

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA

FACULDADE DE DIREITO

A REVOGAÇÃO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO ONEROSAS E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: ANÁLISE DOS DITAMES DO ART. 150, INCISO III, “B” E “C” DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, SOB O VIÉS DA HIPÓTESE DE NÃO NASCIMENTO (NÃO INCIDÊNCIA) DA NORMA TRIBUTÁRIA.

JUIZ DE FORA

2012

LUIS FELIPE KNAIP DO AMARAL

A REVOGAÇÃO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO ONEROSAS E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: ANÁLISE DOS DITAMES DO ART. 150, INCISO III, “B” E “C” DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, SOB O VIÉS DA HIPÓTESE DE NÃO NASCIMENTO (NÃO INCIDÊNCIA) DA NORMA TRIBUTÁRIA.

Monografia de conclusão de curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como um dos requisitos da obtenção do Grau de Bacharel em Direito, apresentado pelo acadêmico Luis Felipe Knaip do Amaral, sob a orientação do Professor Frederico Augusto d’Avila Riani.

JUIZ DE FORA

2012

LUIS FELIPE KNAIP DO AMARAL

A REVOGAÇÃO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO ONEROSAS E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: ANÁLISE DOS DITAMES DO ART. 150, INCISO III, “B” E “C” DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, SOB O VIÉS DA HIPÓTESE DE NÃO NASCIMENTO (NÃO INCIDÊNCIA) DA NORMA TRIBUTÁRIA.

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora como um dos requisitos à obtenção do título de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Frederico Augusto d’Avila Riani.

BANCA EXAMINADORA:

Data: ___/___/___

Aprovada por:

Professor Frederico Augusto d’Avila Riani(orientador)

Professor Leonardo Alves Correa

Professora WaleskaMarcy Rosa

Juiz de Fora

2012

RESUMO

O objetivo do presente trabalho monográfico é trazer a lume um arcabouço jurídico e doutrinário, através de uma análise crítica do entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à tratativa da Aplicabilidade do Princípio da Anterioridade às Revogações das Isenções não-onerosas, no intuito de privilegiar a proteção da confiança do contribuinte e, em grau máximo, respaldar a segurança jurídica do Estado de Direito Brasileiro. Logo, será analisado o atual estágio de desenvolvimento da jurisprudência e doutrina, para que, ao final da pesquisa, seja contextualizada a possibilidade de tributação em conformidade com a anterioridade constitucional e possibilidade revisão do entendimento pretoriano sobre o tema.

Palavras-chave: Princípio da Anterioridade. Isenção Tributária. Revogação. Incidência Imposto. Princípio da não-surpresa.

ABSTRACT

The purpose of this monograph is to bring to light a doctrinal and legal framework, through a critical analysis of the understanding of the Supreme Court regarding the dealings of the Applicability of the Principle of Anteriority Repeal of Exemptions non-burdensome, in order to privilege protection confidence of the taxpayer, and the maximum degree, support the legal rule of law Dollars. Then, will analyze the current stage of development of the jurisprudence and doctrine, so that at the end of the research is contextualized the possibility of taxation in accordance with the prior constitutional revision and the possibility of understanding praetorian on the subject.

Keywords: Principle of anteriority. Tax Exemption.Repeal.Tax Incidence.Principle of non-surprise.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CAPITULO I – NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE O PODER FISCAL DO ESTADO, SEUS LIMITES E SUA REPERCUSSÃO NO ÂMBITO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	9
CAPITULO II – ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DA NÃO-SUPRESA AO CONTRIBUINTE.....	12
CAPITULO III – ISENÇÃO E PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	16
CAPITULO IV – O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF E A DOUTRINA CLÁSSICA QUANTO A NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	18
CAPÍTULO V – O POSICIONAMENTO DA DOUTRINA MAJORITÁRIA QUANTO À NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA COADUNAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.	
CONCLUSÃO.....	26
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	29

INTRODUÇÃO

No Direito Tributário, com o advento da Constituição Federativa do Brasil de 1988, a regra da anterioridade ganhou status constitucional, passando a ter cunho objetivo e de restrita aplicação às leis que instituem ou majoram tributos.

Estabelecer ou criar um tributo equivale a delinear normativamente sua regra matriz de incidência, fixando todos os seus elementos constitutivos por meio de lei. Sua hipótese de incidência e sua consequente base de cálculo, além de outros aspectos relativos ao cálculo do tributo.

