

O princípio da anterioridade e a revogação da isenção

Autora: Maria Lúcia Montenegro

(Advogada, Coordenadora do Núcleo de Direito Tributário do escritório Scalzilli Advogados & Associados. Instrutora em Cursos do SENAC e Colibri) | Artigo publicado em 08.03.2005 |

O conceito de isenção é bastante controvertido.

Para uma considerável parcela de doutrinadores, encabeçada por Rubens Gomes de Sousa, é uma dispensa legal ao pagamento do tributo; para outros é uma não-incidência. A divergência ora existente faz com que também existam discussões doutrinárias quanto às conseqüências da revogação da isenção.

Contudo, a fim de que possamos, validamente, nos posicionar a respeito do tema, imperiosa a definição, ou a distinção desta com outra figura afim: a imunidade.

O conseqüente finalístico é o mesmo para qualquer um dos institutos: não pagar tributo, motivo pelo qual alguns não entendem a importância do tecnicismo ora proposto.

Mesmo assim ousamos a distinção.

O exame do Direito Tributário passa necessariamente pelo estudo da Constituição.

É no art. 150 e seguintes que encontramos o capítulo referente a "Limitações ao Poder de Tributar".

Pela leitura deste artigo vê-se que há princípios e imunidades que concorrem sobre o mesmo assunto: limitações ao poder de tributar.

Princípios dizem como devem ser feitas as leis.

Imunidades dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária.

Ou seja, as limitações ao poder de tributar interferem na própria competência de tributar.

Essa limitação à competência tributária, portanto, tem subserviência expressa na Constituição Federal.

Neste caso, portanto, somente a Constituição pode imunizar determinado fato, pessoa ou situação.

A própria Constituição, portanto, define em que ocasião o legislador não pode cobrar tributo. É uma impossibilidade de incidência decorrente de previsão constitucional. Está fora do campo de incidência da norma..

O mesmo entendimento é extensível à isenção, com a ressalva de que a previsão isencional é sempre legal.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, se a lei prevê determinados casos em que não é possível a tributação, ipso facto também está impedindo a própria incidência da norma, o surgimento da obrigação tributária.

O certo é que, em ambos, os fatos poderiam ser tributáveis não fosse a norma imunizante ou isencional.

Retirados do mundo jurídico os fatos imunes ou isentos encontramos a hipótese de incidência da norma de tributação.

E é aqui que encontramos o primeiro equívoco atinente aos institutos ora vistos: ambos não são casos de exclusão do crédito tributário, como rotineiramente ouvimos, mas sim obstativos da própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação tributária.

Para os que defendem a isenção como dispensa legal do pagamento do tributo, equivale dizer que nasce a obrigação tributária, apenas o legislador dispensa do pagamento. Nestes termos, a hipótese de incidência é ocorrente, nascendo a obrigação tributária e o crédito daí advindo. Num segundo momento, pois, o sujeito passivo é dispensado do pagamento. É um benefício fiscal, um favor.

Há quem diga também que a isenção se assemelha à alíquota zero, pois ambas as figuras são instrumentos de exoneração.

Contudo, a alíquota zero é instrumento de utilização do Poder Executivo que, em alguns casos (IPI, ICMS, II, IE e IOF), pode livremente alterar as alíquotas, para mais ou para menos, conforme previsão constitucional. A isenção, ao contrário, é sempre dependente de lei.

Na alíquota zero, ainda, há a incidência da norma (que prevê que determinada circunstância produz o fato gerador). Apenas, por razões de políticas fiscais, naquele momento, o contribuinte será exonerado do pagamento. Mas, nada impede que, no dia seguinte, a alíquota em questão seja aumentada, sem que isso implique aumento de tributo.

Por fim, quanto aos aspectos introdutórios sobre o tema, importante classificarmos a isenção: condicionada, a termo certo e pura ou simples.

A isenção condicionada ou por termo certo depende para sua concessão da observância das condições impostas ou do implemento do tempo. Intrinsecamente, quando não observada a condição ou implementado o tempo, a isenção cessa por si. Já a pura ou simples, como o próprio nome refere, não depende de nenhuma condição para a concessão ou ainda do tempo de duração.

Resolvida, em rápidas linhas, a distinção entre essas figuras, importante analisarmos o princípio da anterioridade previsto na Constituição Federal.

Pelo princípio da anterioridade é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

De acordo com este princípio, portanto, evita-se a cobrança de um tributo inesperado ou o aumento de um já existente.

É de bom alvitre salientar aqueles casos sujeitos à anterioridade nonagesimal, ou seja, aqueles casos em que a cobrança do tributo poderá ser iniciada no mesmo exercício financeiro, mas desde que observado o prazo de 90 dias. É o caso das contribuições sociais, previstas no § 6º do art. 195 da CF.

