

# ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: SUA VALIDADE, VIGENCIA E EFICÁCIA DEPENDE EXCLUSIVAMENTE DE LEI ESPECÍFICA?

*Marco Antônio Ruzene<sup>1</sup>*

*Sumário:* Resumo. 1. Introdução. 2. O caso concreto. 3. Conceito de isenção. 4. Validade, vigência e eficácia. 5. Do princípio da proteção à confiança e da boa fé. 6. Compatibilidade da Lei nº 913/91 com o código tributário nacional. 7. Conclusões. 8. Referências bibliográficas.

## RESUMO

O objetivo do presente artigo é debater o possível conflito entre uma isenção concedida mediante lei geral de incentivos fiscais e financeiros e a exigência expressa nesta mesma lei geral, de outra lei específica para que a isenção seja efetivamente válida, vigente e eficaz. Abordaremos atos praticados pelos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária deste imposto, para estabelecer um padrão de comportamento entre administração pública e administrado e, também, verificar se atos praticados reiteradamente ao longo do tempo tem alguma influência ou não na validade, vigência e eficácia da isenção. As reflexões apresentadas no texto resultam da postura crítica que adotaremos em relação à interpretação literal da norma jurídica, a qual julgamos ser a mais superficial de todas elas, especialmente diante da moderna Ciência da Interpretação, segundo a qual o intérprete “constrói” o sentido que se acha oculto no texto e não o “extrai”. Nossa postura será essa, de quem constrói o sentido, mas sempre consciente dos limites que o próprio sistema do direito positivo impõe. Contudo, não será também a ausência, em tese, de positividade explícita que nos convencerá da inexistência de valores que estão implícitos nos textos esparsos do Direito posto e devem influenciar positivamente a interpretação e aplicação da norma.

---

<sup>1</sup>Advogado, Doutorando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

## 1. INTRODUÇÃO

Este artigo não tem nenhuma pretensão em esgotar qualquer discussão sobre isenção tributária e o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN.

O que se busca é discutir uma questão específica e pontual que diz respeito à validade, vigência e eficácia ou não deste chamado “*benefício fiscal*” ou “*hipótese de exclusão do crédito tributário*”, tendo como supedâneo uma lei ordinária de um município situado no Estado de São Paulo, a qual trazia em seu conteúdo todos os requisitos exigidos pelo artigo 176 do Código Tributário Nacional e, também, a exigência de nova lei específica sobre a matéria.

Importante esclarecer, desde logo, que o caso concreto será utilizado tão somente como contextualização para um aprofundamento do tema proposto, já que a questão fática, guardadas suas particularidades, se repete em muitos municípios brasileiros.

O aprofundamento da análise proposta nos levará ao debate sobre a possibilidade de reconhecimento e aplicação da norma de isenção mediante o preenchimento dos requisitos de uma lei genérica de incentivos fiscais e financeiros e se isso é suficiente para suprir a lacuna de uma lei especial sobre isenção, tudo com suporte, também, em princípios constitucionais que norteiam o comportamento do administrado e da administração pública.

## 2. O CASO CONCRETO

Certo município, no Estado de São Paulo, no ano de 1991, editou, sancionou e publicou a Lei ordinária nº 913, que dispunha sobre concessão de incentivo à instalação de indústria no município, criando também o distrito industrial e outras providências.

Citada lei, em seu artigo 1º, incentivava empresas a se instalarem em seu território mediante a concessão de alguns incentivos, entre eles, a isenção do ISSQN durante determinado prazo, que variava entre 10 anos a 30 anos. Vejamos:

Art. 1º - A Prefeitura Municipal de Tapiraí, dentro da política de incentivos à instalação de indústria no município, isentará de todos os impostos municipais existentes e os que vierem a serem

criados no prazo de isenção, as empresas industriais que se instalarem no município, observados as condições aqui fixados e de conformidade com as seguintes tabelas:

I – por 10 anos, as empresas cujo capital inicial seja igual ou superior à 7.282 UFM (Unidade Fiscal do Município) e inferior à 21.847 UFM (Unidade Fiscal do Município);

II – Por 20 anos, as empresas cujo capital inicial seja superior à 21,848 UFM (Unidade Fiscal do Município) e inferior a 43.694 (Unidade Fiscal do Município)

III – Por 30 anos, as empresas cujo capital inicial seja superior a 43.695 (Unidade Fiscal do Município)

Os artigos 3º e 4º também seguiam a mesma ideia de isenção e o escopo desenvolvimentista da lei:

Art. 3º - As empresas que gozarem dos benefícios mencionados no artigo 1º desta Lei, será concedida uma isenção provisória e a título precário, por 1 (hum) ano, a fim de que possam proceder a instalação dos equipamentos e iniciar a produção, sem prejuízo da isenção definitiva que começará a correr depois do vencimento da isenção provisória.

(...)

Art. 4º - O município poderá doar o terreno necessário a instalação da indústria que seja de seu imediato interesse.

Já o artigo 8º trazia mais alguns requisitos que deveriam ser atendidos para que a isenção fosse concedida, além da condição estabelecida no artigo 1º. São eles:

Art. 8º – Para pleitear os benefícios desta Lei, os interessados deverão satisfazer os seguintes requisitos:

I – Comprovar a idoneidade financeira através da apresentação de certidões de protesto de títulos e dos sócios da empresa interessada, passados pelos cartórios dos respectivos domicílios e referente aos últimos dez anos.

