica exegética a ser adotada.

Tem-se por pacífico que o “literalmente” não autoriza a afirmação de que a exegese deva ser “gramatical” apenas. Deve, isto sim, ser restritiva ou estrita, o que vale dizer, técnicas analógicas, extensivas ou integrativas não estão entre os instrumentos passíveis de utilização pelos intérpretes, ao analisarem as exclusões ou suspensões do crédito tributário⁵.

Ora, as anistias e as isenções são formas de exclusão do crédito tributário, a teor do artigo 175 do CTN, também norma geral explicitadora da Constituição, estando assim redigido: “Excluem o crédito tributário: I. a isenção; II. a anistia.”⁶

Na exclusão do crédito tributário, há o nascimento da obrigação tributária, mas não ganha, o Poder Público, o direito de exigi-la, pois tendo o crédito tributário, por força do artigo 139 do CTN, a mesma natureza da obrigação, conforma-se, todavia, através de seu ingresso no universo administrativo, por uma das formas de lançamento previstas nos artigos 142 a 150 do referido diploma⁷.

Ora, se nas isenções e anistias nasce a obrigação, mas é excluído o crédito por decisão legislativa do Poder Tributante — que tendo o poder de tributar,

