

EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

SHIRLEY ALONSO RODRIGUES SILVERIO LOPES¹

RESUMO

O presente trabalho tem por fim apreciar as causas de exclusão do crédito tributário através da análise de sua importância e aplicabilidade. Objetivando alcançar este mister averiguaremos diversos aspectos intrínsecos a esta questão, especialmente aqueles relativos a seu conceito e suas espécies, propiciando um panorama geral sobre o tema.

Palavras-chave: direito tributário; crédito tributário; exclusão; isenção; não incidência; imunidade; anistia.

¹ Procuradora Nível IV do Município de Diadema, Especialista em Direito Público.

SUMÁRIO

1 – INTRODUÇÃO.....	3
2 – EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	4
3 – DIFERENÇA ENTRE ISENÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE.....	5
4 – ISENÇÃO.....	5
5 – NÃO INCIDÊNCIA.....	8
6 – IMUNIDADE.....	9
7 – ANISTIA.....	11
8 – CONCLUSÃO.....	13
9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	14

1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo apreciar questões atinentes à exclusão do crédito tributário no âmbito de nossa legislação pátria.

A fim de atingir este mister partiremos de sua previsão legal, contida no artigo 175 do Código Tributário Nacional.

Avançaremos, seguindo através da análise da distinção entre os institutos da isenção, não incidência e imunidade, cuidando de cada um deles isoladamente a fim de perscrutar seu real significado.

Iniciaremos pela isenção apreciando seu surgimento histórico e desenvolvimento ao longo do tempo.

Trataremos de suas características, especialmente sua natureza tão discutida atualmente.

Versaremos sobre suas espécies, previstas em lei e em nossa doutrina, discriminando-as individualmente.

Passaremos ao estudo da não incidências, descrevendo suas peculiaridades a fim de diferenciá-la da isenção em comento.

Examinaremos a imunidade conceituando-a consoante a Língua Portuguesa, e incontinenti, percorreremos sua definição de acordo com as normas tributárias, buscando atingir sua individualização.

Encerraremos nosso estudo discorrendo sobre a anistia, através da avaliação de sua origem remota até sua consolidação em nossos dias atuais.

2 – EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ingressaremos neste tópico pela análise das hipóteses em que ocorrem a exclusão do crédito tributário.

Tais hipóteses vêm descritas no Código Tributário Nacional em seu Capítulo V, consoante artigo 175 que reza:

“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.”²

Embora positivada tais disposições, as mesmas vêm recebendo inúmeras críticas por parte de nossos doutrinadores.

De acordo com estes a localização deste instituto deveria estar inserida em outro capítulo do referido diploma legal.

Consoante magistério de Walter Barbosa Corrêa, na obra Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenada por Ives Gandra da Silva Martins:

² BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 15 de Abril de 2016.

“... “exclusão” significa “ato ou efeito de excluir”. Isto poderá levar os menos atentos a julgar que esse capítulo cuida de obrigação em que o crédito tributário já tenha nascido, pois só se põe fora ou elimina- exclui- aquilo que já existe dentro. Entretanto, os dois fenômenos tributários que o art. 175 admite excluir o crédito tributário, na verdade, não produzem esse efeito, que é próprio da extinção da obrigação, mas, sim, vedam a constituição do crédito tributário. Na isenção e na anistia, o crédito não chega a se constituir, verificando-se, por isso, o impedimento ao lançamento.”³

Todavia, apesar das inúmeras censuras efetuadas à época, em termos de legislação tributária, a isenção e a anistia, são meios de exclusão do crédito tributário e não de sua extinção.

3 – DIFERENÇA ENTRE ISENÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE

Visando explorar a relevância e aplicabilidade da presente questão em face do Direito Tributário enfocaremos cada um dos institutos citados para distingui-los entre si.

4 – ISENÇÃO

Historicamente as isenções surgiram como privilégios ou franquias tributárias juntamente com os primórdios da economia.

Inicialmente concedidas em âmbito político, alcançaram os mais nobres e as elevadas classes sociais.

Atualmente devem respeitar o princípio da igualdade, sendo admitidas apenas quando circunstâncias diferenciadas a justifiquem.

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva – Coordenador. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 454.

Como acima exposto, em termos legais a isenção elide o crédito tributário, ou seja, elimina a obrigação tributária em seus efeitos.

Representa fenômeno jurídico de repercussão negativa, impedindo que determinada matéria anteriormente tributada deixa de sê-la.

