

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO

Renan Finamore Schröder

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA ÀS REVOGAÇÕES  
DE ISENÇÕES FISCAIS

Juiz de Fora

2011

Renan Finamore Schröder

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA ÀS REVOGAÇÕES  
DE ISENÇÕES FISCAIS

Monografia de conclusão de curso apresentada  
à Faculdade de Direito da Universidade Federal  
de Juiz de Fora como requisito para a obtenção  
do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Fernando Antônio Fagundes  
Reis

Juiz de Fora

2011

Renan Finamore Schröder

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA ÀS REVOGAÇÕES  
DE ISENÇÕES FISCAIS

Monografia de conclusão de curso apresentada  
à Faculdade de Direito da Universidade Federal  
de Juiz de Fora como requisito para a obtenção  
do título de bacharel em Direito.

Aprovado em \_\_/\_\_/\_\_\_\_.

---

Prof. Fernando Antônio Fagundes Reis (orientador)

---

Prof. Frederico Augusto d'Avila Riani

---

Prof. Leonardo Alves Corrêa

Juiz de Fora

2011

Este trabalho – meu primeiro – é dedicado aos professores da minha vida: mãe, avó, irmão, namorada, tios, primos, amigos, aos professores de Jesuítas, de Wizard, de Faculdade, de violão, de musculação, etc. A essa honrosa classe, cujo reconhecimento com indesejada frequência é inversamente proporcional ao merecimento e nobreza, fica o registro de que o que se encontra nas próximas páginas é consequência do seu sacerdócio.

## **RESUMO**

Não obstante muito discutida, ainda hoje não existe consenso quanto à questão da natureza jurídica das isenções fiscais que possibilite uma resposta segura e unânime à pergunta de se a revogação de uma isenção fiscal deve obedecer ou não ao Princípio da Anterioridade Tributária. A posição adotada de forma acrítica pela jurisprudência atual segue antigo entendimento do Supremo Tribunal Federal, que a doutrina nacional já demonstrou ser ultrapassado. Entretanto, também essa doutrina não está livre de críticas, posto que se equivoca na compreensão da essência do fenômeno normativo. Este trabalho analisa a estrutura da norma tributária e a influência da isenção fiscal sobre ela, bem como procede a um estudo dos aspectos histórico e teleológico dos Princípios da Anualidade e da Anterioridade, para ao final responder, com base em ensinamentos de respeitáveis mestres da doutrina tributária nacional, o questionamento acima realizado.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>CAPÍTULO 1 – Legalidade e tipicidade tributárias.....</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 2 – Breve abordagem da teoria da norma tributária.....</b>	<b>15</b>
a) <i>Estrutura e aspectos.....</i>	<i>15</i>
b) <i>Incidência.....</i>	<i>19</i>
<b>CAPÍTULO 3 – Tipicidade tributária conglobante.....</b>	<b>21</b>
a) <i>Lei x norma.....</i>	<i>21</i>
b) <i>Tipicidade conglobante.....</i>	<i>22</i>
<b>CAPÍTULO 4 – Anualidade e Anterioridade.....</b>	<b>27</b>
a) <i>Anualidade.....</i>	<i>27</i>
b) <i>Anterioridade.....</i>	<i>29</i>

<b><i>CAPÍTULO 5 – Isenção como espécie do gênero exoneração</i></b> .....	<b>35</b>
<i>a) Tipologia das exonerações</i> .....	35
<i>b) Quem é quem</i> .....	37
<i>c) Críticas a outras posições</i> .....	41
<b><i>CONCLUSÃO</i></b> .....	<b>45</b>
<b><i>BIBLIOGRAFIA</i></b> .....	<b>48</b>

## ***INTRODUÇÃO***

O presente trabalho tem por escopo responder à seguinte questão: a revogação de uma isenção fiscal deve se submeter ao Princípio da Anterioridade Tributária?

Trata-se de questão cuja análise se reveste de imensa importância não apenas porque possui implicações práticas diretas sobre a cobrança de tributos, como porque a jurisprudência dos nossos tribunais superiores adota o posicionamento de que as isenções fiscais configuram hipótese de exclusão do crédito tributário, em nada afetando a incidência da norma tributária e o nascimento da obrigação tributária.

Esse entendimento tem por fundamento a ideia de que a isenção constitui dispensa legal do pagamento e, dessa forma, afasta tão somente o dever de pagar o tributo, mas não o surgimento da obrigação tributária subjacente. Seguindo essa linha de raciocínio, revogada uma lei que estabelece uma isenção, pode o tributo que já existia voltar a ser cobrado imediatamente, sem necessidade de respeito ao Princípio da Anterioridade. Isso porque da criação de nova hipótese de incidência não se trataria, mas apenas de afastar a vedação legal de cobrança do crédito <sup>1</sup>, o que implicaria a devolução imediata da possibilidade de sua cobrança.

Fixou a jurisprudência do STF<sup>2</sup> - equivocadamente, como se verá - que a obediência ao Princípio da Anterioridade pelas leis que revogam isenções fiscais não decorre da norma constitucional que impõe que leis que instituem ou majoram tributos apenas produzem efeitos no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação, mas sim e exclusivamente da vontade da lei (artigo 104, III do Código Tributário Nacional). Portanto, apenas se aplicaria a regra da anterioridade à revogação de impostos sobre o patrimônio e a renda.

Nossa Corte Suprema ainda fixou o entendimento de que a discussão a respeito da aplicação da anterioridade sobre a revogação de isenções fiscais apenas faz sentido quanto a isenções que não sejam por prazo certo e sob determinadas condições, pois estas não seriam livremente revogáveis, conforme preceitua o artigo 178 do CTN. É este, aliás, o teor do enunciado 544 da Súmula do Supremo Tribunal Federal <sup>3</sup>. Acreditamos que melhor razão assiste

---

<sup>1</sup> Tal posicionamento nos faz crer, falsamente, na possibilidade de existir uma obrigação tributária sem crédito.

<sup>2</sup> RE 97.455 RS, Relator: Min. Moreira Alves, 10.12.82.

<sup>3</sup> Súmula 544 do STF: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

a AMARO, quando afirma que também a lei que institui isenção onerosa e por prazo determinado pode ser revogada a qualquer tempo. O que deve ser respeitado é o direito adquirido dos contribuintes que, durante a vigência da lei de isenção, fizeram jus ao gozo do benefício<sup>4</sup>. Dessa forma, também à revogação da isenção onerosa e por prazo certo aplica-se, como regra geral, o Princípio da Anterioridade. Não há motivo que leve a concluir em sentido contrário.

Assim, o presente estudo trata da aplicação do Princípio da Anterioridade não apenas à revogação de isenções fiscais de impostos sobre a renda e o patrimônio, mas de qualquer tributo, posto que a Constituição não coloca qualquer restrição, e estende suas conclusões para a revogação de leis isençionais incondicionadas, condicionadas, com e sem prazo certo, respeitado, sempre, o direito adquirido dos contribuintes. Seus resultados são validamente extensíveis, ainda, à anterioridade nonagesimal trazida pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003.

Não se sujeitam às conclusões desta monografia, por óbvio, as exceções ao Princípio da Anterioridade ("comum" e nonagesimal) trazidas pela própria Constituição. Nesses casos, não há que se cogitar da aplicação da anterioridade à revogação de isenção fiscal, porquanto nem mesmo a instituição ou majoração daqueles tributos a ela se sujeitam.

Mas para atingir o objetivo deste trabalho, será necessário proceder a uma análise da norma tributária desde a sua formação pelo meio constitucionalmente previsto, a lei, até a sua forma de atuação sobre os acontecimentos do mundo, que é a incidência. Será necessário igualmente, proceder a uma análise da evolução e do conteúdo dos Princípios da Anualidade e da Anterioridade, frequente e inadvertidamente tratados como sinônimos pela jurisprudência de nossos tribunais superiores.

Assim, o primeiro capítulo desta monografia será dedicado à delimitação do papel e da importância da lei no ramo tributário, em especial no que concerne à construção da norma tributária.

O segundo analisará a norma tributária não só de forma estática, quer dizer, sua estrutura e aspectos essenciais, como dinâmica, em funcionamento, o que representa o fenômeno da incidência.

O terceiro, a seu turno, cuidará da distinção entre lei (texto) e norma, identificando a relação entre ambas, para demonstrar, em seguida, que - e porque - a tipicidade tributária, tal qual

---

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 288: "Quanto a poder ser revogada a norma legal definidora da isenção (mesmo quando condicionada e por prazo certo) não parece haver dúvida. A questão, na verdade, está mal posta no Código, dado o fato - para o qual Fábio Bauer Novelli chama a atenção - de que aquilo que é revogável é a *norma legal* e não a *isenção*, não significando o artigo 178 um limite à revogabilidade da norma isentante, mas sim um obstáculo a que se modifique o efeito ou situação decorrente da aplicação da norma, na medida em que esse efeito ou situação se caracterize como "direito adquirido"".

a penal, deve ser uma tipicidade conglobante.

No quarto capítulo, estuda-se brevemente a evolução do Princípio da Anualidade em nossa história constitucional, explicitando-se a confusão comumente feita pela jurisprudência entre ele e o Princípio da Anterioridade. Após, fixa-se, sempre com vistas à teleologia da norma, o conteúdo do Princípio da Anterioridade (comum e nonagesimal) da forma como estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

O quinto capítulo nos traz um esboço da teoria das exonerações tributárias de COELHO<sup>5</sup>, dentro dela localizando as isenções tributárias, a partir do que se coteja esta compreensão do instituto com aquelas disponíveis até o momento.

O que se pretende, desta forma, é submeter o posicionamento da jurisprudência nacional, sobretudo a do Supremo, a um teste de qualidade, ou melhor, de verdade jurídica, recorrendo, para tanto ao instrumental teórico fornecido pela nossa doutrina no campo tributário (em pontos bem específicos, também no campo penal), em especial pela teoria das exonerações tributárias fornecida por COELHO, que, por sua vez, parte de uma correta compreensão do fenômeno normativo, quer dizer, da fundamental diferença entre texto de lei e norma.

Demonstrar-se-á que não apenas a teoria dita clássica - isenção como dispensa legal de pagamento do tributo - como também a que vê na lei isencional uma norma autônoma de exoneração (norma de não incidência) que incide sobre os fatos para que a norma tributária não incida, excluindo de tais fatos a qualidade de gerar tributo, possuem falhas e não se prestam a explicar o fenômeno exonerativo, do qual a isenção é espécie.

A correta compreensão das isenções fiscais nos tornará aptos a dizer se as leis que as revogam devem ou não obediência ao Princípio da Anterioridade.

---

<sup>5</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3ª Ed., São Paulo: Dialética, 2003.

## ***CAPÍTULO 1 – Legalidade e tipicidade tributárias***

Nossa Constituição Federal atual traz em seu artigo 150, inciso I, garantia fundamental à proteção do contribuinte contra o arbítrio estatal na cobrança de tributos: o princípio da legalidade. O dito dispositivo dispõe que:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça;”

A idéia de que as exigências fiscais apenas podem ser instituídas por meio da edição de leis tem sua origem ligada à luta contra a imposição arbitrária de exações pelos monarcas absolutistas. Nesse sentido, a necessidade do instrumento legal para a instituição das imposições fiscais buscava imprimir *legitimidade* e *segurança jurídica* à intervenção do Estado na esfera patrimonial do cidadão por meio da cobrança de tributos, fundamentos que ainda hoje sustentam o princípio da legalidade tributária, em sua feição dada pelo artigo 150, I, da CF, acima transcrito<sup>6</sup>.

