

OS EFEITOS DA SOLIDARIEDADE NAS ISENÇÕES E REMISSÕES

Paulo Alves da Silva Paiva¹

RESUMO

A solidariedade, instituto originário do direito privado, caracteriza-se quando numa mesma obrigação há mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um deles com direito ao crédito todo, ou obrigado a pagar a dívida toda. Na seara tributária não se reconhece a solidariedade ativa, mas apenas a passiva, que consiste numa forma de graduação da responsabilidade dos sujeitos que integram o polo passivo da obrigação tributária. Na solidariedade tributária a regra é que, havendo isenção ou remissão do crédito, todos os devedores solidários são exonerados, a não ser que a isenção ou remissão tenha sido outorgada pessoalmente a um ou a algum deles, caso em que subsistirá a solidariedade quanto aos demais pelo saldo remanescente, ou seja, depois de descontada a cota parte do que foi incluído expressamente na regra de isenção ou remissão.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Isenção. Remissão.

ABSTRACT

Solidarity, originating in private law institute, characterized it as a requirement for more than one creditor or more than one borrower, each entitled to entire credit, or required to pay the entire debt. In the tax area do not recognize the active solidarity, but only the passive, which is a form of degree of responsibility of the individuals that make up the passive pole tax liability. Solidarity tax rule is that, with credit exemption or remission, all several debtors are exempt, unless the exemption or remission has been granted to a person or some of them, if they stand in solidarity on the other by balance, ie, after deducting the share part of what was included explicitly in the rule of exemption or remission.

KEYWORDS: Tax Liability. Solidarity. Exemption. Remission.

1. Introdução

Ao tratar dos efeitos da solidariedade na relação jurídica obrigacional tributária, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que a isenção e a remissão de crédito exoneram todos os obrigados, salvo quando outorgadas pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo remanescente (art. 125, II, do CTN).

¹ Mestre em Direito Internacional Econômico e Tributário pela Universidade Católica de Brasília. Professor do Centro Universitário Uninovafapi. Membro do Grupo de Estudos de Direito Público do Centro Universitário Uninovafapi. Procurador da Fazenda Nacional.

À luz do Código Civil brasileiro (CCB), a solidariedade caracteriza-se quando, na mesma obrigação, concorrem mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um deles com direito, ou obrigado, à dívida toda (art. 264, do CCB).

No direito privado, a solidariedade é retratada como uma modalidade de obrigação. Ao dispor sobre a obrigação solidária, o Código Civil confere amplo tratamento ao tema, disciplinando o instituto tanto no polo ativo quanto no polo passivo da relação jurídica obrigacional. Na solidariedade ativa – que se configura entre credores – cada um deles pode, individualmente, exigir o crédito na sua integralidade. Já a solidariedade passiva trava-se entre os devedores, que podem ser individualmente demandados para efetuar o cumprimento da prestação tributária na sua inteireza, sem poder de reivindicar o benefício de ordem.

O presente trabalho procura discorrer a respeito dos efeitos da solidariedade quando houver isenção ou remissão de crédito tributário numa relação jurídica em que haja pluralidade de devedores unidos pelo vínculo da solidariedade, o que exigirá uma incursão teórica nos institutos da solidariedade, da isenção e da remissão.

Trata-se de tema árido de discussões judiciais. Praticamente inexistem julgados que enfrentem diretamente a questão, provavelmente porque as disposições legais pertinentes à matéria ostentam clareza solar, não dando margem a dubiedades interpretativas. Além disso, no que tange à outorga de isenção, o legislador estabeleceu um critério apriorístico de interpretação ao impor a observância do método literal (art. 111, do CTN), vedando, dessa forma, a extensão dos efeitos da norma de isenção a quem não estiver nela contemplado, situação que se estende também à remissão, pois esta constitui uma exceção à regra geral da inalterabilidade do crédito tributário constituído.

