

REVOGAÇÃO DE NORMA TRIBUTÁRIA ISENTIVA E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

FABRÍCIO MELO MACHADO

Aluno do Curso de Direito da Universidade de
Fortaleza.

RESUMO

Analisa-se, partindo-se do conceito de incidência e isenção, os limites à revogação de norma tributária isentiva face ao princípio constitucional da anterioridade.

ABSTRACT

Parting from the concept of incidency and exemption, we analyse the limits to the revoking of a tributary rule - exemptive onefacing the constitutional principle of precedence.

1. INTRODUÇÃO

O tema em destaque já a algum tempo tem sido estudado por grande parte dos doutrinadores tributários.

O assunto é polêmico, interessante, provavelmente em virtude de que direta ou indiretamente afeta e influencia no patrimônio do cidadão comum.

Nesse trabalho a revogação da isenção tributária é o objeto de estudo visto sob a perspectiva estrutural da norma jurídica à luz do princípio da anterioridade.

Objetiva-se com essa dissertação doutrinária demonstrar a obrigatoriedade da observância do princípio da anterioridade face a revogação da

norma isentiva de tributo.

Apesar da complexidade e relevância a abordagem não obstante ser resumida, embasa-se de maneira concisa nos fundamentos dos conceitos de: isenção, não-incidência, imunidade, princípio da anterioridade, princípio da anualidade, entre outros. Estes itens visam delinear e esclarecer pontos que servirão para a posterior conclusão.

Mister ressaltar, que a suprema corte já tem posicionamento definido sobre a matéria, entendendo que a norma revogadora não está sujeita ao princípio da anterioridade.

Contudo, visando colaborar com o engrandecimento do Direito Tributário, utiliza-se a crítica com fulcro não apenas no sentido de simplesmente infirmar entendimentos, mas com o espírito voltado à construção, e como instrumento de superação, renovação e transformação do Direito.

2. DA ESTRUTURA DA NORMA JURÍDICA

A norma jurídica constitui-se em um enunciado lógico onde ocorrido o fato nela previsto haverá determinado efeito no mundo jurídico. É a previsão dos modos de conduta interessantes ao convívio social.

Quando um fato é considerado relevante para o relacionamento inter-humano (elemento axiológico) sobre ele edita-se norma que o regula em suas conseqüências no plano jurídico (elemento normativo). Portanto, o jurídico é constituído pelo fato adjetivado pelas normas jurídicas. A base da norma é o fato axiologicamente dimensionado, representa o resultado de uma valoração.

A estrutura da norma jurídica compõem-se de duas partes: o **suporte fático**, que é o fato consagrado pela sua importância ao relacionamento inter-humano; e a **regra**, ou seja, o preceito que define a eficácia do fato jurídico, "são as conseqüências que ocorrerão quando, materializada a hipótese houver a incidência com o conseqüente nascimento do fato jurídico"¹. Os fatos valorados erigem a categoria de fato jurídico através da incidência. Precedendo a existência da norma jurídica, existiu um fato e um valor (conduta valorada).

A fortiori acrescenta Arnaldo Vasconcelos "a norma representa o resultado de uma valoração"², resalta ainda o eminente glosador, que a vocação especial da norma jurídica é realizar Direito, e só há Direito a partir de uma norma que o preveja. O campo de incidência das normas jurídicas constitui o mundo do Direito.

Expositis, pode-se afirmar que o fato valorado é a concretização da

1 BORGES, José Souto Maior (coordenador). *Direito Tributário Moderno*, São Paulo, Bushatsky, 1977, p. 8.

2 VASCONCELOS, Arnaldo. *Teoria da Norma Jurídica*, 2ª edição, Rio de Janeiro, ed. Forense, 1986, p. 20-24.

hipótese de incidência, ensejando o surgimento da norma enquanto previsão do fato jurígeno. De maneira dedutiva, conclui-se que a incidência é conseqüência da adequação da norma ao fato ocorrido materialmente (concretização do suporte fático).

O fenômeno da juridicização é o ingresso do suporte fático no universo jurídico resultante da incidência da norma jurídica sobre o fato.

Guarde-se tal delineamento a "congrue tempore".

