PARECERES

A REFORMA TRIBUTARIA E AS ISENÇÕES CONDICIONADAS

SUMÁRIO: *1. Introdução. 2. Natureza jurídica das isenções tributárias. 3. Fundamento das isenções tributárias. 4. Estatuto jurídico das isenções condicionadas. 5. As isenções condicionadas e a reforma tributária. 6. Impôsto de vendas e impôsto de circulação. 7. Isenções do impôsto de vendas e do impôsto de circulação. 8. Conclusão.*

PARECER

1. *Introdução.* Dentre os problemas suscitados pela reforma tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 18 de 1-12-1965 (abreviada E.C. 18), regulada, complementar e normativamente, pela Lei nº 5.172 de 25-10-1966 (denominada Código Tributário Nacional (abreviado C.T.N.) pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36 de 14-3-1967), avulta o da subsistência das isenções, reduções, ou outros benefícios fiscais, concedidos no regime constitucional anterior, condicionados a encargo impôsto ao contribuinte por lei, ou por êle voluntàriamente assumido em contrato ou por outra forma vinculativa. O problema, como resulta de sua exposição, não é restrito a determinado tributo, ou aos tributos de competência de determinado poder (União, Estado ou Município); mas, na prática, surgiu mais imediatamente, e com maior impacto, com relação ao impôsto estadual sôbre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais.

Em seu art. 25, a Emenda Constitucional nº 18 revogou, entre outros, o art. 19 da Constituição de 1946, que, originàriamente em seu inciso IV, renumerado inciso II pela Emenda Constitucional nº 5 de 21-11-61, atribuía aos Estados um impôsto sôbre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais; e, em seu art. 12, atribuiu aos Estados um impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. Por outro lado, a disposição transitória do art. 26 da Emenda Constitucional nº 18 determinava que os tributos federais, estaduais e municipais, vigentes à data da sua promulgação, poderiam ser cobrados até 31-12-66, devendo, nesse prazo, ser revogados, alterados ou substituídos por outros, na conformidade do que nela se dispunha. O § 1º do mesmo artigo facultava à lei complementar estabelecer a vigência gradativa, nos exercícios de 1967 e 1969, das alterações e substituições tributárias por êle determinadas, ressalvado o impôsto de exportação, que passou a ser federal em 1-1-1967. Todavia, o C.T.N. não fêz uso daquela faculdade, pois regulou inteiramente o assunto para vigência integral a partir de 1-1-1967 (artigo 217).

Baseando-se, declarada ou, as mais das vêzes, implicitamente nessas disposições da Emenda Constitucional nº 18 e do C.T.N., vários Estados repuseram em causa as isenções condicionadas, que haviam outorgado quanto ao impôsto de vendas e consignações. Alguns Estados as revogaram expressamente por lei especial. Outros o fizeram tàcitamente, não reproduzindo a norma isencional na lei relativa ao impôsto sôbre a circulação de mercadorias: em alguns casos, essa lei continha ainda um dispositivo genérico, declarando revogadas tôdas as isenções nela não reproduzidas ou confirmadas. Ainda outros Estados adotaram a posição simplista de considerar auto-

màticamente insubsistentes as isenções anteriores, manifestando êsse ponto de vista apenas por via administrativa, através de autuações ou outras medidas penais ou coercitivas contra os contribuintes. Finalmente, alguns Estados valeram-se da oportunidade para modificar os têrmos da isenção, seja restringindo-lhe o alcance (quanto à natureza das operações abrangidas ou quanto ao montante do impôsto, que de isento passaria a ser apenas reduzido), seja substituindo-a por favores de outra natureza, seja, ainda, modificando os encargos a que se subordinava. Possíveis argumentos para justificar essas atitudes seriam as alegações de ter desaparecido o impôsto a que a isenção se referia, ou de ser ela incompatível com o nôvo impôsto, previsto na Emenda Constitucional nº 18 como substitutivo daquele.

Tendo participado, como relator, da comissão que projetou a Emenda Constitucional nº 18,[1] fui solicitado, por titulares de isenções condicionadas do impôsto de vendas e consignações, a opinar sôbre a constitucionalidade de leis de vários Estados, que dispunham de uma ou outra das maneiras resumidamente indicadas no item anterior. Êste trabalho é uma condensação dos pareceres que então proferi, e nêle, abstraindo dos aspectos peculiares às situações de fato e às legislações estaduais examinadas em cada caso, reproduzo os fundamentos jurídicos em que baseei as minhas conclusões. Embora êste trabalho, em razão de suas origens, focalize especialmente o impôsto de vendas e consignações por confronto com impôsto sôbre a circulação de mercadorias, o problema, repito, não é restrito a essa hipótese. Assim, tudo o que a seguir direi será aplicável, *mutatis mutandis*, às isenções, reduções, ou outros benefícios fiscais, relativos a quaisquer tributos, de competência de qualquer das três entidades tributantes, desde que vinculados a encargos exigidos do contribuinte, ou por êle assumidos, como condição da sua titulariedade.

2. *Natureza jurídica das isenções tributárias.* Em parecer proferido em 1948, estudei a natureza jurídica das leis que concedem isenções.[2] Parti da premissa de que a lei tributária é lei substantiva, isto é, lei que cria direito. Essa premissa, que deveria ser óbvia, pôde ser contestada em determinadas circunstâncias de tempo e de lugar, mas a sua aceitação é hoje pacífica, desaparecidas as determinantes essencialmente políticas da contestação.[3] Concluí então que a norma isencional integra aquilo que Trotabas chama "o estatuto do contribuinte", isto é, o complexo de direitos e obrigações, previstos, uns e outras, em lei, ou dela decorrentes, que rege a posição do contribuinte em face do fisco.[4] A cons.

---

1. Portaria interministerial n.º GB-30 de 27-1-1965, dos Ministros da Fazenda e Extraordinário para os Assuntos do Planejamento e da Coordenação Econômica, *Diário Oficial* da União, Seção I, Parte I, 28-1-1965, p. 1091. SOUZA, *Rubens Gomes de*. Relatórios, em *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas* e *Reforma Tributária Nacional*, Publicações ns. 6 e 17 da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Fundaação Getúlio Vargas, Rio, 1966 e 1967, p. 27-63 e 83-100, respectivamente.

2. SOUSA, *Rubens Gomes de*. Parecer. *Revista dos Tribunais*, vol. 178, p. 41 (São Paulo 1949); *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1950, p. 242.

3. Para a contestação, LOLINI. "La norma di diritto tributario nello Stato moderno". *Rivista di Diritto Pubblico*, vol. 1, p. 446 (Roma, 1912) e DI PAOLO: "La non giuridicità della norma tributaria", em *Tributi* (Roma, 1939), p. 10; para a sua refutação, VANONI: *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Pádua, Cedam, 1932, cap. III, reprod. em *Opere Giuridiche*, Milão, Giuffré, 1961, vol. 1, p. 73 segs., esp. 86 segs. (trad. bras. de Rubens Gomes de Sousa: *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, Rio, Edições Financeiras, s.d. (1952); TESORO: *Principi di Diritto Tributario*, Bari, Madri, 1938, p. 21; e TOSATO: "Sulla natura giuridica delle leggi tributarie", *Rivista di Diritto Finanziario* e *Scienza delle Finanze*, vol. 3, Parte I, p. 309 (Pádua, 1939), ou em *Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, Pádua, Cedam, 1940, vol. 1, p. 615.

4. TROTABAS: *Précis de Science et de Législation Financières*, 11ª ed., Paris, Dalloz, 1951, p. 265; *Finances Publiques*, Paris, Dalloz, 1964, p. 512.

trução de Trotabas nada tem de original, sendo simples aplicação, ao direito tributário, dos mesmos princípios gerais de direito que informam a aplicação da norma jurídica à situação de fato prevista na lei: [5] de modo que, ao mesmo título, se poderia falar no "estatuto do comerciante", no "estatuto do criminoso", e assim por diante. De resto, o próprio Trotabas não parece tirar dela a conclusão lògicamente necessária. Para êle, o "estatuto do contribuinte" configura uma situação jurídica objetiva e impessoal, porque decorrente da lei, que é necessàriamente igual para todos. Por esta tese, do "estatuto do contribuinte" não poderia decorrer uma situação jurídica subjetiva, ou seja, especificamente, o "direito adquirido" que o art. 141, § 3º da Constituição de 1946 e o art. 150, § 3º da Constituição de 1967 resguardam contra a lei subsequente.

Escrevendo posteriormente à 1ª edição do *Précis* de Trotabas (1929), Jèze discorda da sua tese. O "estatuto do contribuinte" sòmente configura uma situação jurídica objetiva e impessoal enquanto a obrigação tributária permanece em estado potencial, como simples hipótese de incidência definida na lei em função de determinadas condições de fato. Desde que, porém, uma dessas condições abstratamente previstas na lei se concretize pela ocorrência material de um fato que a identifique — em outras palavras, desde que ocorra o fato gerador do tributo — a situação jurídica do contribuinte passa a ser subjetiva e pessoal, ensejando-lhe direito adquirido ao tratamento fiscal decorrente da estrita aplicação da norma legal abstrata ao fato material concretamente verificado. [6] O consenso dos autores acompanha esta opinião, assim na doutrina estrangeira, [7] como na nacional. [8]

Assentado, assim, que a lei de isenção integra o chamado "estatuto do contribuinte" e que dêste decorre uma situação jurídica subjetiva, esta conclusão apóia o direito do contribuinte à permanência das isenções condicionadas ou com prazo certo de duração, qualquer que seja a maneira por que se defina a natureza jurídica da própria isenção. Neste último ponto, as opiniões doutrinárias estão divididas. Entendem alguns autores que a norma de isenção "neutraliza" a definição legal do fato gerador, de modo a excluir a incidência do tributo, e portanto impedir o nascimento da própria obrigação tributária na hipótese contemplada. Exemplo dessa orientação é, na doutrina brasileira, Bilac Pinto, que diz: "se um fato gerador é, pela lei de isenção, excluído do ônus fiscal, êle perde desde logo essa categoria para transformar-se em fato

---

5. ALFREDO AUGUSTO BECKER: *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, esp. Parte Quarta, § 4º, p. 305-17.

6. JÈZE: "Nature et régime juridique de la créance d'impôt," *Revue de Science et de Législation Financières*, vol. 34 (Paris, 1936); tradução e notas de Carlos da Rocha Guimarães: "Natureza e Regime Jurídico do Crédito Fiscal", *Revista de Direito Administrativo*, vol. 3, p. 59 (Rio, 1946), ou *Revista Forense*, vol. 106, p. 452 (Rio, 1946).