Predomina junto ao Poder Judiciário o entendimento de que é vedada a extensão dos efeitos das normas de isenção e remissão a quem não foi expressamente nelas incluído, ao argumento de que não cabe ao Poder Judiciário o papel de legislador positivo. Trata-se de

tema por demais pacificado na jurisprudência nacional, inclusive com pronunciamentos da Corte Suprema, conforme restou estipulado no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. REMISSÃO MP Nº 67/02. EXTENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O artigo 172 do CTN determina a necessidade de lei específica aos casos de remissão. Portanto, cabe ao legislador avaliar o interesse público nela envolvido. Se concedida a um grupo de pessoas - consoante suas características subjetivas - o é por critério político. Cabe ao Poder Judiciário apenas analisar a validade dessa remissão, consoante os princípios constitucionais e o sistema legislativo. Considerada ela imoral, antisonômica ou irrazoável, deve ser cassada.

2. Válida, não deve a remissão ser estendida pelo Poder Judiciário - como reiteradamente afirma nosso Excelso Tribunal -, porque a ele cabe somente legislar de forma negativa.

(TRF4 - AMS 4164 SC 2002.72.08.004164-7, Rel. MÁRCIO ANTÔNIO ROCHA, Julg. 21/09/2004).

Outro ponto que também foi objeto de apreciação do STF diz respeito à impossibilidade do Poder Legislativo delegar ao Executivo a prerrogativa de conceder, por regulamento, benefícios fiscais como remissão, isenção ou anistia. Veja-se o seguinte julgado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA LIMINAR. TRIBUTÁRIO. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA QUE DÁ AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Ocorrência, no caso, de atuação ultra vires do Poder Legislativo, consubstanciada na abdicação de sua competência institucional em favor do Poder Executivo, facultando a este, mediante ato próprio, a prerrogativa de inovar na ordem jurídica em assunto (liberalidade estatal em matéria tributária) na qual a Constituição Federal impõe reserva absoluta de lei em sentido formal. Precedentes: ADI 1.247-MC, DJ 08.09.95 e ADI 1.296-MC, DJ 10.08.95, ambas de relatoria do Ministro Celso de Mello. 2. Presença de plausibilidade jurídica na tese de inconstitucionalidade e de conveniência na suspensão da eficácia do dispositivo atacado. 3. Medida liminar concedida. (ADI 3462 MC/PA, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Julg. 08/09/2005, DJ 21/10/2005).

Há fundamento constitucional para tal entendimento, pois, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, qualquer subsídio, isenção, anistia ou remissão relativos a tributo só podem ser concedidos mediante lei específica federal, estadual ou municipal, tendo como tal aquela que regule com exclusividade a matéria relativa a tais benefícios fiscais ou a que trate do tributo a que se reporta a isenção ou remissão.

2. Solidariedade no Direito Tributário

O CTN disciplina a solidariedade ao tratar da sujeição passiva tributária, afastando a possibilidade de existir solidariedade no polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária,

o que decorre do caráter privativo da competência tributária e da vedação que o ordenamento jurídico impõe, como regra, à bitributação.

A doutrina pátria identifica a solidariedade como uma modalidade de responsabilidade tributária. Amparando-se nas lições de Rubens Gomes de Sousa, Sacha Calmon divide a sujeição passiva do responsável tributário – sujeição passiva indireta – em dois tipos: 1) responsabilidade por substituição; e 2) responsabilidade por transferência. Esta última desdobra-se em três subtipos, a saber: solidariedade, sucessão e responsabilidade (SOUSA apud COELHO, 2002).

Inspirando-se também em Rubens Gomes de Sousa, depois de distinguir o sujeito passivo direto (contribuinte) do sujeito passivo indireto (responsável), Eduardo Sabbag (2009) sistematiza a responsabilidade em dois grandes grupos: responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência, sendo que, na visão do autor, a última modalidade se divide em: a) responsabilidade por solidariedade, b) responsabilidade dos sucessores e c) responsabilidade de terceiros.

Assim, para Sabbag (2009), a responsabilidade solidária constitui um tipo de responsabilidade por transferência.

Esta concepção doutrinária que tipifica a solidariedade como modalidade de responsabilidade tributária, muito embora seja defendida por renomados autores nacionais, não reflete bem a realidade das coisas.