3. DA NÃO-INCIDÊNCIA

A descrição da fenomenologia da incidência da norma jurídica parece não ensejar divergências, sendo "communis opinio doctorum".

Diferentemente, entretanto, é o que ocorre com as opiniões doutrinárias quando se trata de explicar outras situações como, por exemplo, e especialmente, a incidência à luz das normas de isenções tributárias.

Paralelamente ao fenômeno da incidência, encontra-se a figura da não-incidência.

"Esta, se consubstancia naqueles fatos semelhantes colhidos pelo legislador na hipótese de incidência, mas aos quais, por vontade desse, não foi dada a relevância jurídica"³. Por conseguinte, em ocorrendo, por não terem natureza jurídica do fato gerador, inexistirá efeito tributário. São simples fatos econômicos. É a não-incidência pura e simples, na denominação de SOUTO MAIOR BORGES⁴.

Como já foi demonstrado pelo fenômeno da juridicização, o ingresso do suporte fático no universo jurídico é resultante da norma jurídica. O não-incidir é exatamente o não-existir juridicamente. Este resultado advém de duas situações: ou não existe a norma jurídica ou o suporte fático não se concretizou, portanto não há juridicamente, ou seja, é de natureza não jurídica.

Não-incidência, portanto, são aqueles fatos que não foram selecionados pelo legislador e conseqüentemente estão fora do campo de atuação do tributo.

4. IMUNIDADE

À vedação constitucional da imposição de tributos sobre coisa, negócio, fato ou pessoa, que são subtraídos do campo reservado ao exercício da competência tributária diz-se imunidade. Funciona como limite ao poder de tributar. É uma restrição à competência para editar regra jurídica de imposição tributária.

A regra da imunidade configura a hipótese de não-incidência consti-

³ SILVA, Edgard Neves. *Curso de Direito Tributário*, 2. ed., Belém, CEJUP, 1993. V. 2, p. 246.

⁴ BORGES, José Scuto Maior, op. cit. p. 36 - 39.

tucionalmente qualificada. É na exposição de Hugo de Brito Machado "o obstáculo decorrente de regra da constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É a limitação da competência tributária".⁵

Portanto, a imunidade é uma exclusão constitucional do poder de tributar através da hipótese de não-incidência referente a pessoas, bens ou situações expressamente declaradas pela constituição sobre o qual o legislador não pode instituir impostos.

5. ISENÇÃO

O *desideratum* deste trabalho passa sem dúvida por uma fiel abordagem do instituto da isenção e para esclarecê-la mister se reportar mais uma vez a um dos mais renomados estudiosos no trato desta matéria, José Souto Maior Borges, que registra, in verbis, "no poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e reverso de uma medalha"⁶. Adiante, categoricamente, afirma que o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso.

As isenções integram a sistemática geral do Direito Tributário. Isenções dentro do Direito Tributário, e não fora dele, ou a ele estranha.

Na isenção não existe a obrigação do pagamento do tributo, o poder de tributar foi exercido para declarar determinado bem excluído da tributação. Diferentemente, na imunidade, existe a proibição que tal poder seja exercido.

Pode-se citar duas correntes no que pertine a interpretação das isenções tributárias.

A primeira corrente defendida por Ruy Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Sousa, Bernardo Ribeiro de Moraes, Amílcar de Araújo Falcão, Gilberto de Uchôa Canto, entre outros, proclama que isenção tributária consiste num favor concedido por lei, no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do tributo. É nesse sentido a lição de Bernardo Ribeiro: "implica a isenção, sempre na incidência do tributo, pois somente pode dispensar o pagamento de um imposto realmente devido"⁷.

Como se constata, à luz dessa doutrina, a isenção tem como natureza jurídica a dispensa legal do tributo. Para os adeptos dessa teoria necessariamente deve haver a incidência para ocorrer a isenção, isto é, nasce a obrigação tributária principal, mas por consequência de uma norma isencional ela não se completa. Nascida a obrigação tributária, em razão da norma de

5 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro, ed. Forense, 1992, p. 144 - 145.