Ontem como hoje, a exigência de lei para o exercício do poder de tributar confere legitimidade<sup>7</sup> ao tributo porque a sua aprovação pelo parlamento significa, ao menos em tese, a existência de consentimento dos súditos/cidadãos, ainda que indireto. Se foram os membros do legislativo, democraticamente eleitos pelo povo para a representação de seus interesses, que

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4 ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

<sup>7</sup> Demonstrando que a idéia de legitimidade da norma tributária, para além da ‘legalidade pela legalidade’, exige a pesquisa do aspecto substancial do princípio da legalidade tributária, SCHRÖDER, Tiago Maranduba. *Dubiedade do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Universidade Cândido Mendes, 2004, p. 134/5: “Finalmente, pensar o Direito Tributário orientado a valores significa dizer – discordando de Xavier, por exemplo – que o princípio da legalidade da tributação, ao exigir uma lei qualificada, não imprime ao órgão aplicador do Direito a desconsideração dos princípios na sua atividade. Desta forma, e só desta forma, principalmente no contexto jurisdicional, referida lei qualificada não aparece livre para determinar a prevalência de um ou de outro princípio sem qualquer fundamento externo. Ademais, se assim fosse, esta lei qualificada, fosse ordinária, poderia mais que as – perante si hierarquicamente superiores – leis complementar e constitucional. (...)Ademais, a verdadeira ‘legitimidade da legalidade’ é impossível de ser verificada somente pelo âmbito interno da lei. Fatores externos à segunda também influenciam a decisão (Grau). O princípio da legalidade, assim, numa concepção substancial, coincide com um juízo de legitimidade da lei. (...)Tendo em vista as constantes antinomias entre os princípios que regem a tributação, faz-se mister pesquisar o aspecto substancial do princípio da legalidade tributária. Superar o pensamento positivista que impõe uma ‘cega’ autonomia do Direito Tributário é fundamental para atingir o escopo de se pesquisar esta concepção do princípio em comento (Amaro).”

aprovaram a imposição fiscal, trata-se, na verdade, de sacrifício consentido, de tributação aprovada pelo próprio povo, ou, dito de outra forma, de autotributação<sup>8</sup>.

No dizer de AMARO, a legalidade é princípio “multissecular, tendo sido consagrado na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança dos tributos (*no taxation without representation*)”<sup>9</sup>.

Além do viés legitimador, o princípio da legalidade garante a segurança jurídica do contribuinte, na medida em que qualquer imposição fiscal dependa de lei que a institua, apenas podendo ser exigida em conformidade com as regras nela previamente estabelecidas. Segurança jurídica também é, portanto, um fim ou valor que o princípio da legalidade tributária pretende concretizar.

Pode-se dizer, com MACHADO, que:

“Adotado o princípio da legalidade, pode-se afirmar, pelo menos, que a relação de tributação não é uma relação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica. Isto evidentemente não basta, mas é alguma coisa, menos ruim que o arbítrio, não garante que o tributo seja consentido, mas preserva de algum modo a segurança.”<sup>10</sup>

Para que cumpra seu papel, diga-se, para que confira legitimidade e segurança jurídica ao exercício do poder de tributar por parte do ente estatal, o princípio da legalidade, em especial da forma como colocado na Constituição Federal em vigência, não pode significar senão que a obrigação tributária, *em todos os seus aspectos essenciais* deve ser regulada por *lei em sentido estrito*.

Dois esclarecimentos precisam aqui ser feitos.

O primeiro é que, em nosso ordenamento, apenas há espaço para que o vocábulo *lei* constante do artigo 150, I, CF - não por acaso aqui especificado pela expressão *em sentido estrito* - seja interpretado não apenas como aquilo que MACHADO, citando Djalma de Campos, chama de *lei material*<sup>11</sup>, mas também como *lei formal*. Isso é, não basta ao Princípio da Legalidade que um

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4 ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

<sup>9</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 111.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 18.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 20: “Em razão da fonte produtora das normas, tem-se uma reserva de lei material e uma reserva de lei formal. No primeiro caso, basta simplesmente que a conduta da Administração seja autorizada por qualquer norma

tributo seja criado por um ato normativo dotado de abstração e generalidade; necessário que seja criado através de um ato normativo emanado pelo Poder Legislativo, através do procedimento constitucionalmente previsto. O Princípio Constitucional da Legalidade Tributária exige a espécie normativa lei ordinária (ou lei complementar, quando expressamente previsto pela Constituição Federal) para a instituição de um tributo.

O segundo esclarecimento é que não satisfaz aos fins que o Princípio da Legalidade pretende realizar o entendimento de que basta que a lei autorize a criação de certo tributo ou regule seus aspectos centrais, como o fato gerador e o sujeito passivo, deixando os demais a cargo do Poder Executivo. Para que se diga que a legalidade garante a segurança jurídica do contribuinte e a legitimidade de determinada imposição fiscal, deve ser interpretada como *reserva absoluta de lei*, quer dizer, como norma que impõe que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam exaustivamente regulamentados pela lei instituidora.

Não fosse assim, ou seja, se bastasse um ato normativo geral e abstrato qualquer para autorizar a criação de uma exação fiscal pelo Poder Executivo, evolução nenhuma teriam representado o Princípio da Legalidade e o Estado de Direito em relação ao tempo em que a vontade e o arbítrio dos governantes eram os únicos parâmetros para a criação de tributos.

Explicitando o sentido da norma constitucional que determina a criação dos tributos por meio de lei, o artigo 97 do Código Tributário Nacional, afasta qualquer possibilidade de que se leia no artigo 150, I, CF, uma mera exigência de autorização legal para a criação ou instituição de exação fiscal. Ainda quando se considere que o mencionado artigo do CTN não esgota o rol de elementos da obrigação tributária que devem obrigatoriamente constar da lei instituidora da imposição fiscal, fica claro que o Princípio da Legalidade Tributária não se contenta com uma disciplina superficial da exação em sede legal, que aborde apenas seus traços principais, e deixe ao Poder Executivo a conclusão da tarefa reguladora.

Se a Constituição diz que é a lei que pode criar o tributo e a tarefa de estabelecer os elementos do tributo significa criá-lo, é a lei formal, e somente ela, que pode e deve realizá-la, sob pena de ofender a distribuição de atribuições procedida pelo Constituinte Originário.

Dessa forma, demonstrado que o Princípio da Legalidade reclama reserva material, formal e absoluta de lei, com a regulamentação de todos os elementos da obrigação, não deixando qualquer margem de discricionariedade ao administrador em sede tributária, emerge outra faceta desse princípio, que é a *tipicidade tributária*.

Se por um lado a lei deve regular de forma completa e exaustiva os limites da tributação,

---

geral e abstrata, podendo ser tanto uma norma constitucional, ordinária ou mesmo um regulamento'. Já no segundo caso, é 'necessário que o fundamento legal do executivo seja uma norma emanada do legislativo.'"

estabelecendo todas as situações que ensejarão a incidência tributária e todos os aspectos que determinarão o *quantum* da obrigação, por outro, não é dado à autoridade administrativa deixar de cumprir o comando legal ou cumpri-lo de forma diversa. Trata-se de atividade vinculada, que não deixa qualquer margem de discricionariedade ao órgão aplicador.

Estamos com AMARO quando diz que:

“(…) outra expressão da legalidade dos tributos é o *princípio da tipicidade tributária*, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o *legislador*, ao formular a lei, definir de modo *taxativo (numerus clausus)* e *completo*, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária e suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.”<sup>12</sup>

Nem poderia ser diferente, dado o caráter gravoso da interferência fiscal para o cidadão. A gravosidade do tributo não permite sua cobrança senão nos estritos limites legais, inclusive em respeito à segurança jurídica do contribuinte, não sendo possível a imposição de exigência fiscal por analogia.

Não parece ser outro o sentido da norma do artigo 114 do Código Tributário Nacional quando estabelece que o fato gerador é circunstância definida em lei como necessária e suficiente para a existência da obrigação tributária. Mais clara não poderia ser a lição de AMARO a respeito:

“Por isso não tem a autoridade administrativa o *poder de decidir*, no caso concreto, se o tributo é devido ou quanto é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento daquela obrigação (CTN, art. 114).”<sup>13</sup>

Assim, sendo certo que da lei (ou das leis) que institui o tributo se deve extrair norma

---

<sup>12</sup> Ibidem, p. 113.

<sup>13</sup> Ibidem, p. 112.

tributária que represente um tipo cerrado<sup>14</sup> (ou conceito<sup>15</sup>), cumpre analisar a estrutura dessa norma.

---

<sup>14</sup> Idem. Loc. Cit.

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 117/39.

## ***CAPÍTULO 2 – Breve abordagem da teoria da norma tributária***

### *a) Estrutura e aspectos*

A norma tributária, entendida como norma jurídica que estabelece o tributo, ou melhor, a obrigação tributária, é uma norma de conduta, especificamente, uma norma impositiva.

Debruçando-se sobre os ensinamentos de expoentes da teoria da norma, COELHO<sup>16</sup> identifica que as normas de conduta possuem estrutura hipotética. Quer isso dizer que tais normas estabelecem que para a hipótese de vir a ocorrer determinada circunstância fática por ela descrita, *deverá* ocorrer a consequência jurídica por ela prescrita.

A esse respeito, escreve a pena de ATALIBA que “há um tipo de norma que forma o centro do direito tributário, em torno da qual todo ele se estrutura: é a que contém a descrição do fato a que se imputa o comando ‘entregue a importância x de dinheiro ao estado’”<sup>17</sup>.

Essa estrutura é formada de duas partes: uma descrevendo a realidade fática por ela valorada (chamada pela doutrina, não sem divergências e variações, de hipótese de incidência) e outra atribuindo à ocorrência dessa circunstância uma consequência (dita consequência jurídica).

Valendo-se dos ensinamentos de VILANOVA, COELHO<sup>18</sup> expõe que a dita estrutura pode ser expressa em linguagem formal da seguinte forma: “se se dá H, deve ser C.” A relação entre esses dois elementos da norma de conduta não é causal, como nas leis da natureza, mas de imputação ou atributiva, porquanto a consequência jurídica é um *dever ser*, decorrente da vontade da lei, que a impõe quando verificada a situação descrita na hipótese de incidência. É dessa conexão específica, caracterizada como prescritiva/atributiva, que advém o caráter normativo ou deôntico da norma jurídica.

Com espeque nos ensinamentos de ATALIBA<sup>19</sup>, importa deixar registrado que este

---

<sup>16</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3ª Ed., São Paulo: Dialética, 2003. P. 81/89.

<sup>17</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed., 2ª tir., São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 52.

<sup>18</sup> VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo, RT, 1977, apud COELHO, *ibidem*, p. 82/3.

<sup>19</sup> ATALIBA, *ibidem*, p. 53/8.

trabalho leva em consideração a diferença entre, de um lado, as previsões normativas abstratas e hipotéticas da hipótese de incidência e da consequência jurídica e, de outro, a verificação ou ocorrência no mundo real dos fatos e condutas correspondentes. Necessária a distinção porque muito já se confundiu em doutrina essas duas dimensões com efeitos bastante negativos à ciência jurídica.

Diz o autor:

“O que é mais gritante, mais chocante e anticientífico não é a designação adotada, mas a confusão conceitual de que a terminologia é sintoma: agem acriteriosamente os escritores, comportando-se de modo anticientífico quando empregam uma só designação para duas entidades cientificamente tão distintas, como a descrição legal de um fato e o próprio fato, concretamente considerado.”<sup>20</sup>

O que ora se está analisando são os entes normativos, hipótese de incidência e consequência jurídica, e não os fatos a eles correspondentes, que pertencem ao plano da ontologia e não ao plano da norma.

Em sua análise das normas tributárias, COELHO<sup>21</sup>, bebendo na fonte kelseniana, procede à distinção entre dois tipos de normas de conduta: normas impositivas e sancionantes.

Diz sancionantes as normas que descrevem em sua hipótese de incidência fatos jurígenos (aqueles valorados pela norma como aptos a produzir efeitos jurídicos) ilícitos e a eles comina como consequência jurídica uma sanção a ser aplicada. Impositivas, por sua vez, são as que prevêm em sua h.i. fatos lícitos e a eles atribui a consequência de criar direitos e deveres, isso é, relações jurídicas (em sede tributária, a obrigação tributária).

As primeiras são normas típicas do direito penal e ao preverem a conduta punível estão indiretamente explicitando a conduta desejada. O segundo tipo de norma estabelece diretamente a conduta desejada, a ela atribuindo a capacidade de fazer surgir direitos e deveres.

A norma tributária é norma impositiva. Nem poderia ser diferente, posto que a própria definição legal de tributo afasta em definitivo qualquer possibilidade de confundi-lo com sanção. O artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece que tributo é prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito.