Considerada em sentido estrito, a responsabilidade tributária reflete a sujeição passiva daquele que não detém a condição de contribuinte. Sujeito passivo é expressão genérica que identifica o contribuinte e o responsável. Nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com o fato ou situação que constitua o respectivo fato gerador da obrigação. Responsável, por sua vez, é aquele que, sem se revestir da condição de contribuinte, tenha obrigação decorrente de disposição expressa de lei.

A prevalecer o entendimento doutrinário que enxerga a solidariedade como uma modalidade de responsabilidade, sua ocorrência estaria restrita à figura do responsável tributário e não se estenderia ao contribuinte. Todavia, é perfeitamente possível haver solidariedade entre contribuintes, e entre estes e os responsáveis. A primeira hipótese verifica-se quando duas pessoas são proprietárias *pro indiviso* de determinado imóvel urbano, caso em que ambas respondem solidariamente, na condição de contribuintes, pelo imposto predial e territorial urbano, podendo a Fazenda Pública direcionar a cobrança do tributo aos dois proprietários conjuntamente ou a qualquer um deles isoladamente.

Este entendimento encontra apoio na doutrina de Misabel Derzi, que, em nota de atualização do clássico de Aliomar Baleeiro – Direito Tributário Brasileiro – muito claramente expressou:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo (BALLEIRO, 2006, p. 729).

O entendimento acima esposado em abordagem lógica e científica, merece todos os encômios e coaduna-se perfeitamente com a sistematização dada pelo Código Tributário Nacional à matéria. Com efeito, esse diploma legal não relacionou a solidariedade como modalidade de responsabilidade, mas tratou-a como uma qualidade da sujeição passiva que envolve os sujeitos que integram o polo passivo da obrigação tributária, na hipótese de haver pluralidade de sujeitos. As três modalidades de responsabilidades elencadas pelo CTN são: a) responsabilidade dos sucessores, b) responsabilidade de terceiros e c) responsabilidade por infrações.

Os institutos da solidariedade, subsidiariedade e exclusividade, na forma como estão retratados no CTN, não indicariam modalidades, mas graduação da responsabilidade dos sujeitos passivos. Na solidariedade, cada devedor comum responderia pela dívida toda, sem exoneração dos demais. Na exclusividade, por sub-rogação, uma pessoa substitui outra no polo passivo, deixando a substituída desonerada de qualquer responsabilidade. A subsidiariedade, por sua vez, permite que o devedor subsidiário somente seja demandado quando houver impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo devedor principal, por não ter este patrimônio suficiente para adimpli-la.

3. Efeitos da solidariedade nas isenções e remissões tributárias

Os efeitos da solidariedade no âmbito da relação jurídica obrigacional tributária estão elencados no art. 125, do CTN, que assim dispõe:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Cumprido salientar que, ao regular os efeitos da solidariedade, o CTN o fez de forma supletiva, permitindo que os entes políticos, no exercício da competência tributária, disponham de forma diversa.

Esse caráter supletivo das normas do CTN no tocante aos efeitos da solidariedade recebeu severas críticas de Sacha Calmon Navarro Coelho, que assim leciona:

Um dos defeitos do CTN é o de sempre utilizar a ressalva da lei ordinária. Aqui, no art. 125, diz-se: 'salvo disposição de lei em contrário...' É como se o enunciado do artigo somente valesse na ausência de disposição em contrário, fixada em lei federal, estadual ou municipal. No fundo, o CTN é lex legum ou lei sobre como fazer leis, e essas ressalvas são impertinentes. Trazem a datação de um tempo em que ainda se temia a centralização, por força da CF/46, altamente descentralizador. A federação fiscal impunha-se. O CTN não é, de modo algum, texto supletivo senão que dirigente, fundante, uniformizador (COELHO, 2002, p. 377-8).

Não existe, no campo da solidariedade, uma regra absoluta que se estenda a todos os devedores os efeitos da isenção do tributo ou da remissão do crédito tributário. Tudo dependerá da natureza dessa isenção ou remissão – se objetiva ou subjetiva.

A compreensão dos efeitos da solidariedade em relação à isenção e à remissão exige uma abordagem, ainda que sucinta, dos dois institutos.

