ANUALIDADE E ANTERIORIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

FLÁVIO BAUER NOVELLI*

SUMÁRIO: I. Considerações introdutórias. 1. Razão e limites do estudo. II. Permanência do princípio da anterioridade. 2. A anterioridade no quadro das garantias individuais do contribuinte. III. Permanência do princípio da anualidade tributária. 3. O silêncio da Constituição. 4. Antecedentes na história constitucional. 5. A anualidade tributária como "princípio de eficácia institucional": anualidade tributária e anualidade orçamentária. 6. A anualidade tributária na lei complementar: o art. 165, § 9º, nº I, da CRFB. Permanência do princípio. IV. Âmbito de competência dos princípios: a) Considerações gerais. 7. Conteúdo e alcance dos princípios na CRFB. V. Idem: b) Anterioridade e revogação de isenções. 8. Posição da doutrina a respeito da questão. 9. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 10. O CTN e o conceito de isenção. 11. A isenção como um caso típico de concurso aparente de normas. 12. As incongruências da concepção criticada. 13. A isenção como hipótese de não-incidência: conseqüências. 14. Equivalência prática entre as situações determinadas pela revogação da norma isentante e pela instituição de tributo. 15. Exclusão da aplicação analógica do preceito do art. 150, nº III, b, da CRFB, no caso de revogação de isenção. 16. Vigência, sentido e alcance do art. 104, nº III, do CTN. VI. O pressuposto de eficácia da lei que institui ou majora tributo. 17. A regra do art. 150, nº III, b, da CRFB, e o direito anterior. 18. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Conclusão. VII. Norma constitucional transitória em matéria de anterioridade. 19. O art. 34, § 6º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

* Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

1. *Considerações introdutórias*

1. Ao início de modesto trabalho publicado há pouco mais de dez anos,[1] assinalávamos como um evento auspicioso o reacender do interesse (não apenas dos tributaristas!) pela velha questão da anualidade dos tributos, e o imputávamos principalmente às incertezas então despertadas (ou só agravadas) pelas sucessivas modificações a que, entre 1965 e 1977, se submetera a disciplina constitucional da delicada matéria.

Dissentiam, por aquele tempo, segundo notamos, jurisprudência e doutrina, a respeito de pontos fundamentais da questão, como, p.ex., os relativos ao conteúdo, ao alcance, à função e ao significado daquele princípio; e o que é mais, a incerteza tocava, desde os pressupostos da distinção entre esse princípio e o com ele conexo, da anterioridade, até o ponto relativo à própria sobrevivência daquele primeiro, após as reformas de 1969 e 1977, em nosso direito constitucional tributário.

O recrescer do interesse e, em decorrência, o apreciável esforço de reflexão a que levou o episódio — o qual não inexatamente poder-se-ia considerar como mais uma manifestação da "crise" do princípio da anualidade tributária[2] — traduzem-se hoje, positivamente, por uma certa clarificação dos conceitos pertinentes e, conseqüentemente, por uma pelo menos relativa pacificação da matéria, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. Com efeito, parecia não haver, às vésperas do advento da vigente Constituição, quem seriamente contestasse a autonomia conceptual e funcional do princípio da anterioridade, com respeito ao da anualidade,[3] do qual, aquele primeiro representava, formalmente, mera der-

[1] *O princípio da anualidade tributária, in Revista de Direito Administrativo (RDA),* 137/1-41; *Revista Forense (RF),* 267/75-94. As citações deste trabalho serão feitas doravante pela publicação na *RDA.*

[2] Talvez caiba antes identificar, nessa vicissitude, simples reflexo ou sintoma duma outra crise, certamente mais ampla e mais grave (a crise do que a doutrina financeira clássica francesa, em geral, mas especialmente Louis Trotabas, p. ex., em Trotabas-Cotteret, *Droit Fiscal,* 3ª ed., Paris, Dalloz, 1977, pág. 110, chama o "estatuto do contribuinte"); e que, ao nosso ver, pareceria mais correto caracterizar simplesmente como crise larvada da *legalidade da tributação* [Trotabas alude — ainda que, é certo, num sentido mais restrito — a *avilissement* (aviltamento, desmerecimento) e a *déclin du principe de légalité* (págs. 93 e seg.)], crise essa manifestada pela surda corrupção, pela corrosão encoberta, sob diversas formas, do princípio de *reserva de lei;* pela relativização da tipicidade formal das fontes normativas, mais sentida no direito tributário; pela irrupção da analogia no campo reservado à lei, mediante o recurso à chamada "interpretação econômica"; pelas exceções, mais ou menos encobertas, ao princípio da irretroatividade da norma impositiva; pela proliferação das evasões à reserva de lei, por intermédio da dissimulação de verdadeiros tributos em "contribuições" (parafiscais, sociais, interventivas), em "preços financeiros", em "sobretaxas", em "empréstimos compulsórios", etc.

[3] Persistia no entanto, ainda recentemente, o Supremo Tribunal Federal, em não distinguir os dois princípios, como dá a entender, p.ex., o enunciado nº 615 da *Súmula:* "O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM." *Vide,* assim, entre outros, os seguintes Acórdãos: R.E.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

rogação (em sentido próprio);[4] ou quem, do mesmo modo, pusesse em dúvida a vigência do segundo — o da anualidade — como limitação constitucional ao poder de tributar e, assim, como direito subjetivo (garantia) constitucionalmente tutelado.[5]

Não parece tenha a atual Carta política, nesse particular, mudado substancialmente as coisas. Permanecem, ao nosso ver, ambos os princípios, no sistema constitucional tributário, e permanecem — diga-se de logo — no essencial, com a mesma fisionomia que lhes imprimira o regime anterior (1969). Há, todavia, quanto a um e outro, algumas poucas inovações não destituídas de importância, assim como um que outro ponto incerto, a cujo breve exame justamente entende limitar-se o presente escrito.

II. *Permanência do princípio da anterioridade*

2. Impõe-se, entretanto, preliminarmente se demonstre, mesmo que de forma sucinta, a afirmada permanência dos dois princípios no sistema tributário da Constituição de 1988.

nº 97.455-RS (10.12.82), *in RTJ*, 107/752; R.E. nº 99.431-9-RJ (18.3.83), *in D.J.* de 6.5.83; R.E. nº 99.765-2-RJ (22.3.83), *in D.J.* de 3.6.83; R.E. nº 97.458-0-RS (14.6.83), *in D.J.* de 5.8.83; R.E. nº 100.468-1-RJ (18.10.83), *in D.J.* de 11.11.83; R.E. nº 101.431-8-SP (1.6.84), *in D.J.* de 5.10.84; nº 101.709-1-SP (1.6.84), *in D.J.* de 5.10.84 R.E. nº 102.995-1-SP (17.8.84), *in D.J.* de 26.10.84.

Ora, parece induvidoso que o art. 153, § 29, 2ª parte, da anterior Constituição, não cuidava do princípio da anualidade; ou antes, se com ele se relacionava, era apenas para implicitamente estabelecer-lhe, nos casos que indica, a *derrogação* (no sentido próprio do termo). Com efeito, o princípio da *anualidade tributária* liga-se necessariamente ao da *anualidade do orçamento*, de que, como já foi dito, representa substancialmente um reflexo ou aspecto particular, por isso que se efetiva precisamente mediante a (prévia) autorização concedida (ou renovada), na *Lei orçamentária anual*, para a *cobrança* dos tributos relacionados em seus quadros e anexos (mediante a indicação das correspondentes leis institucionais ou modificadoras), no exercício a que se refere o orçamento fiscal. Acontece que, bem ao contrário, o art. 153, § 29, 2ª parte, da Emenda nº 1/69 (como hoje, o art. 150, nº III, *b*, da CRFB), *afastava*, na hipótese nele prefigurada, a incidência da regra da anualidade (então, art. 62 da Emenda nº 1/69), uma vez que aquele preceito lograva aplicação no caso (e somente no caso) de *instituição* ou *majoração* de tributo, ocorrida *após a votação da correspondente parte do orçamento* pelo Congresso Nacional, para permitir-lhe a cobrança *no exercício financeiro seguinte, independentemente da (prévia) autorização da lei orçamentária anual*. Assim, pois, o princípio que se consubstancia na segunda parte do § 29 do art. 153, da precedente Constituição (ao contrário do que diz a jurisprudência da nossa mais alta Corte, e ao contrário do que, ainda antes, estabeleciam o art. 150, § 29, da Carta de 1967, e o art. 141, § 34, da de 1946) era, certamente, não o da *anualidade*, mas o da *anterioridade*. Entre estes, como já notáramos, não se verificava (como não se verifica) senão aparente antinomia (segundo não escapara a Baleeiro), mas sua incidência, tendo em vista a relação de *especialidade* em que se acham, não pode deixar de ser, como é lógico, excludente. Mas isto, como bem se compreende, tão-somente no sentido de que, na hipótese em que é aplicável, *exclui* o princípio da anterioridade, enquanto princípio "especial", o princípio mais geral da anualidade tributária, uma vez que este (como regra geral) necessariamente impõe autorização *prévia* (anterior) para a cobrança dos tributos, *dada na lei orçamentária anual*. V. nosso trabalho cit., p. 23 e seg.

[4] *Vide* nosso trabalho *supra* cit., p. 23 e seguintes.

[5] *Idem*, p. 27 e segs.

No concernente à anterioridade, tal demonstração seria, a rigor, dispensável, podendo resumir-se à simples citação do art. 150, nº III, alínea *b*, da CRFB, onde o dito princípio — tal como no correspondente art. 153, § 29, 2ª parte, da Carta ab-rogada — vem assim claramente enunciado: "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III — cobrar tributos; (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

É bem verdade que essa disposição, contrariamente ao que ocorria na Carta anterior, não mais se inscreve, textualmente, no âmbito da Declaração de Direitos. Mas isto, como foi dito alhures — a propósito então da anualidade tributária[6] — a rigor nada importa. Primeiro, porquanto agora, ali mesmo literalmente se reconhece, à regra da anterioridade, a categoria de garantia individual do contribuinte. Segundo, porque, ainda quando assim não fosse, esta qualificação necessariamente decorreria do fato de que a citada disposição materialmente consiste numa limitação constitucional (de ordem temporal) ao poder de tributar, e contém, enquanto tal, verdadeira *norma de comportamento*:[7] a saber, uma norma predisposta pelo ordenamento jurídico tendo em vista a tutela imediata duma situação subjetiva, mediante a *correlação* da satisfação desta (ou seja, do respectivo interesse subjetivo), com uma conduta estatal juridicamente devida e, por conseguinte, exigível.