7. GIANNINI: *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milão, Giuffré, 1937, p. 22; *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, Turim, Utet, s.d. (1956), p. 123; *Istituzioni* di D. T., 9ª ed. postuma por Romanelli-Grimaldi, Milão, Giufré, 1965, p. 78; PUGLIESE: *Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario*, Pádua, Cedam, 1937, p. 33 (trad. em espanhol por José Silva: *Instituciones de Derecho Financeiro — Derecho Tributario*, México, Fondo de Cultura Economica, 1939, p. 49); TESORO: *Principi di D.T.*, p. 48; cit., JARACH: *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, ed. da Revista de Jurisprudência Argentina, 1943, p. 44; Blumenstein: *Sistema di diritto delle imposte*, trad. italiana de Francesco Forte, Milão, Giuffré, 1954, p. 35, e nota introdutória do tradutor, p. XXVI; HENSEL: *Diritto Tributario*, trad. ital. de Dino Jarach, Milão, Giuffré, 1956, p. 71; BERLIRI: *Principi di D.T.*, Milão, Giuffré, 1957, vol. 2, tomo I, p. 3; COCIVERA: *Principi di D.T.*, Milão, Giuffré, 1959, vol. I, pp. 114 e 147; VANONI: *Elementi di D.T.*, re-ed póstuma por Forte e Longobardi no vol. 2 de *Opere Giuridiche*, cit., p. 35.

8. BECKER: *Teoria Geral*, cit., p. 315; RUY BARBOSA NOGUEIRA: *Direito Financeiro — Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Bushatsky, 1964, p. 68; RUBENS GOMES DE SOUSA: *Compêndio*

não sujeito à imposição".[9] A idéia é desenvolvida por Berliri no plano da distinção entre "não-incidência" e "isenção". Diz êle que, nos casos de não-incidência, o tributo não é devido porque, no fato materialmente ocorrido, falta um dos elementos da definição legal da incidência. Ao passo que, nos casos de isenção, o tributo não é devido porque, no fato materialmente ocorrido, existe, além dos elementos da definição legal da incidência, mais um elemento — a norma legal de isenção — que neutraliza a eficácia daquele fato como fato gerador de obrigações tributárias.[10] Filiam-se à mesma corrente Alfredo Augusto Becker,[11] Aliomar Baleeiro, Gilberto de Ulhôa Canto, Rui Barbosa Nogueira, Célio Azevedo Loureiro e Walter Barbosa Corrêa.[12]

A segunda corrente entende, ao contrário que a isenção pressupõe a incidência, e portanto o nascimento da obrigação tributária, dispensando apenas o pagamento do tributo na hipótese contemplada. Filiam-se a ela, na doutrina brasileira, Amilcar de Araujo Falcão.[13] e o autor dêste trabalho.[14] No Anteprojeto de Código Tributário Nacional que elaborei em 1953, o art. 220 dizia: "Isenção é a dispensa legal do pagamento de tributo devido". O mesmo dizia o art. 141 do Projeto, revisto por comissão de que fui relator, encaminhado em 1954 ao Congresso Nacional, onde tomou o nº 4.834.[15] Essa orientação corresponde à de Giannini, que coloca em têrmos diferentes a distinção entre "não-incidência" e "isenção". No primeiro caso, o tributo não é devido por uma razão inerente à sua própria estrutura jurídica, nos têrmos da lei que lhe delimita o campo de incidência. No segundo caso, o tributo é devido, mas a lei dispensa, em determinadas hipóteses, o seu pagamento, atendendo a alguma razão estranha à sua estrutura jurídica própria.[16]

O Código Tributário Nacional, que resultou de uma segunda revisão do Projeto de Código Tributário Nacional, antes citado, não tomou partido nessa controvérsia doutrinária, limitando-se a dispor, no art. 175, nº I, que a isenção exclui o crédito tributário. Isso pode significar que, nos casos de isenção, inexiste a própria obrigação tributária, de vez que o crédito é simples decorrência daquela (art. 139). Ou pode significar que a obrigação existe mas é incobrável, porquanto a obrigação de pagar é inexigível quando inexista o crédito correspondente. Em qualquer das hipóteses, sendo a isenção matéria privativa da lei (art. 97, nº VI), da norma que a concede decorrerá, para o beneficiado, o direito à sua permanência. Mas, dir-se-á, ninguém tem direito adquirido contra a mutação legislativa, mesmo porque o reconhecimento de tal direito invalidaria o princípio da igualdade de tratamento legal. A objeção é válida apenas em tese, mas a sua refutação exige uma análise do fundamento pré-jurídico das isenções, e uma distinção entre as isenções ditas "gratuitas" e as ditas "contra-prestacionais".

---

de Legislação Tributária, Rio, Edições Financeiras, 1.ª ed., 1952 p. 59, 2.ª ed., 1954, p. 49, 3.ª ed., 1960, p. 65; e os autores de monografias especificas ao assunto dêste trabalho, que adiante serão citadas.

9. BILAC PINTO: Parecer, *Revista Forense*, vol. 132, p. 51 (Rio, 1950) *Revista de Direito Administrativo*, vol. 21, p. 357 (Rio, 1950), *Estudos de Direito Público*, Rio, Forense, 1953, p. 55 (grifo do original).

10. BERLIRI: *Principi*, cit., vol. 2, tomo I, p. 220.

11. BECKER: *Teoria Geral*, cit., p. 276.

12. Cf., do último: "Não incidência, imunidade e isenção", *Revista dos Tribunais*, vol. 335, p. 57 (São Paulo, 1963), ou *Revista de Direito Administrativo*, vol. 73, p. 425 (Rio, 1963), § 30.

13. FALCÃO, *Amilcar de Araújo*: Parecer, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 66, p. 367 (Rio, 1961); *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, Rio, Edições Financeiras, 1964, p. 134

14. SOUSA, *Rubens Gomes de*: *Compêndio*, cit., 1ª ed., p. 70, 2ª ed., p. 59, 3ª ed.,, p. 75.

15. SOUSA, *Rubens Gomes de*: Anteprojeto, Projeto e Relatório em *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio, Ministério da Fazenda, 1954, pp. 61, 229 e 322.

16. GIANNINI, *Rapporto*, cit., pp. 107 e 205; CONCETTI, cit., p. 174; *Istituzioni*, cit. p. 121 e 164.

3. *Fundamento das isenções tributárias.* Em 1952, a Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados adotou, como norma de apreciação dos projetos de leis concessivas de isenções fiscais, a de só dar-lhes parecer favorável "quando, através de justificação cumpridamente oferecida, ficar demonstrado, de forma nítida, que o proveito fiscal... não alcança, de maneira exclusiva e gratuita, a... (pessoa física ou jurídica) beneficiária, uma vez que, como contraprestação, importa em vantagem para a coletividade, sem configurar, ainda, inconstitucional tratamento de desigualdade para com outras entidades concorrentes (art. 141, § 1º, da Constituição federal)". Em breve comentário a êsse texto, tive ocasião de fixar algumas idéias preliminares quando ao problema das isenções fiscais em face do princípio constitucional da igualdade perante a lei. [17]

A norma adotada pela Câmara proscreve as isenções que chama de "gratuitas" e estabelece, como premissa de validade, que a isenção deve importar, "como contraprestação... em vantagem para a coletividade", além de não "configurar inconstitucional tratamento de desigualdade". Ora, como apontei no comentário citado, com apoio em constitucionalistas e administrativistas (Jellinek, Duguit, Esmein, Willoughby, Francisco Campos), sendo o princípio de igualdade uma norma endereçada ao legislador e não apenas um limite impôsto ao arbítrio do aplicador da lei, está implícito que a sua observância pressupõe a sua adequação ao interêsse público geral. Esta adequação, por sua vez, é assegurada pelo próprio conceito de lei, não só como veículo da atuação do Estado, mas ainda como norma de caráter geral. Exclui-se assim, evidentemente, a possibilidade de leis editadas em função de interêsse particular, de vez que tais leis, ainda que formalmente válidas, seriam substancialmente inconstitucionais por não configurarem uma hipótese de atuação do Estado como pessoa jurídica de direito público instituída para preservação e realização do interêsse coletivo e da ordem social. Em outras palavras, não há isenções "gratuitas", ou, se se quiser, nenhuma isenção é um "favor" ou um "privilégio". Desta última forma pensavam os financistas mais antigos, como Otto Mayer e Myrbach-Rheinfeld, cujas idéias encontraram eco na doutrina fiscal norte-americana, onde Cooley conceituou a isenção como uma renúncia, pelo Estado, do seu poder constitucional de tributar, fundada em considerações de interêsse público no caso particular. Não obstante a ressalva final, parece mais exata a opinião de Willoughby, que observa que a finalidade do Estado não é cobrar tributos, mas promover o interêsse público através do exercício de seus podêres constitucionais, entre os quais o de tributar. Assim sendo, a outorga de uma isenção, nos casos em que a lei entenda que o interêsse público é melhor servido pela dispensa do pagamento do tributo que pela sua arrecadação, não configurada uma renúncia, mas sim uma forma de exercício do poder de tributar. [18]

Pela mesma razão, a isenção nunca pode ser acusada de ensejar desigualdade de tratamento. A norma isencional, como qualquer outra norma de lei, aplica-se às pessoas, aos bens ou aos negócios a que se refere, não a título individual, mas em razão de se encontrarem tais pessoas, bens ou negócios na situação que a lei considerou objetivamente como justificando, no interêsse público, um tratamento legal específico. Trata-se, em outras palavras, de pessoas, bens ou negócios que a lei reputa diferentes dos demais, e é da essência da igualdade de tratamento que não sejam tratadas igualmente coisas diferentes, ressalvado, é claro, que a diferença reconhecida pela lei não seja meramente arbitrária. [19]

Mas então se dirá que estas conclusões eliminam qualquer distinção entre as isenções condicionadas a encargo do benefi-

17. SOUSA, *Rubens Gomes de*: "A concessão de isenções fiscais em face do princípio constitucional de igualdade perante a lei", *Revista de Direito Mercantil*, vol. 2, p. 891 (São Paulo, 1952).