Isentar, por sua vez, é estabelecer critérios bem delimitados quanto a hipótese de não incidência da lei tributante, conforme restará demonstrado a seguir.

O presente trabalho tem como tema-problema a análise crítica do entendimento do Supremo Tribunal Federal e da doutrina clássica quanto a natureza jurídica da isenção e sua repercussão quanto a incidência ou não do Princípio da Anterioridade.

A isenção, conforme a doutrina clássica adotada pelo Supremo Tribunal Federal, é a dispensa legal de determinado tributo devido, podendo ser concedida de forma geral ou específica, mediante lei.

Assim, a anterioridade, prevista no art. 150, III, "b" e "c", da Constituição Federal, pelo entendimento da Suprema Corte, não se aplica à hipótese de revogação de isenção não onerosa, por não corresponder, por si só, à instituição ou aumento de tributo, embora tese contrária seja defendida pela maior parte dos doutrinadores.

Estes, por sua vez, com as vozes prestigiosas de Paulo de Barros Carvalho¹ e Roque Antônio Carraza², entendem que a isenção é um fato jurídico impeditivo da tributação e, caso a lei isentante seja revogada, incidiria novo tributo obediente à regência do Princípio esculpido no art. 150, III, b, c, da Carta Magna.

Logo, indaga-se o seguinte: O posicionamento do Supremo Colegiado, ao entender que a isenção é mera dispensa de pagamento do tributo, tem

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 1ª ed., 1985, p. 301.

² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 823.

aplicabilidade frente aos novos paradigmas e garantia do Estatuto Constitucional do Contribuinte, mais especificamente o Princípio da Anterioridade?

Diante dessa diversidade de entendimentos, torna-se imprescindível o estudo detido da questão, tendo em vista as consequências práticas da adoção de um ou outro posicionamento.

Nesta ordem de ideias, há dois grandes valores em jogo quando se trata da sistemática das isenções tributárias: de um lado, a necessidade do Ente Político isentante em atender às necessidades e objetivos jurídicos e financeiros de todo arcabouço e funcionalidade governamental e de outro, os direitos fundamentais do contribuinte isentado, os quais são regras pétreas, conforme teor do art. 60, § 4º, IV, da Lei Maior.

O problema que ora se apresenta tem enorme relevância no plano dos direitos fundamentais do contribuinte que, para sua concretização, reclamam uma interpretação sistemática e constitucional do Instituto da Isenção.

O conhecimento a respeito da nova perspectiva adotada com relação aos direitos fundamentais na Constituição de 1988, se revela fundamental para a compreensão da natureza jurídica da revogação das isenções não-onerosas e a aplicabilidade do Princípio da Anterioridade.

CAPITULO I – NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE O PODER FISCAL DO ESTADO, SEUS LIMITES E SUA REPERCUSSÃO NO ÂMBITO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Como organizador maior, o Estado a partir de sua Soberania, pode dispor de sua estrutura jurídica para atuar, sobre sua organização, a fim de atender o interesse comum.

Nesse sentido, para manter e desenvolver o bem comum e o interesse público, como um organismo que possui finalidade definida, o Estado precisa de meios para que faça cumprir suas diretrizes primárias.

Isto é, buscam-se recursos para custear suas atividades específicas e indispensáveis.

Assim, uns dos aspectos da aplicabilidade do Poder do Estado de se inserir no patrimônio dos particulares exigindo-lhes contribuições em seu sentido amplo, pode ser representado por seu Poder de Tributar. Também utilizado outrora como Poder Impositivo³ ou Poder de Imposição.

De certo que este é um Poder inerente ao próprio que surge de sua autonomia política, porém, o conceito de Poder Impositivo sofreu diversas mudanças desde sua criação na Era Moderna, até o advento do Estado Democrático de Direito em que vivemos.

Logo, atualmente, a exteriorização deste Poder resta submetida a vários ditames legais e principiológicos amplamente dispostos na Constituição da República e legislação infraconstitucional.

Assim, o Poder de Tributar não é mais faceta única da soberania estatal, mas submissão irrestrita aos mandamentos legais concretizados no Processo Democrático, atingindo, assim, respeito ao Estado de Direito e ao Estado Democrático.