II – Apresentar certidão do contrato social da firma fornecido pelo Cartório de Registro Público onde o mesmo estiver registrado e comprovante do registro da Junta Comercial de São Paulo, quando for o caso.

III – Apresentar projeto, memorial descritivo e orçamento das instalações para efeito da tabela do artigo 1º desta Lei e comprovação do capital integralizado da firma.

IV – Apresentar cronogramas de:

- Previsão de investimentos, faturamento, funcionamento, e número de funcionários, todas em três etapas ou seja, de 0 a 1 ano, de 01 a 02 anos e depois dos dois anos, qual previsão.

§1º - A Prefeitura Municipal poderá exigir qualquer outro documento que entender necessário a concessão da isenção.

§ 2º – No caso de doação de terreno pela Prefeitura Municipal, deverá constar expressamente na escritura, que o donatário se obriga a iniciar as obras de construção no prazo de sessenta dias, a contar da data de doação.

§3º – Os prazos referidos no parágrafo anterior poderão ser prorrogados pela Prefeitura Municipal para 1/3 (um terço) do tempo previsto, desde que a empresa interessada comprove esta necessidade.

§4º – Que a indústria se destine à fabricação de seus produtos no Município.

Em vista deste conjunto de normas expressamente previstos na Lei nº 913/91, era legítimo que qualquer empresa que atendesse os requisitos legais, poderia almejar a concessão da isenção dos impostos municipais, especialmente o ISSQN, por um prazo certo e determinado, além de outros tipos de benefício, como a doação de um terreno, por exemplo.

Contudo, além desse conjunto normativo, na mesma lei municipal, encontramos outra norma legal determinando que os benefícios da lei em questão deveriam ser concedidos caso a caso, por outra lei. Vejamos:

Art. 12º - Os benefícios previstos nos artigos anteriores serão concedidos caso a caso, por proposta do poder executivo, mediante projeto de lei a ser apresentado à Câmara Municipal, instruído com todos os documentos exigidos por lei, inclusive aprovação e autorização dos órgãos competentes.

A partir desse artigo 12 instalou-se a dúvida: bastaria preencher os requisitos legais para gozar da isenção ou, ainda que os requisitos fossem preenchidos, apenas uma nova lei poderia concedê-la? Ainda diante desse artigo 12, era legítimo afirmar que a lei nº 913/91 era uma lei genérica, que apenas estabelecia os pré requisitos

necessários para serem atendidos antes da lei específica ser aprovada pela Câmara Municipal, justificando assim a distinção entre uma lei geral e outra especial? E mais do que isso, ante a inexistência de uma lei especial, qual o alcance e aplicação da lei geral?

E como ficaria a isenção provisória estabelecida no artigo 3º? Seria válida, vigente e eficaz tão logo os requisitos legais fossem preenchidos, antes mesmo da promulgação da lei definitiva?

Por fim, caso o município doasse o terreno, conforme disposição expressa do artigo 4º da lei, isso teria algum impacto na concessão ou não da isenção definitiva?

Mas a verdade é que leis desta natureza, ainda que apresentem de uma forma geral um aspecto mais amplo e menos específico, diferente de algumas leis que mencionam expressamente o nome do contribuinte beneficiado, despertam em qualquer empresa que avalie a possibilidade de se instalar em um município em razão dos benefícios fiscais e financeiros propostos, a legítima expectativa em usufruir os benefícios fiscais e todas as demais vantagens o mais rápido possível.

Ainda dentro da contextualização, necessária para estudo do caso concreto, devemos considerar que o sujeito passivo preencheu todos os requisitos legais exigidos para almejar a isenção fiscal, e o Município, por sua vez, doou terreno e emitiu certidão negativa de débitos durante mais de 20 anos ininterruptos, tudo isso sem enviar à Câmara Municipal o projeto de lei específico mencionado no artigo 12 da lei nº 913/91.

Ocorre que, depois de mais de vinte (20) anos sem exigir o pagamento do ISSQN, a municipalidade emitiu parecer no sentido de que a referida isenção nunca deveria ter sido concedida, porque não foi criada uma lei específica sobre a isenção, conforme disposição expressa do artigo 12.

E para analisar a problemática apresentada, adotaremos algumas premissas definidas pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup>, que são as seguintes: (a) o intérprete “constrói” o sentido que se acha oculto no texto e não “extrai” o sentido; (b)

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 4ª. Ed. Rev. e Amp., 2011, p. 600/602.

os predicados da intertextualidade e da inesgotabilidade da interpretação não significam ausência de limites para o intérprete; (c) o mecanismo da isenção é um instrumento de extrafiscalidade; (d) a ausência de posituação explícita não deve levar à negação de certos substratos axiológicos, nem deve conduzir o intérprete a negá-los, mesmo porque eles penetram a disciplina normativa e ficam depositados implicitamente, nos textos do direito posto.