18. SOUSA, *Rubens Gomes de*: Relatório em *Trabalhos da Comissão Especial*, cit., p. 229.

ciado, ou concedidas por prazo certo, e as isenções impròpriamente chamadas "gratuitas". Se, em ambos os casos, o fundamento da isenção é o interêsse público reconhecido pela lei, o govêrno concedente pode — ou, melhor ainda, deve — reexaminar aquêle fundamento a qualquer tempo e retirar a isenção por outra lei, sempre que se convença de que a razão de interêsse público, que num dado momento a justificara, não mais subsiste. Esta objeção revive, com outras palavras, o argumento de que ninguém tem direito adquirido contra a mutação legislativa: mas, como já disse, o argumento é válido apenas em tese, ou seja, qunto àquelas normas legais que configuram um comando legislativo em abstrato. Já quanto às normas legais, de cuja atuação decorre uma situação jurídica subjetiva integrada no patrimônio jurídico do respectivo destinatário, o argumento não se aplica, como a seguir se demonstra.

Isenções existem, com efeito, que podem atuar sem que a norma que as concede saia do campo objetivo do chamado "estatuto do contribuinte" para identificar-se com determinado beneficiário. São as isenções conferidas genèricamente a determinados bens ou atividades, e que aproveitam a pessoas ùnicamente porque estas sejam titulares de tais bens, ou exerçam tais atividades. Tomando, como mais significativos, exemplos constitucionais, estavam nesse caso, na Constituição de 1946, a norma do § 1º do art. 15, que isentava do impôsto de consumo os artigos classificados por lei como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica; e a norma do inciso II do art. 19, que isentava do impôsto de vendas e consignações a primeira operação do pequeno produtor, como definido em leî estadual. Da mesma natureza, embora discutìvelmente definidas como normas de não-incidência, eram o § 1º do art. 19, que excluía do impôsto territorial rural os sítios de área até 20 hectares, cultivados pelo respectivo proprietário, só ou com sua família; e o art. 203, que excluía de qualquer impôsto direto a remuneração de professôres e jornalistas. Em todos êsses casos, a norma isencional era incondicionada e continha em si mesma o comando legislativo ("não se cobrará o impôsto") e o motivo pré-jurídico que o fundamentava. Assim, a razão de não se cobrar o impôsto de consumo era o barateamento de utilidades essenciais à vida de quaisquer pessoas, mas sòmente quando se tratasse de pessoas de menores recursos. A razão de não se cobrar o impôsto de vendas e consignações era o fomento das pequenas unidades de produção, embora aqui, tratando-se de impôsto "indireto", isto é, recuperado de comprador, a eficácia econômica da norma era discutível, a não ser no que poupasse ao pequeno produtor o empate temporário de capital de giro. A razão de não se cobrar o impôsto territorial era a de não onerar as pequenas explorações agrárias, fundamento também discutível por conduzir à exploração antieconômica dos chamados "minifúndios".[20] Finalmente, a razão de não se cobrar impôsto direto sôbre a remuneração do professor era o intuito de atrair pessoas para a profissão docente; quanto à norma idêntica, relativa aos jornalistas, a razão seria a mesma, antes que aquela, discutível em se tratando de impostos gerais, de preservar a liberdade da imprensa.

Seja como fôr, em tôdas essas hipóteses a norma era impessoal e dirigida objetivamente a todos quantos se encontrassem nas condições nela previstas. Por isso mesmo, a eficácia da norma se exauria em cada caso de sua aplicação, isto é, a cada venda de produto de habilitação, vestuário, alimentação ou tratamento médico, ou a cada venda efetuada por pequeno produtor, ou ainda a cada lançamento periódico de

---

19. CAMPOS, *Francisco*: "Igualdade de todos perante a lei", *Revista de Direito Administrativo*, vol. 10, p. 376 (Rio, 1947), reproduzido, com outro título, em *Direito Constitucional*, Rio-São Paulo, Freitas Bastos, 1956, vol. 2, p. 7; "O princípio de isonomia...", em *Direito Administrativo*, Rio-São Paulo, Freitas Bastos, 1958, vol. 2, p. 179.

20. Mas que a Constituição de 1967, a meu ver mal avisadamente, restaurou (art. 22 § 1º).

impôsto territorial sôbre sítio de até 20 hectares, ou de impôsto sôbre a renda de professor ou jornalista.[21] Em outras palavras, a norma atuava, caso, por caso, dentro do caráter objetivo e impessoal com que o legislador a concebera; assim, o fato de permanecer o beneficiado nas condições previstas para a isenção, sendo um elemento integrante da própria norma, esgotava os seus efeitos a cada aplicação desta e não os projetava para o futuro, como um direito incorporado ao patrimônio jurídico do beneficiado. Em resumo, nenhuma pessoa de restrita capacidade econômica, nenhum pequeno produtor, sitiante, professor ou jornalista poderia invocar direito adquirido à isenção na próxima hipótese de atuação da norma. Tanto assim que todos os dispositivos citados da Constituição de 1946 foram revogados pelo art. 25 da Emenda Constitucional nº 18, e o mesmo poderia fazer, quanto a disposições de lei ordinária, outorgantes de isenções do mesmo tipo, qualquer outra lei ordinária posterior.

Isto pôsto — fixados os têrmos em que a norma legal de isenção não gera situação jurídica subjetiva, suscetível de ser invocada contra a mutação legislativa — podemos passar à hipótese inversa, que é a que interessa ao presente trabalho.

4. *Estatuto jurídico das isenções condicionadas.* Tem sido prática corrente no Brasil, sabretudo por parte dos Municípios e dos Estados, mas sem excluir a própria União, a outorga de isenções com finalidades promocionais do desenvolvimento econômico. Não se trata de fenômeno específico ao nosso país. Em simpósio sôbre isenções fiscais, promovido nos Estados Unidos, em capítulo sôbre "isenções de subsídio". Killough e Mc. Carren estudam as isenções a entidades educativas, filantrópicas e religiosas, e as isenções para atrair novos investimentos industriais; e, em capítulo sôbre "isenções de estímulo", Spengler, Melton e Jensen tratam das isenções para planos habitacionais e para fomentar o aperfeiçoamento e a ampliação de instalações industriais existentes.[22] Em nosso direito constitucional, seria incabível conceituar como "subsídios" as isenções a entidades religiosas; mas têm, por certo, êsse caráter as atribuídas à educação e à filantropia, e sobretudo as que visam a atrair novos investimentos para o território da entidade concedente, ou dirigi-los para regiões menos desenvolvidas do território nacional, ou ainda orientar os capitais disponíveis para determinados tipos de investimento. Não é pacífica, no plano econômico, a aprovação dêsse tipo de estímulo, e a êste aspecto voltarei; mas o que interessa a êste trabalho é o seu estudo no plano jurídico, e, sob êste aspecto, a presença, em todo sistema de incentivos fiscais, de um encargo contraprestacional é necessàriamente uma constante, de vez que constitui o próprio fundamento legal dos benefícios concedidos.[23]

Aos exemplos acima recordados pode acrescentar-se o das isenções atribuídas aos concessionários de serviços públicos. A êstes não se reconhece a posição de imunidade tributária, que caberia ao govêrno se executasse diretamente o serviço (Constituição de 1945, art. 31, parágrafo único; Emende Constitucional nº 18, art. 2º, § 2º; Constituição de 1967, art. 20, § 1º). Logo, o fundamento da isenção, que lhes seja outorgada como uma das condições da concessão, só pode ser a contrapartida da obrigação, por êles assumida, de aparelhar e executar o serviço, com o que se desonera o govêrno concedente dos correspondentes encargos patrimoniais e financeiros. A isenção das concessões de serviços públicos tem, assim, como característica peculiar, a de ser decorrente de contrato: mas esta circunstância não é de molde a lhe emprestar natureza jurídica diversa da que corresponde às demais isenções condicionadas ou con-

21. Neste último caso, enquanto a Emenda Constitucional n.º 9 de 22.7.1964 não tivesse tornado pràticamente inútil a norma.

22. *Tax Exemptions*, New York, Tax Policy League, s.d. (1939). pp. 23, 39 e 179, 188 e 206.

23. HELLER & KAUFFMAN: *Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries*, Harvard Law School International Program in Taxation, Cambridge, 1963, p. 42-52.

traprestacionais, decorrentes diretamente da lei.