Analisando o tema esclarece Luciano Amaro:

“Rubens Gomes de Sousa sustentou que a isenção é favor concedido pela lei, consistente em ‘dispensar o pagamento de um tributo devido’, argumentando que, ‘na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa seu pagamento’. O doutrinador inspirou-se no que seria a lição de Giannini para assim definir a isenção. Seu conceito, endossado por Amílcar de Araújo Falcão, passou para alguns compêndios pátrios, e, graças à autoridade de Rubens Gomes de Sousa, foi incorporado no texto do Código Tributário Nacional, não na sua formulação literal, mas transformando em modalidade de ‘exclusão do crédito tributário’ (art. 175, I). O Código faz supor que, ao fenômeno da isenção, esteja subjacente uma obrigação tributária, cujo crédito teria sido dispensado (art. 175, parágrafo único). Rubens Gomes de Sousa, porém afirmou que o Código não tomou partido nessa discussão.

E acrescenta:

“Hector Villegas apresenta lição análoga à de Rubens Gomes de Sousa, ao ensinar que as isenções têm o efeito de ‘neutralizar a consequência jurídica normal, derivada da configuração do fato imponible, ou seja, o mandamento de pagar o tributo, para concluir que, configurada a isenção, a realização do fato imponible já não se traduz no mandamento de pagar, pois o fato imponible não estaria sozinho, mas sim escotado por uma hipótese legal neutralizante tributária. Todavia, trata-se de conceituação equivocada. Dispensa legal de tributo devido é conceito que calharia bem para a remissão (ou perdão) de tributo, nunca para a isenção. Aplicado à isenção, ele suporia que o fato isento fosse tributado, para que, no mesmo instante, o tributo fosse dispensado pela lei. Esse raciocínio ilógico ofende o princípio da não-

contrariedade das normas jurídicas: um fato não pode ser, ao mesmo tempo, tributado e não tributado.”⁴

Em virtude disto, para alguns estudiosos do Direito a isenção atingiria diretamente a hipótese de incidência, impedindo-a de gerar seus efeitos.

Para outros, tal norma configura-se como dispensa do pagamento do tributo.

De outro vértice, importante ressaltar que a isenção é matéria exclusivamente legal dependendo de lei para ser instituída.

Suas regras devem ser interpretadas literalmente, pois a interpretação ampliativa resta vedada.

Inicialmente, não se aplica às taxas e contribuição de melhoria.

O mesmo se diga quanto aos tributos criados posteriormente à sua edição, mas a lei pode trazer determinação diversa.

Importante ressaltar, ademais, a necessidade de se observar o princípio da anterioridade toda vez que se desejar revogar uma lei que concede isenção.

Isto se justifica, vez que tal atitude equivale a criação de um tributo e, portanto, deve seguir os mesmos requisitos.

Estudando o assunto sustenta Kiyoshi Harada:

“A isenção insere-se no campo de atuação privativa da lei (art. 97, VI, do CTN). Por isso, ainda, quando fundada em contrato, é sempre decorrente de lei (art. 176 do CTN). Via de regra, ela é concedida por razões de ordem político-social, mas sempre

⁴AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2016. p. 266/267.

no interesse público, podendo restringir-se à determinada região do território da entidade tributante. Salvo quando concedida por prazo certo, pode ela ser revogada a qualquer tempo, observado, entretanto, o princípio da anterioridade (art. 178 do CTN). Como corolário da incidência tributária, a isenção só pode ser outorgada pelo poder público competente para instituir o imposto. A isenção pode, ainda, ser instituída em caráter geral, ou em caráter condicional. Nesta última hipótese, cabe à autoridade administrativa competente efetivá-la mediante despacho, uma vez preenchidos os requisitos legais (art. 178 do CTN).”⁵

No tocante a suas espécies várias classificações surgiram, tanto legais, como doutrinárias.

Dentre elas podemos mencionar aquelas relativas a sua fonte (legal ou contratual), a seu prazo (certo ou indeterminado), a sua área (ampla ou regional), a seus requisitos (condicionada ou incondicionada), a sua abrangência tributária (geral ou especial).

Podemos citar também aquelas referentes ao alcance de sua exclusão (total ou parcial), ao elemento que contempla (objetivo, subjetivo ou misto) e à origem da norma (homônoma ou heterônoma).

5 – NÃO INCIDÊNCIA

Contudo, a isenção não se confunde com a não-incidência.

A primeira cuida, por assim dizer, da exclusão prevista em lei de parcela da hipótese de incidência.

É a retirada de parte do suporte fático da norma de tributação através de previsão legal.

⁵ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 23ª ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 308.

A segunda, por sua vez, trata de todos os fatos que não estão abrangidos pela hipótese de incidência.

Inclui tudo que se encontra fora da mesma.