Levando em consideração essas premissas, as leis existentes e os fatos diretamente relacionados, ao final deste artigo responderemos a seguinte indagação: no caso concreto ora apresentado, a isenção somente será válida, vigente e eficaz se existir uma lei específica que use o signo isenção de forma expressa em seu conteúdo ou todo o conjunto de elementos – leis, fatos, contrapartidas - nos permitem afirmar que a isenção foi e pode ser concedida por lei genérica que atenda os pressupostos gerais fixados no Código Tributário Nacional?

### 3. CONCEITO DE ISENÇÃO

A doutrina tradicional, representada inicialmente por Rubens Gomes de Souza e Amílcar de Araújo Falcão, conceitua a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo. Para aqueles que adotam esse conceito, ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária e, posteriormente, a lei dispensa o pagamento do tributo.

Adotando conceito diverso deste tradicional, Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> entende que não ocorre o fenômeno da incidência quando o fato é isento, o que se leva a afirmar que por este motivo, não ocorre o fato jurídico tributário, tampouco nasce a obrigação tributária. E conclui: "*Importa salientar, para os fins deste estudo, que a norma isentiva tem objetivo determinado: mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária*".

Observamos, então, que Paulo de Barros Carvalho analisa o tema dando enfoque especial ao fato de que a norma de isenção existe para inibir, neutralizar um ou mais dos critérios da regra matriz de incidência tributária.

---

<sup>3</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*", In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 33, Dialética, São Paulo, jun/1998. Isenções, p. 157

Roque Antonio Carraza<sup>4</sup> defende que a norma que isenta e a norma que tributa convivem em harmonia, formando apenas uma norma jurídica tributária. E chega a esta conclusão citando conceito proposto por Eliud José Pinto da Costa, segundo o qual “*não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior). O que há, sim, é a resultante das leis tributárias e das leis isentivas, que é a norma jurídica tributária com a conformação que estas lhe imprimiram*”. E conclui Roque<sup>5</sup>: “*Percebemos, pois, que a lei isentiva, ao contrário do que se apregoa, não mutila (senão metaforicamente) a norma jurídica tributária. Apenas lhe empresta novas feições*”.

Ganhou força também o conceito de isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, nos termos desenvolvidos por José Souto Maior Borges<sup>6</sup>. Segundo o Professor pernambucano, há duas normas distintas com pressupostos de incidência diferentes também a serem comparados, quando o tema isenção é estudado: a norma obrigacional e a norma isentante. Quando incide a norma obrigacional, afasta-se a isenção. Por outro lado, incidindo a norma de isenção, impossível incidir a norma obrigacional, pois uma exclui a outra.

Paulo de Barros Carvalho critica esse conceito de isenção como hipótese de não incidência legalmente qualificada, argumentando que a tese carrega o vício da definição pela negativa e não explica como ocorre a harmonização com a norma de incidência.

Refutando essa crítica de Paulo de Barros Carvalho, em outro momento de reflexão, José Souto Maior Borges<sup>7</sup>, que já tratava a definição de isenção como hipótese de não incidência das normas obrigacionais tributárias, afirmou que “*se for afastada a literalidade da expressão: ‘hipótese de não-incidência da norma tributária’ ela pode ser reconduzida a estoutra: ‘hipótese de incidência de isenção’.* Nenhuma definição, portanto, pela negativa, insista-se. E se houvesse, não implicaria contra-indicação lógica”. E assim finaliza seu pensamento: “*Não há motivo plausível para invalidar, no plano lógico, proposição negativa redutível a proposição afirmativa.* A

---

<sup>4</sup>CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 7ª Edição, Revista e Ampliada, p. 383.

<sup>5</sup>Idem, p. 384.

<sup>6</sup>BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 3ª edição, 3ª tiragem, p. 119/201.

<sup>7</sup>Idem, p. 204.

*isenção é hipótese de não-incidência da norma obrigacional tributária e simetricamente a norma obrigacional tributária é hipótese de não-incidência da norma isencional. A simetria aí é patente. Se isenção, então não obrigação, se obrigação, então não-isenção”<sup>8</sup>.*

Particularmente entendo que existe uma norma de isenção a qual atinge diretamente o dever jurídico de o contribuinte satisfazer a obrigação tributária mediante o pagamento do débito tributário, afetando e desfigurando a relação jurídica estabelecida entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, conforme disposto no consequente da regra matriz de incidência do tributo.

E embora o dever jurídico de pagar o tributo seja afetado diretamente, essa afetação sempre se dará mediante a exclusão de um dos critérios da regra matriz de incidência tributária, promovida pela incidência da regra de isenção.

Feitas essas considerações conceituais, passaremos a analisar a vigência, validade e eficácia das normas veiculadas na lei nº 913/91.

#### 4. VALIDADE, VIGENCIA E EFICÁCIA DA NORMA

Validade é uma relação e vigência é propriedade, qualidade das normas jurídicas. Já a eficácia jurídica, técnica e social são propriedades dos fatos.

Validade ainda pode ser conceituada como a relação de pertinência que uma norma tem com o sistema que ela pertence. Uma norma válida foi inserida adequadamente no sistema que pertence pelo veículo introdutor de normas competente para tanto.

Vigência, por sua vez, é a qualidade da norma jurídica válida que está pronta para produzir efeitos.

Segundo Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>, validade é “o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto”. Ao passo que vigência “é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fático, os eventos que elas descrevem”.