---

<sup>20</sup> Idem, *ibidem*, p. 57.

<sup>21</sup> COELHO, *ibidem*. p. 84/6.

De igual forma, ressalte-se que o fato previsto na h.i. da norma tributária nunca será um acordo de vontades entre os entes da relação jurídica tributária. Os efeitos da relação jurídica tributária são dados *ex lege*, independentemente da vontade dos sujeitos dessa relação quanto a tais efeitos. Por isso que, ainda quando o fato descrito na norma tributária como originário da obrigação tributária seja um ato ou negócio jurídico, para o direito tributário será sempre um fato e não um ato<sup>22</sup>.

A norma tributária, cuja estrutura se acabou de expor, abarca os diversos aspetos do tributo que estabelece. Alguns desses aspetos estão ligados à descrição fática contida na hipótese de incidência, enquanto outros se referem à consequência jurídica da norma<sup>23</sup>.

Assim, o fato que ensejará a incidência da norma precisa ser individualizado na hipótese de incidência, no mínimo, em seu aspecto material, espacial e temporal, sendo não raramente qualificado também em função de um aspecto pessoal. A respeito desses aspetos, COELHO leciona que:

“O aspecto pessoal da hipótese de incidência diz respeito à pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno – para fins tributários – pelo legislador. O aspecto material, nuclear, entronca com o fato mesmo: ser proprietário, ter renda, fazer circular mercadorias, ter imóvel valorizado por obra pública, receber alvará de funcionamento fornecido por autoridade administrativa, etc. O aspecto espacial define as coordenadas espaciais ligadas ao *fato*, e o aspecto temporal, as coordenadas de tempo, tornando possível determinar o momento de sua ocorrência.”<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> ATALIBA, *ibidem*, p. 70/2.

<sup>23</sup> A posição adotada quanto a essa questão por este trabalho é a de COELHO, *op. cit.*, p. 92/107. Nomes de peso, entretanto, como ATALIBA, *op. cit.*, p. 78, defendem que todos os aspetos da norma tributária encontram-se alojados na hipótese de incidência: “São, pois, aspetos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspetos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspeto pessoal; b) aspeto material; c) aspeto temporal e d) aspeto espacial.” O que ATALIBA chama de aspeto pessoal é designado pela posição adotada nesta tese de aspeto subjetivo, distinto do aspeto pessoal, e refere-se ao comando da norma, não à hipótese de incidência. A nosso ver, ATALIBA se contradiz ao fazer essa divisão dos aspetos, posto que páginas antes faz a seguinte descrição da norma tributária, deixando claro que a fixação dos sujeitos passivos e ativos da obrigação tributária se dá no comando: “Assim, a lei formula a seguinte hipótese: ‘comerciante realizar operação de venda de mercadoria no território X’, a que associa o mandamento: ‘esse comerciante fica devedor de 1/10 do valor da operação ao estado’”.

<sup>24</sup> COELHO, *ibidem*, p. 92/3.

Com base na lição do mestre mineiro, esclarece-se que o aspecto pessoal da hipótese de incidência se distingue do aspecto subjetivo, referente ao mandamento legal. Aquele pode ser estabelecido para qualificar o fato juridicizado, acrescentando-lhe característica que precisará ser verificada no plano fático para a incidência da norma tributária. O aspecto subjetivo, a seu turno, refere-se à fixação no comando da norma de quem são os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica. Nesse sentido, de se destacar que o sujeito passivo pode ou não coincidir com a pessoa envolvida na ocorrência do fato gerador previsto. Pede-se vênha para mais uma vez transcrever as palavras do professor de Minas Gerais:

“Ademais, o estudo da sujeição passiva tributária demonstra que nem sempre a pessoa envolvida com a hipótese de incidência da norma tributária (aspecto pessoal da hipótese) é a mesma designada pelo mandamento da norma como *sujeito passivo* (aspecto subjetivo do mandamento).”<sup>25</sup>

De outro lado, pela análise da consequência jurídica, chegamos aos aspectos quantitativo e subjetivo, que refletem os elementos da relação jurídica que a incidência desse comando faz nascer (objeto e sujeitos da obrigação tributária).

O aspecto quantitativo diz respeito ao tributo a ser pago, ao *quantum* devido. Nesse sentido, de se ressaltar que abrange não apenas a base de cálculo e a alíquota, como também todas as operações que a norma determina como necessárias e devidas para o cálculo da importância a ser entregue ao sujeito ativo.

Quanto ao aspecto subjetivo, temos que se refere à definição pelo comando da norma tributária de quem é o sujeito ativo (credor) do tributo e o sujeito passivo (devedor) da obrigação tributária, ou seja, quem estará compelido pela prescrição normativa ao cumprimento do dever ser e quem será o beneficiado por esse cumprimento.

Diante desse panorama, procedemos a duas observações que julgamos oportunas.

A primeira vem no sentido de lembrar que os aspectos da norma tributária devem, por força do princípio constitucional dissecado no capítulo anterior, ser extraídos de texto de leis ordinárias (ou, excepcionalmente, de leis complementares quando a Constituição assim estatua), salvo para as hipóteses excepcionais em que a própria Constituição autoriza o Poder Executivo a dispor sobre a alíquota de certos impostos, dentro, de qualquer forma, dos limites legalmente fixados.

A segunda pretende chamar a atenção a aspecto crucial para esta pesquisa: o de que a

---

<sup>25</sup> Idem, Ibidem, loc. cit.

norma tributária (como de resto todas as normas do ordenamento jurídico), não se confundem nem se identificam o texto das leis (aqui usada nos sentido lato: Constituição, lei ordinária, regulamentos, etc).

De fato, a experiência mostra (e não é factível que se suponha de outra forma) que os diversos aspectos que compõem a norma tributária vem previstos em dispositivos diversos, muitas vezes em diplomas diversos, devendo ser tomados e interpretados pelo intérprete/aplicador de forma a deles extrair a norma jurídica correspondente, no caso, a norma tributária.

A análise dessa questão é o assunto do próximo capítulo. Antes, porém, necessário se faz analisar a dinâmica da norma tributária.

#### *b) Incidência*

No item anterior cuidou-se de desenhar, ainda que em linhas breves, a norma tributária. Trata-se de abordagem estática, isso é, do estudo de como a norma tributária é. Agora, importa entender como ela funciona.

Viu-se que a norma tributária é norma impositiva, de forma que possui uma estrutura hipotética, quer dizer, descreve um fato do mundo real e valora-o para atribuir-lhe tal ou qual consequência, que será devida caso aquele fato ocorra.

Para que a norma jurídica (tributária ou outra) venha a produzir no mundo dos fatos os efeitos previstos, ou melhor, prescritos no seu mandamento, necessária a verificação dos fatos descritos em sua hipótese de incidência. É a ocorrência desse fato que faz incidir a norma, tornando devida e realizável no plano fático a consequência jurídica imputada abstrata e hipoteticamente.

ATALIBA, afirma com propriedade que:

“A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.”<sup>26</sup>

Outro não é sentido da fala de AMARO:

---

<sup>26</sup> ATALIBA, *ibidem*, p. 46.

“Diz-se que há a incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo.”<sup>27</sup>

Conclui-se o capítulo ressaltando o que interessa para esta pesquisa: é a ocorrência no mundo fático dos fatos abarcados pela hipótese de incidência da norma tributária de que dispõe o intérprete/aplicador do direito que enseja a irradiação sobre a realidade dos efeitos jurídicos previstos no comando da norma, qual seja, o de fazer surgir a obrigação tributária.

---

<sup>27</sup> AMARO, *ibidem*, p.279.

### ***CAPÍTULO 3 – Tipicidade tributária conglobante***

#### *a) Lei x norma*

Não se pode prosseguir esta pesquisa sem estabelecer a devida distinção entre norma e lei, como prometido linhas acima.

O Direito Positivo pretende ordenar a realidade social. Para tanto, precisa se utilizar da linguagem como mecanismo de comunicação entre os indivíduos. De fato, não se consegue conceber que a ordem jurídica regule situações, determine condutas ou prescreva sanções sem se valer da linguagem. Ela é veículo do sentido das normas.

Para atingir seu objetivo regulatório, o legislador utiliza a palavra escrita ou oral, editando leis. Dessas fórmulas linguísticas extraem-se as normas, que são comandos, permissões, atribuições, enfim, atos de vontade do legislador de conteúdo deôntico.

Através da interpretação das leis – enunciados lingüísticos que compõem o Direito Positivo – descobrem-se as normas, isso é, o *dever ser* que atua sobre a sociedade e seus indivíduos.

COELHO cuidou com precisão do tema, afirmando:

“As normas em si mesmas são ‘entes teóricos’ derivados do sistema jurídico como um todo. Uma norma jurídica, diga-se por oportuno, resulta da conjunção de significados normativos defluentes de diversas leis ou artigos de leis editados em épocas diferentes por corpos legislativos.”<sup>28</sup>

E retoma em outra parte de sua obra:

“Os comandos legais, derivados da Constituição e das leis, são amalgamados na estrutura da norma, com reflexos ora na sua hipótese, ora no seu comando ou estatuição.”<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> COELHO, *ibidem*, p. 74.

<sup>29</sup> *Idem*, *ibidem*, p. 101.

Como etapa integrante desse ‘*iter interpretativo*’, que se inicia no texto legal e chega até as normas, o professor mineiro atém-se ainda à análise das *proposições jurídicas*. De fato, o Direito Positivo é composto das fórmulas lingüísticas por meio das quais o legislador se expressa com o fim de ordenar o meio social. A Ciência do Direito se debruça sobre o Direito Positivo, fazendo dele e de sua linguagem objeto de estudo.

O cientista do direito, buscando descobrir as normas subjacentes às formulações lingüísticas que compõem o Direito Positivo, se vale de proposições jurídicas, que são também fórmulas lingüísticas, utilizadas para descrever as normas existentes na ordem jurídica. Constituindo o resultado da pesquisa do cientista jurídico sobre o Direito Positivo, a proposição jurídica é o instrumento lingüístico que busca revelar a integridade da norma, descrevê-la como ela é. As proposições jurídicas, são, portanto, juízos. Juízos de dever ser, porque descrevem normas. Como tais, podem ser verdadeiras ou falsas.

Valemo-nos, mais uma vez, da precisão das palavras de COELHO para concluir:

“Frise-se que a *norma* – produto do universo legislado – não se confunde com os seus veículos, os *entes positivos* (leis, decretos-leis etc).

Tampouco se confunde com as *proposições jurídicas* que a Ciência do Direito produz ao *descrever* a norma, sob a forma, quase sempre, de *juízos hipotéticos*.

A norma, ainda que condicional, é sempre *prescritiva* (porque o Direito é, basicamente, prático, finalístico, teleológico).

As leis são *enunciados literais* buscando um *fim*.

As proposições normativas são *descrições* das *normas jurídicas*, que defluem do universo legislado produzidas por um *sujeito* (jurista ou juiz).

Por isso mesmo, ou seja, por serem *juízos*, são descrições de um *ser, a norma!* (Sem embargo de a norma constituir *um dever-ser*, por isso que prescritiva).”<sup>30</sup>

#### b) *Tipicidade conglobante*

Idênticas razões impõem a consagração do sistema de tipos fechados<sup>31</sup> – corolário ou

---

<sup>30</sup> Idem, ibidem, p. 75.

<sup>31</sup> Aqui se utiliza a denominação *tipo fechado*, amplamente consagrada e utilizada pela doutrina e jurisprudência, para designar aquilo que DERZI, atualizando BALEEIRO (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de*

expressão do Princípio da Legalidade, analisado no primeiro capítulo deste trabalho – pelo Direito Penal e Tributário. Em ramos do Direito que tratam de regular a intervenção estatal na esfera jurídica do cidadão, afetando-lhe direitos ou bens jurídicos considerados valiosos em determinado contexto social (como é o caso da liberdade e da propriedade para nós), ganha papel de destaque a garantia ou direito (em nosso sistema constitucional, garantia ou direito fundamental) à segurança jurídica.