III. *Permanência do princípio da anualidade tributária*

3. Quanto ao princípio da anualidade tributária, porém, a questão já não se desenha tão fácil, pois, na atual Constituição, como por certo já se terá visto, inexiste disposição cujo enunciado ou cujo sentido corresponda, quer àquele, mais direto e explícito, com que o princípio figurara nas Cartas de 1946 (em sua redação anterior à Emenda nº 18/65) e de 1967, quer àqueloutro, menos específico e circunstanciado, embora não menos estrito, mediante o qual permanecera manifesto na Emenda nº 1, de 1969 (art. 62).[8]

Vale lembrar que em 1969, por menos que isso — ou seja, embora o princípio, como foi dito, certamente se mantivesse no texto da Emenda nº 1, por meio do preceito do citado art. 62, que taxativamente ordenava a inclusão, no orçamento anual, das receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e

[6] *Idem, ibidem.*
[7] Quanto à distinção entre norma de estrutura e norma de comportamento, N. BOBBIO, *Teoria dell'ordenamento giuridico*, Torino, Giappichelli, 1960, p. 23 e segs.
[8] A respeito da sobrevivência do princípio na Emenda Constitucional nº 1/1969, *vide* nosso trabalho cit., p. 25 e segs.

fundos, tanto da administração direta quanto da indireta — chegou-se de início a anunciar o desaparecimento da anualidade tributária. De fato, logo em seguida ao advento da citada Emenda, à vista do seu art. 153, § 29, sustentou, entre outras não menos autorizadas, a voz autorizadíssima de Aliomar Baleeiro: *"desapareceu a exigência histórica da prévia autorização orçamentária. Agora, exige-se apenas que a lei do tributo seja anterior ao exercício no qual será cobrado".*[9]

Mas, se a despeito do que induvidosamente dispunha o art. 62 da Emenda nº 1/69, assim se chegou a pensar — e, convém frisar, entre os que assim pensavam, estava ninguém menos que Aliomar Baleeiro —, pergunta-se: que caberia então dizer agora, a respeito da permanência do mesmo princípio na Constituição de 1988, quando, como acabou de ver-se, não se depara no seu texto, preceito algum cujo conteúdo corresponda a uma qualquer formulação daquele? Que sentido cabe objetivamente atribuir a este silêncio da Constituição? Antes, porém, de procurar responder diretamente a indagação, vem ao propósito recordar que uma tal vicissitude encontra antecedentes expressivos na história constitucional financeira.

4. Na França, para só citar, do estrangeiro, um precedente conspícuo — precedente que, já em outra oportunidade lembráramos, invocando, como agora o judicioso testemunho de Trotabas — na França, *o princípio da anualidade tributária desde muito deixou de figurar expressamente nos textos constitucionais.* De fato, reduzido primeiramente o seu alcance, desde a Carta de 1814, só aos impostos diretos (à época, apenas a chamada *contribution foncière*), há mais de um século, ou seja, precisamente a partir da Constituição republicana de 1875, deixou de ser enunciado nas leis constitucionais. Isso não obstante — afiança o antigo Mestre da Faculdade de Direito da Universidade de Nancy — *"conserva aquele princípio um valor costumeiro e permanece válido ('demeure valabre') como conseqüência da anualidade do orçamento".*[10]

[9] *Direito tributário brasileiro,* 1ª ed., Rio, Forense, 1970, p. 81. Sobre o ponto, *vide* o nosso *O princípio da anualidade,* cit., p. 3 e segs. e 25 e segs. Quanto à atual Constituição, escreve o ilustre constitucionalista José Afonso da Silva (*Curso de direito constitucional positivo,* 5ª ed., S. Paulo, RT, 1989, pág. 596): "o lançamento dos tributos (princípio da anualidade do lançamento do tributo) não está mais condicionado ao requisito da prévia autorização orçamentária, como foi tradicional em nosso ordenamento constitucional, apenas se liga agora à anterioridade da lei criadora ou majoradora do tributo, em relação ao exercício financeiro em que deverá ser cobrado, como dispõe o art. 150, III, *b*."

[10] Trotabas-Cotteret, *Droit fiscal,* cit., p. 127. *Vide* também nosso trabalho acima citado, p. 13.

Aliás, não foi diferente, e talvez seja, sob certo aspecto, ainda mais significativo, o que se passou em nosso direito constitucional tributário, com respeito ao princípio da capacidade contributiva. Enunciava-o o art. 202 da Constituição de 1946, *verbis:* "Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte." Essa disposição foi, contudo, *expressamente revogada* pelo

O fato de ter sido a nossa Constituição republicana de 1891 — tal como as Constituições francesas, desde a de 1875 — omissa quanto à anualidade tributária, jamais obstou — reconhece a lição abalizada de Baleeiro[11] — a que esse princípio, pelo menos no campo federal, permanecesse por então efetivamente vigente, e assim lograsse o incessante reconhecimento, quer do legislador ordinário — que explicitamente o acolhe no art. 27 do Código de Contabilidade de 1922 — quer da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e da doutrina, na qual, sob a dominante influência do pensamento constitucional e financeirc clássico francês e belga, primavam Rui Barbosa e Carlos Maximiliano. Professa pois Baleeiro, em passagem na qual transparece nítida a lição de Trotabas, que embora só viesse a ser "expresso em termos imperativos, pela primeira vez, na Constituição de 1946", o princípio da anualidade dos tributos permaneceu até então, conquanto inexpresso, válido e operante, sob as espécies do costume constitucional e da regra de lei ordinária federal.[12]

Ora, assim como na França, a partir de 1875, e, em nosso próprio País, de 1891 a 1946, também sob a atual Constituição, o simples fato de não estar explicitamente formalizada a enunciação do princípio da anualidade tributária no texto constitucional não parece possa, só por si, impedir se lhe reconheça a pertinência atual ao ordenamento, quer dizer, a permanência neste como *princípio constitucional não-escrito*, dotado, nada obstante, da mesma força normativa que caracteriza formalmente os princípios constitucionais explícitos. Josef Esser precisamente assinala:[13] os "princípios não-escritos são os mais fortes, ainda mesmo no campo positivo". Mais ainda, observa Esser que: "também no direito constitucional existem princípios não-escritos válidos, pois são pressupostos positivos e necessários daquele. As bases da organização

art. 25 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, e, a seguir, o princípio não mais apareceu na Carta de 1967 e em sua Emenda nº 1, de 1969. Baleeiro porém, antes de todos, energicamente sustentou (e com ele quase toda a doutrina posterior), que o princípio, apesar de revogado o preceito que o estabelecia de forma expressa, não desaparecera da Constituição, mas nela subsistira, implícito, como necessária decorrência do regime democrático e do fundamental princípio da igualdade perante a lei. *Vide* Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 6ª ed., Rio, Forense, 1985, p. 202 e segs., 254 e segs. Recentemente, José Marcos Domingues de Oliveira, *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*, Rio, Ed. Renovar, 1988, *passim*, mas espec. p. 29 e segs. Diz ao propósito A. R. Sampaio Dória, *Direito constitucional tributário e "due process of law"*, Rio, Forense, 1986, p. 4, e aí nota 9: "É incontroverso que princípios implícitos possuem a mesma força operante que os expressos."

11 *Limitações const.*, cit., p. 10 e seg.

12 *Id., ibidem*, p. 43.

13 *Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado*, trad. esp. de E. Valentí Fiol, Barcelona, Bosch, 1961, p. 88 e segs., mas espec. 89, 90 e 114. Sobre a normatividade dos princípios gerais do direito, *in genere*, e assim, também, dos princípios *constitucionais*, vide V. Crisafulli, *I principi constituzionali dell'interpretazione ed applicazione delle leggi, in Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, vol. I, Padova, Cedam 1940, p. 680 e segs., espec. 682.

de uma determinada forma estatal são "direito constitucional não-escrito"; ou ainda — acrescenta, reportando-se então a Otto Bachof — "representam em regra "normas constitucionais de grau superior", que podem converter em "inconstitucionais" a outras disposições secundárias. Justamente o conceito "material" de Constituição descansa na admissão de semelhantes princípios imanentes e obrigatórios". Enfim — preleciona — "um princípio pode ser direito positivo, sem que possua em si mesmo o conteúdo de um preceito de direito material". É, sem dúvida, o que hoje se dá, em nossa ordem constitucional, com o princípio da anualidade dos tributos.

5. Releva notar, bem assim, que em nosso ordenamento constitucional a anualidade tributária pertence à categoria daqueles princípios que Esser apropriadamente designa como "princípios de eficácia institucional", ou ainda, como "princípios normativos", enquanto estes se acham (e na medida em que efetivamente se achem) "materializados em instituições positivamente reconhecidas".[14]

No que particularmente respeita à anualidade tributária, esse reconhecimento e essa materialização operam-se, com certeza, e em dois momentos distintos, na *lei orçamentária anual,* ou, para ser mais exato, na instituição constitucional e financeira em que consiste o denominado *orçamento fiscal.* Primeiro que tudo, em razão de estar este, por explícita determinação constitucional (CRFB, art. 165, nº III, §§ 5º, 8º e 9º, nº I; art. 166, *caput* e §§ 3º e 6º), igualmente sujeito à limitação temporal a que essencialmente corresponde a regra fundamental da *anualidade* (*orçamentária*). Na concepção do nosso direito constitucional positivo, a *anualidade dos tributos* liga-se portanto, necessariamente, à *anualidade do orçamento,* não apenas, segundo já se disse,[15] como decorrência ou "conseqüência obrigatória", mas, antes ainda, como um seu aspecto ou momento propriamente constitutivo, visto que a anualidade do orçamento não existe independentemente: primeiro, da anualidade dos tributos, e depois, da anualidade da despesa ou, ainda melhor, da anualidade de toda a atividade financeira. Aliás, Montesquieu já entrevira, há cerca de dois séculos e meio, que a anualidade orçamentária a bem dizer se resolve, sob a perspectiva da liberdade política, na *anualidade dos tributos,* e advertira: *"Si la puissance législative statue, non pas d'année en année, mais pour toujours, sur la levée des deniers publics, elle court (le) risque de perdre*

[14] Esser, op. cit., p. 114 e segs.
[15] F. Sainz de Bujanda, *Organización política y derecho financiero,* in *Hacienda y Derecho,* Madrid, Instituto de Estudios Políticos, vol. I, 1962, p. 325; S. Buscema, *Il bilancio,* 2ª ed., Milano, Giuffrè, 1971, vol. I, p. 240 e segs.; Bilac Pinto, *Estudos de direito público,* Rio, Forense, 1953, p. 189 e seg.

sa liberté, parce que la puissance exécutrice ne dépendra plus d'elle".[16] Nem por outro motivo, certamente, já agora em nossos dias, afirma Fritz Neumark[17] ser quase inconcebível uma verdadeira democracia sem anualidade orçamentária; esta — diz Duverger[18] — tornou-se pois um dos princípios fundamentais da democracia clássica.