---

<sup>8</sup> Idem, p. 206.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 4ª. Ed. Rev. e Amp., 2011, p. 457,458 e 459.

Já a eficácia se divide em jurídica, técnica e social. Eficácia jurídica é a causalidade jurídica ou em outras palavras, “o mecanismo lógico da incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente”.

Eficácia técnica, por sua vez, é “a condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos que impediam tal propagação”.

Por fim, eficácia social ou efetividade “diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada ou, em outras palavras, diz com a produção das consequências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário”.

A isenção que nos propomos a analisar tem seu fundamento de validade nos ditames da lei municipal nº 913/91, a qual foi criada por órgão competente para tanto, no caso a Câmara Municipal e, inserida no sistema, através de lei ordinária, instrumento apto a dar à ela os contornos de pertinência com o sistema do direito positivo brasileiro.

A vigência dessa lei foi estabelecida pelo seu artigo 18, dispondo expressamente que a lei entraria em vigor na data de sua publicação, que ocorreu em 10 de dezembro de 1991, o que deu à lei a partir da sua publicação a condição de produzir regularmente os seus efeitos.

Porém, ainda que restassem algumas dúvidas a respeito da validade e vigência da isenção, exclusivamente em razão do artigo 12 da lei nº 913/91 dispor sobre a necessidade de nova lei sobre isenção, a eficácia jurídica, técnica e social das normas citadas, demonstram claramente que a isenção ainda é válida, vigente e eficaz, como demonstraremos a seguir.

A eficácia jurídica da norma de isenção está expressa no comando que dispõe que se uma pessoa jurídica preencher os requisitos da lei, então temos isenção.

A eficácia jurídica pode ser demonstrada pelo fato de que toda pessoa jurídica que preencher os requisitos legais previstos na lei nº 913/91, será excluído da classe dos sujeitos passivos da regra matriz de incidência do imposto e, conseqüentemente, não terá o ônus de satisfazer o dever jurídico de pagar o ISSQN.

Finalmente, a eficácia social da norma de isenção veiculada pela lei nº 913/91, foi demonstrada durante mais de 20 (vinte) anos tanto pela pessoa jurídica que almejava a isenção como pelo Município que queria conceder a isenção. A pessoa jurídica demonstrou essa eficácia mediante o atendimento aos requisitos legais, especialmente realizando os investimentos que se propôs a fazer. Já o Município, também demonstrou a eficácia social dessa norma mediante a doação de terreno para a construção da sede da pessoa jurídica que se instalava no Município, bem como pela emissão ininterrupta de certidão negativa de débitos municipais.

Vale destacar que este artigo 12 da lei nº 913/91, remete a uma interpretação exclusivamente literal da norma, aquela que reconhecidamente é a mais rasa de todas, já que deixa de refletir em seu processo de construção, os valores e espírito com que o legislador ordinário quis tratar o tema, no caso, a isenção.

## 5. DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA E DA BOA-FÉ

Preenchidos os requisitos legais da lei geral, pela pessoa jurídica que pretende se beneficiar da isenção, resta ao Município, sujeito ativo na relação, apenas a alegação de que pode ser exigido o crédito tributário sob o fundamento da inexistência de lei específica sobre a isenção, conforme disposto no já citado artigo 12<sup>10</sup> da Lei nº 913/91.

Por outro lado, por respeito ao amplo debate, vale destacar que, ainda que não existisse lei especial concedendo a isenção de impostos, a situação de fato relativa a

---

<sup>10</sup>Art. 12º - Os benefícios previstos nos artigos anteriores serão concedidos caso a caso, por proposta do poder executivo, mediante projeto de lei a ser apresentado à Câmara Municipal, instruído com todos os documentos exigidos por lei, inclusive aprovação e autorização dos órgãos competentes.

isenção do ISSQN, diante do pleno adimplemento dos requisitos previsto na Lei municipal nº 913/91, bem como, do cumprimento das obrigações relativas ao desenvolvimento econômico do município e geração de empregos, concretizando inclusive as finalidades estabelecidas pelo próprio poder público, se estabilizou e se consolidou ao longo do tempo, confirmando na situação de fato o benefício fiscal concedido pela norma.

Esta afirmação decorre da aplicação dos princípios da proteção da confiança e da boa-fé, os quais estão diretamente atrelados ao princípio da segurança jurídica.

No caso concreto, a pessoa jurídica praticou atos confiando que o município não romperia a promessa de isenção de impostos por prazo determinado presumidamente legítima, diante dos requisitos legais preenchidos, da doação de terreno e emissão de certidão negativa de débito municipal por mais de 20 (vinte) anos consecutivos.

Humberto Ávila<sup>11</sup> aprofundou a análise desses dois princípios, que se aplicam ao caso analisado: *“Os atos jurídicos podem gerar expectativas para o contribuinte quanto a sua validade e quanto à realização concreta daquilo que prevêem. Essa expectativa pode ser criada de duas formas. Em primeiro lugar, a expectativa pode ser produzida em razão de ato jurídico de cunho geral, impessoal e abstrato. Isso ocorre quando o Poder Público edita atos normativos, como as leis e os regulamentos, que possuem presunção de validade, e, por isso, criam expectativas para o contribuinte quanto ao seu cumprimento. Essa expectativa é protegida pelo ordenamento jurídico por meio de várias normas constitucionais que protegem a continuidade da ordem jurídica como os princípios da segurança jurídica, da irretroatividade, da proteção do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. Quando um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento, há a incidência do princípio da proteção da confiança. Em segundo lugar, a expectativa pode ser formada em razão de*

---

<sup>11</sup>ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan/2006.