DERZI confirma o aqui afirmado:

“Onde quer o legislador reforçar a segurança jurídica, impõe a legalidade material absoluta. A norma legal colhe então o tipo (socialmente aberto) modelando-o e fechando-o em conceitos determinados. A rigor, o conhecido princípio da tipicidade, no Direito Penal e no Direito Tributário, cede lugar ao da especialidade ou ao da especificidade conceitual.”<sup>32</sup>

Já se viu no capítulo a tal fim destinado que, por questões de segurança jurídica, a lei (formal) deve descer a minúcias na definição de todos os elementos essenciais às obrigações tributárias. Da nem sempre ordenada regulamentação legal se extrai a norma tributária e seus aspectos – material, espacial, temporal, pessoal (quando existente), quantitativo e subjetivo, uns afetos à hipótese de incidência, outros à consequência jurídica da norma.

No item anterior, demonstrou-se a esclarecedora e necessária distinção entre lei (texto) e norma, esta tomada como comando ou dever ser apreendido da consideração e interpretação do conjunto ou totalidade do Direito Positivo.

Todos esses elementos teóricos desenvolvidos nos impelem a concluir que a tipicidade tributária, tal qual a tipicidade penal, deve ser uma tipicidade conglobante, no sentido

---

*Tributar*. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999), com maior rigor científico chama de conceito de classe: “Só um conceito geral abstrato se deixa definir, pois para isso é necessário fixá-lo através de determinadas características. Se o conceito A possui as notas ‘a, b, c’, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘a,b,c’. Diz-se, então, que há subsunção. Para o conceito de classe vale a proposição lógica do terceiro excluído: ‘cada X é A ou não-A’. *Tertium non datur*. Não tem cabida aqui o mais ou o menos, mas a relação de exclusão ‘ou um... ou outro’. Porque o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo ou não.” (p. 122) E completa em outra parte: “Ora, o que prevalece no Direito Tributário não é a tipologia, mas a classificação; não é o tipo, mas o conceito. A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade, a praticabilidade e a rigidez da discriminação constitucional de competência determinam a tendência conceitual classificatória prevalente no Direito Tributário.” (p. 138).

<sup>32</sup> Idem, *ibidem*, p. 130.

estabelecido por ZAFFARONI e PIERANGELI<sup>33</sup>.

Analisando a relação entre tipicidade e antinormatividade, esses autores enxergam com acuidade a distinção entre texto e norma, estabelecendo que não se pode considerar típica, quer dizer, proibida ou antinormativa, uma conduta que, não obstante se encaixe na descrição do tipo legal, é ordenada ou fomentada em outro local ou dispositivo legal da ordem jurídica. Em outras palavras, não se pode entender típica a conduta que apesar de se subsumir ao desenho do tipo legal, não contraria a norma proibitiva subjacente. Dão o exemplo esclarecedor do oficial de justiça que, amparado em ordem judicial e em dever legal inerente ao seu cargo, sequestra, com auxílio policial, bem de executado que se nega a entregar a coisa buscada. A proposição jurídica que corretamente descreveria a norma existente, nesse caso, seria: “É proibido subtrair coisa alheia móvel, salvo se quem o fizer estiver agindo em estrito cumprimento de dever legal”.

ZAFFARONI e PIERANGELI têm expressiva fala sobre a questão, que, abstraídas as distinções terminológicas e feitos os devidos ajustes, aplicam-se plenamente ao campo tributário, indo ao encontro das idéias defendidas nesta monografia. *Verbis*:

“Para nós, esta resposta é inadmissível, porque tipicidade implica antinormatividade (contrariedade à norma) e não podemos admitir que na ordem normativa uma norma ordene o que a outra proíbe. Uma ordem normativa, na qual uma norma possa ordenar o que a outra pode proibir, deixa de ser ordem e de ser normativa e torna-se uma ‘desordem’ arbitrária. As normas jurídicas não ‘vivem’ isoladas, mas num entrelaçamento em que umas limitam as outras, e não podem ignorar-se mutuamente. Uma ordem normativa não é um caos de normas proibitivas amontoadas em grandes quantidades, não é um depósito de proibições arbitrárias, mas uma ordem de proibições, uma ordem de normas, um conjunto de normas que guardam entre si uma certa ordem, que lhes vem dada por seu sentido geral: seu objetivo final, que é evitar a guerra civil (a guerra de todos contra todos, *bellum omnium contra omnes*) (Welzel).”<sup>34</sup>

E completam mais abaixo:

---

<sup>33</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 455/61.

<sup>34</sup> Idem, *ibidem*, p. 460.

“Isto nos indica que o juízo de tipicidade não é um mero juízo de *tipicidade legal*, mas que exige um outro passo, que é a comprovação da *tipicidade conglobante*, consistente na averiguação da proibição [tributação] através da indagação do alcance proibitivo [da incidência] da norma, não considerada isoladamente, e sim *conglobada* na ordem normativa. *A tipicidade conglobante é um corretivo da tipicidade legal*, posto que pode excluir do âmbito do típico aquelas condutas [fatos] que apenas aparentemente estão proibidas [tributados], como acontece no caso exposto do oficial de justiça [e no caso das isenções fiscais], que se adéqua ao ‘subtrair, para si ou par outrem, ao coisa alheia móvel’ (art. 155 do CP), mas que não é alcançada pela proibição do ‘não furtarás’ [pela incidência da tributação]”.<sup>35</sup> [*Destaques do original*]

Fica claro, dessa forma, que quando os penalistas afirmam que a tipicidade conglobante corrige a tipicidade legal estão a referir que a correta delimitação do tipo não pode abstrair da valoração que a integridade ou completude da ordem jurídica dá aos fatos<sup>36</sup>.

O tipo (ou conceito) tributário também deve ser encontrado pela análise da norma tributária que lhe subjaz e que não necessariamente é extraída de um único dispositivo (ao contrário, normalmente não o é).

Não se pode admitir que um determinado fato (correspondente à conduta para o direito penal) seja descrito na hipótese de incidência da norma tributária como fato gerador da obrigação tributária e ao mesmo tempo seja objeto de outra norma que lhe nega a qualidade jurígena. Tal conclusão decorre de uma análise não conglobada da ordem jurídica, oriunda, por sua vez, da não identificação da distinção entre o texto da lei e norma jurídica dele derivada. Trata-se de equivocada compreensão do fenômeno normativo.

Acreditamos que é precisamente este equívoco que está na origem do entendimento doutrinário segundo o qual a isenção fiscal é norma autônoma que incide sobre determinados fatos para que a norma tributária sobre eles não incida. Trata-se, sem dúvida, de posicionamento menos simplista que o adotado pelo Supremo Tribunal Federal a respeito das isenções, mas que não passa pelo teste da análise conglobada da ordem jurídica para identificação das normas, em

---

<sup>35</sup> Idem, ibidem, p. 461. Entre chaves incluído pelo monografista para explicitar o paralelismo com o Direito Tributário.

<sup>36</sup> SCHRÖDER, Tiago Maranduba. ibidem, p. 94, assim coloca a questão: “Neste sentido, aliás, é que se afirmou conglobante a tipicidade tributária: na pesquisa da situação/ato/fato tributável, não caberá ao aplicador da lei apenas verificar a tipicidade legal (hipótese de incidência), mas também a tipicidade conglobada (averiguação da valoração que a situação/ato/fato recebe da ordem normativa como um todo).”

especial da tributária e da penal.

O tipo legal tributário estabelecido pela hipótese de incidência da norma tributária decorre do desenho que lhe é dado pelo conjunto de dispositivos legais vigentes em determinada ordem jurídica, historicamente localizada.

O seguinte exemplo, embora extremamente simplificado, ajuda a compreender a idéia.

Imaginemos um sistema jurídico em que vigem duas leis, uma com o enunciado “ocorrendo vogais, deve o sujeito Z recolher o tributo X ao estado” e outra com o enunciado “não é devido o tributo X pelo sujeito Z ao estado quando ocorrerem *o* e *u* nos meses de novembro e dezembro”. Dessas duas leis emerge apenas uma norma tributária e uma das proposições jurídicas possíveis para descrevê-la seria: “ocorrendo vogais, salvo *o* e *u* nos meses de novembro e dezembro, o sujeito Z deve recolher o tributo X ao estado”. O fato tipificado (que, por isso, será jurígeno ao ocorrer no mundo real) é o descrito na hipótese de incidência da norma tributária (ou melhor, da proposição jurídica que a revela) e não necessariamente o fato descrito em um determinado dispositivo legal. Pode até acontecer de um único dispositivo de lei conter toda a norma, mas diante da complexidade do sistema normativo real, isso dificilmente acontecerá e é imprescindível que o operador do direito compreenda essa circunstância.

Importa, agora, fazer uma pausa na análise da norma tributária e compreender o Princípio Tributário da Anterioridade, o que é de fundamental importância para solucionar o problema proposto por este trabalho.

Na sequência, retornaremos à norma tributária, analisando o fenômeno da exoneração tributária no que importa para a compreensão das isenções fiscais, que é espécie daquele gênero.

## ***CAPÍTULO 4 – Anualidade e Anterioridade***

### *a) Anualidade*

O Princípio da Anualidade, na forma como foi consagrado pelo artigo 141, § 34 da Constituição de 1946, refletia norma de natureza tributário-orçamentária segundo a qual “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

A previsão orçamentária representava um *ato-condição*<sup>37</sup> para a eficácia, em determinado exercício financeiro, da lei instituidora ou majorante de tributo (que, por uma questão lógica, deveria ser anterior ao Orçamento e, portanto, anterior também ao exercício financeiro em que se pretendia a incidência da exação criada ou aumentada<sup>38</sup>).

Este princípio, já antes da Constituição de 1946 incorporado ao costume constitucional nacional, passou, com aquela Carta, a gozar de sede constitucional. Curiosamente, como destaca BALEEIRO<sup>39</sup>, foi a partir de então que o princípio sofreu as maiores violações, inclusive com o amparo dos mais importantes tribunais pátrios, do que é exemplo a S. 66 do STF<sup>40</sup>.

A Emenda Constitucional nº 18/65 revogou o artigo 141, § 34 da Constituição Federal de

---

<sup>37</sup> BALEEIRO, *ibidem*, p. 153: “A Constituição Federal de 1946 não fala em *ato-condição*, mas regulou o Orçamento como *ato-condição*, do qual dependia a possibilidade de cobrança do imposto criado pela lei material. Os trabalhos preparatórios provam que os líderes da Constituinte de 1946 quiseram conscientemente retirar o caráter de lei material ao Orçamento para que ele *condicionasse*, em cada exercício, a aplicação dessa lei.”

<sup>38</sup> *Idem*, *ibidem*, p. 149, preceitua a respeito: “Interpreta-se uma norma – é velho – mais pelos seus fins e por sua razão de ser do que pelas palavras que a exprimem. A Constituição Federal, 1946, art. 141, § 34, não dizia, miudamente, que a lei precede o Orçamento, porque isso está evidente: só a lei estabelece, ou majora, mas só o Orçamento autoriza a cobrança que essa lei manda fazer. O Orçamento não pode ser um cheque em branco, que uma lei posterior enche com quanto quiser de tributos novos ou majorados.”

<sup>39</sup> *Idem*, *ibidem*, p. 157: “Por um desses paradoxos muito brasileiros, a violação do estilo inveterado passou a ocorrer com o *placet* dos mais altos tribunais exatamente a partir do momento em que a Constituição Federal de 1946 consagrou expressamente no art. 141, § 34, o que já se erigira em costume constitucional e dispositivo de lei ordinária, um e outro cumpridos à risca há mais de cem anos!”

<sup>40</sup> Súmula 66 do STF: “É legítima a cobrança de tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.”

1946, instituindo, em contrapartida, em seu artigo 2º, II, a proibição de “cobrar *imposto sobre o patrimônio e a renda*, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda”<sup>41</sup>. Ainda que inadvertidamente denominado pela jurisprudência de Princípio da Anualidade, tratava-se, na verdade, daquele outro, o da Anterioridade, embora abrangendo apenas os impostos sobre o patrimônio e a renda.