Ora, as limitações ao poder de tributar asseguram além dos direitos e garantias individuais previstos no art. 5º da Constituição, previstos explicitamente ou implicitamente na Carta. De forma implícita, encontra-se o Princípio danão-

³MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1984: p. 119.

surpresa, que é assegurado aos contribuintes que a maioria dos tributos só possa ser instituída ou majorada por lei (art.150, I, CF) e exigidos a partir do primeiro dia do exercício seguinte, respeitado ainda o interstício de noventa dias a contar da data da sua publicação (art.150, III, “b” e “c”, CF), conferindo ao sujeito passivo da obrigação tributária segurança jurídica, de tal modo que ele possa amoldar-se, com tempo suficiente, à nova realidade tributária.

É possível, nesta linha de argumentação, afirmar que os princípios constitucionais consistem nos verdadeiros alicerces do Estado Democrático de Direito, vez que ocupam o mais elevado nível de hierarquia entre as normas, constitucionais e infraconstitucionais, de modo que estas buscam naqueles os fundamentos quanto à validade, aplicabilidade, interpretação e hermenêutica, guiando os operadores do Direito num caminho mais justo, certo e juridicamente seguro.

Referidas limitações além de orientar os entes federados no exercício da atividade tributante, tem por finalidade precípua conferir ao contribuinte segurança quanto aos direitos e garantias individuais, como exemplo, o direito à propriedade uma vez que o pagamento de tributos implica necessariamente na diminuição do patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária, ou também o direito de liberdade, em suas várias expressões, na medida em que o contribuinte poderá determinar seus comportamentos frente às hipóteses de incidência tributária.

A propósito, Paulo de Barros Carvalho assevera que⁴:

“o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes.”

Atualmente, o Poder Tributário exercido pelo Estado pode ser considerado como atividade acionada por delegação do povo.

O Estado é resultado da expressão democrática e fundamental da vontade coletiva, concretizada na Constituição posta.

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.143

Os objetivos intrínsecos ao Poder de Tributar podem ser definidos a partir do exercício da tributação com o objetivo de auferir receitas indispensáveis a realização dos fins estatais, nunca decrescentes.

Por outro lado, o instituto do tributo pode ser entendido como instrumento extrafiscal, a partir da ideia de que o Estado atua intervindo na esfera individual em prol da coletividade e da segurança dos indivíduos.

Tal instrumentalidade em prol do bem comum é ancorada pela Capacidade Contributiva do contribuinte, verdadeira faceta do Princípio da Igualdade material, segundo o qual a aplicação tributária, bem como as isenções, não podem discriminar utilizando-se de critérios arbitrários ou não razoáveis.

Por outra banda, tem-se que a discriminação pode vir a tona na medida em quem vem para equilibrar as desigualdades fáticas e reais da sociedade.

Nesta toada, o instrumento político e jurídico da Isenção Tributária tem relevo muito importante, pois, ladeado ao seu caráter extrafiscal, vem para densificar certos objetivos constitucionalmente consagrados, tais como proteção aos idosos, à família, aos economicamente mais desfavorecidos, à cultura, à educação e à saúde.

Destarte, o Direito Tributário em sua magnitude, possui a importante ferramenta da Isenção Tributária para a consecução dos fins sociais e econômicos da Constituição Federal, privilegiando a Justiça e a busca pela igualdade social.

CAPITULO II - ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA DA NÃO-SUPRESA AO CONTRIBUINTE

No contexto de pós-Constitucionalismo e efetivação dos Direitos Fundamentais se consubstanciou o Estatuto do Contribuinte. Este consiste num rol de direitos constitucionais tributários que procuram, concomitantemente, manter a ordem financeira do Estado Nacional, com a derivação de receitas contidas no pagamento de tributos e privilegiar garantias do contribuinte, tais como a segurança jurídica, proibição ao confisco, legalidade e, conforme restará analisado, a anterioridade tributária.

Logo, toda matéria atinente à tributação e isenção tributária obedece aos mesmos contornos estatuídos na Seção II, do Título VI, da Carta Magna, onde são enumeradas as “Limitações do Poder de Tributar”.

Dentre tais limitações, encontra-se respaldado o Princípio da Anterioridade, segundo o qual:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b” (art. 150, III, “b” e “c”, da CF).

Sobre o último, leciona o tributarista Roque Antônio Carrazza em sua obra “Curso de Direito Constitucional Tributário”⁵:

“De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, da noite para o dia,

⁵CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 204.

alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.