Com efeito, a doutrina reconhece a identidade das relações jurídicas bilaterais, isto é, que implicam numa reciprocidade de direitos e obrigações, quer decorram diretamente da lei, quer decorram de contratos que, por sua vez, são simples formalizações de compromissos prèviamente autorizados por lei (p. ex., no caso do serviço público, a lei que autoriza a outorga da sua concessão a um particular). Assim, as isenções legais condicionadas a encargo do beneficiado confundem-se juridicamente com as isenções chamadas, por simplificação e impròpriamente, contratuais, ante a reciprocidade de direitos e obrigações que ocorre em um e no outro caso. É o que observa C. A. Lúcio Bittencourt,[24] embora não se possa concordar irrestritamente com a sua afirmativa de que a isenção, mesmo quando concedida formalmente mediante contrato, tem sempre um aspecto "meramente (*sic*) legal... suscetível de revisão a todo momento". Isto porque, nas relações bilaterais, o que importa para comprometer as partes é aquela reciprocidade de direitos e obrigações, e não pròpriamente a fonte de que ela se origina. Mesmo porque, como observa o administrativista Giannini,[25] no direito público é freqüente um ato unilateral do govêrno gerar direitos e obrigações recíprocas para o Estado e para o indivíduo.

Por isso mesmo é que o C.T.N. dispõe (art. 176) que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei, que especifique as condições e os requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplique e, sendo caso, o prazo de sua duração. Êsse dispositivo é decorrência necessária do art. 97, nº VI, que inclui a isenção, como hipótese de exclusão do crédito tributário, entre as matérias reservadas à lei. Mas, ante a identidade substancial, apontada no item anterior, entre os efeitos da lei e do contrato em matéria de isenções condicionadas, não é sem propósito inverter-se o enunciado para concluir que a norma legal concessiva de uma isenção condicionada corresponde a um contrato de direito público sob forma de lei. Esta conclusão, baseada na equivalência da lei e do contrato como fontes de direitos e obrigações recíprocas para o poder público e para o particular, encontra apoio nos autores nacionais que estudaram o problema da isenção condicionada.

Assim, Francisco Campos, afirma que a isenção tributária, uma vez concedida como equivalente ou em troca de uma prestação, não pode ser revogada pelo poder que a concedeu. Especialmente importante nesse pronunciamento é a afirmativa de que, em se tratando de isenção contratual, sendo o impôsto transferido, em virtude de reforma constitucional, de um para outro poder tributante, cabe ao govêrno, contratante originário, a obrigação de assegurar ao beneficiário da isenção a vantagem econômica correspondente.[26] No caso, tratava-se do impôsto de indústrias e profissões, de competência estadual no regime da Carta de 1937, transferido para o Município pela Constituição de 1946. Essa conclusão foi mais tarde sufragada pelo Supremo Tribunal Federal, em situação de fato distinta, mas juridicamente idêntica, ao decidir que a isenção concedida, por prazo determinado, em lei municipal, obriga os novos Municípios que se venham a constituir pelo desmembramento de distritos antes pertencentes ao Município concedente.[27] A matéria é hoje de lei: o C.T.N. dispõe, no art. 120. que a pessoa jurídica de direito

24. BITTENCOURT, *C.A. Lúcio*: "Imunidade tributária e isenção gratuita", *Revista de Direito Administrativo*, vol. 1, p. 667 (Rio, 1945).

25. GIANNINI, *Massino Severo*: *Lezioni di Diritto Amministrativo*, vol. 1, p. 346; *apud Seabra Fagundes*, "Revogabilidade das isenções tributárias", na *Revista de Direito Administrativo*, vol. 58, p. 1 e segs. (Rio, 1959), à p. 5.

26. CAMPOS, *Francisco*: Parecer, *Revista Forense*, vol. 133, p. 361 (Rio, 1951); *Direito Constitucional*, cit., vol. 1, p. 273.

27. Acórdão de 9.8.1963, no Recurso Extraordinário n.º 50.060, *Diário da Justiça da União*, 31.10.1963, p. 1089.

público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que promulgue a sua própria. A sub-rogação prevista nesse artigo há de se entender aplicável também às obrigações legalmente assumidas pela pessoa jurídica desmembrada; assim, a ressalva da legislação nova da pessoa jurídica resultante do desmembramento é de se entender como igualmente subordinada à observância daquelas obrigações sub-rogadas.

Voltando à doutrina, Aloísio Lopes Pontes critica o Supremo Tribunal Federal por decidir que a isenção geral de impostos; concedida pelo Estado a um concessionário de serviços públicos, não obrigava o Município, quanto aos seus próprios impostos, posteriormente criados em regime constitucional diferente. [28] Observou o autor citado que a isenção fôra outorgada pelo Estado no regime da Constituição de 1891, quando os Municípios não tinham competência tributária própria, que só lhes foi reconhecida a partir da Constituição de 1934. Ficava, assim, afastada a controvérsia, posteriormente surgida, quanto à competência de um govêrno para isentar de impostos de outro, cabendo inquestionàvelmente ao Estado, ao tempo, exercer plenamente a competência tributária, que o Município depois receberia com as vinculações ou autolimitações reconhecidas por aquêle. Por outro lado, sendo contratual a isenção, improcedia o argumento adotado pelo Supremo, de que a implantação de um nôvo regime constitucional afasta a invocação dos direitos adquiridos na vigência do regime anterior. Esse argumento só teria procedência quanto aos direitos individuais que a nova Constituição deixasse de consignar: mas, uma vez que tanto a Constituição de 1891 como as posteriores (inclusive a de 1946, vigente à data do julgamento) asseguravam o respeito às situações jurídicas definitivamente constituídas, o argumento não podia ser invocado para anular uma isenção condicionada, consubstanciada por uma relação bilateral entre o poder público e o contribuinte beneficiado.

Em dois pareceres relativos à Taxa de Despacho Aduaneiro, criada pelo art. 66 da Lei federal nº 3.244, de 14-8-1957, Amilcar de Araújo Falcão opinou que, sendo aquela taxa um substitutivo de todos os tributos anteriormente incidentes sôbre a importação de mercadorias, tinha ela a mesma natureza jurídica de tais tributos: portanto, quem estivesse isento dêstes, isento estaria também daquela. No segundo dos pareceres referidos, o autor citado mostra que a lei de isenção institui: a) sob o aspecto substantivo ou material, certos requisitos ou pressupostos para que surja o direito à isenção, b) sob o aspecto formal, um processo de legitimação que culmina num despacho reconhecendo ao interessado o direito ao benefício. Da combinação dêsses dois elementos resulta um *status*, uma situação jurídica individual em que se investe o beneficiário da isenção logo que esta lhe seja deferida. A assunção, pelo contribuinte, dos encargos que constituem os requisitos ou pressupostos legais da isenção não configura, ainda quando firmada em contrato, uma *conditio facti*, ou seja, uma estipulação negocial livremente consentida, mas sim uma *conditio juris*, isto é, um requisito legal de legitimação que integra o patrimônio jurídico do isento e não lhe pde ser retirado por lei posterior, enquanto cumprido o encargo, sem ofensa ao preceito constitucional do respeito aos direitos adquiridos. [29]

Finalmente, Seabra Fagundes, em trabalho já referido, traça nìtidamente a distinção entre as isenções conferidas em caráter geral e impessoal pela lei, cujo permanência depende do critério do legislador quanto à subsistência da sua motivação, e as isenções cuja outorga configura uma situação jurídica individual. Recordando, com apoio em administrativistas como Duez, Debeyre,

28. PONTES, *Aloisio Lopes*: Comentário ao Acórdão de 10-5-1949, no Recurso Extraordinário nº 14.360, *Revista Forense*, vol. 134, p. 423 (Rio, 1951).

29. FALCÃO, *Amilcar de Araújo*: Pareceres, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 54, p. 8 (Rio, 1958) e vol. 67, p. 317 (Rio, 1962).

Laubadére, Capano, Cino Vitta e Zanobini, que a "situação jurídica individual" se define como "o poder, concretamente protegido pela lei, de obter certa coisa ou prestação", o autor citado conclui que tal situação, uma vez definitivamente constituída, não pode ser anulada ou modificada unilateralmente, pois então deixaria de ser "um poder de obter". Essa anulação ou modificação não é facultada à autoridade administrativa, ou mesmo à lei, pois a norma constitucional de que a lei não prejudicará o direito adquirido (Constituição de 1946, art. 141, § 3º; Constituição de 1967, art. 150, § 3º) é um limite jurídico à atividade da administração pública, que se contém nos limites da lei, e também a competência legislativa do govêrno.[30]

A jurisprudência é copiosa no mesmo sentido. Limitando-me, para não sobrecarregar êste trabalho, às decisões mais recentes do Supremo Tribunal Federal, menciono: a) Revogada uma isenção no decurso do exercício, o impôsto pode ser cobrado imediatamente, sem ofensa ao princípio de anualidade (Constituição de 1946, art. 141, § 34; Constituição de 1967, art. 150, § 29), ressalvada, porém, a isenção "de natureza onerosa", expressão que entendo como referente às isenções contratuais ou legais, condicionadas a encargo do beneficiado;[31] b) os atos administrativos, mesmo quando discricionários, não podem ser revogados se dêles decorreu um direito público subjetivo; a isenção fiscal concedida por prazo certo, com caráter contratual, não pode ser suprimida com a invocação de lei nova (observo que o Tribunal refere o "caráter contratual" da isenção condicionada, o que não quer dizer que ela derive necessàriamente de contrato);[32] c) a isenção condicionada sòmente pode ser revogada se a condição não se verificou (o que deve significar que o encargo não tenha sido cumprido pelo beneficiário);[33] nessa decisão, o relator, Ministro Vitor Nunes, refere vários outros julgados no mesmo sentido.[34]

5. *As isenções condicionadas e a reforma tributária.* O problema das isenções condicionadas foi considerado em meu Anteprojeto de Código Tributário Nacional, já referido, cujo art. 223 dizia: "Salvo se tiver prazo certo de duração, a isenção, ainda que decorrente de disposição contratual ou concedida em função de determinadas condições de fato, pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo por lei tributária, cujo têrmo inicial de vigência não será anterior a seis meses, contados da data da sua publicação". Como se vê, êsse dispositivo assegurava a permanência da isenção apenas quando tivesse prazo determinado, mas não quando fôsse outorgada em contraprestação de encargos assumidos pelo beneficiado, muito embora

30. FAGUNDES, *Seabra*: "Revogabilidade das isenções tributárias", cit. Acrescentei a referência à Constituição de 1967.

31. Acórdão de 13.4.1965 no Recurso de Mandado de Segurança n.º 14.174, *Diário da Justiça da União*, 2-6-1965, p. 1.263; acórdão de 4-11-1965 no Recurso de Mandado de Segurança n.º 14.651, publicação não localizada; acórdão de 4.11.1965 no Recurso Extraordinário n.º 57.567, *Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 35, p. 249.