A Constituição de 1967 reeditou o Princípio da Anualidade com o teor que lhe era conferido pela Carta anterior, de 1946, mas não demorou muito até que a Emenda nº 1 de 1969 viesse para novamente afastar a exigência de prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributo em determinado exercício financeiro. A nova regra, consagrada no artigo 153, § 29, contentava-se com a exigência de que a lei que institísse ou aumentasse tributo *estivesse em vigor* antes do início do exercício em que ele deveria ser cobrado <sup>42</sup>. Continuava-se a exigir a previsão das receitas no Orçamento, mas o cumprimento dessa obrigação não mais era colocado como condição para a cobrança (incidência) do tributo.

O Princípio da Anualidade, enquanto exigência de previsão orçamentária, cumpria louvável papel democrático, garantindo não apenas a não surpresa do contribuinte, que desde a aprovação do Orçamento tinha por conhecida a carga tributária que teria que suportar no exercício seguinte, como também a aprovação popular, renovável a cada ano, da destinação dada às receitas estatais oriundas do sacrifício dos cidadãos contribuintes. Em última análise, esse princípio era um expressivo reforço à legitimidade da tributação<sup>43</sup>.

A Constituição atual, promulgada em 1988, não trouxe novamente a exigência de autorização anual na Lei Orçamentária para a cobrança de tributos no exercício financeiro correspondente. Limitou-se a instituir a garantia hoje conhecida como Princípio da Anterioridade, essencialmente distinta da corporificada pelo artigo 141, § 34 da Constituição de 1946, embora lhe faça as vezes em grande medida, como se verá a seguir.

Se andou bem ou mal o constituinte de 1988, é juízo que, não obstante dotado da sua relevância, para ser feito requer análise que não cabe nos limites desta monografia.

O que importa ficar claro é que o Princípio da Anualidade não mais vige desde a Emenda

---

<sup>41</sup> AMARO, *ibidem*, p. 122.

<sup>42</sup> Como se vê, o artigo 153, § 29, trazido pela EC nº 1/69, estabelecia regra correspondente ao que chamamos de Princípio da Anterioridade. Não obstante, encontram-se julgados do STF, em que – de forma atécnica, em nosso sentir – se utiliza a nomenclatura *Anualidade* para se referir à dita norma. Ver, por exemplo, RE 97.455-5/RS e RE 236.881-1/RS.

<sup>43</sup> MACHADO, *ibidem*, p. 86/7.

Constitucional nº 1 de 1969 <sup>44</sup> <sup>45</sup>. As limitações constitucionais ao poder de tributar devem, atualmente, ser interpretadas e aplicadas em conformidade com a silhueta e conteúdo que lhes foram dados pela Constituição de 1988, somente tendo sobrevivido à chegada da novel Carta Política as normas que (e no que) a ela prestem deferência.

A inquietação motivadora deste estudo surgiu, em grande parte, da desconsideração desse princípio básico de hermenêutica constitucional por parte dos nossos tribunais superiores, que continuam a decidir, mesmo após sucessivas transformações do cenário constitucional, que, por força do que dispõe o artigo 104, III, do CTN, apenas revogações de isenções fiscais referentes a impostos sobre a renda e o patrimônio devem obediência ao Princípio da Anterioridade, o que a seguir se demonstra ser inadmissível.

#### *b) Anterioridade*

Da Constituição Federal de 1988 não consta o Princípio da Anualidade, no sentido exposto no item anterior, mas apenas o Princípio da Anterioridade. Este princípio se limita a estabelecer que a nenhum ente federativo dotado de competência tributária será permitido cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que a lei que o instituiu ou aumentou seja publicada, ressalvados os casos expressamente previstos na própria Constituição.

Como se vê, o Princípio da Anterioridade é menos que o da Anualidade, quer dizer, abstraindo-se as peculiaridades da regulamentação de cada Carta Constitucional, pode-se dizer, genericamente, que as exigências estampadas pela Anualidade contêm as do Princípio da Anterioridade. Vejamos o que diz a respeito MACHADO:

“Como se vê, a diferença entre os dois princípios é muito clara. O princípio da anualidade não se destina apenas a garantir ao contribuinte a possibilidade de planejamento anual de suas atividades. Para tanto bastaria o princípio da

---

<sup>44</sup> No sentido aqui adotado, MACHADO (op. cit., p. 86) e AMARO (op. cit., p. 122/3). Em sentido contrário, defendendo que a interpretação sistemática do texto dado pela Emenda nº 1, de 1969, especificamente dos artigos 153, § 29 e artigo 62, conduz à conclusão de que o princípio da anualidade permaneceu vigente durante a vigência daquela Constituição, ver BALEEIRO, op. cit., p. 157/9.

<sup>45</sup> Atualmente apenas é lícito se falar em Princípio da Anualidade no sentido de que na Constituição de 1988 existem disposições que impõe a periodização do exercício financeiro e dos impostos sobre a renda e o patrimônio anualmente. Ver as atualizações de DERZI em BALEEIRO, op. cit., p. 159/70.

anterioridade sem as exageradas ressalvas que praticamente o invalidam.”<sup>46</sup>

E AMARO:

“Esmaeceu-se, no princípio da anterioridade, o fundamento do velho princípio da anualidade. As preocupações não mais se concentram no emparelhamento de despesas e receitas no orçamento; o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades.”<sup>47</sup>

A Emenda Constitucional 42/2003 acrescentou a alínea *c* ao inciso II do artigo 150 da CF, na qual ficou estabelecido que, paralelamente à necessidade de se ter que esperar o início do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei para a sua incidência, seria também necessário aguardar o transcurso do período mínimo de noventa dias. Ficou esta garantia conhecida como anterioridade nonagesimal. Também ela comporta uma série de exceções, trazidas todas e necessariamente no texto constitucional.

O valor subjacente ao princípio constitucional em comento e por ele tutelado com a força de garantia fundamental é a segurança jurídica, em especial no viés da previsibilidade ou não surpresa. A argumentação de DERZI com o fim de demonstrar que a expressão *cobrar* constante do artigo 150, III, da CF deve ser entendida como ‘entrar em vigor’ e não como ‘prazo para pagamento’ é representativa:

“Segundo o aspecto da justiça da norma, entendido como relação de correspondência entre os valores perseguidos pelo ordenamento (o espírito do sistema) e a atuação da norma, a verificação da correta compreensão depende desse contraste entre o que é real e o que é ideal (v. Norberto Bobbio, Teoria..., op. cit. p. 36). Ora, sob essa perspectiva, a única interpretação compatível é aquela que permite a adequada proteção da segurança jurídica, pela abolição da ‘surpresa’ tributária. Aliás, a evolução histórica do princípio da anterioridade, originária do anterior princípio da autorização orçamentária, somente corrobora a idéia de que, ao ser publicada a lei tributária, dissocia-se a sua vigência da sua

---

<sup>46</sup> MACHADO, *ibidem*, p. 86.

<sup>47</sup> AMARO, *ibidem*, p. 123.

eficácia.”<sup>48</sup>

MACHADO é não menos claro e categórico:

“Os princípios constitucionais foram construídos para proteger o cidadão contra o Estado, e o princípio da anterioridade tributária tem por finalidade essencial evitar que no curso do ano seja o contribuinte surpreendido com um ônus tributário a mais, a dificultar o desenvolvimento de suas atividades.”<sup>49</sup>

É lícito concluir, portanto, que qualquer alteração legislativa que crie ou repercuta em uma norma de tributação<sup>50</sup> tornando-a mais onerosa para o contribuinte, apenas poderá produzir seus efeitos a partir do exercício financeiro seguinte ou após decorridos 90 dias da publicação da lei, o que ocorrer por último, ressalvados, por óbvio, os casos expressamente excepcionados na própria Constituição.

A nosso ver, mesmo para os que entendem que isenção fiscal é dispensa legal de pagamento de tributo, uma adequada interpretação do Princípio Constitucional da Anterioridade, que leve em conta o fim a que a norma se destina, conduziria à conclusão de que a revogação da lei isencional apenas pode produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte (ou após o decurso de 90 dias, conforme o caso), sob pena de se pegar de surpresa o contribuinte.

Em outro ponto, tocando diretamente a problemática aqui proposta, MACHADO afirma que:

“Quanto à anterioridade, aliás, o Supremo Tribunal Federal também decidiu de sorte a reduzir o verdadeiro conteúdo do princípio, ao entender que revogação

---

<sup>48</sup> DERZI, *ibidem*, p., 172.

<sup>49</sup> MACHADO, *ibidem*, p. 96.

<sup>50</sup> Exceto a situação prevista no § 2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional, posto que não se trata de alteração veiculada por lei e que não representa majoração do tributo, como bem explica AMARO, *op. cit.*, p. 113/4: “Não configura majoração de tributo (e, portanto, não requer lei) a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (art. 97, § 2º). Tal se dá, por exemplo, com os tributos que incidam sobre a propriedade imobiliária: se, em dado período, a base de cálculo era 1.000 (pois esse era o valor do bem), e, no período seguinte, o valor do bem passa a ser 1.500, ou cai para 800 (independentemente de tratar-se de modificação decorrente de valorização ou desvalorização, ou de inflação ou deflação, ou da conjugação de quaisquer desses fatores), não se requer a edição de lei para se atualizar o valor monetário do bem, que é a base de cálculo do tributo.” Entendemos que, se não exige lei, porque não se trata de aumento do tributo, igualmente não se submete à anterioridade.

de uma isenção não configura a criação de um tributo.”<sup>51</sup>

Mas não apenas a pesquisa dos fundamentos do Princípio da Anterioridade é útil na identificação do seu sentido e conteúdo. A análise da evolução legislativa do princípio também se mostra valiosa.

O Código Tributário Nacional é de 25 de outubro de 1966. Foi gestado, portanto, sob a égide da Emenda Constitucional 18 de 1965, que havia afastado o Princípio da Anualidade consagrado pela Constituição de 46, instituindo em seu lugar a mera vedação aos entes políticos de “cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda”.

Assim, quando previsto constitucionalmente pela primeira vez, o Princípio da Anterioridade apenas condenava a incidência de lei instituidora ou majorante sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro de sua publicação nas hipóteses de se tratar de imposto sobre a renda ou o patrimônio, exatamente aqueles que possuíam fato gerador periódico ou continuado<sup>52</sup>, respectivamente.

O Código Tributário Nacional, como não poderia deixar de ser, refletiu a Constituição que lhe era contemporânea, reproduzindo em seu artigo 9º o teor do princípio da anterioridade. Seu artigo 104, a seu turno, estabeleceu que apenas entrariam em vigor no primeiro dia útil do exercício seguinte as leis que instituíssem ou aumentassem os impostos sobre o patrimônio e a renda, as que definissem novas hipóteses de incidência e as que extinguissem ou reduzissem isenções relativamente a tais impostos, salvo, neste último caso, se a lei dispusesse de forma mais favorável ao contribuinte.

Ora, parece claro que o CTN equiparou, ao menos quanto aos seus efeitos, a definição de novas hipóteses de incidência e a revogação ou redução de isenções fiscais, todas matérias de reserva legal, à instituição ou aumento de tributo. Certo, outrossim, que o dispositivo do CTN mencionou apenas os impostos sobre o patrimônio e a renda porque apenas estes então se submetiam à Anterioridade.

Não bastasse a legítima conclusão de que hoje não há motivos para se conferir tratamento diferente entre impostos sobre a renda e patrimônio e os demais tributos no que diz respeito ao Princípio da Anterioridade, porque o artigo 150, III, *b* e *c* da atual Constituição não fazem qualquer distinção, deve-se ressaltar que o artigo 104 do CTN foi revogado (ou melhor, não foi

---

<sup>51</sup> MACHADO, *ibidem*, p. 89.