A isenção fiscal constitui modalidade de desoneração tributária. Salvo raras exceções, a isenção é prerrogativa do ente político competente para instituir e cobrar o tributo. O poder de isentar é inerente ao poder de tributar, sendo vedadas as denominadas isenções heterônomas (art. 151, III, da Constituição Federal), quais sejam, isenções concedidas por ente político que não detém o poder de tributar.

A regra acima admite três exceções, a saber: a) isenção de ICMS na exportação de serviços e mercadorias para o exterior (art. 155 §2º, XII, alínea e); b) isenção de ISS na exportação de serviços para o exterior (art. 156 §3º, II); e c) isenção concedida no âmbito dos tratados e das convenções internacionais.

Embora a Constituição Federal só faça menção às duas primeiras hipóteses, o Supremo Tribunal Federal admitiu a isenção de tributos federais, estaduais ou municipais concedida no âmbito dos tratados internacionais, por entender que, nesse caso, a isenção estaria sendo concedida pela República Federativa do Brasil e não pela União.

O conceito de isenção é controverso na doutrina pátria. Há duas importantes correntes a respeito do tema. A primeira define isenção como sendo a dispensa legal do pagamento do tributo devido ou, como impropriamente dizem, do crédito tributário, não se confundindo com a não incidência, que consiste no conjunto dos fatos não alcançados pelas regras de incidência tributária. Esta é a posição predominante na doutrina tradicional, refletindo o pensamento dos autores do CTN, norma que reforça esse entendimento ao tipificar a isenção como causa de exclusão do crédito, ou seja, a isenção não afasta a incidência, não impede a ocorrência do

fato gerador e nem tampouco obsta o nascimento da obrigação tributária, mas apenas exclui o crédito, tornando desnecessária a sua constituição pelo lançamento tributário. Para Rubens Gomes de Sousa (SOUSA apud CARRAZA, 2004), isenção é o favor fiscal concedido por lei, que dispensa o pagamento de um tributo devido.

Da mesma forma, Geraldo Ataliba posicionou-se no sentido de que *isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido*. E prossegue este autor dizendo que *na isenção, verifica-se o fato gerador e ocorre a incidência; entretanto, como não é exigido o crédito tributário, em virtude da dispensa do pagamento, não se recolhe o tributo* (ATALIBA apud LUNARDELLI, in PEIXOTO e LACOMBE, 2005). A jurisprudência do STF se alinha nessa mesma direção, pois entendeu, por reiteradas vezes, que *isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação* (ADI 286/RO, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, DJ de 30/08/2002).

Apesar da existência de tese contrária encampada por prestigiada corrente doutrinária, a posição do STF vem se mantendo por longos anos. A propósito, veja-se o julgado abaixo, prolatado ao tempo em que ainda vigorava a Constituição de 1946:

ICM. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO QUE SE FEZ POR MEIO DO CONVENIO N. 7 DE 13.06.80, APROVADO PELO DÉCRETO LEGISLATIVO ESTADUAL N. 3.107, DE 6.11.80. PRINCÍPIO DA ANUALIDADE. INEXISTÊNCIA, NO CASO, DE OFENSA AO ARTIGO 23, PAR-6. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E AUSÊNCIA, A PROPOSITO, DE DISSÍDIO DE JURISPRUDÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284 QUANTO A MERA ALEGAÇÃO DE VIGENCIA DE 'DISPOSITIVO DA LEI COMPLEMENTAR N. 24, DE 7.1.75'. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANUALIDADE (PAR-29 DO ARTIGO 23 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL) NÃO ALCANCA A ISENÇÃO DE TRIBUTO, POIS ESTA, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, É CARACTERIZADA, NÃO COMO HIPÓTESE DE NÃO-INCIDENCIA, MAS, SIM, COMO DISPENSA LEGAL DO PAGAMENTO DE TRIBUTO DEVIDO. O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE EM MATÉRIA DE ISENÇÃO DE TRIBUTO TEM, EM NOSSO DIREITO, CARÁTER MERAMENTE LEGAL, RESULTANDO DO INCISO III DO ARTIGO 104 DO C.T.N. O QUAL SE RESTRINGE AOS IMPOSTOS SOBRE A RENDA, RESTRIÇÕES QUE NÃO FORAM ALTERADAS PELA MODIFICAÇÃO QUE A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 INTRODUZIU NO ARTIGO 178 DO C.T.N. E QUE, ALÉM DE DIZER RESPEITO APENAS A RESSALVA INICIAL DESSE ARTIGO (QUE NADA TEM QUE VER COM O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANUALIDADE, TANTO QUE SE APLICA A ISENÇÕES DE TRIBUTOS QUE A PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO EXCEPCIONA QUANTO A ESSE PRINCÍPIO), PIORA A POSIÇÃO DO CONTRIBUINTE, MOTIVO POR