32. Acórdão de 23-7-1964 no Recurso Extraordinário nº 54.773, *Diário da Justiça da União*, 29.10.1964, p. 869; acórdão de 29.4.1965 no Recurso de Mandado de Segurança n.º 14.101, *Diário da Justiça da União*, 23.6.1965, p. 1507; acórdão de 5.5.1966 no Recurso Extraordinário n.º 35.667, publicação não localizada.

33. Acórdão de 29.4.1965 no Recurso Extraordinário n.º 51.680, *Diário da Justiça da União*, 5.8.1965, p. 1863.

34. Acórdão de 12.8.1957 no Recurso Extraordinário n.º 33.356; acórdão de 11.1.1961 no Recurso de Mandado de Segurança n.º 7828; acórdão de 13.6.1962 no Recurso de Mandado de Segurança n.º 9507; acórdão de 7.8.1962 no Recurso Extraordinário n.º 49.423; acórdão de 16.10.1962 no Recurso Extraordinário nº. 50.186; acórdão de 4.12.1962 no Recurso Extraordinário n.º 51.534; acórdão de 9.8.1963 no Recurso Extraordinário n.º 51.160, *Diário da Justiça da União*, 31.10.1963, p. 1089; acórdão de 6.12.1963 no Recurso de Mandado de Segurança n.º 11.210, *Diário da Justiça da União*, 30.4.1964, p. 187; acórdão de 29.4.1964 no Recurso de Mandado de Segurança n.º 12.554, *Diário da Justiça da União*, 11.6.1964, p. 1792.

as duas condições normalmente sejam combinadas. A comissão que, partindo daquele Anteprojeto, elaborou o Projeto que tomou na Câmara dos Deputados o nº 4.834 de 1954 manteve o dispositivo no art. 145, eliminando as referências à isenção contratual e ao prazo de carência para entrada em vigor da lei revogatória ou modificativa. Em seu relatório, essa comissão reconheceu direito adquirido apenas quanto às isenções com prazo determinado, sustentando que as contraprestacionais (sem prazo) sòmente ensejam um "interêsse legítimo".[35]

Na revisão do Projeto nº 4.834 de 1954, empreendida em 1965 para atualizá-lo e ajustá-lo à Emenda Constitucional nº 18, a comissão, composta de Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e do presente autor, reexaminou o assunto e ajustou a norma às conclusões da doutrina e à orientação da jurisprudência. Em conseqüência, o art. 178 do C.T.N. dispõe que "A isenção, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104". A disposição remetida determina que a lei que revogue ou reduza isenções de impostos sôbre o patrimônio ou a renda só vigora a partir do exercício seguinte: essa norma coaduna-se com as do art. 2º, nº II, da Emenda Constitucional nº 18 e do inciso I do mesmo artigo 104 do C.T.N., que proíbem cobrar impostos sôbre o patrimônio ou a renda no próprio exercício em que sejam instituídos ou majorados. Neste particular, o C.T.N. visou especificamente a contrariar a jurisprudência que entende que a revogação de uma isenção não equivale à criação de tributo nôvo. A Constituição de 1967, cujo Projeto não consignava o chamado "princípio de anualidade" quanto a quaisquer tributos, entretanto repete, em decorrência de Emenda introduzida no Congresso, o dispositivo do art. 141, § 34 da Constituição de 1946, subordinando a cobrança, em cada exercício, de qualquer tributo (e não apenas dos impostos sôbre o patrimônio e a renda) à "prévia autorização orçamentária, excetuados sòmente a tarifa aduaneira e o impôsto cobrado por motivo de guerra" (art. 150, § 29).

Assim, a lei normativa vigente reconhece direito adquirido à isenção em ambos os casos, isto é, quando concedida por prazo certo e quando vinculada a encargo do beneficiado. Não contraria esta afirmativa o disposto no § 2º do art. 179 do C.T.N., que diz que o despacho pelo qual a isenção é reconhecida ao contribuinte não gera direito adquirido. Demonstra-se isto pela finalidade atribuída ao referido despacho pelo *caput* do mesmo art. 179: trata-se de despacho em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para a concessão da isenção. Êsse despacho representa, pois, o término do processo de legitimação, de que fala Araújo Falcão, e do qual decorre precisamente o direito adquirido do contribuinte legitimado à obtenção do benefício. Ademais, a norma contrária do § 2º do art. 179 deve ser entendida em consonância com o disposto no art. 155, ao qual faz remissão expressa, e que regula a perda do direito aos benefícios fiscais "sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições, ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos" da concessão daqueles. Em resumo, o § 2º do art. 179 do C.T.N., sob pena de colidir com o seu art. 178, e de ser entendido, a contrário senso, como afirmando o direito adquirido à isenção condicionada, enquanto estejam presentes as condições a que ela se subordina; ou seja, enquanto o beneficiado cumpra a sua parte na relação jurídica bilateral estabelecida entre êle e o poder público.

Nos debates da comissão revisora do projeto de que resultou o C.T.N., examinou-se, precisamente para dirimir dúvidas como a focalizada neste trabalho, a conveniência de incluir, possìvelmente entre as

35. SOUZA, *Rubens Gomes de*: Relatório em *Trabalhos da Comissão Especial*, cit., p. 62, 235 e 322.

Disposições Transitórias, norma expressa assegurando a permanência das isenções condicionadas a encargo ou a prazo, relativas aos tributos modificados ou substituídos pela Emenda Constitucional número 18. A idéia foi abandonada, por ter a comissão reconhecido que a matéria não se enquadraria no conceito de "normas gerais de direito financeiro" nos têrmos do art. 5º, nº XV, letra *b*, da Constituição de 1946, que é a matriz constitucional do C.T.N. nessa parte. Pelo menos para a maioria da comissão, contribuiu ainda para essa conclusão a convicção de que o assunto, mesmo deixado ao critério dos governos outorgantes das isenções, encontraria solução nos princípios gerais de direito constitucional e de direito tributário, e nos precedentes de doutrina e de jurisprudência, que vêm sendo desenvolvidos neste trabalho, independentemente de uma disposição de lei federal normativa cuja validade, como foi dito, teria sido questionável.

Submetido ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 13 de 1966 (C.N.), que deu origem ao C.T.N., foi-lhe oferecida uma Emenda, de nº 11, especifica ao impôsto estadual sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, e contendo duas proposituras: a) acrescentar, ao § 3º do art. 52 do Projeto, um nôvo inciso III, incluindo entre as hipóteses de não-incidência do referido impôsto "os casos de isenção legal vigente", e b) acrescentar, ao mesmo art. 52, um nôvo § 4º, determinando que, nos casos do inciso III proposto, a lei estadual regularia o registro e o pagamento simbólico do impôsto, para os efeitos do seu cálculo, na operação seguinte, sôbre o valor agregado. A Emenda foi defendida em plenário pelos Senadores José Leite e Heribaldo Vieira, e combatido pelo relator, Deputado Daniel Faraco. No debate travado, ficou claro que a propositura visava assegurar a permanência, quanto ao impôsto sôbre a circulação de mercadorias, das isenções condicionadas, outorgadas pelos Estados e relativas ao impôsto sôbre vendas e consignações, especificamente ou por via de sua compreensão em isenções gerais de impostos. Por outro lado, no mesmo debate a objeção oferecida contra a propositura foi a de tratar-se de matéria própria da lei estadual, cuja inclusão em lei federal normativa seria inconstitucional, além de incompatível com a sistemática do impôsto de circulação. [36]

Não obstante o parecer contrário do Relator, a Emenda nº 11 foi aprovada, figurando, em conseqüência, no autógrafo do C.T.N. os dispositivos descritos no item anterior. Vetou-os, porém, o Presidente da República, invocando, para assim fazer, as seguintes razões: a) quanto ao inciso III do § 3º do art. 52, imperfeição técnica, por confundir os conceitos de não-incidência e de isenção, e inconstitucionalidade, por ser a concessão ou a revogação de isenções de impostos estaduais matéria privativa da lei de cada Estado; b) quanto ao § 4º do art. 52, incompatibilidade com o art. 12, § 2º da Emenda Constitucional nº 18, que, ao dispor sôbre o caráter não-cumulativo do impôsto de circulação sôbre o valor agregado, manda abater, em cada operação, o impôsto efetivamente pago na operação anterior, o que não se compadece com o abatimento de um pagamento "simbólico"; e inconstitucionalidade, por não configurar "norma geral de direito financeiro" uma regra específica ao cálculo de determinado impôsto numa hipótese particular. [37]

Posteriormente à promulgação do C.T.N., sobreveio o Ato Complementar nº 24 de 18-11-1966, que, entre outras matérias, regulou a adaptação da vigente legislação tributária dos Estados e dos Municípios ao nôvo sistema instituído pela Emenda Constitucional nº 18. Em seu art. 4º, disse aquêle Ato que, até 31-12-1966, poderiam ser modificadas ou revogadas as normas das Constituições e das leis estaduais que dispusessem sôbre isenções tributárias. Logo a seguir, porém, êsse dispositivo foi substituído pelo art. 10 do

36. *Diário do Congresso Nacional*, Seção II, 7-10-1966, p. 6118 e 6131.
37. *Diário Oficial da União*, Seção I, Parte I, 27.10.1966, p. 12.470.

