

Exclusão do crédito tributário

1 A “exclusão” do crédito tributário no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 175, a isenção e a anistia como formas de “exclusão” do crédito tributário.

Difícil encontrar uma explicação sobre o que seria uma “exclusão”. Uma possível razão estaria na concepção que o Código Tributário Nacional adotou para a isenção. Como se viu no Capítulo V, a isenção surge como uma espécie de dispensa de um tributo devido; o crédito tributário surgiria com o fato jurídico tributário, mas a norma isencional dispensaria o pagamento do tributo. Neste capítulo, evidenciar-se-á a dificuldade de se aceitar tal concepção, já que essa forma de dispensar antecipadamente o cumprimento de uma obrigação implica dizer que esta não chega a surgir: não há qualquer pretensão do Estado-credor diante do sujeito passivo, se a hipótese é de isenção.

Outra explicação para a expressão estaria na dualidade obrigação e crédito. Ou seja: por tal raciocínio, embora surgisse a obrigação, a isenção operaria “excluindo” o montante antes do surgimento do crédito¹. Haveria um descompasso entre obrigação e crédito, contrariando a idêntica natureza entre obrigação e crédito, a que se refere o artigo 139 do Código Tributário Nacional. Isto é: a exclusão se diferenciaria da extinção porque esta operaria após o lançamento, enquanto a primeira afastaria a própria “constituição” do crédito tributário.

A última explicação, posto que criativa, não afasta a crítica acima apontada: ela impõe que se defenda que a lei tributária que instituiu o tributo atue, num primeiro momento, dando nascimento à obrigação tributária para, num segundo momento, atuar a norma isentiva (sobre a obrigação já constituída), excluindo o mesmo montante, de modo a impedir o surgimento do crédito. A isenção, noutras palavras, não atuaria quando do fato jurídico tributário, mas em momento posterior, quando do lançamento.

Assim, a isenção surge, na sistemática do Código Tributário Nacional, como hipótese de “exclusão” do crédito tributário, o que se apresenta consistente com a dualidade entre obrigação e crédito. Diga-se desde já que essa explicação, posto aparentemente coerente, não afasta a crítica que se fará abaixo à ideia de que a isenção operaria em momento posterior ao surgimento da obrigação. Afinal, se fosse aceita essa teoria, então a obrigação surgiria, plena, mesmo diante da isenção; o que não se teria seria um crédito correspondente. Ora, que fim levaria aquela obrigação? Tornar-se-ia perene? Se o § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional afirma que a obrigação “extingue-se com o

crédito dela decorrente”, teríamos uma situação esdrúxula, em que não haveria o “crédito correspondente” e a obrigação, assim surgida, não seria jamais extinta. Mas ainda se a obrigação surgisse, então que dizer se fosse feito um pagamento, mesmo antes do lançamento? Acaso seria devido o pagamento? Afinal, a dualidade obrigação/crédito tem relação com o binômio *debitum/obligatio* e não há como negar a possibilidade de pagamento da *obligatio*.

Diferente é o caso da anistia: esta, como também se verá abaixo, opera sobre situação já ocorrida, dispensando penalidade surgida anteriormente. Pelo menos nesse caso, evidencia-se que chegou a surgir uma obrigação de crédito e lei posterior vem perdoar a dívida. O que não se explica, nesse caso, é a razão para a anistia ser caso de “exclusão” e não de “extinção”. Não há que dizer que a expressão seria devida pela falta de pagamento, já que a extinção do crédito tributário, como visto no capítulo anterior, não se dá apenas por essa forma. Basta considerar a hipótese da remissão, para que se evidencie o incômodo decorrente da classificação adotada pelo Código Tributário Nacional. Afinal, embora a remissão se aplique ao todo do crédito tributário e a anistia apenas à penalidade, não há qualquer sentido em se classificar a primeira como caso de extinção, e a última como exclusão do crédito tributário.

Há quem tente explicar a ideia de exclusão, mais uma vez, valendo-se da dualidade entre obrigação e crédito. Neste sentido, a anistia apenas operaria se ocorrida no intervalo entre o “surgimento” da obrigação (fato jurídico tributário) e a “constituição” do crédito (lançamento): uma vez lançado o tributo, já não mais operaria a anistia². A ideia é interessante, mas tem a seu desfavor o fato de que não se encontra, no Código Tributário Nacional, restrição à extensão da anistia a créditos já lançados. Aliás, seria pífio o efeito da anistia se esta fosse aplicada somente a tão curto intervalo, punindo aqueles que tenham tido seu crédito-lançamento.