6 BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 1. ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 29.

7 MORAES, Bernardo Ribeiro de. "O Estado e o Poder Fiscal", in *Revista do Instituto de Direito Público da Faculdade de Direito da USP*. São Paulo, 1:673.

tributação, o sujeito passivo fica dispensado do pagamento em virtude de uma outra norma, a de isenção.

É nesse sentido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal que recorre a esse entendimento para justificar que a norma revogadora de isenção não subordina-se ao princípio da anterioridade.

Por outro lado, existem autores dentre os quais podemos citar José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado, que refutam tal análise valendo-se de uma fundamentação mais apurada. Atestam que no caso de isenção não configura a dispensa de pagamento. A norma jurídica de tributação nunca chegou a incidir, face à aplicação da norma isentiva, pois esta obsta o nascimento da obrigação tributária eliminando a incidência do suporte fático hipotético da norma de tributação, produzindo o que se denomina de **fato gerador isento**.

Se a incidência da norma jurídica somente é possível quando existe a concreção do suporte fático, há de se concluir que não pode haver incidência na norma tributária pelo motivo de que a norma de isenção desfalca algum ou alguns dos elementos necessários para a concretização do suporte fático da norma tributária.

Essa corrente critica a anterior afirmando que a norma de isenção não é dispensa de tributo devido, pois preconizam que a norma tributária tem sua incidência excluída pela norma de isenção. Não há de se falar em dispensa de pagamento porque a norma jurídica de tributação nunca chegou a incidir.

O importante é observar que o resultado da adoção de uma das tendências está voltada primordialmente para as conseqüências jurídicas da revogação da isenção.

Em outras palavras, a questão importante é saber se houve a incidência da norma de obrigação tributária, ou antecipando-se a ela a regra de isenção incide gerando seus efeitos de tal sorte que, à chegada da primeira, o fato já se encontrava isento.

6. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade determina que os tributos sejam instituídos ou aumentados no ano anterior ao que será exigido.

Tem o escopo de possibilitar o planejamento das atividades econômicas deixando de forma clara previamente, o encargo tributário ao qual o sujeito passivo será submetido.

Indubitavelmente, trata-se de uma limitação do poder de tributar tutelado de forma constitucional, que veda expressamente a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou"⁸.

8 CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Art. 150, inciso III, "b".

Contudo, o próprio texto normativo constitucional também está consubstanciado que alguns tributos estão dispensados da exigibilidade deste princípio. São eles: Imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados, impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários (caso de guerra ou na sua iminência e calamidade pública) e contribuições previdenciárias⁹.

7. ANTERIORIDADE E ANUALIDADE

Necessário se faz destacar a diferença de tais princípios. O princípio da anualidade firma base no propósito de uma maior fiscalização e avaliação por parte do legislativo sobre o orçamento do Estado. Preconiza que a cobrança de tributos depende da autorização anual do poder legislativo mediante previsão no orçamento, dando ciência aos representantes do povo da destinação dos recursos arrecadados através dos tributos. Não sendo suficiente ter sido instituído por lei. Esse princípio parte do pressuposto que nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício, sem que esteja prevista a sua cobrança no respectivo orçamento. A cobrança do tributo depende portanto de uma autorização anual do poder legislativo mediante previsão no orçamento.

Apesar de não acolhido pela Constituição de 88, alguns doutrinadores ainda afirmam a vigência de tal princípio baseado no artigo 165 § 5º, I e § 9º, I da Constituição Federal de 88. Tal afirmativa compadece de um suporte teórico, basta apenas o conhecimento superficial do que seja a **atividade financeira do Estado**, e de logo conclui-se que, a matéria de que trata o supracitado dispositivo constitucional versa sobre a gestão dos recursos e despesa pública, matérias estas alheias a relação de tributação (receitas), portanto infirmando tal assertiva.

8. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E REVOGAÇÃO DA NORMA ISENTIVA

Utilizando-se do escopo principal, já delineado, do princípio da anterioridade, qual seja, o de evitar surpresa e possibilitar um adequado planejamento por parte do contribuinte. Considerando ainda, que a norma de isenção torna-se jurídica em consequência exclusiva de sua incidência, adquirindo valor comum a qualquer norma juridicizada, é incontestável que a revogação de uma isenção deve ter o mesmo tratamento da norma que institui ou aumenta um tributo, subordinando-se ao disposto no artigo 150, III, "b" da Constituição Federal de 88 (princípio da anterioridade) posto que tem efeito absolutamente idêntico.