Por outro lado, o princípio da anualidade tributária também se materializa institucionalmente no orçamento fiscal, com caráter radicalmente normativo, por via do preceito hoje enunciado no art. 5º, § 2º, da CRFB, segundo o qual a enumeração, por esta, de direitos e garantias, não exclui outros, não enumerados, decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados. A anualidade tributária, enquanto imediatamente decorre, como acaba de ver-se, do próprio regime democrático, bem assim como dos princípios do Estado de Direito, da anualidade do orçamento e da legalidade (em sentido amplo) da tributação,[19] constitui portanto, por sua vez, princípio dotado de "eficácia institucional", que, além de vincular o legislador, limitando-lhe o exercício do poder normativo primário, tem, por isso que nele assenta garantia fundamental do contribuinte, aplicação imediata como direito positivo (CRFB, art. 5º, § 1º).

6. Acresce a isso tudo que o princípio da anualidade tributária ainda permanece como conteúdo de mais de um preceito de direito financeiro, aos quais, hoje, em conformidade com o art. 165, § 9º, nº I, da CRFB, correspondem *a força e o valor de lei complementar.* Com efeito, determina a citada disposição constitucional: "Cabe à lei complementar: I — dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual." Acontece que as normas gerais a que se refere essa disposição consti-

[16] *De l'Esprit des Lois*, Livro XI, Cap. VI, ed. cuidada por Gonzague Truc, Paris, Garnier, 1949, vol. I, p. 172.

[17] *Teoría y práctica de la técnica presupuestaria, in* W. Gerloff F. Neumark, *Tratado de Finanzas*, trad. esp., Buenos Aires, El Ateneo, vol. I, 1961, p. 281.

[18] Maurice Duverger, *Institutions financières*, 3ª ed., Paris, PUF, 1960, p. 278; Bilac Pinto, *Estudos*, cit., p. 189; Hugo de Brito Machado. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, S. Paulo, RT, 1989, p. 55.

[19] Sainz de Bujanda, *Organización política*, cit., ps. 312 e segs., 325 e seg. Trotabas-Cotteret, *Op. cit.*, p. 91 e segs., 126 e segs.; Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, S. Paulo, RT, 1978, p. 3; Gilbert-Tixier Guy Gest, *Droit fiscal*, Paris, LGDJ, 1976, p. 7; Flávio B. Novelli, *Segurança dos direitos individuais e tributação, in RDT*, 25-26/166. Diz, acertadamente, Ricardo Lobo Torres, *Sistemas constitucionais tributários, in Tratado de direito tributário brasileiro*, vol. 2º, tomo II, 1986, Rio, Forense, p. 190: *"Os princípios constitucionais, portanto, informam e vinculam a idéia de tributo.* Qualquer prestação exigida pelo Estado em desconformidade com os princípios constitucionais da irretroatividade, da boa-fé, da anualidade, da territorialidade, etc., não será tributo, mas ingresso inconstitucional, violência, despojo" (grifado no original). A afirmativa continua absolutamente verdadeira sob a atual Constituição.

tucional (quando menos as relativas ao orçamento anual), já se contêm na Lei (federal) nº 4.320, de 17 de março de 1964; e estas, como é pacífico, naquilo que não houver sido expressa ou implicitamente ab-rogado, por isso que novada a base de sua validade pela Constituição superveniente, não simplesmente subsistem, mas, em virtude de ter sido o seu conteúdo doravante definido como *matéria de lei complementar,* adquirem, sucessiva e indiretamente, a força e o valor jurídicos próprios dessa categoria de atos normativos.

Ora, com esse indiscutível fundamento, reza o art. 3º da citada Lei nº 4.320, tal como antes, o também citado art. 62 da Emenda Constitucional nº 1, de 1969, *verbis*: "A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei." E o art. 51 da mesma Lei, naquilo, naturalmente, em que não o tenha *revogado* — ou em que presentemente não o *derrogue,* em sentido próprio, a norma constitucional — ainda hoje dispõe: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária,... etc.".

Em conformidade com o anteriormente dito, impõe-se portanto concluir que o princípio da anualidade dos tributos, embora não explicitamente inscrito na Constituição, permanece positivamente válido e eficaz no sistema tributário nacional, enquanto limitação constitucional ao poder de tributar a garantia fundamental do contribuinte, necessariamente decorrente da anualidade orçamentária, nos termos em que o explicitam as normas gerais de direito financeiro atinentes ao orçamento fiscal (CRFB, art. 165, § 9º, nº I).

IV. *Âmbito de competência dos princípios:* a) *considerações gerais*

7. As limitações ao poder de tributar e, por conseqüência, as correspondentes garantias em que materialmente se resolvem os princípios constitucionais da anualidade e da anterioridade, respeitam, como antes já fora observado,[20] não à *vigência,* mas à *eficácia* (de certas disposições) da *lei tributária,* assim considerado o ato normativo dotado de força de lei, por meio do qual se imponha pagamento de tributo ou de prestação pecuniária compulsória constitucionalmente equiparada a tributo, ou sujeita às disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário (CRFB, arts. 145, 146, nº III, 148 e 149; CTN, arts. 3º, 5º, 15 e 217).

Para falar mais explicitamente, o preceito de lei tributária em que se institua ou majore tributo, ou em que, de modo geral, se disponha sobre

[20] *Vide* nosso *O princ. da anual.*, cit., p. 30 e segs., espec. 38 e segs. Salvo expressa indicação em contrário, o termo tributo designa, neste contexto, além dos tributos, *stricto sensu* (imposto, taxa e contribuição de melhoria), as contribuições parafiscais e os empréstimos compulsórios.

obrigação tributária principal (CTN, art. 113, §§ 1º e 3º), prescrevendo exigência tributária *nova* ou *maior,* por meio da definição do fato gerador ou do sujeito passivo, da fixação da alíquota ou da base de cálculo, tem, *ainda que vigente,* a respectiva *eficácia temporariamente suspensa*:

a) por força do *princípio da anualidade,* durante o exercício ou os exercícios financeiros em que vier a faltar a *prévia autorização orçamentária* (ressalvado o caso a seguir referido sob a letra *b*), porque o tributo tenha deixado de figurar, mediante a indicação do respectivo fundamento legal, no quadro discriminativo da receita, anexo ao orçamento da entidade pública competente (Lei nº 4.320/64, art. 2º, § 1º, nº III);

b) por força do *princípio da anterioridade,* no próprio exercício financeiro em que tiver sido *publicada* (ou, no caso de contribuição social (art. 195, § 6º, da CRFB), nos noventa dias que se seguirem ao em que tiver sido *publicada*) a lei que houver instituído ou majorado o tributo, com exceção: 1) dos impostos a que se refere o art. 150, § 1º, da CRFB (a saber, os impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e os instituídos na iminência ou no caso de guerra externa); e 2) dos empréstimos compulsórios instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência (CRFB, art. 148, nºs I e II).

Assim, para resumir a limitação constitucional que se consubstancia no *princípio da anualidade* alcança *todas as receitas* de *natureza tributária* — desde que instituídas por tempo indeterminado, ou, quando temporárias, se estabelecidas por mais de um exercício financeiro — a saber: os tributos propriamente ditos (inclusive, se for o caso, os impostos que se excluem do âmbito de incidência da regra da anterioridade), as contribuições de qualquer espécie, bem como, em qualquer caso, os empréstimos compulsórios instituídos em idênticas condições, *excluindo-se, no entanto, do alcance da limitação, qualquer das referidas receitas, no exercício financeiro seguinte ao em que aquela tiver sido (após a votação do orçamento) instituída ou majorada.* Neste último caso, sujeitam-se tais receitas à incidência do outro princípio, o da *anterioridade.* Dessa forma, todos os *tributos, stricto sensu* (impostos, taxas e contribuições de melhoria), as *contribuições parafiscais* e os *empréstimos compulsórios,* ressalvados, como foi pouco antes elucidado, os impostos a que se refere o art. 150, § 1º, os empréstimos compulsórios, no caso do art. 148, nº I, ambos da CRFB — só poderão ser exigidos no exercício financeiro seguinte (ou, em caso de contribuição social, nos noventa dias seguintes), respectivamente, ao exercício financeiro, ou ao dia em que tiver sido *publicada a lei que os houver instituído ou majorado.*

V. *Idem:* b) *anterioridade, anualidade e revogação de isenções*

8. Relativamente ainda ao ponto sob exame — isto é, à determinação do âmbito material de incidência dos princípios da anualidade e da anterioridade — parece oportuno o momento para precisar e fundamentar menos resumidamente afirmação lançada em nosso já citado trabalho,[21] examinando agora, em face da nova Constituição e da precedente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (que se fixou em enunciado da *Súmula*), se é o caso de manter o entendimento ali manifestado.

Ao final do referido estudo, no intento, como agora, de determinar o âmbito de competência das regras da anterioridade e da anualidade, observamos, em termos muito sumários, que deveriam considerar-se igualmente compreendidas na limitação constitucional em que se traduzem os citados princípios, a *revogação* e a *redução de isenções*. E como a tese nos parecesse (ontem, como ainda hoje) perfeitamente tranqüila, limitamo-nos então a simplesmente aduzir, convencido que estávamos da superfluidade de mais acurada fundamentação, que assim devia ser, porquanto, da revogação ou da redução de uma isenção resulta, todavia, para o contribuinte, embora não diretamente estabelecida, a possibilidade jurídica *atual* e *concreta* (antes inexistente) de uma exigência tributária *nova* ou *maior*, ou — talvez mais precisamente — resulta o advento de uma "situação" *normativa* até então excluída pelo ordenamento, e, na prática, rigorosamente equivalente à que decorreria da instituição ou majoração de um tributo.