Vê-se, daí, não ser óbvia a categoria da “exclusão”: a isenção impossibilita o próprio surgimento da obrigação (e, portanto, de seu crédito), enquanto a anistia melhor se enquadraria entre os casos de extinção do vínculo obrigacional.

Não obstante, é fato que o Código Tributário Nacional traz, em seu Capítulo V, normas gerais sobre a isenção e a anistia que devem ser conhecidas.

Dispõe o artigo 175 do Código Tributário Nacional:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Se é criticável a criação da categoria da “exclusão”, acerta o legislador complementar quando esclarece que isenção e anistia não dispensam o cumprimento dos deveres instrumentais. Confirma-se, assim, que nada têm de acessórios aqueles deveres. Se nem mesmo os casos de imunidade afastam os deveres instrumentais, com muito maior razão se há de aceitar que a isenção e anistia limitam-se a seu objeto: a obrigação tributária “principal”, no caso da isenção, e a penalidade (que integra o crédito tributário), no caso da anistia.

1 Cf. RAMOS FILHO, Carlos A.M. “Remissão e anistia em matéria tributária”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 20, n. 104, maio-junho de 2012, p. 137-158 (148).

2 Cf. RAMOS FILHO, Carlos A.M. Op. cit. (nota 1), p. 152.

2 Isenção

2.1 Natureza da norma de isenção: da dispensa do pagamento do tributo à mutilação na própria regra matriz de incidência

No Capítulo V já se conheceu a isenção como uma das categorias técnicas da tributação. Noticiou-se a polémica sobre sua natureza. Cabe, agora, explorar o tema com maior vagar.

A doutrina tradicional, como visto, apresentava a isenção como dispensa do pagamento do tributo devido. Ou seja: haveria, num primeiro momento, o surgimento de uma obrigação tributária, por conta da ocorrência do fato jurídico tributário para, em seguida, agir a norma de isenção, que dispensaria o pagamento do tributo.

Como adiantado acima, por essa teoria, a isenção surgiria após o nascimento da obrigação tributária e antes que houvesse o lançamento, “excluindo” o crédito. Tal modelo, como alertado, não explica de que modo se extinguiria uma obrigação assim surgida.

Foi José Souto Maior Borges que, de modo pioneiro, sustentou que a tese de que a distinção entre “não incidência” e “isenção” é criticável de vez que a isenção, contrariamente ao que pretende a quase generalidade da doutrina, configura hipótese de não incidência legalmente qualificada, como a imunidade configura hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada³. Consequentemente, ter-se-ia apenas a categoria da incidência de um lado e a não incidência de outro; esta, por sua vez, surgiria de modo expresso (não incidência legalmente qualificada – isenção) ou tácito.

A tese da não incidência legalmente qualificada, posto que mais forte que a da mera dispensa do pagamento de tributo, tem a seu desfavor a dificuldade de explicar o que seria uma “não incidência” por lei. Afinal, a norma se caracteriza exatamente pela possibilidade de sua incidência, uma vez verificada, no mundo fenomênico, a concretização da hipótese legal. Em síntese, ocorrido o fato, então deve ser o consequente normativo. Não é diversa a norma tributária: como se viu no Capítulo X, concretizado o fato jurídico tributário, surge um vínculo obrigacional entre sujeito passivo e sujeito ativo. A norma isencional não opera sobre o mundo dos fatos; concretizada a hipótese da isenção, não surge uma relação jurídica entre os sujeitos. Ao contrário, a isenção opera no próprio campo normativo, definindo os contornos da hipótese tributária.

A discussão encontra paralelo no direito penal, onde também se investiga a natureza da conduta típica e antijuridicidade. Naquela seara, há quem defenda o sistema bipartido do fato punível e outros que sustentam o sistema tripartido. No sistema bipartido, tipicidade e antijuridicidade são elementos integrantes do tipo de injusto: os elementos positivos e negativos do tipo fariam uma unidade. O tipo de injusto seria, por exemplo: “matar alguém, exceto em legítima defesa, em estado de necessidade etc.”. Ou seja, os elementos negativos integrariam o próprio tipo penal. Já o sistema tripartido prega a autonomia da tipicidade e da antijuridicidade, as quais exercem funções diferentes. Como explica Juarez Cirino dos Santos, “o tipo legal descreve ações proibidas sob ameaça de pena e, portanto, realiza o Princípio da Legalidade; a antijuridicidade define preceitos permissivos que excluem a contradição da ação típica com o ordenamento jurídico – mas a permissão concreta de realizar proibições abstratas do tipo legal não autoriza identificar ações atípicas com ações típicas