<sup>52</sup> Conforme classificação dos fatos geradores realizada por AMARO, *op. cit.*, p. 267/71.

recepcionado) pela Constituição de 1967, que restabeleceu o Princípio da Anualidade. Valemos das palavras de AMARO para concluir a respeito do assunto, *verbis*:

“Podemos dizer que o art. 104 do Código Tributário Nacional não se manteve vigente após a Constituição de 1967, cuja redação original reintroduziu o velho princípio da *anualidade (autorização orçamentária anual)*, no lugar do princípio da *anterioridade*. Mas, tecnicamente, com a retomada deste, a partir de 1969 (alterado, em relação a 1965, apenas o rol de tributos abrangidos, que foi ampliado), talvez a melhor tradução para o *conteúdo* do princípio continue sendo a descrita nos itens do art. 104.”<sup>53</sup>

E, em outro local, continua o autor:

“Essa construção interpretativa era de difícil sustentação, mesmo porque o art. 104 do Código fora editado na vigência da Emenda Constitucional n. 18/65 e, em rigor, não teria sobrevivido ao advento da Constituição de 1967, que, na redação original, abandonara a formulação do princípio da anterioridade. Desse artigo teria sobrado apenas, para efeitos didáticos, a descrição analítica do princípio da anterioridade (posta nos seus incisos I a III), que permanece válida até hoje.”<sup>54</sup>

Assim, como o fenômeno da reprivatização é vedado em nosso ordenamento pelo § 3º do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro<sup>55</sup>, antiga LICC, de se ver que o artigo 104 do CTN hoje apenas possui alguma valia enquanto explicitação do conteúdo do princípio da anterioridade.

Entretanto, por amor ao debate, ainda quando se considere que o inciso III do artigo 104 do Código Tributário Nacional encontra-se vigente, não se pode pretender que ele apenas se aplique aos impostos sobre a renda e o patrimônio, como quer a literalidade do *caput* do artigo. Deverá tal dispositivo ser interpretado e aplicado em conformidade com a Constituição de 1988,

---

<sup>53</sup> AMARO, op. cit., nota de rodapé nº 19, p. 124.

<sup>54</sup> Idem, op. cit., nota de rodapé nº 33, p. 130/1.

<sup>55</sup> NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 28 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007, p. 250, leciona que: “Quando uma lei revogadora perde a sua vigência, a lei anterior, por ela revogada, não recupera a sua validade. Esse fenômeno de retorno à vigência, tecnicamente designado por *reprivatização*, é condenado do ponto de vista teórico e por nosso sistema.”

a ele hierarquicamente superior, que, como já visto, não restringe a aplicação do Princípio da Anterioridade aos impostos sobre o patrimônio e a renda. Considerando vigente o inciso III do artigo 104, as exceções ao que ele estabelece devem ser as expressamente colocadas no texto constitucional atual, seja para a anterioridade “normal”, seja para a nonagesimal.

Essas conclusões, conquanto contundentes, não nos parecem ser suficientes para dispensar a análise da forma como as exonerações tributárias, em especial as isenções, atuam sobre a norma tributária. Tal análise demonstrará que a revogação ou redução de uma isenção equivale à instituição ou majoração de um tributo. É o que continuamos a fazer no próximo capítulo.

## ***CAPÍTULO 5 – Isenção como espécie do gênero exoneração***

### *a) Tipologia das exonerações*

Partindo do marco teórico fornecido por COELHO quanto à devida e imprescindível distinção entre lei (texto) e norma para uma correta compreensão do fenômeno normativo – o que nos leva à conclusão de que a tipicidade tributária (seleção dos fatos jurígenos pela hipótese de incidência da norma tributária) é conglobante –, importa pesquisar como as leis que estabelecem exonerações fiscais atuam sobre a norma tributária.

Pretendendo o legislador (constituente ou ordinário) alterar a carga tributária sobre os cidadãos, deverá editar *lei*<sup>56</sup> que produza em alguma norma tributária as modificações desejadas. Se essa mudança implicar em reduzir o montante de tributos a ser pago, tratar-se-á de uma exoneração tributária.

Existem, ainda, alterações legislativas que produzem o efeito de amenizar a carga tributária dos cidadãos sem interferir na estrutura da norma tributária.

Tomando por critério de classificação a interferência na norma tributária, podemos dizer que existem exonerações externas (as que não interferem na norma tributária) e exonerações internas (aquelas que repercutem no desenho dado a uma norma tributária pelo Direito Positivo até então vigente)<sup>57</sup>.

As exonerações internas, por sua vez, podem determinar alterações tanto na hipótese de incidência quanto na consequência jurídica da norma.

Quando atuantes sobre a hipótese de incidência, a exoneração implicará na retirada deste

---

<sup>56</sup> Com exceção da imunidade, que, por sua própria natureza, é matéria afeita à Constituição, as demais exonerações são matéria objeto de reserva legal absoluta. A exigência do instrumento legal para o estabelecimento das exonerações internas, a nosso ver, resulta já da imposição constitucional de que a norma tributária seja detalhadamente definida através de lei ordinária. Entretanto, para que não restassem dúvidas, o legislador constituinte derivado incluiu a previsão de que toda e qualquer exoneração (ressalva para as exceções à legalidade respaldadas na própria Carta Maior), interna ou externa, apenas poderá ser estabelecida por meio de lei, exigindo, ainda, lei específica, como forma de evitar que renúncias a receitas públicas sejam aprovadas no bojo de leis as mais diversas, sem que o legislador dispense a devida atenção a questão de tão relevante interesse público. É o que consta do artigo 150, § 6º, da CF, incluído pela EC nº 3 de 1993.

<sup>57</sup> Trata-se de classificação procedida por COELHO, op. cit., p. 199/202.

ou daquele fato (ou de algum aspecto deste fato) do universo de fatos abarcados pela hipótese de incidência. Trata-se, nesse caso, de alterações qualitativas na norma de tributação, porquanto qualificam, ou melhor, desqualificam fatos em relação à ordem jurídica. Fatos que até então eram jurígenos (porque sua verificação no mundo real implicava a incidência da norma tributária e o nascimento da respectiva obrigação) tornam-se não jurígenos, quer dizer, irrelevantes para o ordenamento jurídico tributário, na exata medida em que *sua ocorrência no mundo real não ensejará a incidência de nenhuma norma jurídica*.

Em outras palavras, nas alterações legislativas exoneratórias que refletem na hipótese de incidência da norma tributária, determinados fatos (ou aspectos desses fatos) são excluídos do campo de incidência, retirando-lhes a qualidade de jurígenos, por isso que tais alterações são ditas qualitativas.

Outras alterações legislativas, ainda falando de exonerações internas, cumprem sua finalidade produzindo mudanças na consequência jurídica da norma tributária. Dessa forma, refletem-se no comando normativo, reduzindo o *quantum* do tributo devido em razão da obrigação tributária. Determinado fato continuará abarcado pela hipótese de incidência (que não se alterou), e sua ocorrência continuará ocasionando, portanto, a incidência da norma tributária, mas o dever jurídico imputado a tal fato será distinto (menor). Tais alterações são ditas quantitativas por COELHO<sup>58</sup>, porque não alteram o *status* do fato (se jurígeno era, jurígeno continuará sendo), mas apenas a quantificação do dever jurídico (tributo) imposto pela norma tributária.

Valemo-nos da precisão das palavras de COELHO:

“Na medida em que as *declarações legislativas*, expressão de um ato de vontade, projetem sobre a estrutura da norma em posição estática os seus efeitos, nesta mesma medida será etiquetada a exoneração. Se a lei ou artigo de lei *qualificar fatos juridicamente* como não-jurígenos, na hipótese da *norma de tributação*, a exoneração será qualitativa. Se, ao invés, *quantificar o dever jurídico*, será quantitativa, e a exoneração se dará na *consequência da norma de tributação*.”<sup>59</sup>  
[Grifos do original]

Exonerações externas, por sua vez, não produzem reflexos sobre a norma jurídica de tributação. Nesses casos, a lei autoriza a que o credor estatal dispense, em determinados casos, o

---

<sup>58</sup> Idem, *ibidem*, loc. cit.

<sup>59</sup> Idem, *ibidem*, p. 200.

pagamento do crédito que lhe é devido, ou devolva o tributo pago, sem, entretanto, afetar a estrutura e a incidência da norma de tributação e a formação da obrigação tributária.

Ora, o leitor deve estar se perguntando: "não são as isenções fiscais exonerações externas?". Veremos no item seguinte que não.

Sem qualquer pretensão de oferecer uma definição definitiva (com o perdão da redundância), podemos dizer, apenas para organizar as idéias até aqui expostas, que exonerações tributárias são alterações legislativas que implicam na redução ou supressão de um determinado tributo a cujo pagamento o sujeito passivo até então estava obrigado, o que pode se dar por meio de uma alteração na estrutura da norma tributária (exonerações internas) ou não (exonerações externas).

#### *b) Quem é quem*

Com base na classificação de COELHO acima delineada, importa identificar os diferentes tipos de exoneração.

Imunidades e isenções são exonerações internas qualitativas, porque influem na hipótese de incidência da norma tributária, retirando de determinados fatos o condão de originar o nascimento de uma obrigação tributária. Tanto imunidade quanto isenção entram na composição da hipótese de incidência da norma tributária, excluindo determinados fatos do seu campo de incidência. Os dispositivos legais (ou constitucionais) imunizantes e isentivos projetam-se na norma tributária (melhor, na sua hipótese) para, juntamente com os preceitos que prevêm os fatos que originam a obrigação tributária, compor o perfil daquela norma. Compete ao cientista jurídico compreender o plano do ser (Direito Positivo) e formular a proposição jurídica que corretamente descreve a norma correspondente no plano do dever ser (plano normativo). Em outras palavras (as de COELHO):

“As leis e artigos de leis que definem fatos tributáveis conjugam-se com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única *hipótese de incidência*: a da norma jurídica de tributação.”<sup>60</sup>

E conclui:

---

<sup>60</sup> Idem, *ibidem*, p., 209.

“A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e isentos.”<sup>61</sup>

Enquanto em vigor a lei (constitucional ou ordinária) que estabelece a imunidade ou isenção, a ocorrência dos fatos imunes ou isentos não ensejarão surgimento de nenhuma obrigação tributária, posto que não estarão abarcados pela h.i. da norma tributária.

A diferença entre imunidade e isenção é que aquela ocorre no campo da definição ou atribuição da competência tributária pelo Constituinte aos entes federativos, quer dizer, o estabelecimento de uma imunidade significa que o Constituinte retirou tais ou quais fatos da competência tributária dos entes políticos. Já a isenção representa uma decisão do ente tributante de não exercer a competência tributária que lhe foi outorgada. Poderia tributar os fatos isentos, mas opta não fazê-lo (claro, por decisões de política fiscal que devem respeitar os parâmetros constitucionais de justiça, pena de serem nulas), o que, por uma questão de técnica legislativa, pode ser feito por meio de leis isencionais.

Por outro lado, leis que determinam reduções de alíquotas (inclusive alíquota zero) e de base de cálculo projetam-se na consequência jurídica da norma de tributação, alterando o dever jurídico proscrito. Ao atenuarem a prestação devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, representam uma exoneração quantitativa.

Aqui, registre-se que consideramos o caso de alíquota zero como uma exoneração interna quantitativa e não qualitativa, como faz AMARO<sup>62</sup>, para quem o estabelecimento de alíquota zero reflete verdadeira isenção. De fato, veja-se que a alíquota zero significa o estabelecimento de valor nulo à consequência jurídica atribuída pela norma a determinado fato tributável. Há incidência e obrigação tributária, mas o comando normativo impõe um dever de valor nulo.

Consideramos equivocado o argumento de que tal distinção é puramente lógica e formal, sendo antifuncional aceitar o surgimento de obrigação tributária sem conteúdo, ou melhor, com

---

<sup>61</sup> Idem, *Ibidem*, p. 210.

<sup>62</sup> AMARO, op. cit. p. 281: “A linguagem utilizada pela lei para excetuar determinadas situações, subtraindo-as da incidência do tributo, não é uniforme. Nem sempre a lei declara, por exemplo, que os fatos ‘a’ e ‘b’ (contidos no universo ‘a’ a ‘n’) são isentos. Pode expressar a mesma idéia dizendo, por exemplo, que o tributo ‘não incide’ sobre os fatos ‘a’ e ‘b’, ou que tais fatos ‘não são tributáveis’, ou, ao definir o universo que compreende aqueles fatos, aditar: ‘excetuados os fatos ‘a’ e ‘b’’. Pode, ainda, a lei, no rol das alíquotas aplicáveis às diversas situações materiais, fixar, para os fatos ‘a’ e ‘b’, a alíquota zero; como qualquer valor (de base de cálculo) multiplicado por zero dá zero de resultado, o que daí decorre é a não tributação dos fatos ‘a’ e ‘b’, que, por essa ou pelas anteriores técnicas, acabam enfileirando-se entre as situações de não incidência.”

valor zero. Se levarmos em conta as exceções ao princípio da legalidade elencadas no § 1º do artigo 153, CF e que o estabelecimento de dever jurídico nulo pode configurar uma situação transitória, um instrumento de política fiscal, a correta classificação da alíquota zero como exoneração quantitativa e não como isenção passa a ser de extrema valia do ponto de vista da funcionalidade.