*ato jurídico de cunho individual, pessoal e concreto. Isso ocorre quando o Poder Público tem contatos individuais com os particulares, especialmente por meio de atos administrativos, que instituem uma relação concreta de confiança na administração, por meio de seu representante, quanto ao seu cumprimento. Essa expectativa é protegida pelo ordenamento jurídico por meio de várias normas constitucionais que protegem a continuidade da ordem jurídica, como os princípios da segurança jurídica e da moralidade administrativa. Quando um ato administrativo cria uma expectativa para o particular quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da boa-fé objetiva. Para que o princípio da boa-fé possa ser aplicado é necessária a concorrência de vários requisitos, a saber: (1) relação entre o Poder Público e o contribuinte baseada em ato ou contrato administrativo cuja validade seja presumida; (2) relação concreta envolvendo uma repetição de comportamentos de forma continuada, uniforme e racional por uma pluralidade de agentes fiscais que executam o ato ou o contrato administrativo como se válido fosse; (3) relação de confiança envolvendo as partes e terceiros; (4) relação de causalidade entre a confiança do e os atos praticados pelo Poder Público; (5) situação de conflito entre o comportamento anterior e o atual por parte do Poder Público; (6) continuidade da relação por período inversamente proporcional à importância do ato ou contrato administrativo aplicado”.*

No caso em questão, a relação de confiança entre a pessoa jurídica e o Município era explícita.

A medida que o contribuinte preencheu todos os requisitos da lei e o Município, por sua vez, emitiu certidões negativas de débitos municipais de forma contínua e ininterrupta por mais de 20 (vinte) anos, está demonstrado de forma inequívoca que a relação entre as partes era baseada em ato – no caso, a Lei municipal nº 913/91 - cuja validade, vigência e eficácia todos presumiam. Esta postura da administração pública reconhecendo a existência do benefício fiscal – isenção do ISSQN em razão da Lei nº 913/91 – e emitindo as certidões negativas, se repetiu de forma contínua e uniforme por mais de 20 (vinte) anos.

A relação de confiança entre as Partes se consolidou nesse período desde o momento em que a pessoa jurídica se instalou no município e cumpriu os requisitos para ali se instalar, contribuindo para o desenvolvimento econômico e social local.

Também se dá da mesma forma a relação de causalidade, já que a empresa ali se instalou na confiança de que o Poder Público manteria em vigor o benefício fiscal pelo prazo determinado que fora concedido no início dos anos 90 e se manteve em vigor aos “olhos” da municipalidade durante mais de 20 (vinte) anos.

Assim, diante do princípio da proteção da confiança, do princípio da boa-fé e da segurança jurídica, um benefício fiscal assegurado e mantido por mais de 20 (vinte) anos não pode ser anulado ou revogado, apenas em razão de uma aparente ausência de regularidade formal, especialmente quando os demais requisitos exigidos pela lei foram atendidos pelas Partes.

O STF tem entendimento no mesmo sentido, vejamos trecho de decisão do Ministro Celso de Mello, proferido no acórdão do MS 25805 AgR/DF:

O que se revela incontroverso, *nesse contexto*, é que, os postulados da **segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da proteção da confiança**, *enquanto expressões do Estado Democrático de Direito*, mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo *as de direito público* (RTJ 191/922, Rel. p/o acórdão Min. GILMAR MENDES), em ordem a viabilizar a incidência desses mesmos princípios sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado (os Tribunais de Contas, inclusive), para que se preservem, *desse modo*, situações consolidadas e protegidas pelo fenômeno da “*res judicata*”.

Em sua decisão, o ministro Celso de Mello citou ainda a “Proteção da Confiança”, segundo a qual “*A fluência de longo período de tempo culmina por consolidar justas expectativas no espírito do administrado e, também, por incutir, nele, a confiança da plena regularidade dos atos estatais praticados, não se justificando – ante a aparência de direito que legitimamente resulta de tais circunstâncias – a ruptura abrupta da situação de estabilidade em que se mantinham, até então, as relações de direito público entre o agente estatal, de um lado, e o Poder Público, de outro.*”

Além disso, acrescente que se não há prejuízo em sentido amplo, não há razão para anular o ato administrativo. É nesse sentido a jurisprudência pátria:

“Administrativo. Funcionário de fato. Investidura baseada em norma posteriormente declarada inconstitucional. A nulidade não envolve umas das fases de ato complexo, de mera execução de ordem legítima, com a sua consequência normal e rotineira.

Aparência de legalidade e inexistência de prejuízo” (RE nº 78.533/SP. 2ª Turma, Rel. Ministro Décio Miranda)

No caso em questão, a pessoa jurídica atendeu todas as contrapartidas exigidas pelo município, dando plenitude aos direitos e obrigações decorrentes da isenção que lhe fora concedida por prazo certo.