Demais disso, a tese, como se sabe, não era, nem original, nem controvertida; ao contrário, já então, e há bom tempo, a avisada lição dos nossos melhores tributaristas parecia soar uníssona em tal sentido. Salvo equívoco, o primeiro a abertamente enfrentar a questão foi Antônio Roberto Sampaio Dória.[22] Cerca de dez anos antes daquele nosso escrito, partindo da fundamental distinção (posta no plano da eficácia temporal da situação subjetiva) entre isenções *a termo* — ou seja, no dizer do CTN, "concedidas por prazo certo" — e isenções *permanentes*, isto é, outorgadas por tempo indeterminado, ensinava o ilustre Professor da Universidade de São Paulo: "se... o favor fiscal não contratual é deferido em caráter *permanente*, conquanto revogável *ad nutum*, à discrição do Legislativo, não será lícito emprestar-se eficácia instantânea à lei ab-rogadora da franquia, se promulgada no decorrer do exercício financeiro. Em tal hipótese, impõe-se aos contribuintes obliqua-

[21] *O princ. da anual.*, cit., p. 40. Para uma notícia a respeito da questão, especialmente sob o aspecto da sua evolução jurisprudencial, v. Carlos Mário Velloso, *O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência, in RDT*, 31/120 e seguintes; Ricardo Lobo Torres, *Sistemas const. trib.*, cit., p. 293 e segs.

[22] *Da lei tributária no tempo.* S. Paulo, 1968, p. 74 e segs. (grifamos).

mente um ônus inesperado que, além disso, não poderia figurar, ainda que implicitamente, no contexto do orçamento, inexistente que era ao ensejo da aprovação deste. *Praticamente, diferença nenhuma se apura entre criar um novo gravame ou exigir aquele anteriormente disepnsado."* Estas surpresas — arremata Sampaio Dória —, não importa sob que forma exteriorizadas, é o que o art. 150, § 29, *in fine,* da Carta de 67, objetiva extirpar dos estilos tributários nacionais".

Pouco mais tarde, em 1969, José Souto Maior Borges[23] precisava em igual sentido: "... *extinguir ou reduzir isenções importa em ampliar a área de incidência do tributo,* pela captação de matéria imponível até então dele isenta total ou parcialmente". (...) "A extinção ou redução de isenções apresenta afinidade com a criação, majoração ou definição de novos fatos geradores (hipóteses de incidência) dos impostos." (...) *"Nenhum dispositivo que venha a extinguir ou reduzir isenções poderá entrar em vigor senão no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, salvo se a lei dispuser de modo mais benéfico para o contribuinte."*[24]

Esse mesmo, desde a primeira edição do *Direito Tributário Brasileiro,* o autorizado ensinamento de Aliomar Baleeiro.[25] Comentando o art. 104, nº III, do CTN — que, como se sabe, ainda na vigência da Constituição de 1946 (Emenda nº 18/65), simplesmente *explicitava* a aplicabilidade da regra da anterioridade, nos limites materiais em que a prescrevia o art. 2º, nº II, da citada Emenda, também às hipóteses de extinção ou de redução de isenções

[23] *Isenções tributárias,* S. Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 109-111.

[24] No artigo *Isenção, por lei complementar, de imposto sobre serviços, in Rev. de Dir. Merc. Merc. Ind. Econ. e Fin.,* nº 32 (1978), p. 12, parece tenha também Geraldo Ataliba acolhido a opinião de Souto Maior Borges, citada acima no texto, segundo a qual, "extinguir ou reduzir isenções importa ampliar a área de incidência do tributo", equivalendo, assim, "à previsão de novas hipóteses de incidência para a regra jurídica de tributação." Depreende-se pois, daquela passagem, e especialmente da citação por Ataliba, sem qualquer ressalva, da opinião do Professor da Universidade Federal de Pernambuco, que o Mestre paulista admitia pudesse a norma revocatória de isenção produzir efeitos no mesmo exercício financeiro em que tivesse entrado em vigor, somente porque entendia ele então, que a partir da Emenda Constitucional nº 1/1969, com a nova redação dada ao art. 153 (antes 150), § 29, não mais vigorava a própria regra da (prévia) autorização orçamentária da cobrança dos tributos. Mas este último entendimento Ataliba depois o abandonou, certamente desde o vigoroso trabalho *Anterioridade da lei tributária, segurança do direito e iniciativa privada, in Rev. Dir. Merc. Ind. Econ. e Fin.,* nº 50 (1983), espec. p. 11, e *in RDT,* 27-28/59.

[25] *Direito tributário brasileiro,* 1ª ed., Rio, Forense, 1970, p. 375 (10ª ed., 1987, p. 424). À p. 595, em comentário ao art. 178 do CTN, reiterava Baleeiro: "Em obséquio ao princípio da anualidade dos tributos, a revogação total ou parcial da isenção não tem eficácia imediata. A lei revogatória só será executada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, por força do art. 104, nº III, do CTN, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte. Publicada a lei em qualquer dia do ano, a revogação da isenção, ou redução dela, só vigorará a 1º de janeiro do ano imediato, porque, no Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil. O princípio da anualidade obviamente não impede a eficácia imediata de lei que reduz ou mitiga taxas (RE. 67046-GB, XAVIER, 30.3.73). (o grifo do texto é nosso).

— escrevia o eminente Mestre: "... a lei de isenção, salvo o caso de ser restrita a prazo e condicionada a prestação a ato ou fato do contribuinte, pode ser abolida pelo poder tributante. Mas a vigência do dispositivo que extinguir ou reduzir a isenção entrará em execução somente com o início do exercício financeiro vindouro. Vale dizer: a 1º de janeiro do ano seguinte. Inspirou-se o CTN ainda no princípio da anualidade, *equiparando a abolição ou redução das isenções a tributo novo* sobre a categoria de contribuintes favorecidos".

Paulo de Barros Carvalho,[26] mais explícito, talvez, no que concerne ao fundamento e ao sentido da restrição material que ainda hoje contempla o art. 104, nº III, do CTN, concordava a pleno com essa categorizada e firme doutrina: "É questão assente que os preceitos de lei que extingam ou reduzam isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados. *Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência.* Nesses termos, em homenagem ao princípio da anterioridade, o termo inicial de sua eficácia fica diferido para o primeiro dia do próximo exercício. Esse o conteúdo do art. 104, III, do Código Tributário Nacional, se bem que restringindo a regra aos impostos sobre o patrimônio e a renda. A restrição, porém, prevaleceu apenas até o início da vigência da Carta de 1967, quando o constituinte retomou, com entusiasmo, a linha de primazia da anterioridade. A partir de então o âmbito de abrangência do citado art. 104, III, passou a ser pleno, estendendo-se a qualquer espécie de tributo".

Para encerrar esta já longa série de citações, reconfirma-se a continuidade da opinião doutrinária num recente acurado estudo de Luciano da Silva Amaro,[27] com expressivo enfoque crítico na *Súmula* nº 615, do Supremo Tribunal Federal. Após sustentar rigorosamente a proposição segundo a qual "o princípio da anterioridade se aplica também à *revogação* ou *redução* de isenção dos tributos que se sujeitam a essa garantia constitucional", conclui, inequívoco, o prestigioso Professor da Universidade Mackenzie: "*revogar isenções* está para

[26] *Curso de direito tributário*, S. Paulo, Saraiva, p. 311.

[27] *Revogação de isenções e anterioridade, in Princípios tributários no direito brasileiro e comparado — Estudo em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio, Forense, 1988, p. 489 e 499 (grifado no original).

Vide ainda, nesse sentido, entre outros, João Roberto Santos Régnier, *A norma de isenção tributária*, S. Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 65 e segs., espec. 68; Walter Barbosa Correa, *Exclusão de crédito tributário: isenção (artigos 175 a 179 do CTN), in Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra coletiva sob a coordenação de Hamilton D. Souza, Henry Tilbery e Ives Gandra S. Martins, J. Bushatsky, vol. II, 1976, p. 217; Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*. 4. ed., Rio, Forense, 1987 (1. ed. 1979), p. 121; José Celso de Mello Filho, *Constituição Federal anotada*, 2. ed., S. Paulo, Saraiva, 1986, p. 479; Roque Antônio Carrazza, *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*, S. Paulo, RT, 1986, p. 82 e segs., espec. 85 e segs.

criar tributo assim como *reduzir isenções* está para *aumentar tributo*. Não escapou ao CTN a evidência de que se trata de modos diferentes de fazer a mesma coisa...".

9. Como é sabido, orientou-se, ao revés, a jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal, ainda sob o império da Constituição Federal de 1946, no sentido de negar aplicabilidade à regra constitucional da *anualidade* (como depois, isto é, já sob a Emenda nº 1 à Carta de 1967, à da *anterioridade*), em caso de revogação de isenções, nomeadamente de isenções do antigo ICM; e esse firme entendimento (não seguido pelo Excelso Pretório, ao que parece, uma única vez), veio sendo sucessivamente confirmado ao longo de vinte anos, em numerosas decisões, até culminar na formulação do referido enunciado nº 615 da *Súmula*:[28] "O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção do ICM."[29]

Na jurisprudência em que assenta a citada proposição, cabe se destaque ao propósito o Acórdão de 10.12.82 (R.E. nº 97.455-RS, 2ª Turma, unanimidade de votos), de que foi Relator o eminente Ministro Moreira Alves, pois é nesse Julgado — posterior, quase dezessete anos, ao mais antigo de entre os referidos sob aquele enunciado — que se encontram mais amplamente expostos e reconfirmados os fundamentos da tese acolhida pela Suprema Corte. Tais fundamentos são, em apertada síntese, os seguintes:

a) A isenção se caracteriza, em nosso direito positivo, como *"dispensa legal do pagamento de tributo devido"*; enquanto tal, sua revogação não importa *"extensão de incidência"*, e não pode, por conseguinte, enquadrar-se na figura da *"instituição do tributo"*.

b) A norma do art. 153, § 29, segunda parte, da Emenda Constitucional nº 1/69 (*observamos*: a que hoje corresponde o art. 150, III, *b*, da CRFB) impunha o limite da "anualidade" exclusivamente nos casos de *instituição* ou de *aumento* de tributo, sendo esse limite inextensível, mediante apli-

[28] Incluído nessa, ,com a aprovação do "Adendo" nº 6, em sessão de 17.10.84 (*D.J.* 29.10.84, p. 18.115).