Como é fácil notar, a anterioridade volta-se para fatos futuros, dando ao contribuinte a previsibilidade do que o aguarda no próximo exercício financeiro – e, portanto, condições objetivas de se programar e preparar para bem cumprir as novas exigências fiscais.”

Esse postulado essencial de nosso sistema jurídico não pode ser visto nem compreendido como mera formulação retórica.

Na concreção do seu alcance e na própria linha da jurisprudência da Suprema Corte (RTJ 87/374), impende considerar a advertência de respeitável magistério doutrinário, cuja lição, a propósito do significado do princípio da anterioridade, vale transcrever⁶:

“(...) a garantia individual do contribuinte, pessoa natural ou jurídica, de que a cobrança de novos tributos, ou a majoração de tributos já existentes, deverá vir estabelecida em lei que seja por si conhecida com antecedência, de tal modo que o mesmo tenha ciência do gravame a que se sujeitará no futuro próximo. Abre-se, assim, a possibilidade ao contribuinte de previamente organizar e planejar seus negócios e atividades. O fim primordial desta limitação constitucional é a tutela da segurança jurídica, especificamente configurada na justa expectativa do contribuinte quando à certeza e à previsibilidade da sua situação fiscal.”

Não é demais salientar que princípio da anterioridade no direito

⁶LISE DE ALMEIDA, “Princípio da Anterioridade - Evolução no Direito Brasileiro e sua situação na Constituição”, “in” RDTTr 55/321, 1991.

tributário está associado ao princípio da "não-surpresa tributária", evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças, sem terem tido tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação, e, em função dela, poderem programar-se, pois o contribuinte necessita de planejamento para dar continuidade a suas atividades, empreendimentos, assim como para controle do orçamento familiar.

Neste sentido, doutrina Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino⁷:

“A garantia de não-surpresa do sujeito passivo é corolário do princípio Estado de Direito. Assegura-se aos contribuintes não só a criação e majoração de tributos dependentes de seu consentimento indireto (efetivada por seus representantes eleitos), conforme o princípio da legalidade. É exigência constitucional, também, que os sujeitos passivos de obrigação tributária tenham conhecimento, com uma certa antecedência, de quais tributos, e em que montante, serão deles exigidos em situações normais.”

Oportuno também é o magistério do professor Eduardo de Moraes Sabbag⁸:

“Enquanto o estudo da legalidade tributária leva o aplicador da norma a entender, na tributação, a extensão semântica do vocábulo “como”, a análise da anterioridade tributária permitirá ao intérprete captar, em idêntica seara, a dimensão vocabular do termo “quando”. Explicando: a legalidade tributária está para a “causa”, enquanto a anterioridade tributária se liga ao “efeito”; a primeira diz com a resposta à indagação “o que me imporá o pagamento?”, enquanto a segunda atrela-se à solução do questionamento “quando pagarei?”.

“Em outras palavras, o princípio da anterioridade tributária avoca a

⁷PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. Direito Tributário na Constituição e no STF. 12ª ed., Niterói-RJ: Impetus, 2007, p.99.

⁸SABBAG, Eduardo de Moraes. Princípio da anterioridade tributária. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu televirtual em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG, p. 2.

análise da eficácia da lei tributária. O plano eficaz da norma possui particularidades temporais que transmitem ao destinatário do tributo “ondas” de segurança jurídica, por meio das quais se saberá o que o aguarda, no plano da tributabilidade, amplificando-

lhe a confiança no Estado Fiscal.”

Portanto, o tema isenção tributária não é imune à incidência do Princípio da Anterioridade, visto que, conforme restará evidenciado, o contribuinte não pode se ver na situação de surpresa e desamparo dada hipotética revisão da lei isentante. Se de um lado a lei tributante insere-se no âmbito de incidência da regra da Anterioridade, não poderia ser diferente com a regra da isenção, sob pena de causar gravame abusivo e afronta a proteção da confiança do cidadão.

CAPITULO III - ISENÇÃO E PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Tendo em mira certos interesses socioeconômicos que condicionam uma política fiscal justa e adequada, é rotineiro que a atividade legiferante estabeleça a não incidência de pagamento de determinado tributo, isto é, estabeleça isenção do mesmo, nos casos expressamente enumerados pelo diploma legal.