Na continuidade deste mesmo julgamento, completou o Ministro: *“Toda nulidade há de se corresponder a uma finalidade prática. Não se decreta nulidade simplesmente pelo amor à formalidade que poderia ter sido repetida nas mesmas condições, com ratificação do efeito produzido”*.

Há de se destacar que não pode ser anulado ou revogado um benefício fiscal quando deu causa a situações que já se consolidaram e estabilizaram no tempo.

O STJ segue esse mesmo entendimento no que tange a estabilidade das relações jurídicas já consolidadas e sua manutenção ao longo do tempo:

“Administrativo. Concurso público. Princípio da legalidade. Sua harmonização com a estabilidade das relações jurídicas e a boa-fé. Candidata admitida a concurso antes de completar a idade mínima prevista no edital. Recusa de nomeação da candidata que além de aprovada já atingira a idade limite. Ilicitude da recusa. Recurso especial não conhecido. (...) Na avaliação da nulidade do ato administrativo é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade, para que ele se coloque em harmonia com os princípios da estabilidade das relações jurídicas, da boa-fé e outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito” (REsp nº 6.518/RJ. 1ª Turma, Rel. Ministro Gomes de Barros).

Portanto, o que a jurisprudência demonstra de forma inequívoca é que a suposta ausência de lei específica sobre a isenção, não basta para anular ou revogar direitos – no caso em questão, a isenção - já reconhecidos e consolidados ao longo do tempo, especialmente quando o beneficiário agiu com boa-fé.

Eis trecho do voto do Ministro Gomes de Barros, no julgamento acima citado: *“Esta vitoriosa corrente jurisprudencial gerou-se de uma constatação: em tema de nulidade do ato administrativo, é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade formal, para que ele se coloque em harmonia com outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito. O princípio da legalidade gerou outro: o do*

*primado dos interesses públicos sobre os particulares. Este princípio, erigido em preceito maior do Direito Administrativo foi, desgraçadamente, levado a exageros e deformações. Assim, “os superiores objetivos da administração” foram muitas vezes confundidos com os subalternos interesses do príncipe. O sagrado postulado, vítima de solertes fraudes, transformou-se em caldo de cultura, onde proliferaram e se desenvolveram o Fascismo e tantas outras espécies de tiranias. A necessidade de colocar freios a tão dolorosos exageros trouxe à evidencia antigos valores, até então relegados ao discreto plano do Direito Privado. Constatou-se que a estabilidade da ordem jurídica depende de que se prestigiem entidades da boa-fé e a segurança das relações jurídicas. Em lenta e segura evolução, a Doutrina e a Jurisprudência aproximam-se de uma solução de equilíbrio entre aqueles valores simétricos”.*

O voto em questão traz importante ponderação sobre o princípio da legalidade, ao demonstrar que o mesmo deve ser compatibilizado e se articular com outros princípios, como o da boa fé, por exemplo. Aliás, não é porque o princípio da legalidade é extremamente importante no Direito Tributário que não deva se compatibilizar com outros princípios. Mesmo porque, atos praticados tanto pelo administrado quanto pela administração, com fundamento em ato administrativo e lei presumidamente válidos, devem produzir regularmente seus efeitos, pois encontram no princípio da boa fé e da proteção à confiança a sua eficácia.

Diante disso tudo fica claro que a suposta ausência, em tese, de lei específica instituidora da isenção, não basta para afastar a manutenção do direito adquirido à isenção, protegido neste caso, no mínimo, pelo princípio da proteção da confiança e da boa-fé.

Também deve ser lembrado que qualquer projeto de lei visando a concessão de isenção, é de iniciativa exclusiva do Poder Executivo. É este o ente público que possui competência para encaminhar referido projeto de lei.

Portanto, não se pode atribuir ao contribuinte alguma responsabilidade pela suposta omissão estatal, especialmente quando este mesmo poder público age de forma ininterrupta como se não houvesse a menor necessidade de aprovar uma nova lei.

Por outro lado, o próprio conjunto normativo existente, permite assegurar que o Poder Executivo local não foi omissor. Esse conjunto de normas veiculadas pela

Lei nº 913/91 que já citamos até aqui, somados aos fatos concretos, como doação do terreno, instalação da empresa, cumprimento das contrapartidas exigidas para gozar da isenção, além das certidões negativas de débitos expedidas por mais de 20 (vinte) anos pela municipalidade e nenhum ato administrativo voltado à possível constituição do crédito tributário neste mesmo período, deixa claro e de forma incontestável que o Poder Executivo local não só queria como concedeu a isenção do ISSQN por prazo certo, assim como também entendeu que o conjunto normativo citado já era suficiente para a validade, vigência e eficácia da norma de isenção, inexistindo qualquer vício formal na concessão da mesma.

Some-se, ainda, a esses argumentos, o fato de que o benefício fiscal não pode ser anulado ou revogado quando a sua manutenção contribuir para a concretização de algumas finalidades que o próprio Poder Público local deve realizar. Vejamos decisões do STJ neste sentido:

“Tributário – Isenção concedida para incentivar projeto empresarial – Revogação – CTN, art. 178. A isenção fiscal deve ser revogada tão logo desapareça o interesse público que a motivou. No entanto, se o benefício foi outorgado como incentivo a determinado projeto empresarial, é defeso revogá-la, enquanto se mantiver em execução o projeto. Do contrário, [haveria] reprovável deslealdade, que não se deve permitir ao Estado. Alcance do art. 178 do CTN” (REsp. nº 1073/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Gomes de Barros).