[29] Alguns exemplos mais significativos dessa jurisprudência já foram mencionados acima na nota 3. *Adde* àqueles, mais os seguintes: R.M.S. nº 14.204, Pleno, *RTJ*, 32/535; R.M.S. nº 14.473, Pleno, *RTJ*, 34/111; R.E. nº 57.567, Pleno, *RTJ*, 35/249; R.M.S. nº 14.174, Pleno, *RTJ*, 33/177; R.M.S. nº 15.466, Pleno, *RTJ*, 36/9; R.M.S. nº 13.947, 3ª Turma, *RTJ*, 39/64; R.E. nº 97.456, 1ª Turma, *D.J.*, 17.12.82; R.E. nº 99.430, 1ª Turma, *RDA*, 152/52; R.E. nº 99.908, 1ª Turma, *RTJ*, 107/430; R.E. nº 105.486-7-MG, 1ª Turma, *D.J.*, 30.8.85.

Vide, porém, em sentido contrário, R.E. nº 76.533, Pleno (13.2.74), Relator Min. Aliomar Baleeiro, *RTJ*, 71/471, espec. 473: "... suprimida a isenção no meio do ano só se deveria fazer a cobrança no exercício imediato (...)". "É princípio sistemático e doutrinário hoje expresso no CTN, art. 104, III." Também neste sentido, os Acórdãos do Tribunal de Justiça de São Paulo referidos no R.E. nº 97.455-RS, *RTJ*, 107/758 e seg.

cação analógica, aos casos de *revogação* ou *redução* de *isenções. Primo*, porque inadmissível se considere a "omissão" da norma constitucional, quanto às duas últimas hipóteses, como autêntica *lacuna*, isto é, como incompletude normativa suscetível de preenchimento pelo procedimento analógico; *secundo*, porque, ainda quando assim não fosse, descaberia, na hipótese, o recurso à analogia, cuja admissibilidade, no âmbito da interpretação duma constituição rígida, é de ter-se por *"absolutamente restrita"*.

c) A *revogação de isenções* — mas só a dos *impostos sobre o patrimônio e a renda* — *sujeita-se*, no entanto, *à regra da "anualidade"*; não, porém, por força do princípio (ou limitação) constitucional então assente no art. 153, § 29, segunda parte, da Emenda nº 1/69, e sim, em virtude do que dispunha (e, segundo essa mesma jurisprudência, ainda dispõe) o art. 104, nº III, do CTN (Lei nº 5.172/66), pois esta norma, conquanto ab-rogado o seu originário suporte constitucional (art. 2º, nº I, da Emenda nº 18/65 à CF de 1946), mantém-se vigente, *com o seu primitivo enunciado* ("por força própria", explicita o Acórdão).[30]

10. Como se acaba de ver, a tese desde muito esposada pelo Supremo Tribunal Federal — isto é, a da inaplicabilidade do princípio constitucional da *"anualidade"* (*rectius*: anterioridade)[31] na hipótese de revogação de isenção (do ICM)[32] — funda-se, essencialmente, na premissa (aliás, a bem dizer, ainda não

[30] *RTJ*, 107/758-762.

[31] *Vide* nota 3, *supra*.

[32] A expressão "revogação de isenção" — seria até escusado notar — é das mais imprecisas. Neste contexto, designa ela o próprio fenômeno da "extinção", *ex nunc*, de uma situação ou efeito jurídico (a situação de isenção), como decorrência imediata da revogação da norma (legal) em que a isenção se funda, por uma norma superveniente, dotada, quando menos, de igual força jurídica. Neste sentido, a revogação só pode ter *normalmente* por objeto — para usar a linguagem do art. 178 do CTN — isenção não "concedida por prazo certo e em função de determinadas condições." Nada obstante, como alguns têm assinalado, isso não significa um limite à *revogabilidade* da própria norma isentante; a *norma* que concede a isenção, ainda que se trate de isenção a termo ou sujeita a condição, *é a todo momento revogável*, desde que respeitada, neste caso, *a isenção mesma, enquanto efeito ou situação*, nos limites em que esse efeito ou situação se caracterize como "direito adquirido". Diz-se, todavia, nesta última hipótese, que a isenção é *irrevogável*, não, evidentemente, entendendo afirmar que tal situação seja, m si mesma, nas condições em que foi constituída, praticamente *inextinguível*, mas no sentido de que, sendo a revogação, nesse caso, um ato contrário ao direito (inconstitucional), deve determinar a aplicação de uma sanção satisfatória (em regra, a indenização). Neste sentido, p. ex., Paulo de Barros Carvalho, *Curso*, cit., p. 310.

A respeito do problema, em outros tempos muito debatido, da "revogabilidade" das isenções, v., entre outros, M. Seabra Fagundes, *Revogabilidade das isenções tributárias, in RDA*, 58/1; R. Cirne Lima, *Revogabilidade de isenção tributária, in RDP*, 21/297; Cláudio Borba Vita, *Isenção a prazo certo — sua revogabilidade, in RT*, 470/285 e segs., com indicações de jurisprudência; Alberto Xavier, *Manual*, cit., p. 288 e seg.

Cabe observar, portanto, que somente no sentido acima elucidado seria, em rigor, apropriado falar-se em "revogação de isenção", constituindo, desse modo, manifesta impropriedade a referência que, indiretamente, faz o art. 179, § 2º, do CTN, a "revogação de ofício" (duma isenção), quando, ao invés disso, entende indicar, conforme o caso (isto é, na hipótese

demonstrada) conforme a qual, em nosso direito positivo, a *isenção* pressupõe a *incidência* (da norma impositiva) e, com ela, a concretização do efeito correspondente, o nascimento da obrigação tributária (principal), consistindo, pois, em resumo, na *"dispensa legal do pagamento de tributo devido."*

Não vemos, contudo, que seja procedente tal argumentação; antes de mais nada, porque esse singular conceito de isenção — ao que saibamos, só acreditado, e bem restritamente, entre nós[33] — mantém-se como simples *categoria doutrinária*, visto que, havendo figurado, tanto no "Anteprojeto" (art. 220) quanto no "Projeto de Código Tributário Nacional" (art. 141), de Rubens Gomes de Sousa, *não logrou ingresso* no texto da Lei nº 5.172/66, depois, Código Tributário Nacional (CTN). De resto, o próprio Rubens, com a rigorosa objetividade e o escrúpulo informativo que o caracterizavam, não se esquivou, superiormente, a assinalar o fato: "A Lei nº 5.172, que regula o Sistema Tributário Nacional, e que resultou de uma segunda revisão do Projeto de Código Tributário Nacional, antes citado, *não tomou partido nessa controvér-*

de *inexistência* ou *perda* de condição ou requisito, a cuja existência ou permanência a lei subordinava o *reconhecimento* ou a *subsistência* do direito à isenção), a *anulação* ou a *remoção* do ato administrativo de reconhecimento desse direito. *Vide*, sobre esta última categoria de atos administrativos, A. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, 12. ed., Napoli, Jovene, 1974, p. 501 e seg.

[33] Aliás, a única opinião da doutrina estrangeira que, ao propósito, Rubens Gomes de Souza por duas vezes invocou, foi a de A. D. Giannini. Após referir que o entendimento segundo o qual "a isenção pressupõe a incidência e portanto o nascimento da obrigação tributária, dispensando apenas o pagamento do tributo na hipótese contemplada", era o adotado por Amílcar de Araújo Falcão e por ele próprio, acrescentava o insigne tributarista: "Essa orientação corresponde à de Giannini, que coloca em termos diferentes a distinção entre 'não-incidência' e 'isenção'. No primeiro caso, o tributo não devido por uma razão inerente à sua própria estrutura jurídica, nos termos da lei que lhe delimita o campo de incidência. No segundo caso, o tributo é devido, mas a lei dispensa, em determinadas hipóteses, o seu pagamento, atendendo a alguma razão estranha à sua estrutura jurídica própria" (*Rapporto*, cit., p. 107 e 205; *Concetti*, cit., p. 174; *Istituzioni*, cit., p. 121 e 164. (Rubens Gomes de Sousa, *Isenções fiscais — Substituição de tributos, in RDA*, 88/255 e seg.; id., *A reforma tributária e as isenções condicionadas, in RDA*, 92/376.)

Embora ressalvando que esta nossa observação respeita tão-somente às duas últimas das obras de Giannini citadas, no passo acima transcrito, por Rubens (não nos foi possível consultar a primeira e mais antiga delas: *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, Giuffrè, 1936), não podemos, contudo, deixar de notar que a citação feita por Rubens parece, *data venia*, equivocada. De fato, o que escreveu Giannini à p. 174 de *I concetti fondamentali del diritto tributario* (Torino, UTET, 1956), foi: "Il concetto tecnico di esenzione, invece, ricorre soltanto nei casi in cui la legge dichiara *non sogetto all'imposta* un determinato oggetto per ragioni estranee alla normale struttura impressa al tributo dallordinamento legislativo." (O grifo é nosso.) E nessa mesma obra, à p. 229, afirma: "Per queste persone (G. se refere às pessoas ou categorias de pessoas desobrigadas — *non tenute* — do pagamento do imposto) quindi, *non sorge* il debito d'imposta, il quale concetto si suole esprimere col dire che esse sono *'esenti* dal tributo." (Os grifos estão no original). Em nota ao pé dessa mesma página Giannini ainda observa: "*Possono sorgere, però, gli altri obblighi tributari diversi da quello del pagamento dell'imposta;* l'obbligo, soprattutto, di fornire all'ufficio finanziario gli elementi che occorrono per dimostrare l'esistenza degli estremi stabiliti dalla legge per l'esenzione" (grifamos). Essas mesmas palavras constam das *Istituzioni di diritto tributario* (9ª ed., Milano, Giuffrè, 1965), respectivamente às p. 164 e 121, texto e nota 21.

sia doutrinária, limitando-se a dispor, no art. 175, nº I, que *a isenção exclui o crédito. Isto pode significar que, nos casos de isenção, inexiste a própria obrigação tributária, de vez que o crédito é simples decorrência daquela* (art. 139). Ou pode significar que a obrigação existe mas é incobrável, porquanto a obrigação de pagar é inexigível quand inexista o crédito correspondente."[34]

Mas, neutralidade científica à parte, é justamente esta indiferente alternativa a que acena o exímio tributarista, que reputamos, *data venia*, lógica e juridicamente inaceitável. E assim a reputamos, por entender incorreto atribuir-se à norma do art. 175, nº I, do CTN — segundo a qual, *a isenção exclui o crédito tributário* — o sentido a que por último alude Rubens G. de Sousa: que, no caso de isenção, incide a norma impositiva e surge a obrigação tributária; mas, como esta é inexigível, incidindo também a norma isentante, inexiste (entenda-se: é excluído) o crédito correspondente, e sobrevém, em conseqüência, a dispensa do pagamento do tributo devido. (!)