Nesta toada, a Isenção Tributária é medida de grande alcance jurídico e social, visto que efetiva o art. 145, §1º, da CF, segundo o qual:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Logo, tem-se em análise uma ferramenta de grande valia jurídica para efetivar alguns dos fundamentos do Estado Democrático Brasileiro, quais sejam a Dignidade da Pessoa Humana e os Valores Sociais do Trabalho e da Livre Iniciativa (art. 1º, II, III, CF).

Ora, é através da Constituição, como Lei Basilar de um Estado de Direito, que se procura estabelecer certos direitos que, por sua importância, são reputados como direitos fundamentais.

Para bem compreender a aplicação da anterioridade aos casos de leis que revogam isenções tributárias, vê-se a importância de distinguir as espécies de isenção e seus efeitos. Isso porque as isenções, dependendo de seu tipo, recebam tratamento jurídico distinto quando à própria possibilidade de revogação.

As isenções são chamadas de incondicionais, pois são concedidas em

caráter geral, porque beneficiam a todos os contribuintes indicados pela lei isentiva sem exigir-se dos mesmos quaisquer condições onerosas ou prestações em favor do Estado. Daí também serem chamadas de isenções não onerosas ou unilaterais.

A grande problemática que se quer evidenciar é quanto a possibilidade de incidência da regra da anterioridade nesta espécie de isenção.

Por outro lado, a exigência da anterioridade tributária não ocorre quando a isenção deixa de existir em virtude de ter expirado o seu prazo de vigência (isenções onerosas), previsto pela própria lei de isenção. Expirado o prazo previsto para a isenção, o tributo volta a incidir imediatamente, tendo em vista que, nesse caso, não há surpresa para contribuinte. Em tais modalidades, resta evidenciada a modalidade isenção condicionada, a qual não é objeto deste trabalho.

Destarte, reafirme-se que em caso de isenção não condicionada, não resta dúvidas quanto à incidência da regra da Anterioridade, muito embora haja farta jurisprudência contrária a esta tese.

CAPITULO IV - ATUAL POSICIONAMENTO DOSTF E A DOCTRINA CLÁSSICA QUANTO A NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A doutrina clássica, representada, dentre outros, por Rubens Gomes de Souza⁹, Amílcar de Araújo Falcão¹⁰ e Aliomar Baleeiro¹¹, empenhou-se em afirmar que a “isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo”.

Sendo a isenção um favor fiscal concedido por lei, estabelecendo a dispensado pagamento de um tributo, ocorre o fato gerador sendo apenas dispensável seu pagamento.

Melhor explicando: O débito tributário, isto é, o pagamento do tributo é que não é exigível, por razões da capacidade econômica dos contribuintes, ou por considerações extrafiscais da lei isentante.

Aliomar Baleeiro¹², na obra supracitada, ao comentar os arts. 177 e 178 do CTN, esclarece que as isenções incondicionais, concedidas por prazo indeterminado, são inteiramente revogáveis, exatamente porque concedidas como favorecimento ou renúncia:

"uma geração não tem o direito de comprometer a imediata, retirando-lhe os meios financeiros de desenvolver os programas políticos de serviços públicos. Em consequência, ISENÇÃO não condicionada nem sujeita a prazo breve, concedida por uma lei, poderia ser revogada por outra, sem que os beneficiados pudessem alegar qualquer direito adquirido nem direito subjetivo à

⁹ GOMES DE SOUZA, Rubens. Compêndio de Legislação Tributária, Financeiras, Rio de Janeiro, s/d, pp. 75-76.

¹⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo, Fato Gerador da Obrigação Tributária, 1ª ed., Rio de Janeiro, Financeiras, 1964, p. 132.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 11ª ed., p. 946/949

sua manutenção. O financista ilustre enunciou esse PRINCÍPIO tendo em vista a ISENÇÃO de impostos sobre os títulos da Dívida Pública, emitidos pelo Estado. A ISENÇÃO, dizia, era do estatuto do Estado - Poder Público e não do Estado-devedor. O Fisco era livre para concedê-la, assim como para retirá-la. Sem dúvida, em PRINCÍPIO, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da ISENÇÃO em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela não corresponde ao interesse público do qual promanou..."

Ao se referir aos julgados que ensejaram o entendimento consolidado em âmbito do STF, o doutrinador¹³ ressalta que "a ISENÇÃO pura e simples pode ser revogada livremente pelo legislador em qualquer tempo".