“Conclusão inarredável, em face do texto do respectivo ato declaratório, expedido pela autoridade fiscal, onde a entidade é apontada como a principal interessada, vínculo esse que a reveste de legitimidade irrecusável para pleitear o cumprimento daquele ato. Incentivo que, diante das circunstâncias apontadas, se tornou insuscetível de revogação ou modificação, ainda que por efeito de lei, antes de concluída as obras programadas, sem flagrante atentado ao ato jurídico perfeito. Configuração inequívoca de hipótese excepcionada no artigo 178 do CTN” (REsp. nº 1.841/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão)

Isto posto, está consolidado o entendimento dos tribunais superiores, de forma inequívoca, que na avaliação da manutenção ou não de atos administrativos ou de práticas nele baseadas, devem ser considerados todos os interesses que seriam afetados com sua anulação.

Nesse mesmo sentido, o entendimento do STF:

“Não há cuidar, pois, de isenção pura e simples, data vênua, do entendimento esposado pelo eminente Ministro Oscar Corrêa, no RE 105.486, pois tal isenção não é simples liberalidade concedida em caráter geral ou impessoal, uma vez que cria uma situação jurídica individual, referida à execução de um projeto de obra de utilidade pública. Alguns autores dão a isenção condicional o caráter contratual, embora não derive necessariamente de contrato. Descartando tal redução simplista, pode-se lembrar Francisco Campos, ao dizer que **a isenção tributária, uma vez concedida como equivalente ou em troca de uma prestação, não pode ser revogada pelo poder que a concedeu**” (RE nº 113.149, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves).

## 6. A COMPATIBILIDADE DA LEI MUNICIPAL Nº 913/91 COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional trata a isenção como espécie de exclusão do crédito tributário, especialmente em seus artigos 176 a 179.

Nos termos do artigo 176, a isenção decorre de lei que especifique as condições e requisitos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Já o artigo 178, determina que se o benefício fiscal for concedido por prazo certo e em função de determinadas condições, não poderá ser modificado ou revogado. E o artigo 179, ao seu turno, determina que a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Pois bem, quando analisamos a Lei nº 913/91, o seu art. 1º, diz que isentará de todos os impostos municipais as empresas que se instalarem no município. E nos incisos do mesmo artigo, estabelece o prazo de duração da isenção, de 10 (dez) até 30(trinta) anos, conforme o capital social inicial da empresa.

Já no artigo 8º desta lei, encontramos os requisitos que a pessoa jurídica deve atender para fazer jus à isenção, tais como possuir personalidade jurídica, idoneidade financeira, se instalar no município, apresentar projeto de instalação e investimento.

Portanto, observamos que as normas veiculadas pela Lei nº 913/91 estão plenamente compatíveis com as normas sobre isenção do Código Tributário Nacional, o

que nos permite reiterar a validade, vigência e eficácia da isenção prevista de forma geral na Lei nº 913/91 e corroborada através dos requisitos atendidos pela pessoa jurídica, pela emissão de certidões negativas de débito por mais de 20 anos e doação de terreno para instalação da empresa, situações estáveis e consolidadas entre as Partes.

Assim, diante da validade da isenção, seja pela sua previsão legal geral ou pelo pleno adimplemento dos requisitos para tanto, bem como, do cumprimento das obrigações relativas ao desenvolvimento econômico do município e geração de empregos, concretizando inclusive as finalidades estabelecidas pelo próprio poder público, estabilizou-se e consolidou-se ao longo do tempo a isenção, confirmando na situação de fato o benefício fiscal concedido pela norma.

Portanto, à luz de tudo que foi exposto, estamos diante de uma situação concreta de isenção condicional, onde a lei expressamente dispõe sobre quais requisitos devem ser preenchidos pelo futuro beneficiário para que ele possa usufruir dessa vantagem. Roque Antonio Carraza<sup>12</sup>, discorrendo sobre as isenções condicionais, afirma que bastará preencher os requisitos previstos na lei isentiva que o beneficiário pode fruir da mesma.

## 7. CONCLUSÕES

Todas as análises que realizamos desta Lei nº 913/91, dos atos praticados pelo sujeito ativo da obrigação tributária, no caso o Município e, o preenchimento dos requisitos e contrapartidas necessários à concessão do benefício fiscal, nos leva a concluir que esta lei já é uma lei específica que traz em seu bojo a isenção, porque apresenta todos os requisitos necessários para sua validade, vigência e eficácia, bem como os requisitos exigidos pelo artigo 176 do Código Tributário Nacional, dispensando a exigência de uma nova lei que traga normas com signos de linguagem mais explícitos e especiais, tais como isenção ou o nome do beneficiado.