Assim se manifesta Hugo de Brito Machado em seu Livro Curso de Direito Tributário:

“Não se há de exigir uma regra indicando casos de não incidência. Basta a existência de regra jurídica definindo a hipótese de incidência, isto é, a hipótese que, se e quando concretizada, será devido o tributo, e tudo que como tal não esteja definido será, obviamente, hipótese de não incidência.”

6 – IMUNIDADE

Para nos aprofundarmos sobre seu significado partiremos da conceituação do vocábulo o qual é utilizado na Língua Portuguesa para indicar exclusão, limitação, bem como defesa e proteção.

Em nosso Direito não é diferente pois esta expressão além de um princípio vem sendo empregada de diversas formas entre nossos doutrinadores.

Para alguns encerra a expulsão do campo tributário de certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços, segundo as lições de Luciano Amaro:

“Ao definir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição confere a cada uma dessas pessoas o poder de instituir tributos, que serão exigíveis, à vista da ocorrência concreta de determinadas situações, das pessoas que se vincularem a essas mesmas situações. Assim, por exemplo, no exercício de sua competência,

pode a União instituir imposto sobre a renda, exigindo esse tributo das pessoas que se vincularem à situação material descrita (renda). Não obstante, não quer a Constituição que determinadas situações materiais sejam oneradas por tributos (ou por algum tributo em especial). Dessa forma, complementando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar. Por exemplo, a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos; pode tributar produtos industrializados, exceto o papel da imprensa. Essas situações dizem-se imunes. A imunidade tributária é assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão da norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”⁶

Para outros revela uma restrição constitucional ao legislador no tocante à instituição de tributos, como avalia Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário, *in verbis*:

“...é curioso refletir que toda atribuição de competência ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição.”⁷

Por fim para outra parte da doutrina o instituto em questão revelaria em verdade uma hipótese de não-incidência prescrita em nossa Magna Carta.

⁶AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 1ª ed. São Paulo: Saraiva. 2016. p. 145.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 189

Neste sentido preleciona Ruy Barbosa Nogueira:

“Imunidade – é, no dizer de Amílcar Falcão, “uma forma qualificada ou especial de não-incidência por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias, previstas pelo estatuto supremo.

E prossegue

Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma ideia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional.”⁸

Assim, enquanto a isenção cuida de impedimento legal a imunidade trata de restrição constitucional sobre a hipótese de incidência.

Outro não é o entendimento de Hugo de Brito Machado que aduz:

“Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição, de incidir sobre certos fatos. Há, neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Caracteriza-se, portanto, a imunidade pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de regra jurídica residente na Constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.”⁹

⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 218.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ª edição. São Paulo Malheiros 2016, pág. 156

7 – ANISTIA

Em épocas remotas a anistia era ato de clemência que isentava o agente do cumprimento de pena relativamente a crimes de natureza política.

Hodiernamente a anistia é instituto de Direito Tributário que extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da lei tributária.

Está prevista no artigo 180 e seguintes do CTN que rezam:

“Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral;

II - limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”¹⁰

Enquanto a isenção diz respeito ao tributo a anistia versa sobre as penalidades pecuniárias.

Todavia, ambas ocorrem antes da efetivação do lançamento tributário e atingem o crédito existente, representando causas legais de exclusão do crédito tributário.

8 – CONCLUSÃO

O estudo em tela contemplou as causas de exclusão do crédito tributário na esfera¹¹do Direito Público.

Partiu da averiguação de sua descrição legal, inserta no artigo 175, do Código Tributário Nacional.

Discorreu sobre os institutos da isenção, não incidência e imunidade individualmente, bem como discriminando-os entre si.

Iniciou abordando a origem histórica da isenção e sua evolução no decorrer dos anos.

¹⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 15 de Abril de 2016.

¹¹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 15 de Abril de 2016.

Tratou de suas peculiaridades, principalmente de sua natureza tão polêmica na atualidade.

Cuidou de suas categorias, consoante disposição legal e doutrinária, caracterizando-as isoladamente.

Avançou através da observação da não incidência, retratando seus aspectos primordiais.

Dissertou sobre a imunidade, definindo-a de acordo com a linguagem pátria e o Direito Tributário.

Finalizou avaliando a anistia, forma legal de exclusão do crédito tributário, intento central desta obra.

9 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 15 de Abril de 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 15 de Abril de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

CORREA, Walter Barbosa e Francisco José de Castro Rezek, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. **Curso de Direito Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Atlas. 2014. p. 218.

MARTINS, Ives Gandra da Silva – Coordenador. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013.