justificadas, como ocorre no sistema bipartido: matar alguém em legítima defesa não parece o mesmo que matar um inseto. A validade do conceito de tipo de injusto, como unidade superior abrangente do tipo legal e da antijuridicidade, não permite nivelar diferenças entre comportamentos justificados, que devem ser suportados, e comportamentos atípicos, que podem variar desde ações insignificantes até ações antijurídicas. (...) O sistema tripartido do fato punível, dominante na dogmática contemporânea, define crime como ação típica, antijurídica e culpável, um conceito formado por um substantivo qualificado pelos atributos de adequação ao modelo legal, da contradição aos preceitos proibitivos e permissivos e da reprovação da culpabilidade⁴.

É imediato que igual raciocínio poderia ser transposto ao tema das isenções: sob o mesmo guarda-chuva da incidência (paralelo ao tipo de injusto), também haveria o fato jurídico tributário (paralelo à tipicidade) e o fato isentivo (paralelo à antijuridicidade). Assim como seria possível a tipicidade sem a antijuridicidade, também haveria a incidência sem a obrigação dali decorrente. Continuando o paralelo, a teoria tripartida permite considerar que uma conduta seja indesejada, posto que impunível (o exemplo acima da comparação entre matar uma mosca e matar alguém em legítima defesa evidencia isso); em matéria tributária, também, ter-se-ia uma situação em princípio tributável, porque revela capacidade contributiva, mas que não dá surgimento à obrigação tributária em virtude de outro valor, legalmente prestigiado, que impede a incidência. Torna possível, assim, destacar na isenção seu caráter de exceção, que afasta a tributação doutro modo esperado. Retomando o paralelo, se não se pode equiparar a mosca à vítima humana, tampouco se pode comparar a renda isenta auferida em atividade incentivada (que, afinal, é renda, posto que não tributada) à mera troca de um cheque por dinheiro (que não revela qualquer acréscimo patrimonial e portanto é irrelevante para a legislação do Imposto de Renda).

O paralelo, entretanto, não pode ir além do acima exposto. Afinal, tipicidade e antijuridicidade são, na teoria tripartida, elementos que em conjunto formam o ilícito. O que acontece é que, ocorrida a conduta típica, pressupõe-se a antijuridicidade. O juiz não precisa investigar se a conduta é antijurídica, se é típica. A antijuridicidade operará, ao contrário, no sentido negativo: se o juiz encontrar elementos que afastem a antijuridicidade (pressuposta), aí estará afastado o ilícito.

Um raciocínio semelhante não pode ser estendido às isenções próprias: a tributação não pressupõe algo além da ocorrência do fato jurídico tributário. Não há, neste, outro elemento, equiparável à antijuridicidade, a ser examinado. A isenção, como apontado, opera na própria hipótese tributária.

Para se manter o paralelo, haveria que reconhecer um enfoque dualista no tributo, que pressuporia a concepção a partir de dois fatores: o fato jurídico tributário (constatação da adequação do fato ocorrido) e a tributabilidade (verificação de ausência de causa excludente). É esse o raciocínio que Misabel Derzi identifica na doutrina de Amílcar Falcão e Rubens Gomes de Sousa⁵.

Ora, a visão dualista do tributo não se confunde com a visão dualista da obrigação tributária. Esta, como visto no Capítulo XII, pode ser útil na distinção entre obrigação e crédito; não é disso que se trata quando se fala em um enfoque dualista do próprio tributo. Aqui, o que se pretende é a conjugação de dois elementos, o fato jurídico tributário e a tributabilidade, para que surja a própria obrigação.

3 Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 183.

4 Cf. SANTOS, Juarez Cirino dos. *A moderna teoria do fato punível*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2002, p. 4-6 apud PAULA JÚNIOR, Aldo de. *Responsabilidade por infrações tributárias*. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007, p. 53.

5 Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização em BALEEIRO, Alicomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 922.