Ato Complementar nº 27 de 8-12-1966, que determinou que, até 31-12-1966, deveriam ser modificadas ou revogadas as normas já referidas das Constituições e das leis estaduais ou municipais. Desde logo se nota que, ao contrário da norma meramente permissiva do art. 4º do Ato Complementar nº 24, o art. 10 do Ato Complementar número 27 é imperativo. Ademais, no último dispositivo citado observa-se uma aparente contradição com as razões invocadas no Congresso pelo relator do projeto que se converteu no C.T.N. para opinar em contrário à Emenda nº 11, e pelo Presidente da República para vetar os dispositivos resultantes da aprovação daquela Emenda. Com efeito, em ambos os casos citados, o fundamento básico invocado foi o de não caber à lei federal normativa interferir com a competência privativa dos Estados (e, por extensão, dos Municípios) para dispor quanto a isenções dos seus próprios tributos. Ora, o art. 10 do Ato Complementar nº 27 parece evidenciar precisamente essa interferência, ao determinar imperativamente aos Estados e Municípios que revoguem ou modifiquem suas normas de isenção (inclusive, no caso dos Estados, constitucionais) que sejam incompatíveis com o nôvo sistema tributário.

Dir-se-á que o parecer do relator do projeto do C.T.N. no Congresso, e o veto do Presidente da República, referiam-se a disposições de lei federal normativa, ao passo que o Ato Complementar nº 27 é norma de hierarquia superior. Entretanto, norma legal alguma, seja qual fôr a sua gradação hierárquica, pode invalidar, concreta e especificamente, uma situação jurídica individual definitivamente constituída no regime de lei anterior. Neste ponto, vou além da conclusão de Aloisio Lopes Pontes, que admite o desaparecimento de direitos individuais existentes, que uma nova Constituição deixe de reconhecer. Admito que uma nova Constituição deixe de consagrar o princípio da intangibilidade dos direitos adquiridos: mas nego que essa omissão do princípio possa operar retroativamente como norma revogatória específica, para anular situações jurídicas individuais definitivamente constituídas no regime constitucional anterior. Ocorreria então muito mais do que a substituição de um regime constitucional por outro: ocorreria a subversão da própria ordem jurídica, sem a qual o Estado de Direito não pode sobreviver.

Entretanto, a contradição apontada é, como disse, apenas aparente, e resolve-se pela constatação de que o art. 10 do Ato Complementar nº 27, embora imperativo, não determina aos Estados e Municípios a revogação, *tout court* e indiscriminadamente, das isenções tributárias existentes. A determinação é que tais isenções sejam "revogadas ou modificadas", e há de ser entendida no sentido de que os Estados e Municípios revogarão as isenções que quiserem e puderem, constitucional e legalmente, revogar; e que as demais, isto é, as que os Estados e Municípios não queiram ou não possam revogar, serão modificadas para sua adaptação ao nôvo sitema tributário instituição pela Emenda Constitucional número 18. Com êste entendimento, desaparece a eiva de interferência indevida da lei federal em matéria constitucionalmente reservada à competência privativa dos Estados e dos Municípios.

Assim também deve ser entendida a afirmativa de Gerson Augusto da Silva, membro das comissões que projetaram a Emenda Constitucional nº 18 e o C.T.N., de que o Ato Complementar nº 27 consubstancia a convicção do Govêrno federal, de que a permanência, no impôsto sôbre a circulação de mercadorias, das isenções relativas ao impôsto de vendas e consignações perturbaria a eficácia do nôvo sistema tributário a ser implantado em 1º, 1967.[38] Certamente, o Govêrno federal tem todo o direito de ter "opinião" quanto ao que seja, econômicamente, mais ou menos recomendável fazerem os Estados

38. SILVA, *Gérson Augusto da*: Parecer ao Govêrno do Estado do Espírito Santo, divulgado nos jornais *Correio da Manhã*, *O Jornal* e *Jornal do Brasil*, do Rio de Janeiro, em 25-12-1965, e no *Diário de São Paulo* em 4.1.1967.

e Municípios na regulamentação dos seus próprios tributos. Mas não é possível atribuir-se a essa opinião a eficácia de uma norma juridicamente cogente para os Estados e os Municípios, em matéria que a Constituição lhes reserva e, especialmente, em contrário aos princípios constitucionais e legais que regem aquela matéria em determinada hipótese. Qualquer outro entendimento, além de injurídico, imputaria ao Presidente da República, responsável direto pela preservação da ordem constitucional, uma evidente contradição ao vetar disposições do C.T.N. e ao promulgar o Ato Complementar nº 27. Neste sentido se pronunciaram Gilberto de Ulhôa Canto e o presente autor [39] e, posteriormente, Heli Lopes Meireles. [40]

6. *Impôsto de vendas e impôsto de circulação.* Fixadas, assim, as linhas mestras do meu pensamento quanto ao problema, resta examinar alguns aspectos específicos ao confronto entre o impôsto sôbre vendas e consignações (Constituição de 18-9-1946, art. 19, nº II) e o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias (Emenda Constitucional número 18, artigo 12, Constituição de 1967, artigo 24, número II). O primeiro dêsses aspectos é o de que o impôsto de circulação seria impôsto nôvo, não compreendido nas isenções referentes ao impôsto sôbre vendas e consignações, inclusive ante a disposição normativa do art. 177, nº II do C.T.N., de que a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

O argumento perde desde logo aplicabilidade em face de leis estaduais ou municipais que outorguem isenções condicionadas "de impostos presentes e futuros", ou "que incidam ou venham a incidir" sôbre as atividades beneficiadas. A outorga de isenções gerais extensivas a tributos futuros pode ser criticada por motivos econômicos, e por isso o meu Anteprojeto de Código Tributário, já citado, dizia que "em caso algum" ela seria admitida (art. 222, nº II). Já a comissão que reviu aquêle Anteprojeto e dêle extraiu o Projeto número 4.834 entendeu que, não obstante a sua possível inconveniência, a outorga de isenções para o futuro é juridicamente inobjetável, como modalidade legítima do exercício negativo do poder tributário. Por isso, ao reproduzir, no art. 144, nº II, a norma correspondente do Anteprojeto, não lhe deu o caráter de uma proibição absoluta, mas ressalvou a disposição de lei em contrário, reduzindo assim o alcance da norma ao de uma simples regra de interpretação, válida sòmente quando o poder concedente não manifestasse expressamente a sua intenção. [41] A mesma ressalva se contém no *caput* do citado art. 177 do C.T.N., de modo que uma norma de lei estadual ou municipal, que conceda isenção condicionada abrangente de tributos futuros não se inclui entre as que devam ser obrigatòriamente revogadas ou modificadas por fôrça do art. 10 do Ato Complementar nº 27, dando-se a êste dispositivo o conteúdo que já demonstrei ser o juridicamente exato.

No regime tributário anterior à Emenda Constitucional número 18, foi repetidamente proclamada a identidade substancial entre o impôsto federal sôbre o consumo de mercadorias e o impôsto estadual sôbre vendas e consignações efetuadas por comerciantes ou produtores, inclusive industriais. Essa identidade resultava de assentarem ambos os impostos sôbre a circulação de mercadorias, diferindo êles um do outro apenas pelo seu maior ou menor âmbito de incidência. Assim, o impôsto federal tinha, sob o aspecto econômico, âmbito menor porque se restringia à fase da circulação identificada com a produção das mercadorias tributadas, ao passo que o impôsto estadual, além de atingir também essa fase, prolongava-se além dela, na fase ulterior da circulação puramente mercantil dos

39. Entrevistas aos jornais *Correio da Manhã, O Jornal, Jornal do Brasil,* do Rio de Janeiro, 27.12.1966, *O Globo,* da mesma cidade, 3.1.1967, e *Diário de São Paulo,* 5 e 7.1.1967.

40. "Isenções tributárias não foram suprimidas", no jornal *Fôlha de São Paulo,* 22.1.1967, p. 10.