11. Pondo de parte outras e importantes objeções que uma tal concepção certamente suscita — a começar por aquela, fundamental, respeitante à controvertida e, ao nosso ver, infundada tese da cisão, no plano da eficácia, ou seja, no plano da realização da fatispécie tributária, entre obrigação e (direito de) crédito — limitamo-nos ao que mais diretamente importa, nesse particular, ao nosso propósito: à identificação do efeito jurídico típico e fundamental que a norma condiciona à verificação da fatispécie isenta, e que consiste, precisamente, na situação de isenção.

Figure-se, a título de ilustração, uma norma de isenção tributária, que simplificadamente disponha: "O sujeito "S" é isento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza." Como bem se percebe, deparamos aí uma proposição jurídica "sintética", cujo sentido só se determina por meio da sua necessária correlação com uma outra — a *proposição* ou *norma impositiva* correspondente —, pois a *hipótese de fato isenta*, ali caracterizada pela simples menção do *nomen juris* do tributo, não é senão a mesma *hipótese de fato da correlata obrigação tributária*, a que a norma isentiva agrega pelo menos mais um elemento ou circunstância (objetiva ou subjetiva) *especializante*, que *fundamenta a isenção*.[35] Com efeito, decomposta que seja, logicamente, por via de sua interpretação —, assumiria a proposição normativa suprafigurada, a ex-

[34] Rubens Gomes de Sousa, *Isenções fiscais*, cit., p. 256; *Id., A reforma tributária*, cit., p. 376.

[35] A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, Giuffrè, 1957, talvez tenha sido o primeiro a formular a precisa observação segundo a qual, nesta "qualcosa di più", isto é, nesta *outra circunstância* (a circunstância especializante), que se acrescenta à hipótese de incidência tributária, reside o elemento configurante da hipótese de fato isenta. A presença desse elemento a mais é que inconfundivelmente distingue as situações de *isenção* e da chamada *não-incidência (mancanza* ou *difetto di legitimazione*, no dizer de Berliri). V. também a nota seguinte.

pressão seguinte: "Se ocorrer (1) a aquisição de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza, como definidos pela lei tributária, e (2) o titular dessa disponibilidade for o sujeito "S"; (3) "S" estará isento (da obrigação) do imposto que lhe incumbiria, e que está descrito em (1)." —, onde, como já se terá visto, (1) e (2) constituem, *conjuntamente*, a previsão da norma isentante, sendo (1) a própria definição da hipótese de fato (mais geral) da norma impositiva; (2), o elemento ou circunstância especializante a que a norma liga a isenção; e (3), o efeito ou conseqüência jurídica que a norma condiciona à realização de (1) e (2): vale dizer, a *situação de isenção do imposto.*

Ora, uma coincidência dessa ordem entre as *hipóteses de fato* da norma impositiva e da norma isentante, caracteriza, sem qualquer dúvida — como já se terá percebido — a bem conhecida figura do *concurso aparente de normas*,[36] no qual, por estarem estas, entre si, conforme nos foi dado ver, numa relação lógica de *especialidade*, necessariamente sucede que *"a norma especial*, em razão do seu mais estreito âmbito de aplicação, *sempre afasta* (*verdrängt*),

[36] Cabe certamente a Berliri o mérito de haver colocado sob uma nova luz o fenômeno da isenção tributária. Talvez se possa dizer que com ele começa uma verdadeira teoria *jurídica* da isenção, isto é, uma teoria voltada para a explicação do fenômeno sob a perspectiva da qualificação (jurídica) do fato isentante e da respectiva eficácia. A significativa contribuição (metodológica e dogmática) do notável tributarista italiano rendeu frutos consideráveis, tanto na doutrina estrangeira quanto na brasileira. Distinguem-se, na primeira, especialmente os trabalhos de S. La Rosa, *Esenzione*, verb. *in Enc. de dir.*, vol. XV, p. 567 e segs., id., *Eguaglianza tributaria ed essenzioni fiscali*, Milano, Giuffrè, 1968; Perez de Ayala-Eusebio Gonzalez, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1975, vol. I, p. 247 e segs.; Sáinz de Bujanda, *Teoría jurídica de al exención tributaria, in Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 383 e segs.; Alberto Xavier, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, Liv. Almedina, 1972, p. 109 e segs.; id., *Manual*, cit., p. 281 e segs.

Na doutrina brasileira, a crítica à equivocada (e inexplicavelmente arraigada) concepção tradicional, formada, segundo parece, sob o forte influxo de Rubens Gomes de Sousa, é inicialmente formulada, em termos vigorosos e precisos, por Alfredo A. Becker, *Teoria geral do direito tributário*, 2. ed., S. Paulo, Saraiva, 1972 (1. ed., 1963), p. 274 e segs., espec. 276 e seg. Observa acertadamente Becker (op. loc. cits.), que o conceito de isenção adotado por essa doutrina *"falece de lógica e contradiz a ciência jurídica* que investigou a fenomelogia da incidência das regras jurídicas." (o sublinhado está no original). Viu ele, precisamente, que na isenção só se realiza, quer dizer, *só pode realizar-se* "uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. *A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir*" (grifamos).

Em seqüência à esclarecida crítica de Becker, amiudaram os estudos a respeito do tema; cabe, porém, nesta incompleta notícia, destacar aí a contribuição fundamental de J. Souto Maior Borges, *Isenções trib.*, cit.; id., *Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias*, Anuário do Mestr. em Direito (separata), nº 7, Recife, 1976, espec. p. 71; v., outrossim, João Augusto Filho, *Isenções e exclusões tributárias*, S. Paulo, Bushatsky, 1979; Paulo de Barros Carvalho, *Curso*, cit., p. 295-311, com precisa resenha crítica e valiosa contribuição ao aprofundamento da análise da fenomenologia jurídica das isenções tributárias; Walter Barbosa Correa, *Incidência, não-incidência e isenção*, S. Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1975; Pedro Luciano Marrey Junior, *Natureza jurídica das isenções tributárias, in RDP*, 25/170 e segs.; João Roberto Santos Régnier, *A norma de isenção,*

segundo DIETZ, *a norma (mais) geral*, o que não significa senão que a norma (mais) geral vem a ser restringida (*eingeschränkt*) pela especial.[37]

De outro lado, se é certo que, por obra do princípio de especialidade, a *norma (geral) impositivo* é sempre *afastada* (derrogada) pela *norma (especial) isentante*, não atinamos como possa — é, no entanto, o que singularmente admite a tese contraditada — a esse *afastamento* (derrogação), *sobrevir a obri-*

cit., Sacha Calmon Navarro Coelho, *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*, S. Paulo, RT, 1982, espec. p. 125 e segs.; Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio, Forense, 1989.

Ao nosso ver, foi no entanto Paulo de Barros Carvalho (op. cit., p. 301 e segs.) quem, prosseguindo o trabalho de Becker, de J. Souto Maior Borges e de Alberto Xavier, entre outros, apreendeu com maior acuidade o fenômeno da isenção tributária, ao integrar nesse, em sua inteireza, o essencial *momento normativo*; ou, mais explicitamente, ao intuir que esse se desenvolve *primariamente* (não, porém, é claro, exclusivamente, como ele diz) no plano duma relação internormativa. É de supor que, continuando nesse direção, teria o ilustre Professor paulista chegado, como nos foi dado chegar, à irrecusável conclusão de que a isenção tributária se reduz a um caso de *concurso aparente de normas*, em que a norma (especial) de isenção (norma de segundo grau, segundo a terminologia de Bobbio, *Norme primarie e norme secondarie, in Studi per una teoria generale del diritto*, Torino, Giappichelli, 1970, espec. p. 184 e segs.) afasta (derroga) a norma (geral) de tributação, excetuando do âmbito de incidência desta última, um caso a ele subsumível. Esse afastamento, como diz Larenz (*vide* a nota seguinte), "não significa senão que a norma (mais geral vem a ser restringida pela especial"; isto é, sem que se opere modificação formal do ato normativo (no caso, a lei de tributação), resulta, da atuação da norma isentante por via da relação lógica de especialidade, uma mutação (restrição) informal da eficácia qualificatória da norma impositiva (v. a nota seguinte).

Sobre o *concurso aparente* (*excludente*) *de normas* — fenômeno cujo estudo pertence, como se sabe, à teoria jurídica geral, e aí, particularmente à teoria geral das normas, mas que tem sido principalmente investigado pela ciência do direito penal — a literatura é abundantíssima. *V.*, por todos, inclusive para mais indicações bibliográficas, K. Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 5. ed., Berlin Heidelberg, Springer-Verlag, 1983, p. 255 e segs.; Luigi Conti, *Concorso apparente di norme*, verb. *in Noviss. Dig. Ital.* (1959), vol. III; Antonio Pagliaro, *Concorso di norme (dir. pen.)*. verb. *in Enc. del dir.* (1961), vol. VIII; J. Dias Marques, *Introdução ao estudo do direito*, 4. ed., Lisboa, 1972, p. 191 e segs.; Heleno Cláudio Fragoso, *Lições de direito penal*, 8. ed., Rio, Forense, 1985, p. 374 e segs.

[37] Larenz, *Methodenlehre*, cit., p. 257. O fenômeno da exclusão da norma geral pela especial, que Larenz chama *afastamento* ou *deslocamento* (*Verdrägung*) corresponde, como já se disse, ao conceito de *derrogação*, cuja teoria tem sido mais amplamente desenvolvida na recente doutrina italiana. *Vide* a respeito, entre outros, M. S. Giannini, *Problemi relativi all'abrogazione delle leggi, in Annali Fac. Giur. di Perugia*, 1942, p. 33 e segs.; G. U. Rescigno, *Derroga (in materia legislativa)*, verb. *in Enc. del dir.* (1964), vol. XII; M. Patrono, *Legge (vicende della)*, verb. *in Enc. del dir.* (1973). vol. XXIII, p. 920 e segs.; Vittorio Itália, *La deroga nel diritto pubblico*, Milano, Giuffrè, 1977; V. Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale*, vol. II, 5. ed., Padova, Cedam, 1984, p. 193 e segs.: "Intesa, dunque, la deroga come limitazione di una più larga fattispeie normativa, la prima norma (generale) non per questo potrebbe, dirsi abrogata, neppure in parte." Nesse sentido, referindo-se particularmente à isenção, v. M. Cortés Dominguez-J. M. Martín Delgado, *Ordenamiento tributario español*, 3. ed., Madrid, Civitas, 1977, vol. I, p. 307.