Ocorre que esta visão dualista do tributo não encontra guarida no ordenamento brasileiro. O Código Tributário Nacional é explícito ao declarar, no artigo 114, que o "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência". Destarte, dando-se o fato jurídico tributário, já há a obrigação. Se aquele fato é suficiente, então não há que buscar outra fundamentação para a tributabilidade. A isenção, portanto, opera no sentido de impedir que exista o próprio fato jurídico tributário.

Acerta, portanto, a visão unitária do tributo, para a qual "tipo" e "tributabilidade" são essencialmente a mesma coisa, negando-se a ontologização dos "fatos geradores", cuja essência se define a partir dos seus efeitos: só há fato jurídico tributário se há obrigação; quando não surge a obrigação tributária é porque não há que se falar na ocorrência do fato jurídico tributário.

A norma tributária (a norma de incidência) não é fruto de um único enunciado normativo; ao contrário, é o intérprete/aplicador que, contemplando todo o ordenamento, inclusive as previsões de tributação e de isenção, que conclui em que hipóteses surgirá o vínculo obrigacional tributário. Por essa razão, não há não incidência legalmente qualificada. Há, sim, incidência, como resultado do conjunto dos textos legais que versam sobre a matéria.

Também Alfredo Augusto Becker denunciaria a incoerência da tese tradicional que via na isenção uma dispensa do pagamento do tributo devido, sustentando que a "regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.

A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídico-tributária. (...)".

Vale transcrever as críticas de Becker:

Isenção Tributária – Poderia parecer que a regra jurídico-tributária, que estabelece a isenção do tributo, estaria estruturada com regra desjuridicizante total, isto é, haveria uma anterior relação jurídico-tributária atribuindo ao sujeito passivo a obrigação de pagar o tributo; a incidência da regra jurídica de isenção teria como consequência o desfazimento daquela preexistente relação jurídico-tributária. Aliás, este é o entendimento de grande parte da doutrina tributária, a qual costuma conceituar a isenção do seguinte modo: "Na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido". A lógica desta definição estará certa apenas no plano pré-jurídico da política fiscal quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção.

(...)

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seria desfeita pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídico-tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. (...)

A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação⁶.

6 Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit. (nota 5), p. 924.

7 Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 325.

8 Cf. BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. (nota 7), p. 324-325.

Seguiu o mesmo entendimento, mas de modo mais bem elaborado, Paulo de Barros Carvalho. É bom lembrar que o autor, ao propor a figura da regra matriz de incidência, sustenta, coerentemente, que esta resulta de uma plêiade de textos legais. Ou seja: apenas se pode cogitar de um campo para a incidência tributária depois de se considerarem todos os textos legais, inclusive aqueles que apontam para a isenção. Nesse sentido, a isenção atua no próprio campo normativo, mutilando a incidência.

Assim, Paulo de Barros Carvalho, entende pertencerem as normas de isenção "à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta". (...) Afirma, ainda, que "guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. (...) O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente".

É também este o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao criticar a posição de Souto Maior Borges:

Achamos que a norma de isenção não é. E se não é, não pode ser não juridicizante. Não sendo, também não incide. As normas não derivam de textos legais isoladamente tomados, por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isençionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses "fatos jurígenos" são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção⁹.

2.2 Os reflexos da discussão: submissão ao Princípio da Anterioridade

A discussão¹¹, que pode parecer apenas teórica, tem uma consequência prática bastante importante: se a isenção é uma dispensa de pagamento, a revogação da isenção não cria uma obrigação antes inexistente; apenas deixa de dispensar o pagamento. Já a ideia

9 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 522-523.

10 Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – Prescrições jurídicas – O papel dos intérpretes. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 173, fev. 2010, p. 123 (137).

11 Quanto à literatura estrangeira sobre o tema de isenção, pondera Walter Barbosa Corrêa:

"Nas literaturas italiana e francesa, especializada na matéria de tributo – que exercem a maior influência estrangeira na doutrina nacional – verifica-se que autores da projeção de A. D. Giannini (*Elementi di Diritto Finanziario e Istituzioni di Diritto Tributario*), Mario Pugliesi (*Istituzioni di Diritto Finanziario*), Vincenzo Tangorra (*Trattato di Scienza della Finanza*), Giorgio Tesoro (*Principii di Diritto Tributario*), Ezio Vannoni (*Natura e Interpretazione de Leggi Tributarie*), Benevenuto Grizolotti (*Principii di Scienza della Finanza*), Emanuele Morselli (*Corso di Scienza della Finanza Pubblica*), Louis Trotabas (*Précis de Science et Législation Financière*) e Maurice Duverger (*Institution Financière*) têm somente se limitado a ligeiras referências à não incidência, desaparecendo-se da figura da imunidade e cuidando superficialmente da isenção. Aliás todos esses autores tratam ao mesmo tempo da imunidade e da isenção como se elas constituíssem uma só e mesma coisa, com idênticos contornos e conteúdo. É verdade que as obras da grande parte dos citados juristas se referem à ciência das finanças, onde a distinção não atinge destacada importância. Porém, quanto a Pugliesi, Tesoro e Vannoni, nem essa escusa poderá ser arguida, visto como versam especificamente sobre Direito Tributário." (Cf. CORRÊA, Walter Barbosa. Não incidência – imunidade e isenção. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 73, 1963, p. 425)