Entretanto, existem tributos, em especial impostos, que exigem cálculos bem complexos para se chegar ao *quantum* do tributo devido. Não apenas leis que se refletem na base de cálculo e na alíquota podem estabelecer exonerações internas quantitativas. Também outras, que refletem no mandamento da norma tributária para colocar a necessidade de que no cálculo do dever tributário sejam consideradas deduções ou créditos presumidos, são exonerações quantitativas, porquanto implicam em uma redução do objeto da obrigação tributária.<sup>63</sup>

Advirta-se, nesse passo, que as chamadas isenções parciais são assim denominadas impropriamente, podendo referir-se a qualquer técnica de exoneração quantitativa. Nesses casos, não se estará propriamente diante de alterações legislativas que impliquem na retirada de certos fatos do campo de incidência da norma tributária (exonerações qualitativas), mas de modificações legislativas que impactarão o objeto da obrigação tributária, a quantificação do dever jurídico estabelecido.

Por fim, remissões e devoluções de tributos pagos<sup>64</sup> são exonerações externas. O dispositivo (ou os dispositivos) legal que as estabelece não compõe a norma de tributação, ao contrário, originam uma norma distinta cuja hipótese prevê a existência de tributo a pagar (remissão) ou já pago (devolução de tributo) e a consequência jurídica atribuí ao sujeito ativo da obrigação tributária o dever de dispensar o pagamento ou devolver o valor já pago, respectivamente.

Nesse ponto, deve ser feita explicação que influencia de modo definitivo as conclusões do

---

<sup>63</sup> COELHO, op. cit., p. 238/42, de forma pertinente, chama a atenção para que não se confundam deduções e créditos inerentes ao próprio fato jurígeno, com aqueles estabelecidos a título exoneratório: “É mister, contudo, não confundir as deduções e as apropriações de crédito que correspondem à sistemática normal de apuração do *quantum* tributário com as deduções e atribuições de créditos, concedidos a título exonerativo, sem que sejam *deduções naturais ou créditos legítimos*, por isso que são *presumidos, fictos*. Na área de impostos que gravam conceitos líquidos, como é o caso do imposto sobre a renda, não há que confundir a *dedução das despesas operacionais*, típicas do gravame, com as deduções a título exonerativo, como, por exemplo as deduções em dobro das despesas feitas pela pessoa jurídica com o treinamento dos seus empregados.”

<sup>64</sup> Novamente, reportamo-nos aos ensinamentos de COELHO (op. cit. p. 274) para fazer importante distinção: “... a repetição de indébito se aproposita porque houve um pagamento de tributo indevido ou maior do que o devido. Não há causa jurídica para o recolhimento do gravame, o que impõe a sua devolução, tendo em vista o princípio da legalidade. As devoluções de imposto pago ilegítimamente (sic), contrariamente, são feitas a título exonerativo, para incentivar ou ajudar, e o tributo que é devolvido foi pago legitimamente.”

presente trabalho.

Parece-nos que as remissões, enquanto dispensa legal de pagamento do tributo, apenas podem se referir a tributos *já devidos, a obrigações tributárias já formadas*.

Se forem colocadas para o futuro, referindo-se a fatos jurígenos ainda não ocorridos, o que na verdade se estará fazendo é retirar desses fatos a qualidade jurígena. Nesse caso, estaremos diante de uma exoneração interna qualitativa (isenção) e não diante de uma exoneração externa.<sup>65</sup> Isso porque se se sabe desde a ocorrência de determinado fato que consequência jurídica nenhuma ele produzirá (ainda que a essa consequência jurídica seja temporariamente atribuído valor zero), o que na verdade estará a lei fazendo é retirar a qualidade jurígena de tais fatos: já de antemão se sabe que não gerarão tributos.

As etapas da dinâmica tributária, ainda quando expressas pela linguagem da lei, como o próprio COELHO<sup>66</sup>, citando Pontes de Miranda, reconhece, “não se passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas ou táteis, passam-se, são, no mundo do pensamento, que é parte do mundo total”.

Não é suficiente, a nosso ver, a mera advertência feita por AMARO<sup>67</sup> e COELHO<sup>68</sup> no sentido de que a doutrina tradicional adotada pelo STF atribui à isenção o conceito correspondente à remissão. Apenas pode ser propriamente taxada de remissão a dispensa legal de pagamento de tributo cuja obrigação já havia se formado antes do advento da lei exonerativa. Exemplificando, teremos uma remissão se for editada uma lei em 2012 dizendo que certos tributos decorrentes de fatos ocorridos entre 2008 e 2011 estão dispensados de pagamento. Num caso como este, de fato, a obrigação tributária já estará formada e a lei exonerativa não influenciará em sua estrutura. Representará verdadeiramente mera dispensa legal de pagamento de tributo, posto que, como dizia a própria doutrina clássica, apenas se pode dispensar o pagamento do que é devido.

Diferentemente, caso a mesma lei de 2012 dissesse: "está dispensado o pagamento dos tributos correspondentes a tais fatos que ocorram a partir de agora", de remissão não se trataria, mas sim de isenção. Apesar da imprecisão técnica da linguagem vulgar usada pelo legislador, o

---

<sup>65</sup> Nesse ponto, com a devida vênia, ousamos divergir de COELHO (op. cit., p. 273) quando afirma: “Com efeito, tanto a remissão quanto a devolução são *ex lege* e representam uma forma de *destinação de crédito tributário* surgido (sic) congenitamente com a realização da hipótese de incidência.” [Sublinhado nosso]

<sup>66</sup> COELHO, *ibidem*, p. 210.

<sup>67</sup> AMARO, *ibidem*, p. 283.

<sup>68</sup> COELHO, *ibidem*, p. 273.

que estará ele fazendo, a toda evidência, é retirar a qualidade jurígena dos fatos previstos na lei.

Já quanto à devolução de tributos pagos, conquanto possa efetivamente ser prevista previamente à ocorrência do fato gerador (a obrigação de formar, o tributo será pago e posteriormente será devolvido), queremos crer que tal forma de exoneração, quando prevista para fatos geradores ainda não ocorridos, ou melhor, para tributos ainda não pagos, é um exagero burocrático, desperdício de tempo e dinheiro por parte da administração, que bem poderia obter o mesmo fim de forma mais racional e eficaz.

Como se vê, é de crucial importância para a adequada compreensão do fenômeno exonerativo, especialmente quanto às exonerações internas, a distinção entre o plano legislativo (Direito Positivo) e o normativo. A esse respeito, COELHO nos oferta imagem amplamente didática e esclarecedora, cuja transcrição julgamos oportuna para concluir este item:

“À semelhança de um projetor sofisticado de filmes, o legislador, por razões pré-jurídicas, emite continuamente regras tributárias impositivas e exonerativas (utilizando-se da linguagem que lhe é peculiar, a linguagem vulgar, popular) que expressam a sua vontade de *tributar* ou liberar da tributação *dado, fato, ou aspecto de fato*. Se imaginarmos que os ‘focos jurídicos legais’ assim emitidos vão se projetar numa tela, iremos ter a visão de uma ‘figura típica’; a figura ou perfil do *fato jurígeno* que constitui a hipótese de incidência da norma de tributação (...).”

<sup>69</sup>

### c) Críticas a outras posições

A essa altura, emergem com toda clareza os equívocos da posição jurisprudencial adotada pelo Supremo Tribunal Federal (e seguida até os dias atuais pelo Superior Tribunal de Justiça) a respeito da natureza das isenções fiscais.

A chamada doutrina clássica, como exposto na introdução deste trabalho, da qual são adeptos nomes de escol como SOUZA<sup>70</sup> e FALCÃO<sup>71</sup>, entende que a isenção é mera dispensa

---

<sup>69</sup> Idem, *ibidem*, p., 215.

<sup>70</sup> SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2 ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1954.

<sup>71</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imunidade e isenção tributária – instituição de assistência social*. In: RDA vol. 66. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1961.

legal de pagamento do tributo. É essa a posição adotada pelos nossos Tribunais Superiores. Segundo ela, verificado o fato gerador, haveria a incidência da norma de tributação e a formação da obrigação tributária, mas o crédito tributário originado daquela obrigação restaria excluído pela dispensa legal do seu pagamento.

A doutrina clássica, estampada no Código Tributário Nacional <sup>72</sup> e adotada pelo STF, encontra suas raízes em razões de três ordens distintas. Duas delas não possuem maiores repercussões para o presente trabalho, pelo que se abre mão de pesquisá-las mais a fundo: o transplante acrítico de ensinamentos de juristas estrangeiros para o direito brasileiro <sup>73</sup> e a suposta distinção entre obrigação e crédito tributário <sup>74</sup>.

A outra razão, de maior relevância, é, com o respeito merecido pelos nomes que se filiam a tal corrente doutrinária, a falta de compreensão do fenômeno normativo, quer dizer, o esquecimento da necessária e imprescindível distinção entre texto de lei e norma.

A desconsideração da circunstância de que uma norma não corresponde necessariamente a um determinado dispositivo legal, mas deve ser extraída (tanto quanto possível) da integridade do Direito Positivo é que leva a que se enxergue o fenômeno da isenção como dispensa legal do pagamento do tributo.

---

<sup>72</sup> AMARO, op. cit., p. 283, criticando o conceito tradicional de isenção como dispensa legal do pagamento, lembra que o próprio “Rubens Gomes de Souza, porém, afirmou que o Código não tomou partido nesta discussão”. E cita, na nota de rodapé 53, a seguinte passagem de Rubens Gomes de Souza: “A Lei 5.172, que regula o Sistema Tributário Nacional, e que resultou de uma segunda revisão do Projeto de Código Tributário Nacional (...) não tomou partido nessa controvérsia doutrinária, limitando-se a dispor, no art. 175, I, que a isenção exclui o crédito tributário. Isso pode significar que, nos casos de isenção, inexistente 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 inexistir o crédito correspondente.” Não nos parece sincera a ressalva do mestre.

<sup>73</sup> BORGES. Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980, p. 136 diz que: “Essa doutrina, respeitável posto equivocada, incorre, ‘data venia’, no erro de transplantar, na análise do sistema tributário nacional, ensinamentos de juristas estrangeiros, sem maior esforço de análise crítica.” E faz referência, dentre outros, a GIANINNI e ANGELO DUS.

<sup>74</sup> O Código Tributário Nacional pretendeu estabelecer uma artificial distinção entre obrigação tributária e crédito tributário, como se este apenas surgisse (fosse constituído) pelo ato administrativo do lançamento. Discorrendo detalhadamente sobre os equívocos e contradições lógicas e terminológicas do CTN quanto a essa questão, AMARO, op. cit., p. 338 e ss., esclarece, com razão ao nosso sentir, que casos existem em que a obrigação tributária nasce e se extingue sem que nenhuma autoridade administrativa precise lançar o tributo. De fato, absolutamente incoerente e ilógico seria supor que houve a extinção do crédito tributário pelo pagamento se não houve lançamento e o crédito só através dele é constituído. Estaríamos admitindo a possibilidade de que fosse extinto algo que ainda sequer existia. Deixa claro que o crédito tributário não é algo distinto da obrigação tributária, mas um elemento seu, seu objeto. Veja-se: “Porém, é o mesmo Código que confere ao *lançamento* a virtude de dar *nascimento ao crédito tributário* (art. 142). É óbvio que isso não pode permitir a afirmação de que, na ‘mera’ obrigação tributária (nascida com a ocorrência do fato gerador), não haja *crédito* e correspondente *débito*, sem o que de obrigação não haveria nem a silhueta.”