Importante observar outro dispositivo normativo que aborda o assunto

⁹ CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Arts. 150 § 1º; 154 inciso II; 148 inciso I e 195 § 6º.

em destaque. O código tributário nacional no artigo 104 "Caput" dispõe in verbis "Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre patrimônios ou a renda", portanto estampado explicitamente a observância do princípio da anterioridade, e adiante no seu inciso III: "que extinguem ou reduzem isenções", ou no caso de concessão de isenção por prazo e em função de determinadas condições, casos estes que poderão ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo.

O fulcro do princípio em questão está fundamentalmente atrelado a segurança jurídica e a proteção do contribuinte da surpresa tributária, em outras palavras, o princípio da anterioridade visa ilidir a tributação surpresa.

Dáí aduzir Roque Antônio Carraza "o prazo e as condições de recolhimento dos tributos só podem ser fixados ou alterados por meio de lei da pessoa jurídica tributante, lei esta que deverá observar o magno princípio da anterioridade. Também equivalem à criação de tributos, a extinção e a redução de isenções"¹⁰.

A preocupação dos cientistas jurídicos no cerne deste debate adquire mais interesse e relevância face a situação econômica e o processo de instabilidade econômica por que passa o país e conseqüentemente afetando o patrimônio do contribuinte.

Face o exposto, reconhece-se que a revogação de uma isenção sem a observância do princípio da anterioridade (salvo casos já mencionados) fere dispositivo constitucional, visto que implica direta ou indiretamente aumento da carga tributária para o contribuinte afetando seu patrimônio.

9. CONCLUSÃO

Diante do exposto, face a problemática da incidência tributária, conclui-se, pelos motivos já expendidos, que não há como se negar a despeito das controvérsias que gravitam em torno de tal embate doutrinário, que:

- a) O fenômeno da juridicização é o ingresso do suporte fático no universo jurídico resultante da incidência sobre a norma jurídica.
- b) O suporte fático suficiente à incidência da norma que vincula o tributo devido, torna-se pré-excluído, eliminando a sua entrada no mundo jurídico, em conseqüência da incidência da norma de isenção.
- c) A norma de tributação e a norma de isenção possuem hipóteses de incidência distintas. Se ocorre o suporte fático da norma de isenção, incide esta e não a norma de tributação. "*Factum in Fectum Fieri Nequit*".
- d) A norma que descreve a hipótese na qual o tributo é devido tem seu

10 CARRAZA, Roque Antônio. "Vigência e aplicação das leis tributárias". In curso de Direito Tributário. 2. ed. Belém, CEJUP, 1993, vol. I, p. 128.

âmbito retirado pela norma de isenção. Esta exclui previamente a formação do fato jurídico tributário, desfalcando o seu suporte fático. É esta (norma de isenção) e não aquela (norma de tributação) que adentra no *universiti juris*.

e) A lei que extingue ou reduz uma isenção deverá observar o princípio da anterioridade, e somente poderá ser aplicada (salvo exceções) no exercício seguinte em que tenha sido publicada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

01. BORGES, José Souto Maior. **Direito tributário moderno**. São Paulo, Bushatsky, 1977. - Isenções Tributárias, São Paulo, Sugestões Literárias, 1969.
02. CARRAZA, Roque Antônio. **Vigência e aplicação das leis tributárias**. In Curso de Direito Tributário, 2. ed. Belém: CEJUP, 1993.
03. CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 1992.
04. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito tributário**. 8. ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 1993. - Temas de Direito Tributário. São Paulo: Revistas Tribunais, 1993.
05. — - **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
06. MARTINS, Ivens Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993.



Impresso na Gráfica da Universidade de Fortaleza
da Fundação Edson Queiroz
Av. Washington Soares, 1321
Bairro Edson Queiroz

Fone: (085) 273.2833 - Fax.: (085) 273.1667
Cep.: 60.811-341 - Fortaleza - Ceará