Convém notar, para prevenir equívocos — sempre possíveis, dada a incerteza da terminologia — que, no caso de isenção, ocorre mera *derrogação*, e não, *revogação* da norma impositiva. Assim, conseqüentemente, no caso de revogação (propriamente dita) da norma isentante, não caberia também se falasse em *repristinação* da norma impositiva, pela simples e óbvia razão de que aí não ocorre a hipótese de revogação de norma revocatória. *Vide*, no entanto, em sentido contrário e, a nosso ver, equivocadamente, Roque Antonio Carrazza. *Princípios const. trib.*, cit., p. 84 e seg. *V.* também a nota anterior.

gação tributária principal;[38] como possa, em outras palavras, a norma já *afastada* (derrogada), de cuja incidência, portanto, não há, nesse caso, jamais cogitar, *surtir, mesmo assim, o seu efeito típico e fundamental!* Ao contrário disso, raia pelo óbvio, que a obrigação tributária (principal), com o afastamento da norma impositiva, não tem, absolutamente, como realizar-se; em seu lugar, verificada a hipótese de fato isenta, logicamente sub-ingressa, em virtude de assim

[38] Neste sentido, a mais autorizada doutrina, tanto estrangeira quanto brasileira. *Vide*, entre outros, Berliri, *Principi*, cit., p. 220; R. Bielsa, *Compendio de derecho fiscal*, B. Aires, Depalma, 1952, p. 168; Cortés Dominguez-J. M. Martín Delgado, *Orden. trib. esp.*, cit., p. 308 e seg.; A. D. Giannini, *Istituzioni*, cit., p. 164 e 121, texto e nota 21; id., *I concetti*, cit., p. 174 e 229; A. Hensel, *Diritto tributario*, trad. ital. de Dino Jarach, Milano, Giuffrè, 1956, p. 79, 92 e 355; La Rosa, *Esenzione*, cit., p. 568; id., *Eguaglianza*, cit., p. 126 e, aí, nota 3, e p. 131; J. P. Montero Traibel, *Teoría jurídica de la exoneración impositiva, in Cuestiones de derecho tributario*, Montevidéu, Fundo de Cultura Universitária, 1974, p. 74: "la obligación no se cumple, no porque haya sido dispensada sino porque no ha nacido y, de esa forma, la relación jurídica no llega a formalizarse en la parte exenta"; *v.* ainda, p. 88 e segs.; Sainz de Bujanda, *Teoría jurídica*, cit., p. 426 e segs.; id., *Lecciones de derecho financiero*, 2. ed., Madrid, Univ. Complutense, 1982, p. 220 e seg.: "Ahora bien, en sentido jurídico estricto, la exención consiste en la eliminación del nacimiento de una obligación tributaria que, en caso de no existir la exención, llegaría a producirse como consecuencia de la realización de un determinado hecho"; Winfried Theis, *Steuerbefreiung*, verb. *in Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, München Bonn, 1972, vol. vol. II, p. 979: "In den Fälen einer. Steuerbefreigung entsteht eine Steuerschuld nicht", ou seja: "No caso de isenção não se produz a obrigação tributária"; K. Tipke, *Steuerrecht*, 11. ed., Köln, Otto Schmidt, 1987, p. 145 e seg.; Hector B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 2. ed., B. Aires, Depalma, 1975, p. 252 e seg.; A. Xavier, *Manual*, cit., p. 281 e seg.; id., *Direito tributário internacional do Brasil*, S. Paulo, Resenha Tributária, 1977, p. 244; Luciano S. Amaro, *Revogação de isenções*, cit., p. 494 e segs.; J. Augusto Filho, *Isenções e exclusões*, cit., p. 124; A. A. Becker, *Teoria geral*, cit., p. 277; J. Souto M. Borges, *Isenções trib.*, cit., p. 163 e segs., 190 e segs.; id., *Subvenção financ.*, cit., p. 71 e segs.; P. L. Marrey Junior, *Natureza jurídica*, cit., p. 177; Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*, 2. ed. (2ª reimpr.), S. Paulo, RT, 1973, vol. II, p. 407; J. R. Santos Régnier, *A norma de isenção*, cit., p. 60 e segs.; Aurélio P. Seixas Filho, *Teoria e prática*, cit., p. 11 e segs.

Todavia, ao que saibamos, essa tese não encontrou acolhida na jurisprudência dos nossos tribunais e, designadamente, na do Supremo Tribunal Federal. Constitui, salvo engano de nossa parte, única e lúcida exceção, o Acórdão da Apelação Cível nº 28.612, da 5ª Câmara Cível, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, aprovado à unanimidade, sendo Relator o eminente Desembargador José Carlos Barbosa Moreira (*DJ* RJ, 22.11.83, p. 5). Embora não fosse essa, no caso, a questão de fundo, foi ela exatamente posta, na fundamentação do julgado, nos seguintes termos: "Nesta (refere-se à hipótese de isenção), realmente, por força da regra isentante, que, no seu âmbito de incidência, retira eficácia à regra impositiva, o *Tatbestand* não irradia o efeito normal de gerar a relação jurídica tributária, e por conseguinte o tributo não é devido, só se podendo atribuir, *data venia*, a certa imprecisão de noções de teoria geral do direito a afirmação, encontradiça em parte da doutrina, segundo a qual a isenção se resolveria em mera "dispensa de pagamento" de um tributo devido (?!). A falha lógica de semelhante raciocínio é análoga à que se perpetraria se se sustentasse que o litigante legalmente isento das custas processuais na realidade *as deve*, ficando apenas *dispensado de pagá-las*... Parece indiscutível que, aí, as custas *não são devidas*, em razão da incidência da regra legal de isenção, a afastar *in casu* a incidência da outra regra, à luz da qual seriam devidas as custas. A analogia é manifesta: numa e noutra hipótese afigura-se impróprio cogitar de um suposto débito inexigível. O que acontece, pura e simplesmente, é que *não existe débito*: por isso, não há cogitar de cobranca. nem de pagamento" (grifado no original).

Quanto à impropriedade da identificação realizada pela doutrina tradicional entre *isenção* e *dispensa*, *vide*, P. Bodda, *Dispensa (Diritto amministrativo)*, verb. *in Noviss.*

simplesmente incidir a *norma especial excludente*, apenas a conseqüência jurídica por esta prescrita (e com aquela outra incompatível): *a isenção tributária.* Ao propósito, diz Larenz,[39] embora se referindo genericamente ao concurso de normas: "No caso de as conseqüências jurídicas excluírem-se mutuamente (e — observamos — é o que se dá no caso de isenção), só *uma* das duas proposições jurídicas poderá vir a ser aplicada. Pois seria um absurdo que o ordenamento jurídico quisesse determinar ao mesmo tempo A e Não-A."

dig. ital., vol. V (1960), p. 1128; C. Carbone, *Dispensa (atto di)*, verb. *in Enc. del. dir.*, vvol. XIII (1964), p. 146 e segs., espec. 148 e seg.; M. S. Giannini, *Diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1970, vol. II, p. 1104; La Rosa, *Eguaglianza*, cit., p. 126, texto e nota 3.

Na hipótese de isenção não sobrevém, como já foi visto, a obrigação "principal", mas nada impede que sobrevenham, e em regra sobrevêm, as impropriamente chamadas "obrigações acessórias". V. neste sentido, entre outros, Hensel, *Diritto tributario*, cit., p. 79; A. D. Giannini, *I concetti*, cit., p. 174; id., *Istituzioni*, cit., p. 121, nota 21; Souto M. Borges, *Isenções trib.*, cit., p. 289 e segs.; Alberto Xavier, *Manual*, cit., p. 282 e segs.; Aurélio P. Seixas Filho, *Teoria e prática*, cit., p. 170 e segs.

Assim não entende, porém, o Supremo Tribunal Federal, que, atendo-se, segundo parece, estreitamente, ao equívoco preceito do parágrafo único do art. 175 do CTN, segundo o qual "A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente." — infere da superveniência das chamadas "obrigações acessórias", a ocorrência, logicamente anterior, da obrigação principal (Cf. *RTJ*, 107/759 e seg.).

Acontece que o CTN confunde, sob a mesma denominação de "obrigação acessória" (art. 113, §§ 2º e 3º) situações subjetivas (desfavoráveis) nitidamente distintas, como — recolhendo, aliás, a lição de Renato Alessi (Alessi-Itammati, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, UTET (s.d., mas 1964), p. ... e segs.) — já mostrara, de há muito, Paulo de Barros Carvalho (*A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas "obrigações acessórias", in RDP* nº 17 (1971), p. 381, 385 e segs.). Na relação tributária, a não ser as obrigações relativas ao pagamento de juros e multas moratórias, todas as outras legalmente denominadas "obrigações acessórias" — que o CTN caracteriza funcionalmente, dizendo-as "previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos — nem são, estritamente falando, *obrigações*, nem se fundamentam, mediante um nexo de acessoriedade, naquela mesma relação. Tais "obrigações acessórias" são, em regra, como diz Alessi, meros *"deveres jurídicos* de caráter *secundário* e *instrumental"*, decorrentes, não direta e imediatamente da obrigação tributária "principal", mas da *sujeição geral* (que alcança, em certos casos, até mesmo o *não-contribuinte*, e assim, com mais forte razão, também o *sujeito isento*) ao poder de *polícia tributária.* Assim, ou as obrigações a que alude o parágrafo único do art. 175 do CTN são, verdadeiramente, *obrigações acessórias* e, então, a despeito do que incorretamente estabelece essa disposição, não podem *nascer* ou *subsistir* se *inexistente* ou *"dispensada"* a obrigação principal (*accessorium sequitur principale*), ou, e mverdade, não são obrigações acessórias, e, neste caso, podem, é claro, sobrevir e subsistir, *independentemente* do surgimento ou da permanência da obrigação principal.