41. SOUSA, *Rubens Gomes de*: Relatório, em *Trabalhos da Comissão Especial,* cit., p. 62, 234 e 322.

produtos industrialmente acabados. Por outro lado, o impôsto estadual tinha, sob o aspecto jurídico, âmbito menor, porque a sua incidência era limitada à circulação operada através dos negócios jurídicos específicos de compra e venda ou de consignação, ao passo que o impôsto federal atingia a circulação como um fato físico, independentemente da modalidade jurídica por que se processasse. Assim, o impôsto federal tinha como fato gerador a saída da mercadoria de estabelecimento produtor, e o impôsto estadual tinha como fato gerador a operação de venda ou de consignação efetuada por comerciante, industrial ou produtor. [42]

A comissão elaboradora do projeto que deu origem à Emenda Constitucional número 18 reconheceu essa identidade substancial entre os dois impostos. Mas, tendo em vista que o impôsto de consumo era o de maior produtividade no orçamento federal, e que o impôsto de vendas e consignações contribuía com cêrca de 70% da receita tributária dos Estados, reconheceu igualmente que seria falta de realismo pretender aboli-los ou substituí-los por outras fontes de receita que assentassem em pressupostos econômicos diferentes. Admitiu, assim, a comissão a subsistência do dois impostos, não obtante a sua identidade econômica, e limitou-se a introduzir no impôsto estadual uma nova estrutura técnica visando a coordená-lo sistemàticamente com o federal — do qual mudou apenas a denominação — e a evitar a sobreposição de ambos, de modo a reduzir o encargo suportado, seja pelo contribuinte "legal" (o comerciante, industrial, ou produtor), seja pelo contribuinte "econômico" (o consumidor final da mercadoria). [43] Melhor será, porém, dar a palavra, neste passo, à própria comissão, transcrevendo os trechos pertinentes do relatório com que ofereceu ao govêrno o projeto que se converteria na Emenda Constitucional nº 18.

"Essa nova estruturação começa... por desvincular o impôsto (estadual) dos negócios jurídicos específicos de compra e venda ou de consignação. Em lugar de referir essas duas modalidades, atribui-se ao impôsto incidência genérica sôbre as operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém, às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza mercantil do tributo, de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de "mercadorias". Essa generalização de sua incidência aproxima êste impôsto do federal sôbre produtos industrializados... que é o atual impôsto de consumo com denominação ajustada à sua natureza, e cuja identidade econômica com o atual impôsto de vendas e consignações é inegável: ambos são impostos sôbre a circulação de mercadorias, distinguindo-se apenas pela característica extrínseca de ser genérica a incidência do primeiro, ao passo que a do segundo é específica a determinados negócios jurídicos. O reconhecimento dessa sua identidade substancial permite tratar os dois impostos em forma sistemática e complementar. Assim, ao tributo federal é reservada a função seletiva, disciplinadora dos consumos, mais consentânea com a sua incidência jurídica sôbre a produção. Ao tributo estadual, juridicamente assente, não sôbre os produtos postos em circulação, mas sôbre as operações por que esta se realiza, corresponde, ao contrário, caráter uniforme quanto a tôdas as mercadorias... Ainda para sistematizar êste impôsto com o incidente sôbre produtos industrializados, atribui-se também a êle o carater não-cumulativo... É, aliás, a característica moderna dos impostos sôbre a circulação... a de só tributarem, em cada sucessiva operação o valor acrescido, eliminando-se assim os notórios malefícios econômicos da superposição em cascata, de incidências repetidas sôbre bases de cálculo cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas

42. SOUSA, *Rubens Gomes* de: Parecer, *Revista de Direito Administrativo*, vol. 32, p. 453 (Rio, 1953); "O Sistema Tributário Federal", na mesma revista, vol, 72, p. 1 (Rio, 1963).

43. SOUSA, *Rubens Gomes de*: "Tax Reform in Brazil", trabalho destinado a divulgar no estrangeiro a reforma tributária brasileira, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 20, p. 353 (Amsterdam, 1966), às p. 358-9.

acessórias, e do próprio impôsto que recaiu sôbre as operações anteriores"... [44]

Como se vê, o impôsto criado pelo artigo 12 de Emenda Constitucional número 18 é o próprio impôsto sôbre vendas e consignações, de que tratava o artigo 19, número II da Constituição de 1946, apenas modificado quanto ao âmbito da sua incidência, que deixou de ser restrita a determinados negócios jurídicos, e quanto à técnica da sua cobrança, que deixou de ser cumulativa para fazer-se, em cada operação sucessiva, sôbre o valor agregado. As características essenciais dos dois impostos, que lhes definem a estrutura e a natureza jurídicas, permaneceram entretanto as mesmas: ambos incidem sôbre a circulação de mercadorias; os fatos geradores de ambos são as operações pelas quais aquela circulação se realiza, apenas limitadas, no primeiro caso, a dois tipos jurídicos específicos, e generalizada, no segundo caso, as operações de qualquer tipo, inclusive, portanto, os dois anteriormente especificados, e os contribuintes legais de um e de outro são também os mesmos, ou seja, os comerciantes, industriais ou produtores, praticantes das operações tributadas.

A identidade dos dois impostos é, de resto, uma premissa implícita, mas necessária, da própria colocação do problema de que trata êste parecer: se se tratasse de dois impostos reconhecidamente diferentes, não haveria sequer motivo para a controvérsia a respeito de aplicar-se ou não ao segundo uma isenção relativa ao primeiro. De resto, aquela identidade é expressamente admitida mesmo pelos que sustentam opinião contrária à que adoto: é o caso, por exemplo, de Gerson Augusto da Silva, que, no parecer já referido, apóia sua conclusão ùnicamente em uma característica técnica do impôsto de circulação, a de ser calculado, em cada sucessiva operação, apenas sôbre o valor agregado. O autor citado, mantendo-se, como é próprio, no campo da sua versação científica, desenvolve seus argumentos com base no que entende serem inconvenientes econômicos das isenções de impostos sôbre o valor agregado. Entretanto, para complementação dêste trabalho, é possível transplantar para o campo jurídico aquêles argumentos, a fim de mostrar que, sem entrar em indagações quanto à sua procedência como argumentos econômicos, juridicamente êles não fornecem base que permita concluir pela ilegalidade das isenções discutidas.

O mecanismo da não-cumulatividade de um impôsto que recai sôbre sucessivas operações de circulação consiste em deduzir-se, no cálculo do impôsto incidente sôbre cada operação seguinte à primeira, o montante do impôsto que incidiu na operação anterior. É o que determinam os arts. 54 e 55 do C.T.N., facultando à lei estadual duas alternativas, a compensação específica em cada operação tributada e a compensação global dos débitos e créditos fiscais relativos às operações de um período determinado. Dir-se-á, então, que se uma das operações sucessivas fôr isenta, o contribuinte do impôsto na operação seguinte não terá crédito a compensar contra seu débito. Isto equivaleria a tratar a operação seguinte à isenta como se fôsse uma nova primeira operação, sujeita ao impôsto à sua alíquota integral sem crédito compensatório. Mas então o impôsto, nesse caso, terá deixado de ser não-cumulativo, e tornar-se-á, portanto, inconstitucional por infração do disposto no § 2º do art. 12 da Emenda Constitucional nº 18 e no § 5º do art. 24 da Constituição de 1967. Êsse é o argumento jurídico que poderia ser construído sôbre a característica técnica dos impostos sôbre o valor agregado. Para resolvê-lo, a Emenda nº 11 ao projeto convertido no C.T.N. determinava a lei estadual conceder o abatimento "simbólico" do montante do impôsto isentado. Essa disposição foi vetada sob o fundamento de que o § 2º do artigo 12 da Emenda Constitucional nº 18 só permite o abatimento do impôsto efetivamente pago. Mas a razão do veto é improcedente. E o é porque a isenção equivale, para todos os efeitos legais, ao pagamento do tributo. Isto eu já disse antes, [45] e dizia-o expressamente o meu Anteprojeto de Código Tribu-

44. SOUSA, *Rubens Gomes de*: Relatório *em Reforma Tributária Nacional*, cit., p. 48-49.
45. SOUSA, *Rubens Gomes de*: Comentário na *Revista Fiscal*, impôsto de renda, 1951, p. 65.

tário no § 2º do art. 221, dispositivo que a comissão revisora excluiu por considera-lo decorrência necessária da norma que define a isenção como causa excludente do credito.[46] Efetivamente assim é, pois, se a lei de isenção dispensa o pagamento do tributo, é óbvio que ela considera o tributo como pago.

Mantida no C.T.N. (art. 175, nº I) a definição da isenção como causa excludente do crédito, implicitamente está também mantida a sua conseqüência necessária, de que "tributo isento" equivale, para todos os efeitos legais, a "tributo pago". Não havia, portanto, impropriedade alguma no vetado § 4º do art. 52 do C.T.N. Mas — aceito que seja êsse veto pelo Congresso Nacional, que ainda não o apreciou — nada impede que os Estados incluam disposição idêntica em sua legislação própria, relativa ao impôsto sôbre a circulação de mercadorias. Pelo contrário, em se tratando de isenções condicionadas, que os Estados não podem revogar, deverão êles prever tal dispositivo: será essa uma das "modificações" que lhes cumprirá introduzir em sua legislação tributária, para adequá-la à Emenda Constitucional nº 18, como manda o art. 10 do Ato Complementar nº 27. Além disso, a Constituição de 1967 nada contém que possa infirmar as conclusões anteriormente afirmadas. Com efeito, embora tenha introduzido algumas modificações na Emenda Constitucional número 18, a nova Constituição, no que se refere ao impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, o manteve com exatamente as mesmas características essenciais, quais sejam a definição da incidência e do contribuinte legal (art. 24, nº I) e a não-cumulatividade (art. 24, § 5º). As inovações referentes a êste impôsto consistem na sua extensão às operações relativas a lubrificantes e combustíveis líquidos (art. 24, nº II e artigo 22, § 6º), na sua exclusão quanto às operações de exportação de produtos industrializados e outros que a lei determinar (art. 24, § 5º) e na sujeição da sua alíquota a limite fixado pelo Senado Federal, nas operações de exportação não excluídas da incidência (art. 24, § 4º). São, portanto, irrelevantes para o assunto dêste trabalho.