QUE NÃO SE PODE INFERIR QUE TENHA ELA PRETENDIDO ALTERAR PARA MELHOR A SITUAÇÃO DESTE, POR HAVER MANTIDO A REMISSÃO AO ARTIGO 104, III, DO C.T.N., SEM QUALQUER MODIFICAÇÃO AS RESTRIÇÕES EXPRESSAS A QUE INCISO ESTA SUJEITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, EM PARTE NELA NÃO PROVIDO (RE 97455/RS, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, Pub. DJ 06-05-1983) (Destques do autor).

Mas, como afirmado, há uma tese diversa, defendida por tributaristas nacionais renomados, que, muito embora ainda não tenha seduzido a maioria, mostra-se bastante simpática e coerente com o fenômeno da imposição tributária. Dentre seus defensores encontram-se Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho, os quais definem a isenção como uma não incidência legalmente qualificada. Para Becker (2007), não há incidência quando há isenção, pois a regra de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

Para Paulo de Barros Carvalho (2007), a proposta de Souto Maior Borges defendida na obra *Isenções Tributárias* muito contribuiu para sedimentar o pensamento de que as isenções tributárias constituem não incidências legalmente qualificadas. Segundo Barros Carvalho, *a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma padrão de incidência mutilando-os, parcialmente.*

Em acertada constatação, Roque Antonio Carraza (2004) chama a atenção para o fato de que a ideia de dispensa legal do pagamento de tributo devido não poderia se aplicar à isenção tributária, mas apenas à remissão do crédito tributário. A isenção, prossegue esse autor, constitui fato jurídico impeditivo da tributação. *Graças a ela, o tributo não recai na pessoa ou no bem a que alude a norma jurídica tributante.*

Instituto distinto da isenção é a remissão. Segundo o Código Civil, *a remissão da dívida, aceita pelo devedor, extingue a obrigação* (art. 385). O Código Tributário nacional inclui a remissão entre as causas de extinção do crédito tributário (art. 156, IV), consistindo, portanto, no perdão de dívida já constituída pelo lançamento tributário.

Trate-se de isenção ou remissão, o efeito destas sobre a solidariedade variará conforme natureza de tais benefícios. Se concedidos de forma objetiva, ou seja, para incidir sobre um bem ou uma situação, não levando em conta as condições pessoais dos devedores, reza o art. 125, II, que a isenção ou a remissão exoneram todos os obrigados.

Recentemente, através da Lei n. 11.941/2009, o Governo Federal concedeu a remissão dos débitos de pequeno valor – até o limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por sujeito passivo – desde que vencidos em data anterior a 31/12/2002. Trata-se de remissão de natureza objetiva, pois não levou em conta a situação pessoal do devedor, mas apenas as características da dívida (valor e data de vencimento). Assim, considerando-se uma situação hipotética em que A e B sejam devedores solidários de débito no importe de R\$ 9.000,00 (nove mil reais), vencido em 30/12/2002, a remissão da Lei em comento exoneraria a ambos os devedores.

Por outro lado, em se tratando de isenção ou remissão de natureza subjetiva – aquelas outorgadas pessoalmente a um ou a alguns dos devedores – apenas a estes aproveita, subsistindo a solidariedade quanto aos demais devedores em relação ao saldo remanescente (art. 125, II, 2ª parte, do CTN).