Assim, a concessão de isenção em matéria tributária, por tal doutrina, traduziria ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a fim de implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pelo contexto da extra fiscalidade.

A pessoa política, que procedesse ao ato isencional, portanto, iria por em relevo a função extrafiscal de determinado tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais e poderia revogá-lo a qualquer tempo (AI 360.461-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 28.3.2008).

Nos dizeres de Walter Paldes Valério¹⁴:

A isenção, como se sabe, é o benefício fiscal instituído pela lei que dispensa, observadas determinadas circunstâncias e condições, o pagamento do crédito fiscal que corresponderia a um fato gerador verificado em relação ao beneficiário".

Nesta toada, para a corrente tradicional da doutrina e jurisprudência dominante das Cortes Superiores, na isenção ocorreria o fato gerador do tributo e por consequência, incidiria a regra jurídica instituidora da obrigação tributária¹⁵.

¹³ Ob. Cit.

¹⁴ VALÉRIO, Walter Paldes. Programa de Direito Tributário, Parte Geral, Sulina, Porto Alegre, 1970, p. 173.

Posteriormente, apenas viria o Estado, editando nova regra jurídica autônoma de isenção, dispensaria o pagamento do tributo surgido da obrigação anteriormente posta pela lei tributante.

Por conseguinte, a isenção teria como pressuposto a incidência porque, em tese, só se poderia dispensar o pagamento de determinado tributo, caso o último fosse efetivamente devido.

CAPÍTULO V – O POSICIONAMENTO DA DOUTRINA MAJORITÁRIA QUANTO À NATUREZA JURÍDICA DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA COADUNAÇÃO COM O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

A conceituação jurídica de isenção como “hipótese de não-incidência tributária” é defendida entre outros por José Souto Maior Borges¹⁶, Alfredo Augusto Becker¹⁷, Roque Antônio Carraza e Hugo de Brito Machado.

Para tal corrente doutrinária, é insubsistente a teorização tradicional da conceituação jurídica de isenção como “dispensa legal do pagamento do tributo”. A diferença é deveras importante, visto que as premissas em que se baseia a dicotomia doutrinária alhures, são indubitavelmente distintas.

Para a doutrina discordante:

“embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela exclui o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de tributo devido. (...) A isenção, seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica”. (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. Ed. Saraiva, p. 228).

Observa-se que, as lições de Hugo de Brito Machado, acima

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo e da exoneração tributária – São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982 – p. 126.

¹⁶BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969 – p. 190.

¹⁷BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 1972. Pp. 276-277.

mencionadas, revelam grande antinomia com a jurisprudência uníssona do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual:

“arevoção da isenção, para afastar o benefício da redução da base de cálculo, não se equipara a modificação conducente à majoração do tributo no julgamento do Recurso Extraordinário 102.435/SP, relator o Ministro Rafael Mayer, DJ 03.08.1984, p. 12.011”.

Considerou-se, por ocasião do julgamento supracitado, que, se a revogação de isenção não tem sido equiparada pela Corte à instituição ou majoração de tributo, a redução ou extinção de um desconto para pagamento do tributo, sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única (à vista), também não poderia sê-lo.

Afastou-se, também, a assertiva de que qualquer alteração na forma de pagamento do tributo equivaleria a sua majoração, ainda que de forma indireta, e reportou-se ao entendimento do Supremo de que a modificação do prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Destarte, pela jurisprudência pacífica da Corte Superior, em se tratando de isenção, prevalece a regra da revogabilidade a qualquer tempo, sem a aplicabilidade, por consectário, do Princípio da Anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”, da CF).

Ora, diante do digladio doutrinário supracitado, são justificáveis maiores esforços doutrinários numa análise crítica do entendimento do STF, seja no viés das garantias fundamentais dos contribuintes, especialmente quanto ao desrespeito ao Princípio Constitucional da Anterioridade, seja no viés da não incidência tributária, para que cheguemos a conclusões críticas acerca da aplicabilidade da orientação jurisprudencial da Suprema Corte.

É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que a prerrogativa institucional de tributar e isentar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo

poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais.