de uma isenção investindo contra a própria incidência, mutilando-a, implica dizer que a revogação da isenção cria hipótese de incidência antes inexistente¹².

Como já se viu no Capítulo VII, em matéria tributária vige o Princípio da Anterioridade, que assegura determinado intervalo entre a lei que cria¹³ uma hipótese de incidência e sua efetiva aplicabilidade. Assim, se a revogação da isenção não cria nova incidência (apenas deixa de dispensar o pagamento), aquela revogação valerá imediatamente. Se, por outro lado, entender-se que com a revogação da isenção surge uma nova incidência, então se deverá observar o referido princípio da anterioridade para que a nova exigência passe a produzir frutos.

É teoria de Paulo de Barros Carvalho a que tem, hodiernamente, maior acolhimento doutrinário¹⁴, dada a solidez de seus fundamentos. Com efeito, não parece sustentável a ideia de que exista uma obrigação em caso de isenção. Que vínculo surgiria entre Estado e contribuinte na presença da isenção? Qual a pretensão que o Estado (sujeito ativo) poderia ter diante daquele que incorreu na hipótese prevista em lei?

Na verdade, a necessidade de se diferenciarem os momentos da incidência e da isenção é fruto de pensamento que não percebe que a norma jurídica não se confunde com o enunciado legal. O fato de um texto prever uma incidência e outro versar sobre a isenção não implica a existência de duas normas, com incidências distintas; mais adequado é contemplar-se, ali, uma única norma, fruto da combinação de todos os mandamentos legais. A norma de incidência surgirá, pois, como um resultado do esforço do aplicador da lei.

Por tal razão, merece crítica a jurisprudência, que firmou o entendimento de que a isenção constitui mero favor legal¹⁵, dispensando o pagamento de tributo devido. Em consequência desse pressuposto, vêm os tribunais entendendo que a revogação da isenção não observa o princípio da anterioridade¹⁶.

12 "É questão assente que os preceitos de lei que extingam ou reduzam isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência. Nesses termos, em homenagem ao princípio da anterioridade, o termo inicial de sua vigência fica diferido para o primeiro dia do próximo exercício." (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. (nota 9), p. 533)

13 Ou, para Paulo de Barros Carvalho, basta que haja o alteração da regra matriz de incidência (mutilação) por uma regra de estrutura. O mesmo autor chama atenção, quanto à identificação da isenção, para que "[n]ão confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é *isenção parcial*" (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. (nota 9), p. 529).

14 Aliomar Baleeiro assim se posiciona quanto ao tema: "[e]m obsequio ao princípio da anualidade dos tributos, a revogação total ou parcial da isenção não tem eficácia imediata. A lei revogatória só será executada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, por força do art. 104, III, do CTN, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte" (Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p. 595).

15 "Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; (...)" (Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 97).

16 Em 1968, Rubens Gomes de Sousa já ressaltava que "[a] jurisprudência é copiosa no mesmo sentido. Limitando-me, para não sobrecarregar este trabalho, às decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal, menciono: a) Revogação

O *leading case* é o RMS 13.947-SP¹⁷, posicionamento que se cristalizou na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cuja ementa, fazendo referência à Constituição de 1946, é a seguinte: "Isenção e não incidência de impostos. A revogação do favor legal restaura ao Fisco a faculdade de exigir o tributo preexistente, não se deparando assim a hipótese do artigo 141, § 34, da Constituição". Vale esclarecer que naquele tempo não havia o Princípio da Anterioridade, mas o da Anualidade, e a conclusão foi no sentido de que a autorização orçamentária, exigida pelo texto constitucional, era para que um tributo existisse, não para que se arrecadasse determinado montante. Assim, na visão da Corte, o tributo já existia, posto que houvesse isenção para determinada hipótese; a revogação da isenção não criava tributo antes inexistente.