O exemplo a seguir, fornecido por Sacha Calmon Navarro Coelho, esclarecerá melhor a questão:

Vários irmãos são sócios de um estabelecimento rural. Devem pagar o ITR. Um deles, dono sozinho de casa comercial à beira de um rio, tem-na totalmente inundada com perda do estoque. Lei federal isenta os estabelecimentos e respectivos sócios da região ribeirinha de pagar os impostos da União nos próximos 12 meses (isenção) e dispensa os pagamentos dos créditos tributários existentes à data da lei beneficiadora (remissão). A intenção, por suposto, é ajudar os flagelados. Pois bem, como o ITR é um imposto federal, atinge esse irmão que é proprietário da casa comercial inundada. Ele não pagará ITR, eis que excluído pessoalmente do pólo passivo obrigacional dos impostos federais. Não obstante, os seus irmãos continuam obrigados pelo saldo do ITR a ser pago. Quanto a eles, há solidariedade e obrigação. A isenção e a remissão foram dadas em caráter pessoal. A divisão da obrigação só ocorre para acomodar a saída do devedor remido ou isento (COELHO, 2003, p. 378).

Ao apreciar uma situação semelhante a acima aludida, o STF entendeu que a isenção de imposto de renda concedida em relação à aposentadoria de funcionário público por cardiopatia grave constitui benefício de natureza subjetiva, relacionado e vinculado com os

atributos pessoais do servidor aposentado, não se estendendo à pensionista do referido servidor:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. FUNCIONÁRIO PÚBLICO. APOSENTADORIA POR CARDIOPATIA GRAVE. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. VIÚVA. PENSÃO. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO. 1. Funcionário público. Aposentadoria por cardiopatia grave. Isenção de imposto de renda. Lei 7.713/88. Benefício de natureza subjetiva, relacionada e vinculada com os atributos pessoais do servidor aposentado. Extensão do benefício à pensionista. Impossibilidade. A exclusão do crédito tributário decorre da lei. 2. Superveniência da Lei 8.541/92. Isenção do pagamento de imposto de renda também à pensionista - excetuadas as hipóteses de moléstia profissional -, mesmo que a doença tenha sido contraída após a concessão da pensão. Requisitos e condições especificados em lei não comprovados pela autora. Consequência: improcedência do pedido. Recurso extraordinário não conhecido (RE 233652/DF, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, Pub. DJ 18-10-2002).

Impende salientar que, no exemplo em tela, a não extensão de isenção e remissão aos irmãos dos devedores solidários que não se enquadram na regra federal é reforçada pelo critério apriorístico de interpretação da legislação tributária previsto no art. 111 do CTN, segundo o qual, nos casos de suspensão e exclusão do crédito tributário e na outorga de isenção, impõe-se o uso do método literal, o que afasta a interpretação extensiva.

No mesmo sentido decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em recente julgado, ao não admitir interpretação extensiva em relação à isenção subjetiva de imposto de renda sobre os proventos decorrentes de aposentadoria ou reforma dos portadores de moléstia grave. Eis o julgado:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE A RENDA - PORTADOR DE MOLÉSTIA GRAVE - ISENÇÃO - TERMO INICIAL - DATA DA CONTRAÇÃO DA DOENÇA RECONHECIDA EM LAUDO MÉDICO OFICIAL. 1. O art. 39, § 5º, III, do Regulamento do Imposto de Renda vigente assegura a isenção do referido imposto sobre os proventos decorrentes de aposentadoria ou reforma dos portadores de moléstia grave, desde a data da contração da doença, quando reconhecida em laudo médico oficial. Precedentes. 2. A aplicação do art. 39, § 5º, III, do RIR/99 não implica em interpretação extensiva da isenção subjetiva. 3. Recurso especial não provido. (RESP 200800563935, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJE DATA:05/03/2009, Decisão: 10/02/2009).