Por último, a nova Constituição reproduz *ipsis litteris*, no art. 150, § 3º, o preceito do art. 141, § 3º da Constituição de 1946, de que a lei não prejudicará o direito adquirido. De modo que nem sequer é caso de recordar-se o que foi dito no sentido de que, mesmo quando uma nova Constituição deixa de consignar um preceito reconhecido por Constituição anterior, essa omissão não opera retroativamente, como norma revogatória específica, para anular ou modificar situações jurídicas individuais, constituídas nos têrmos do preceito anterior. Pura e simplesmente, tudo quanto foi dito, neste trabalho, quanto a constituir a isenção condicionada um direito adquirido, inatingível por lei posterior, está expressamente confirmado pela nova Constituição em seu artigo 150, § 3º.

7. *Isenções do impôsto de vendas e do impôsto de circulação.* Dir-se-á que, tendo o impôsto de circulação âmbito maior que o impôsto sôbre vendas e consignações, por não estar a sua incidência circunscrita àqueles dois negócios jurídicos específicos, o Estado cumpriria a sua lei anterior assegurando ao contribuinte a isenção do impôsto de circulação quando a operação por êle praticada fôsse uma venda ou uma consignação; mas que não estaria obrigado a reconhecer-lhe a isenção nos demais casos. O fundamento dêste argumento seria o princípio, consagrado aliás pelo C.T.N. (artigo 111, ns. I e II), de que as leis de isenção interpretam-se literalmente.

O argumento não teria procedência, porque o princípio, e a própria norma do C.T.N., referem-se à interpretação "literal" da lei de isenção, mas não permitem que a isenção seja "restringida". Ora, interpretação "literal" é a que visa não permitir que à norma seja do alcance maior que o pretendido pelo legislador: e a interpretação, que reduzisse o alcance da norma

46. SOUSA, *Rubens Gomes de*: Relatório, em *Trabalhos da Comissão Especial*, cit., p. 234 e 322.

a menos do que aquilo que o legislador quis dar não seria "literal", mas "restritiva". E, no caso concreto, o que o legislador estadual quis dar foi a dispensa do pagamento de quaisquer impostos que incidissem sôbre a comercialização do produto. Poderá ter-se o legislador referido expressamente a "vendas e consignações" porque essas eram, ao tempo, as únicas modalidades de comercialização que se continham na sua competência tributária. Mas, por isso mesmo, mudado o âmbito da comercialização tributável, com êle se muda o âmbito da isenção, para que o alcance do benefício fiscal, a que o contribuinte tinha direito adquirido, se mantenha o mesmo, sem que, com isso, êle seja ampliado, mas simplesmente para que não seja restringido o que, de outro modo, ocorreria.

Neste sentido, diz Walmor Franke: "Na exegese das leis de isenção, a interpretação restritiva (*rectius*: "literal") não impede que se dê à norma tôda a compreensão que ela lògicamente possui, devendo combinar-se, outrossim, a regra da interpretação estrita com a do art. 5º da Lei de Introdução do Código Civil, de sorte a emprestar-se à isenção menor ou maior abrangência conforme o exigir, em cada caso concreto, a menor ou maior relevância do interêsse público protegido ou visado pelo preceito isencional". [47]

No mesmo sentido se vem inclinando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em matéria, evidentemente, não idêntica à dêste trabalho, mas regida pelos mesmos princípios informativos, pois que trata da delimitação do âmbito ou alcance de isenções tributárias. Refiro-me às isenções, reconhecidas por contrato, em têrmos gerais, a concessionários de serviços públicos, de cujo âmbito o Supremo excluia o impôsto de renda, sob o fundamento de não onerar a própria atividade do concessionário, mas os resultados financeiros dela derivados. [48] Mais recentemente, porém, o Supremo reviu aquela sua orientação e passou a considerar abrangidos pela isenção geral de impostos incidentes sôbre "a exploração" de uma atividade o impôsto sôbre a renda, [49] e mesmo o impôsto de consumo. [50] Esta última decisão é especialmente interessante, por se referir a um impôsto da mesma natureza do que está em causa neste trabalho, servindo ela, por isso, para bem sublinhar o entendimento jurisprudencial do âmbito das isenções em função dos objetivos visados pelo legislador ao concedê-las.

O Ato Complementar nº 34 de 30-1-67, expedido por sugestão dos Secretários de Fazenda dos Estados, reunidos no Rio de Janeiro em 23/25-1-67, determinou aos Estados e Territórios situados em uma mesma região geo-econômica a celebração de convênios para estabelecimento de uma política comum em matéria de isenções, reduções e outros favores fiscais, relativamente ao impôsto sôbre a circulação de mercadorias. Diz o seu art. 2º que "a partir de 1-3-67, serão nulas para todos os efeitos legais quaisquer disposições de leis, decretos, contratos e outros atos que tenham outorgado ou venham a outorgar isenções, reduções e outros favores fiscais, relativamente aos impostos sôbre vendas e consignações e sôbre circulação de mercadorias, não previstas nos convênios... a que se refere o artigo anterior, ou nos já celebrados em conformidade com o que êle dispõe". O "convênio a que se refere o artigo anterior" é, naturalmente, aquêle cuja celebração é determinada pelo próprio Ato Complementar nº 34.

Penso que, nesses convênios interestaduais deverão ser ressalvadas as isenções

47. "Da interpretação das leis de isensão", *Revista Jurídica*, Pôrto Alegre, vol 51, à p. 14. O parêntese é meu.

48. Acórdãos de 12.1.1940, no Recurso de Mandado de Segurança n.º 636, e de 11.9.1940, em Embargos na Apelação nº 7062, ambos na *Revista Forense*, vol. 85, p. 83 e 359 (Rio, 1941).

49. Acórdão de 15.7.1963, na Apelação Cível n.º 7853, Diário da Justiça, 8.1.1964, apenso, p. 2.

50. Acórdão no Recurso Extraordinário n.º 37.054, *Diário da Justiça*, 8.6.1959, apenso, p. 2159.

condicionadas ou com prazo certo de vigência, para efeito de se lhes aplicar a excludente da revogação automática, prevista no próprio dispositivo acima transcrito. Caso contrário, o próprio convênio será inconstitucional, quer ante o art. 141, § 3º da Constituição de 1946, quer ante o art. 150, § 3º da Constituição de 1967, na parte em que, por omissão da referida ressalva, pretenda revogar tácita ou automàticamente isenções que configurem direito adquirido dos respectivos beneficiários, nos têrmos expostos neste trabalho. Esta conclusão não é prejudicada pelo fato de o art. 173, número III das Disposições Transitórias da Constituição de 1967 excluir de apreciação judicial os atos legislativos expedidos com base no Ato Institucional nº 2 de 27-10-65, como foi o Ato Complementar nº 34.

Com efeito, a argüição de inconstitucionalidade não seria dirigida contra o Govêrno federal, e não visaria o próprio Ato Complementar nº 34. Seria dirigida contra os Governos estaduais participantes do convênio, e visaria o dispositivo dêste, pelo qual aquêles Governos, por interpretação abusiva de norma contida em um Ato Complementar, estaria violando a Constituição ao pretenderem liberar-se unilateralmente de compromissos de que decorrem direitos integrados no patrimônio jurídico de particulares. Assim, a apreciação judicial da inconstitucionalidade não só não estaria excluída pelo citado art. 173, nº III da Constituição de 1967, como, pelo contrário, teria apoio expresso no seu art. 150, § 4º, que, repetindo o art. 141, § 4º da Constituição de 1946, proíbe à lei excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual.

Mesmo independentemente do que acaba de ser dito, não creio que o art. 173 da Constituição de 1967 possa ter o alcance que a sua invocação lhe emprestaria. Os atos que êle aprova e exclui da apreciação judicial são primordialmente de natureza política, e com êste caráter o entendem os únicos comentários até agora publicados, que lhe apontam como precedente o art. 18 das Disposições Transitórias da Constituição de 1934.[51] Trata-se, porém, de atos anteriormente expedidos, pois o dispositivo fala sempre no passado: "atos praticados" (*caput* e inciso I), "que hajam" (inciso II), "expedidos" (inciso III), quando não fixa, êle próprio, data certa e pretérita para sua aplicabilidade (inciso IV). Ora, o Ato Complementar nº 34 é de 30 de janeiro, posterior, portanto, à Constituição, promulgada a 24 de janeiro para entrar em vigor a 15 de março. Logo, para considerá-lo compreendido na norma do art. 173 seria preciso admitir, contra o senso jurídico mais elementar e contra a letra do próprio dispositivo, que o Congresso Nacional tivesse aprovado, por antecipação, quaisquer atos que viessem a ser praticados durante a *vacatio legis* da Constituição, que assumiria, assim, a feição de um recesso da legalidade.

8. *Conclusão.* Em face de todo o exposto, entendo que as isenções, gerais ou específicas a determinados tributos federais, estaduais ou municipais, condicionadas a encargo do beneficiado e/ou outorgadas com prazo certo de vigência, subsistem no regime da Emenda Constitucional nº 18, da Constituição de 1967 e do C.T.N., devendo os podêres concedentes, em obediência ao disposto no artigo 10 do Ato Complementar nº 27, modificar suas respectivas legislações para o efeito de assegurar a continuidade de tais isenções em relação aos tributos substitutivos daqueles quanto aos quais tenham sido concedidas.

Rubens Gomes de Sousa, advogado em São Paulo.

---

51. MAGALHÃES, *Roberto Barcellos de: A Constituição Federal de 1967 Comentada*, Rio Konfino, 1967, vol. 2, p. 533; PAULINO, *Jacques: A Constituição do Brasil Explicado*, Rio, Forense, s.d. (1967), p. 189; e, mais resumidamente e em forma apenas expositiva; SAHID, *Maluf: Direito Constitucional*. 3ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias S.A., 1967, p. 514.