Concluimos, também, que o citado artigo 12 não afasta a validade, vigência e eficácia da norma de isenção. As demais normas expressamente previstas na lei bem como as situações de fato e concretizadas ao longo do tempo, especialmente o cumprimento dos requisitos legais pelo contribuinte e, por outro lado, o reconhecimento explícito da municipalidade durante longos anos no sentido de que a isenção era válida,

---

<sup>12</sup> Obra citada, p. 394.

vigente e eficaz, mediante doação de terreno para instalação da empresa e expedição de certidão negativa de débito, asseguram de forma incontestada que a isenção foi concedida pela própria Lei nº 913/91.

No contexto apresentado, a tentativa do Município em invocar o artigo 12 da Lei nº 913/91, mais de 25 anos após a sua promulgação, para justificar a inexistência da isenção, fere frontalmente os princípios da proteção à confiança, da boa fé e da segurança jurídica, os quais aplicam-se ao caso concreto, onde nos deparamos com comportamentos continuados e consolidados ao longo do tempo e relações estáveis e de confiança entre as Partes. Além disso, a relação entre o Município e a pessoa jurídica é baseada na expectativa quanto ao cumprimento de um ato normativo com validade presumida.

A isenção provisória, ainda que pudesse levar ao entendimento de que também deveria ser concedida apenas mediante lei específica, acaba corroborando com o conjunto normativo que autoriza interpretar que a própria Lei nº 913/91 já havia concedido a isenção desde sua criação, afinal de contas, a provisoriedade se justifica exclusivamente pela conveniência do interesse público, que buscava a instalação imediata de empresas em seu território, de forma a fomentar o desenvolvimento social e econômico local. Portanto, este ato jurídico, ainda que provisório, tinha o condão de aperfeiçoar-se ao longo de um período de tempo de forma a se tornar definitivo.

Não há como interpretar de outra forma a Lei nº 913/91, porque todo o seu conjunto bem como a prática de atos ao longo de mais de 25 anos, consolidaram ao longo do tempo a interpretação segundo a qual a isenção prevista na Lei nº 913/91 está protegida pelos princípios da segurança jurídica, da proteção à confiança e boa fé.

Por outro lado, desconsiderando as situações de fato expressas anteriormente, entendemos que estamos diante de verdadeira isenção condicional por prazo certo, onde o atendimento por cada uma das partes, seja o sujeito ativo quanto o sujeito passivo, de suas obrigações expressamente previstas na lei, supri a ausência de uma eventual lei específica sobre cada caso concreto e isso porque o conjunto normativo autoriza a interpretação conjunta de todas as normas veiculadas na Lei nº 913/91.

Justifica também esse entendimento o fato de que o sistema do direito positivo é um conjunto articulado de normas que devem ser interpretadas em conjunto, já que o sistema se encontra em constante movimento, articulando as normas dentro do sistema de forma a permitir a melhor interpretação, sempre voltada à aplicação do direito. Aliás, esse é um dos principais aspectos da intertextualidade e inesgotabilidade da interpretação. Apesar dessas normas serem autônomas, é na relação articulada que elas se mantêm dentro do sistema do direito positivo, que encontram a plenitude.

Por fim, em relação a regra matriz de incidência do ISSQN propriamente dita, a Lei nº 913/91 afeta diretamente o critério pessoal do sujeito passivo e o critério temporal. O critério pessoal é atingido à medida que exclui da classe dos sujeitos passivos que devem cumprir o dever jurídico de pagar o imposto aqueles sujeitos que preencherem os requisitos expressamente previstos na Lei nº 913/91. Já o critério temporal é atingido à medida que tal benefício fiscal se aplica durante prazo certo e determinado de 10 anos até 30 anos, dependendo das condições fixadas na própria lei, corroborando o entendimento de que se trata de verdadeira isenção consolidada.

Assim, fundamentado nos princípios da segurança jurídica, da proteção à confiança e da boa fé, podemos afirmar que a validade, vigência e eficácia da isenção não dependem exclusivamente de lei específica, podendo ser sustentada também por uma lei geral, pela estabilidade das relações de fato e dos comportamentos reiterados e continuados da administração pública e do contribuinte, expressão máxima da confiança que um depositou no outro diante de expectativas adimplidas perante normas presumidamente válidas, vigentes e eficazes.

## 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/humberto-avila/beneficios-fiscais-invalidos-e-a-legitima-expectativa-dos-contribuintes>. Acesso em: 06.07.2019.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 3ª edição, 3ª tiragem, 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 7ª Edição, Revista e Ampliada, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 21ª Edição, 2009.

\_\_\_\_\_ *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 4ª. Ed. Rev. e Amp., 2011.

\_\_\_\_\_ *Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Editora Saraiva, 10ª Edição Rev. e Atual., 2015.

\_\_\_\_\_ *Isonções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade*", In *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 33, Dialética, São Paulo, jun/1998.

SILVA, Veríssimo Tarrago da. *O princípio da proteção à confiança no âmbito do direito tributário*. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/228549782\\_O\\_PRINCIPIO\\_DA\\_PROTECA\\_O\\_A\\_CONFIANCA\\_NO\\_AMBITO\\_DO\\_DIREITO\\_TRIBUTARIO](https://www.researchgate.net/publication/228549782_O_PRINCIPIO_DA_PROTECA_O_A_CONFIANCA_NO_AMBITO_DO_DIREITO_TRIBUTARIO). Acesso em 06.07.2019.