O tema pacificou-se ao ponto de o Supremo Tribunal Federal, ainda sob a vigência do texto constitucional de 1967/69, editar a Súmula n. 615: "O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do artigo 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM".

Justiça seja feita, existe uma razão a mais para a edição da referida Súmula: a Emenda Constitucional n. 18/65, quando consolidou a passagem do Princípio da Anualidade para o Princípio da Anterioridade, adotou a seguinte redação, em seu artigo 2º, II:

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...);

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda.

Como se nota no texto da Emenda, o Princípio da Anterioridade, assim concebido, estendia-se apenas a "imposto sobre o patrimônio e a renda". Ocorre que a mesma Emenda, ao reformular o Sistema Tributário Nacional, incluiu Seção com o seguinte teor:

SEÇÃO III

Impostos sobre o Patrimônio e a Renda

Art. 8º Competem à União:

I - o imposto sobre a propriedade territorial rural;

II - o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 3º O imposto compete ao Estado da situação do imóvel sobre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

uma isenção no decurso do exercício, o imposto pode ser cobrado imediatamente, sem ofensa ao princípio da anualidade (Constituição de 1946, artigo 141, § 34; Constituição de 1967, art. 150, § 29), ressalvada, porém, a isenção "de natureza onerosa (...)" (Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. A reforma tributária e as isenções condicionadas. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 92, p. 382).

17 Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 13.947-SP. 3ª Turma. Rel. Min. Prado Kelly, j. 17.05.1966, DJ. 16.11.1966.

§ 4º A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar, e o seu montante será dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o art. 8º, n. II, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 10. Compete aos Municípios o imposto sobre a prioridade predial e territorial urbana.

Daí ser plenamente explicável que se entendesse que a revogação de isenção concernente ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias – ICM – estivesse fora das amarras do Princípio da Anterioridade, já que este apenas se aplicaria aos impostos “sobre o Patrimônio e a Renda”.

Não obstante tal explicação histórica, deve-se mencionar que a Súmula 615 não foi editada sob a vigência da Emenda 18/65, mas já na Carta de 1969, quando o Princípio da Anterioridade tinha amplo espectro. Mas quando se investigam os precedentes que deram origem àquela Súmula, vê-se que, embora se cite o RMS 13.947-SP, arrolam-se diversas outras decisões que, diversamente da primeira, já foram proferidas sob a égide do texto de 1969, e ainda assim afastaram a aplicação do Princípio da Anterioridade, usando como fundamento a distinção entre isenção (dispensa de pagamento de tributo) e não incidência.

Embora não seja esta a oportunidade de desenvolver-se o tema, registra-se que o entendimento do Supremo Tribunal Federal poderia ter se baseado na ideia de que a isenção seria uma norma apta a impedir que determinadas situações fossem atingidas pelo impacto da norma que institui o tributo (não incidência legalmente qualificada). Nesse caso, sustentar-se-ia que a isenção seria uma lei especial que, enquanto tal, prevaleceria sobre a regra geral da incidência; revogada a regra especial, nada impediria que se aplicasse a regra geral.

Tal raciocínio, posto que mais sólido que o que contempla a mera dispensa do pagamento de tributo, também não estaria ileso a críticas, já que apenas caberia considerar a existência de uma regra especial e outra geral se ambas se aplicassem autonomamente, dando-se, aí, um conflito normativo (antinomia). Não há, entretanto, contradição entre a incidência e a isenção, mas complementaridade: a isenção limita o alcance da incidência. Faça-se o teste: considere-se a isenção regra de não incidência legalmente qualificada. Nesse caso, qual o consequente normativo da regra de isenção? Qual o vínculo jurídico que dali se estabelece? De duas a uma: ou se percebe que nenhum vínculo se estabelece, ou se afirma que o consequente normativo da isenção é o desfazimento de um vínculo anteriormente surgido. Ora, se nenhum vínculo se estabelece, se não há consequente normativo para a isenção, então não há que falar em norma. Se, por outro lado, o consequente normativo for a destruição de um vínculo anteriormente criado, na isenção haveria, inicialmente, o surgimento de uma obrigação (incidência) e posteriormente seu desfazimento (dispensa), o que não condiz com a constatação de que não há que se falar em vínculo jurídico quando não surge qualquer pretensão para o credor.