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgado a seguir transcrito, reconheceu que a isenção de imposto sobre produtos industrializados (IPI) concedida aos deficientes físicos pela Lei 8.199/91, quando da aquisição de veículos nacionais, é subjetiva, posto que

concedida em função da qualidade de deficiente físico da pessoa do contribuinte, razão pela qual não pode ser estendida para contemplar a aquisição de veículos importados:

TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO DE IPI PARA DEFICIENTES FÍSICOS NA COMPRA DE VEÍCULOS NACIONAIS - LEI 8.199/91 - DESCABIMENTO DA EXTENSÃO DO BENEFÍCIO PARA VEÍCULOS IMPORTADOS. 1 - No universo da Ciência Tributária, todo benefício concedido pelo legislador há de ser interpretado de forma restritiva, SEMPRE. 2 - O Judiciário não pode, a seu bel-prazer, estender isenção tributária, ato discricionário do poder tributante. Neste sentido o artigo 111 do CTN. 3 - Só aproveitam ao similar estrangeiro as isenções objetivas, quais sejam, aquelas concedidas em função da qualidade do objeto, da mercadoria enquanto tal, não tendo nada a ver com a figura do sujeito passivo da obrigação tributária. 4 - No caso vertente, a isenção concedida pela Lei 8.199/91 é subjetiva, foi dada intuitu personae, ou seja, em função da qualidade de deficiente físico da pessoa do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária. 5 - Apelação a que se nega provimento. (AMS 9401225508, Rel. JUÍZA SÔNIA DINIZ VIANA, TRF1, TERCEIRA TURMA, DJ 23/04/1999).

A contrário senso, se a isenção ou remissão for concedida de forma objetiva, não levando em conta as características pessoais do beneficiário, mas reportando-se a um fato ou situação objetivamente considerados, as restrições aqui examinadas não se aplicam a elas.

4. Considerações finais

Na seara do direito tributário, a solidariedade é fenômeno exclusivo da sujeição passiva, pois, em face do caráter privativo da competência tributária, inexiste solidariedade no polo ativo da relação jurídica obrigacional tributária.

Segundo a melhor doutrina, a solidariedade tributária não pode ser considerada uma modalidade de responsabilidade *stricto senso*, pois a mesma ocorre não somente entre responsáveis, mas também entre contribuintes ou entre contribuintes e responsáveis. Melhor seria identificá-la como forma de graduação da responsabilidade *latu senso* dos sujeitos que integram o polo passivo da obrigação, seja na condição de contribuintes, seja na condição de responsáveis.

Ao regular os efeitos da solidariedade, o legislador complementar estabeleceu que a isenção e a remissão do crédito tributário, desde que concedidas de forma objetiva exoneram a todos os devedores solidários. De outro giro, caso estes benefícios sejam outorgados pessoalmente a um ou a alguns dos devedores (isenção e remissão subjetivas), levando em

conta as suas condições pessoais, apenas a estes aproveita, subsistindo a solidariedade quanto aos demais devedores em relação ao saldo remanescente.

A isenção fiscal tem gerado muita controvérsia. A doutrina tradicional a tem como dispensa legal do pagamento do tributo devido, o que a deixa bem distante do instituto da não incidência. Essa é a posição predominante, cujo fundamento encontra-se no próprio Código Tributário Nacional, que a tipifica como mera causa de exclusão do crédito. Não afasta a incidência, nem tampouco impede a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária. O STF vem dando guarida a esse entendimento.

A tese contrária, defendida por tributaristas do porte de Alfredo Augusto Becker, José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho, apresenta uma boa coerência lógica a respeito do fenômeno da imposição tributária. Para estes, isenção é não incidência legalmente qualificada. Onde houver isenção, não poderá haver tributação, pois a regra de isenção subtrai parcela do campo de incidência.

No que tange à remissão do crédito tributário, a realidade é outra, pois, na remissão, tem-se uma causa de extinção de crédito tributário que foi devidamente constituído pelo lançamento, sendo possível afirmar, com acerto, que existe uma hipótese de dispensa do pagamento de tributo devido.

Assim, tanto na isenção quanto na remissão, os efeitos da solidariedade são os mesmos. Se concedidas de forma objetiva sobre determinado bem ou situação, ficam exonerados todos os devedores solidários. Caso contrário, ou seja, sendo tais benefícios outorgados pessoalmente a um ou a alguns dos devedores (isenções e remissões subjetivas), apenas a estes aproveitam, subsistindo a solidariedade quanto aos demais devedores pelo saldo remanescente.

REFERÊNCIAS

BALLEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed., rev., ampl. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev., São Paulo, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães e LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coordenadores). **Comentários ao Código Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.