O postulado que consagra, entre nós, a anterioridade tributária (não importando que se trate de anterioridade comum, ou que se cuide de anterioridade mitigada) traduz garantia fundamental que compõe o próprio “estatuto constitucional dos contribuintes” e que representa, na perspectiva das relações entre a Administração Tributária e o contribuinte, clara limitação constitucional ao poder impositivo das pessoas políticas, inclusive ao poder da União Federal.

Torna-se importante assinalar, na linha do que destacou a Suprema Corte, em julgamento final sobre a matéria (ADI 939/DF, Rel. Min. SYDNEY SANCHES), que o princípio da anterioridade representa, em matéria tributária, “garantia individual do contribuinte”, oponível, por isso mesmo, a qualquer das entidades políticas investidas de competência impositiva.

Não se compreende o porque da Suprema Corte reconhecer a importância e a cogência da Regra da Anterioridade e negar vigência a mesma nos casos de revogação de isenções incondicionadas.

Logo, a grande celeuma é reportar incidência deste Princípio na Revogação das Isenções não onerosas, fato este que a Suprema Corte não admite.

Não se pode ignorar que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes.

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público.

Na verdade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite, por inaceitável, a invocação de “razões de Estado”, como acontece na argumentação do caráter extrafiscal das isenções não onerosas, como fundamento de legitimação de práticas inconstitucionais (RE 204.769/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

É que tal argumento, embora conveniente aos desígnios do Governo, representa expressão de um perigoso ensaio, destinado a submeter, de modo ilegítimo, à vontade do Príncipe, a autoridade hierárquico-normativa da própria Constituição da República, o que culminaria por introduzir, no sistema de direito

positivo, um preocupante fator de ruptura e de desestabilização político-jurídica:

“LEIS DE ORDEM PÚBLICA - RAZÕES DE ESTADO – MOTIVOS QUE NÃO JUSTIFICAM O DESRESPEITO ESTATAL À CONSTITUIÇÃO (...).

- Razões de Estado - que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, ‘ex parte principis’, a inaceitável adoção de medidas de caráter normativo - não podem ser invocadas para viabilizar o descumprimento da própria Constituição. As normas de ordem pública (...) não podem frustrar a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade.” (AI 725.227-AgR/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

A ofensa do Estado a esses valores - que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos, introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre as pessoas, de um lado, e o Poder, de outro.

Não se desconhece, em função de uma interpretação tão claramente hostil pelo Supremo a valores constitucionais básicos, as relações de antagonismo entre o Fisco e os indivíduos - que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais.

Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições.

A eficácia do princípio da anterioridade não pode ser comprometida por interpretações tradicionais e de evidente invalidade jurídico-constitucional, as quais negam vigência à Anterioridade Tributária aos casos de revogação de determinada isenção tributária.

O fato irrecusável, neste caso, é um só: nem mesmo o Congresso Nacional, mediante exercício de seu poder reformador ou qualquer outro Poder dispõe de competência para afetar direitos e garantias individuais, como a garantia da anterioridade tributária, tal como o proclamou, em julgamento final, esta Suprema Corte (ADI 939/DF, Rel. Min. SYDNEY SANCHES).

Com maior razão, não pode o Poder Legiferante, revogando determinada isenção não onerosa¹⁸:

“ (...) transgredir o “estatuto constitucional dos contribuintes”, tornando imediatamente exigíveis o pagamento de impostos que mais do que dispensáveis em tempo anterior, não eram incidentes, ou seja, inexistiam por força da lei isentante, pois, se fosse lícito à Administração Tributária desconsiderar, o princípio da anterioridade, tal comportamento equivaleria a atribuir, absurdamente, a uma simples deliberação política, força normativa superior àquela de que se acham impregnadas as emendas à Constituição, as quais, insista-se, não podem desrespeitar matérias postas sob proteção das cláusulas pétreas, como os direitos e garantias individuais (CF, art. 60, § 4º, IV), dentre os quais a garantia da anterioridade tributária, como assinala a doutrina e adverte a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - ADI 939/DF.

Essa transgressão constitucional, avalizada pelo Supremo Tribunal Federal, ancorado em doutrina clássica já inaplicável diante dos dogmas garantidores do contribuinte, não pode ser tolerada nem admitida, sob pena de grave conspurcação do regime constitucional de direitos e garantias fundamentais que o ordenamento positivo estabeleceu, também em matéria tributária, em favor e em defesa dos contribuintes.