Por essa ótica, primeiro incidiria a norma de tributação (leia-se ‘dispositivo legal que aparentemente abarca o fato isento’), fazendo nascer a obrigação tributária, e, em um segundo momento, incidiria a 'norma' (lei) isentiva, dispensando o pagamento do tributo que, por força da 'norma' de tributação, seria devido. Não se nos afigura correto tal forma de explicar o fenômeno normativo (e exonerativo, que, a rigor, são o mesmo fenômeno), como ficou devidamente demonstrado nesta monografia.

Superando com vantagem esse entendimento sobre as isenções (que, segundo a jurisprudência de nossas Cortes superiores, é o único que encontra respaldo legal em nosso ordenamento), temos posição doutrinária defendida, dentre outros, por BORGES<sup>75</sup> e AMARO<sup>76</sup>. Tais autores, dentre outros não menos renomados, têm a exata intuição de que o fenômeno isentivo atinge o início e não o final do ciclo da tributação, posto que diz respeito à seleção de fatos jurídicos pela hipótese de incidência da norma de tributação.

Entretanto, os adeptos dessa segunda posição doutrinária incorrem em equívocos claramente decorrentes – novamente – da falta de clareza na compreensão do fenômeno normativo (ou, se se preferir, da falta de clareza na compreensão de que lei e norma são planos distintos e inconfundíveis, ou, ainda, de que a tipicidade tributária é conglobante).

Uma leitura desatenta desses autores pode levar a conclusão de que eles chegam à mesma conclusão deste trabalho. Não é verdade. Os adeptos dessa corrente supõem, inequivocamente esquecendo-se da distinção entre texto e norma, que a lei isentiva origina norma (de isenção) distinta da norma de tributação, que incide sobre os fatos isentos, a eles atribuindo a consequência jurídica de não gerar tributação. Excepciona-os, desta forma, da incidência da norma jurídica de tributação, que incidiria, não fosse a ‘norma isentiva’.

BORGES afirma que:

“As isenções tributárias, enquanto normas excepcionais, regulam os fatos isentos (hipótese de incidência) de modo diverso do que seriam regulados se sobre eles incidisse a regra jurídica de tributação, e é isto precisamente que caracteriza as normas excepcionais. Excluem, total ou parcialmente, a disciplina da norma tributária geral.”<sup>77</sup>

---

<sup>75</sup> BORGES. *Ibidem*, p., 107/8 e 135/60.

<sup>76</sup> AMARO. *Ibidem*, p. 279/84.

<sup>77</sup> BORGES. *Ibidem*, p. 108.

Em sentido análogo, AMARO aduz que:

“A isenção atua geralmente num sistema de par de normas, em que uma é a regra, a outra é exceção; uma é gênero (regra), a outra é espécie (excepcionada). Uma norma diz, por exemplo, que todos os rendimentos oriundos do trabalho são tributáveis; a outra excepciona (ou ‘isenta’, ou declara ‘não tributáveis’ ou ‘não sujeitos à incidência’) os rendimentos de aviso prévio indenizado e salário-família.”<sup>78</sup>

Há que se ponderar que a proposta de explicação do fenômeno isentivo ofertada por esta segunda corrente doutrinária, embora inegavelmente equivocada do ponto de vista da teoria da norma tributária, é suficiente para conduzir à conclusão de que a revogação de uma isenção (ou de uma ‘norma isentiva’) deve se submeter ao Princípio da Anterioridade (por óbvio, quando não se tratar de tributo excepcionado pela própria Constituição). Pela lógica do raciocínio de BORGES, AMARO e outros, deixando de incidir a ‘norma isentiva’, os fatos isentos voltariam a ser abarcados pela norma de tributação, tornando-se fatos geradores. Em outras palavras, revogar a lei de isenção (o que para eles significa também revogar a ‘norma de isenção’) faz com que fatos antes não tributados ingressem no campo da incidência tributária, o que, do ponto de vista da norma de tributação, equivale, ou melhor, representa a criação de novas hipóteses de incidência.

A construção teórica desenvolvida pela doutrina clássica, ao contrário, conduz à conclusão de que a revogação da lei que estabelece isenção em nada afetaria a obrigação tributária (que, por sinal, igualmente não teria sido afetada pela instituição da isenção). Cancelar a dispensa legal de pagamento, para quem adota esta corrente, não se confundiria com a hipótese de estender a incidência da norma tributária sobre os fatos isentos, posto que estes a todo momento foram objeto de incidência.

---

<sup>78</sup> AMARO. *Ibidem*, p. 281.

## **CONCLUSÃO**

É chegada a hora de concluir, aferindo-se, com base no que aqui se construiu, se lei que revoga isenção fiscal deve obediência ao Princípio da Anterioridade (salvo, é claro, se se tratar de tributo que constitui exceção constitucionalmente prevista ao dito princípio).

Verificou-se que a Constituição Federal exige, em garantia aos contribuintes contra o arbítrio estatal, que os diversos aspectos essenciais da norma de tributação sejam estabelecidos através do instrumento da lei formal (ou complementar, quando assim determinado pela própria Constituição). O Princípio da Legalidade impõe, em nosso ordenamento, reserva legal material, formal e absoluta, de forma que a norma tributária deve ser expressa por um tipo cerrado, cujos diversos aspectos emanam da lei.

Viu-se, ainda, que esta norma, a norma tributária, é uma norma de conduta, impositiva, que tem estrutura hipotético-condicional, que imputa ou atribui determinadas consequências jurídicas (o dever de pagar tributos) a certos fatos por ela descritos em sua hipótese de incidência. Não surpreende que, com algum esforço didático, possamos dividir em diversos aspectos ou elementos os fatos descritos na hipótese de incidência (aspectos material, temporal, espacial e pessoal) e na consequência jurídica (quantitativo e subjetivo).

Apenas quando verificados no mundo real os fatos descritos na hipótese de incidência, com todos os seus aspectos, é que a consequência jurídica irradia seus efeitos sobre a realidade, tornando devido tal ou qual comportamento. Dito de outro modo, apenas com a incidência do comando da norma tributária é que nasce a obrigação tributária.

Mas a norma tributária não corresponde necessariamente à lei (a um determinado dispositivo). A lei é o instrumento pelo qual o legislador, através de fórmulas linguísticas, procura regular e ordenar a sociedade. Do conjunto de leis que formam o Direito Positivo extraímos as normas, categoria do pensamento, que consistem no dever ser que rege a conduta das pessoas. As normas, extraídas das leis, são descritas pelos cientistas, aplicadores e intérpretes do direito através de outras formulações linguísticas, chamadas de proposições jurídicas. Estas são descrições das normas, ou seja, são juízos normativos, sujeitos a testes de verdade normativa.

Ao cientista jurídico cumpre conhecer e interpretar o sistema em sua completude, de forma conglobada, para dele extrair as normas (no caso do direito tributário e penal, por exemplo, os tipos). Não podem o intérprete e o aplicador do direito admitir normas contraditórias no ordenamento. É preciso levar em conta a valoração de determinado fato pela

totalidade do ordenamento para que se possa encaixá-lo ou não no tipo tributário. Ou seja, a tipicidade tributária, tal qual a penal, deve ser conglobante, corrigindo a tipicidade meramente legal, posto que as normas se extraem do conjunto do Direito Positivo vigente.

Demonstrou-se que o Princípio da Anualidade exigia a autorização orçamentária para que a lei que instituísse ou aumentasse tributo pudesse ser cobrada em cada exercício financeiro. O princípio da autorização orçamentária viveu na Constituição de 1946 e na de 1967.

Entre uma e outra, a Emenda Constitucional 18 de 1965, afastando o Princípio da Anualidade, trouxe a imposição de que a lei que instituísse ou aumentasse os impostos sobre a renda e o patrimônio apenas entraria em vigor no exercício financeiro seguinte. Nada mais era que o Princípio da Anterioridade, embora restrito aos impostos sobre a renda e o patrimônio. Foi nesta época que o Código Tributário Nacional foi editado, trazendo a previsão do seu artigo 104, que apenas complementava o sentido do Princípio da Anterioridade como posto na Constituição então vigente.

O artigo 104 e seus incisos, entretanto, não foram recepcionados pela Constituição de 1967, que abandonou o Princípio da Anterioridade e voltou a exigir prévia autorização orçamentária para todos os tributos.

Já a partir da Emenda Constitucional n. 1 de 1969, apenas se passou a exigir que a lei instituidora ou majorante de tributos estivesse em vigor antes do início do exercício financeiro em que a exação deveria ser cobrada. Consagrava-se, novamente, o Princípio da Anterioridade, embora a jurisprudência, atecnicamente, continuasse a se referir ao dito princípio pelo epíteto da anualidade.

O artigo 104 do CTN (e seu inciso III em especial), entretanto, não voltou a vigor, porquanto não há repriminção em nosso ordenamento.

A Constituição Federal de 1988, a seu turno, apenas consagrou o Princípio da Anterioridade, estendendo-o, como regra, a todos os tributos (o que, aliás, já acontecia desde a Emenda Constitucional 1 de 1969). Os limites da anterioridade (tanto a comum como a nonagesimal) foram dados pela própria Constituição, único lugar onde se pode validamente estabelecer exceções a garantias fundamentais.

Assim, mesmo para os que defendem que o inciso III do artigo 104 do CTN ainda se encontra vigente (do que discordamos), não podemos aceitar que lei infraconstitucional restrinja direito fundamental do contribuinte onde a constituição não o faz.

Cuidou-se de deixar evidente que qualquer interpretação do Princípio da Anterioridade que leve em conta os fins a que ele se destina (garantia da segurança jurídica e da não surpresa do contribuinte) conduzirá à conclusão de que as alterações legislativas que impliquem aumentar a

carga tributária para os cidadãos devem se submeter ao dito princípio (ressalvadas a mera atualização da base de cálculo de tributo, prevista pelo artigo 97, parágrafo segundo do CTN, e as exceções que a própria Constituição colocar).

Partindo dos ensinamentos de COELHO, estabeleceu-se que exonerações tributárias são alterações legislativas que importam em redução da carga tributária para o contribuinte. Dividiu-se as exonerações tributárias em internas e externas, conforme as alterações legislativas, respectivamente, produzam ou não reflexos sobre a norma tributária (fica explícito, nesse ponto, que estamos considerando a distinção entre lei e norma).

As exonerações internas (as que se projetam na estrutura da norma tributária), por sua vez, se dividem em qualitativas e quantitativas. Serão qualitativas quando alterarem o perfil da hipótese de incidência, dela excluindo fatos e retirando-lhes, em consequência, a qualidade de jurídicos. Serão quantitativas quando produzirem efeitos sobre a consequência jurídica da norma tributária, alterando o quantum devido por força do surgimento da obrigação tributária.

As isenções fiscais, portanto, consistem precisamente em inovações legislativas que influenciam a norma tributária no sentido de excluir determinados fatos de sua hipótese de incidência, retirando-lhes a qualidade de fatos jurídicos.

Não se pode confundir a isenção com a dispensa legal de pagamento de tributo devido, que é hipótese de exoneração externa, tecnicamente chamada de remissão, em que se afasta o dever de pagar tributos referentes a obrigações tributárias já formadas antes da vigência da lei que institui a remissão.

Por fim, a revogação de isenção fiscal corresponde a uma inovação legislativa que se refletirá na norma de tributação para incluir na hipótese de incidência determinados fatos, conferindo-lhes o status de fato jurídico da obrigação tributária.

Uma adequada compreensão do fenômeno normativo mostra que as alterações normativas produzidas pela lei que revoga uma isenção fiscal são exatamente as mesmas de uma lei instituidora de tributo. Em ambos os casos, o que se está fazendo é incluir fatos na hipótese de incidência da norma tributária, não sendo possível afastar a incidência do Princípio da Anterioridade sobre tais leis (a menos, repita-se à exaustão, que se trate de exceção constitucionalmente prevista).

## ***BIBLIOGRAFIA***

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed., 2ª tir., São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999

BORGES. Souto Maior. *Isonções Tributárias*. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias S/A, 1980.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*. 3ª Ed., São Paulo: Dialética, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imunidade e isenção tributária – instituição de assistência social*. In: RDA vol. 66. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1961.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4 ed., São Paulo: Dialética, 2001.

NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 28 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

SCHRÖDER, Tiago Maranduba. *Dubiedade do Direito Tributário*. 2004. 146 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro. 2004.

SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2 ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1954.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl e PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.