Argumento que poderia ser utilizado para defender o posicionamento do Judiciário parece ser o de que o Princípio da Anterioridade visa proteger o contribuinte contra surpresas. Imaginou o constituinte que se uma situação, antes ignorada pelo legislador tributário, passa a ser alvo de uma incidência, seria necessário conferir-se algum tempo para o contribuinte adaptar-se à nova situação. Ora, se determinado fato já era contemplado pela lei tributária, não seria propriamente uma surpresa sua revogação, a exigir a observância do Princípio da Anterioridade¹⁸. Tal argumento, posto que

baseado na racionalidade do princípio, desconsidera que o Princípio da Anterioridade ganha, no texto constitucional brasileiro, a feição de regra que proíbe a instituição de tributo no mesmo ano em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Nesse sentido, diante da atual dicção constitucional, o referido raciocínio não parece sustentável.

Finalmente, poder-se-ia alegar que o Código Tributário Nacional, no artigo 104, III, impõe a aplicação do Princípio da Anterioridade à revogação de isenções em matéria de imposto sobre a renda e patrimônio, daí se entendendo que não haveria igual observância para o ICMS. Tal raciocínio ignora o que acima se expôs acerca do texto da Emenda Constitucional n. 18/1965, vigente na época do Código Tributário Nacional, que não estendia o Princípio da Anterioridade à totalidade dos tributos. Assim, a restrição à menção àqueles impostos se dava exclusivamente porque o Princípio da Anterioridade não se aplicava a outros tributos, não porque a revogação da isenção daqueles impostos tivesse alguma peculiaridade que a tornasse diferente da revogação da isenção de outros tributos.

Daí concluir que, no atual sistema constitucional, já não mais se justifica a defesa da possibilidade de se afastar a aplicação do Princípio da Anterioridade em caso de isenção.

2.3 Classificações das isenções

Ao reconhecer na isenção um caso de não incidência, evidencia-se que também as classificações das isenções merecem ser revistas.

Primeiro, cumpre referir – como se fez no Capítulo V – às isenções técnicas e às isenções próprias. As primeiras, conquanto assumindo a forma de isenção, nada mais são que conformadoras da regra geral de incidência. A elas se aplica, por isso mesmo, o regime jurídico da não incidência *stricto sensu*.

As isenções próprias, por sua vez, pelo seu caráter excepcional, exigem todo o cuidado imposto pelo Código Tributário Nacional. Quando se examinam seus dispositivos, vê-se que o legislador complementar cuidava, justamente, de uma situação de privilégio que, por isso mesmo, mereceria maiores cuidados. Por isso, a identificação da isenção própria implica dobrar-se sem reservas às regras do Código Tributário Nacional. No Capítulo V, já se evidenciou a dificuldade desta classificação, não se descartando a possibilidade de que um mesmo dispositivo possa ter um caráter técnico ou próprio de isenção, conforme o aspecto que se ressalte.

Em síntese: como já apontado no Capítulo V, a classificação entre isenção técnica e isenção própria não é precisa: é útil apenas na medida em que permite ressaltar, na aproximação tipológica, que somente quando o dispositivo tem características de excepcionalidade é que se justificam as restrições impostas pelo Código Tributário Nacional.

É comum que se distingam as isenções subjetivas das objetivas, da mesma forma como se faz com as imunidades. Na aproximação que ora se apresenta, o que se tem são apenas diversas regras matrizes, que se distinguem por seu aspecto subjetivo ou objetivo. Ou seja: na isenção dita “pessoal”, ocorre uma incidência que se aplica a determinadas pessoas mas não a outras; é, assim, mera definição do aspecto pessoal. Deve-se ter presente que o aspecto pessoal integra a hipótese tributária: modificando-se aquele aspecto, tem-se hipótese de incidência diversa.

18 “Ora, se na isenção existe o tributo, a revogação do favor legal, como ocorre no presente caso, não cria imposto novo: limita-se a restaurar para o Fisco o direito, que existia antes da isenção, de cobrar o tributo. Logo, se essa revogação não cria tributo novo, não tem cabimento o apelo ao disposto no § 34 do art. 141 da Constituição Federal [de 1946] que não veda, quer direta ou indiretamente, ao Fisco o direito de cobrar, logo após a revogação, o tributo autorizado no orçamento e cuja exigibilidade se encontrava apenas suspensa em virtude da isenção.” (RMS 13.947-SP).