Assim sendo, portanto, a própria Constituição Federal enuncia expressamente os casos em que se pode afastar da anterioridade. A não observância deste princípio, verdadeira cláusula pétrea, portanto, é inconstitucional.

O que se busca, pela anterioridade, é evitar a surpresa do contribuinte no trato dos seus negócios, no sentido de evitar a possibilidade de cobrança de um tributo de um dia para o outro. Por isto, este princípio é também chamado de princípio da não-surpresa.

De qualquer sorte, a anterioridade vem reforçar outro princípio constitucional: segurança jurídica. Aos cidadãos-contribuintes, a certeza inclusive de que não será onerado intempestivamente.

Feitas estas considerações preliminares, a revogação da isenção está pronta para análise.

Quando falamos em revogação da isenção, estamos sempre a tratar daquelas isenções puras ou simples, já que estas são cabíveis de

revogação. As isenções condicionadas ou a termo não podem ser revogadas, enquanto não houver a implementação do tempo, ou enquanto observada a condição imposta.

Já que a isenção pura, pois, pode ser revogada a qualquer momento, há de observarmos o princípio da anterioridade? Ou a cobrança pode-se dar no mesmo exercício financeiro da lei que revogou o benefício?

Se entendermos que a isenção é mera dispensa do pagamento, o que significa que incide a norma e nasce a obrigação de pagar o tributo, mas apenas por favor legal, em determinado momento, o contribuinte restou dispensado do pagamento haveremos de responder "não" à primeira pergunta e "sim, à segunda. Isto porque o contribuinte sabia da obrigação tributária que lhe foi imposta diante da norma de incidência. Sabia, pois, que era devedor de um tributo, só não sabia o quantum. É (ou seria) o mesmo que alíquota zero.

Se, ao contrário, entendermos que a isenção é uma não-incidência, tal qual a imunidade, a revogação da isenção implica na criação de novo tributo, eis que amplia a hipótese de incidência. Neste caso, portanto, deve atender ao princípio da anterioridade.

Para muito, também, a revogação da isenção implica no aumento do tributo, já que do nada pagar para pagar algo, com certeza, implica em aumento do tributo.

Para o STF, entretanto, o entendimento não é esse.

Após inúmeros julgados, o STF, adotando a doutrina de Rubens Gomes de Sousa, consolidou o entendimento que a cobrança do tributo outrora isento pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro, de acordo com o princípio da anualidade. Essa pacificação restou na edição da Súmula 615, de 1984: "o princípio da anualidade não se aplica à revogação de isenção do ICM."

Este entendimento alcançou foros de universalidade, tendo o STJ inclusive o adotado incontinênti até os dias atuais.

Entendo, salvo melhor juízo, não ser esta a melhor solução ao caso, nos dias atuais.

O entendimento consagrado previa a observância do princípio da anualidade, sendo a anterioridade utilizada por sinônimo.

O princípio da anualidade previa a autorização anual no orçamento para a cobrança do tributo. Assim, revogada a isenção e havendo a autorização anual, a cobrança era imediata.

Com o tempo, o princípio da anualidade saiu do ordenamento e ficou apenas o da anterioridade, com lineamentos totalmente diversos, inclusive em outro sistema constitucional.

É de lembrar que a Constituição Federal de 1988 surgiu por um Poder Constituinte Originário, rompendo com toda a ordem anterior.

Assim, já no início, arrola inúmeros princípios e garantias individuais, que se destinam não só ao cidadão, mas ao próprio Estado, tudo como forma de instituir o Estado Democrático de Direito, em sua mais ampla manifestação.

Neste contexto, pois, o princípio da anterioridade consignado no capítulo referente ao sistema tributário nacional, com efeito, é um direito e uma garantia individual do cidadão-contribuinte que deve ser observado.

É cláusula pétrea, não podendo sofrer modificações sequer por emenda.

É de lembrar, por fim, que a própria Constituição Federal arrola os casos excepcionais de aplicabilidade da anterioridade.

Neste contexto, portanto, não se pode, sob o pálio de argumentos totalmente defasados, machucar ou devassar os direitos constitucionais, afastando os direitos e garantias individuais, como se eles estivessem na Constituição como fantoches, como mera citação desprovida de qualquer importância.

A realidade brasileira impõe, inexoravelmente, que os comandos constitucionais sejam efetivamente chancelados pelo Poder Público, à exaustão, pois esta é a única maneira de se fazer a verdadeira justiça.

REVISTA DE DOCTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO
- EMAGIS