Parece que até o Código Tributário Nacional encampa a ideia da doutrina discordante da tradicional, pois o art. 104, inciso III, do referido diploma estabelece que:

¹⁸ ALEXANDRE DE MORAES, “Direito Constitucional”, item n. 9.4, 27ª ed., 2011, Atlas:p. 906.

“entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda que extinguem ou reduzem isenções”.

Cabe registrar, no ponto, que essa visão jurisprudencial do tema, plenamente compatível com a exigência constitucional que consagra o princípio da não surpresa, tem o beneplácito do próprio magistério da doutrina, como se vê das lições de eminentes autores, como Regina Helena Costa¹⁹, José Eduardo Soares de Melo²⁰, Eduardo Sabbag²¹, Roque Antonio Carrazza²² e Pedro Menezes Trindade Barreto²³.

¹⁹ HELENA COSTA, Regina. Curso de Direito Tributário”, item n. 3.2.2.2, 2009, Saraiva: p. 67/68.

²⁰ MELO, José Eduardo Soares. IPI – Teoria e Prática, item n. 2, 2009, Malheiros: ”, p. 157.

²¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário”, item n. 4.5, 3ª ed./2ª tir., 2011, Saraiva: p. 108/111.

²² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011: pág. 217.

²³ TRINDADE BARRETO, Pedro Menezes. Limitações Constitucionais. Poder de Tributar”, “in” “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, vol. 1, 128, item n. 2.3, 2ª ed. especial, 2010, QuartierLatin: pág. 68-147.

CONCLUSÃO

Para a corrente tradicional, a norma tributária incidiria sobre a hipótese isentante, sendo somente inexigível o pagamento do tributo, haja vista o Poder Público, dentro de um juízo de discricionariedade, ter “abonado” o contribuinte com a norma de isenção.

Já para a doutrina contemporânea²⁴, ao reverso, “a lei que institui a isenção tributária seria hipótese legal neutralizante, inimiga, pois, do fato imponible”.

Procurou-se demonstrar o inconsistente artifício sobre o qual se levantava a tese tradicional da natureza jurídica da isenção, como favor legal que desobrigava o sujeito devedor do cumprimento da prestação tributária, dizendo-se que a lógica dessa definição estaria correta apenas no plano pré-jurídico da política fiscal.

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência em nosso sistema jurídico de um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo

²⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2011. p. 821.

da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas.

A controvérsia instaurada na presente monografia sugere e estimula reflexões que os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República.

É necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconvincente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.

Bem por isso, enfatizou-se a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O fundamento do poder de tributar – tal como tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência da Suprema Corte (RTJ 167/661, 675-676) - reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República.

Logo, o presente trabalho se filia com a doutrina contemporânea, segundo a qual²⁵:

²⁵ BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributária. Recife, jan./dez., 1976, Separata, p. 72

“a incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida anão-incidência da norma tributária. Nesse sentido, pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. Posto a outra nem sempre tenha apreendido, com a necessária clareza, essa característica, não tem outro sentido a proposição da Ciência do Direito Tributário de que a regra jurídica de isenção configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada. A não-incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência da regra jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência”

Por tudo exposto, considerando toda explanação realizada alhures, é de se destacar a imperatividade da não incidenciada norma tributária na hipótese beneficiada pela isenção, visto que a lei da isenção impede a incidência do fato tributante.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 12ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2006.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, São Paulo, Editora Saraiva, 1972.

BORGES, José Souto Maior. **Subvenção financeira, isenção e deduções tributária**. Recife, jan./dez., 1976, Separata.

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 11ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 27ª Edição, São Paulo, Editora Malheiros, 2011.

GOMES DE SOUZA, Rubens. **Compêndio de Legislação Tributária**, Financeiras, Rio de Janeiro. 1977.

LISE DE ALMEIDA, “**Princípio da Anterioridade - Evolução no Direito Brasileiro e sua situação na Constituição**”, “in” RDTr 55/321, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. Ed. Saraiva. 2007.

MORAES, Alexandre de. “**Direito Constitucional**”, p. 906, item n. 9.4, 27ª ed., Atlas, 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1984.

PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 12ª ed., Niterói-RJ: Impetus, 2007.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 3ª ed./2ª tir., 2011, Saraiva

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Princípio da anterioridade tributária. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no curso de pós-graduação lato sensu televirtual em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG. 17.08.2009.**