[39] *Methodenlehre*, cit., pág. 256, grifado no original: "Schliessen sich die Rechtsfolgen gegenseitig aus, so kann nur *einer* der beiden Rechtssätze zur Anwendung gelangen. Denn es wäre unsinnig, wollte die Rechtsordnung zugleich A und Non-A gebieten." Todavia, como precisamente observa Larenz à página seguinte: "Nur dann, wenn die Rechtsfolgen sich ausschliessen, führt das logische Verhältnis der Spezialitat notwendig zur Verdrängung der allgemeineren Norma, da im umgekehrten Fall die spezielle Norm überhaupt kein Anwendungs — gebiet hätte.", ou seja: "Somente quando as conseqüências se excluem é que a relação lógica de especialidade necessariamente conduz ao afastamento da norma mais geral, pois que, do contrário, à norma especial não restaria qualquer âmbito de aplicação."

12. Contudo, ainda quando fosse possível sustentar que, se de fato ocorre na isenção um concurso de normas, esse não seria *excludente* (aparente), mas *cumulativo* (real)[40] — por isso que, segundo a tese contrária, da isenção adviria, em decorrência da exclusão do crédito, *não a exclusão* (inexistência), e sim, tão-somente, a *inexigibilidade* da obrigação —, ainda assim, seria a tese refutada, insalvável; eis que já o simples bom senso repele o absurdo de o ordenamento jurídico prestar-se a assegurar o nascimento de uma "obrigação" *preventiva e definitivamente inútil*: pois que, predestinada a não ser exigida nunca, surge já sem objeto, surge — como de antemão se sabe — não para cumprir-se, mas, estranhamente, ... só *para ser dispensada*! Aliás, como em análogo contexto observávamos,[41] "não parece (...) possa o ordenamento consentir em que validamente se produzam fatos ou situações que tais, juridicamente inúteis, porque *preventiva e definitivamente ineficazes*. A esse verdadeiro contra-senso se opõe absolutamente o princípio geral e fundamental da *economia dos meios jurídicos*, que, se por um lado impõe se preserve, a qualquer custo, todo fato (ou efeito) de algum modo relevante para o direito, por outro, também não tolera chegue sequer a realizar-se *juridicamente*, o que é juridicamente inútil, o que não pode pretender jamais a uma existência *jurídica*."

Em suma: a simples idéia duma "obrigação" que não configura um *vinculum juris*, duma *"obrigação" que não obriga* e que vem ao mundo tão-somente para ensejar uma figuração, uma pura formalidade, tanto quanto ela mesma, desprovida de qualquer sentido — a da sua mal chamada "dispensa" —, é, *data venia*, algo que subverte, já no plano dos seus pressupostos lógicos, os próprios conceitos de fato e de efeito jurídico. Primeiro, porque esvazia o efeito (e antes ainda, o fato que o condiciona), da sua própria essência: o valor (ou interesse) jurídico que, por meio dele, o direito positivo assume e tutela;[42] e depois, porque lhe suprime a função imediata, intrínseca a todo efeito — a de suscitar ou possibilitar um comportamento idôneo à satisfação do interesse tutelado — e em que, afinal — diz Rubino — se resolve o seu próprio conteúdo.[43]

Ressalta, portanto, das precedentes considerações, que aquela segunda alternativa pouco atrás mencionada, a que aludia Rubens Gomes de Sousa, e infelizmente acolhida pela jurisprudência da Suprema Corte — a de que,

[40] *Vide*, para a distinção, Enneccerus Nipperdey, *Derecho civil (Parte general), in Tratado de derecho civil* de Enneccerus-Kipp-Wolff, tomo I, trad. esp. da 13ª revisão alemã, por Péres González-José Alguer, Barcelona, Bosch, 1947, p. 230.

[41] Flávio B. Novelli, *O princípio da anual*, cit., p. 36 (grifado no original).

[42] A. Falzea, *Efficacia giuridica, in Voci di teoria generale del diritto*, Milano, Giuffrè, 1976, p. 283 e segs.; P. Perlingieri. *Profili istituzionali del diritto civile*, Napoli, Ed. Scientifiche Italiane, 1979, p. 166.

[43] D. Rubino, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, Giuffrè, 1939, p. 147.

no caso de isenção, incide a norma impositiva e surge a obrigação tributária, mas a lei dispensa o seu pagamento — não só não corresponde, em sede de interpretação lógico-sistemática, segundo esperamos ter demonstrado, a um *possível* sentido do art. 175, nº I, do CTN — como também, ousamos supor, não poderia, *de lege ferenda*, vir a ser livremente estabelecida, pois é simplesmente inadmissível que o direito positivo possa contradizer aos pressupostos lógicos e aos conceitos lógico-jurídicos fundamentais em que assenta a própria estrutura do sistema jurídico.[44]

13. Ao contrário, pois, do que pretende a tese censurada, a isenção — aliás, como de há muito entrevira a mais autorizada doutrina — é, também ela, uma hipótese de *não-incidência* (subentende-se, da norma impositiva). Na verdade, segundo notara por primeiro A. Berliri,[45] uma particular hipótese de não-incidência, devida, não a que tenha deixado de verificar-se a fatispécie prevista pelo legislador (*difetto di legittimazione*), mas a que, pelo contrário, *além desta*, uma outra circunstância se tenha verificado: a circunstância dita *especializante* (estabelecida pela norma isentante), de que resultou o afastamento (*Verdrängung*, derrogação) da norma impositiva.

Mas se isto é certo, cabe daí logicamente inferir-se que a revogação da norma isentante faz cessar, *ipso facto*, no plano normativo, a restrição que, até então, essa impunha ao âmbito de incidência da norma impositiva; por outras palavras, ao abolir, *ex nunc*, a hipótese de fato isenta, a norma revocatória vem, ao mesmo tempo, permitir se reexpanda, quer dizer, se *estenda* ou *amplie* o âmbito de incidência da norma de tributação, reincorporando-lhe uma hipótese específica, a ele subsumível, mas dele, até esse momento, efetivamente excluída.[46]

[44] Falzea, *Efficacia giuridica*, cit., p. 265 e segs.; H. Henkel, *Introducción a la filosofía del derecho*, trad. esp. de E. Gimbernat Ordeig, Madrid, Taurus, 1968, p. 449 e segs.; S. Pugliatti, *Logica e dato positivo in rapporto ad alcuni fenomeni giuridici anomali*, *in Grammatica e diritto*, Giuffrè, Milano, 1978, p. 179 e segs., mas, já antes, *in Archivo giuridico*, 1935, p. 158 e segs. e *in Diritto civile (Metodo — teoria — pratica)*, Milano, Giuffrè, 1951, p. 655 e segs.; F. Schreier, *Conceptos y formas fundamentales del derecho*, trad. esp. de E. García Maynez, México, Ed. Nacional, 1975, p. 125 e segs.; Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, S. Paulo, RT, 1977, *passim*, mas espec. p. 234 e segs.

[45] *Principi*, cit., p. 220. No sentido do texto, La Rosa, *Eguaglianza*, cit., p. 125 e seg.; Luciano da Silva Amaro, *Revogação de isenções*, cit., p. 494.

[46] A ab-rogação da norma isentiva, incidindo, como de fato incide, sobre uma proposição normativa *derrogatória*, não se comporta como um *fato puramente extintivo*, mas sim, como um fato *extintivo-constitutivo*, pois ao mesmo tempo em que ocasiona a 'extinção" de uma "situação" *normativa*, determina, em razão de tal "extinção", o aparecimento de uma "nova" situação (normativa), esta de onteúdo positivo: no caso, a reintegração, no âmbito de incidência da norma impositiva, da hipótese que dele antes se excluía. *Vide*, ao respeito de tais fatos extintivo-constitutivos, mas se referindo, especificamente, à categoria dos fatos *resolutivos*. A. Falzea, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, reimpr. da ed. de 1941, Milano, Giuffrè — Universitá di Camerino, 1979, p. 235-237.

Ora, se assim é, parece bastante claro que esta nova "situação" *normativa*, de conteúdo positivo, *mediatamente* resultante da revogação da norma de isenção, apresenta-se, na ordem preecptiva, praticamente idêntica à "situação" *normativa*, de conteúdo positivo, *mediatamente* resultante da revogação da norma de isenção, apresenta-se, na ordem preceptiva, praticamente idêntica à "situação" semelhantemente criada — agora, em via principal e imediata — pela instituição de um tributo. De resto, não constitui novidade alguma que, no mundo do direito — inclusive, é claro, no círculo mais restrito das relações entre normas — "um mesmo efeito prático possa derivar de causas diferentes."[47] E é precisamente o que acontece no caso de revogação de uma norma de isenção tributária. De fato, reintegrando no âmbito de incidência da norma impositiva, uma hipótese que, mercê da isenção, dele se excluíra, a norma revocatória (ainda que *indiretamente*, ou seja, ainda que sob *forma* negativa e por meio do efeito principal "extintivo" que lhe é peculiar) determina — tanto quanto uma outra norma, que institua tributo, ou dê definição mais compreensiva ao fato gerador de obrigação tributária — uma *possibilidade de incidência* (da norma impositiva) que, anteriormente à revogação da norma isentante, inexistia.

14. Admitido, portanto, pelo que supomos haver demonstrado, que a isenção não configura senão uma particular hipótese de não-incidência, e que, em conseqüência, necessariamente resulta da ("situação" determinada pela) revogação da norma isentante, estender-se o âmbito de aplicação da norma impositiva a um caso que, antes, daquele se excluía[48] —, cabe indagar, tendo particularmente em vista a aplicação do princípio constitucional da anterioridade (ou da anualidade) tributária, se um tal "efeito" ou "situação" *normativa* poderá subsumir-se ao conceito de *instituição* de tributo.

Não temos dúvida, por várias razões, em responder afirmativamente à questão. Tais razões são, em resumo, as seguintes.

[47] Pugliatti, *Logica e dato positivo*, cit., p. 180.

[48] Assim como a derrogação (no caso, a operada pela *norma isentante*) "não modifica diretamente o ato derrogado", "mas, no seu complexo, a disciplina de certas fatispécies, com respeito a uma série mais ou menos ampla de situações" (Vittorio Italia, *La deroga*, cit., p. 135), também a *ab-rogação da norma derrogatória produz*, em sentido inverso, um (sob este aspecto) idêntico efeito: não uma modificação formal do ato normativo derrogado (no caso, a lei impositiva), mas uma mutação informal, que consiste numa *reaquisição* e, portanto, numa *expansão* ou *extensão* da sua eficácia qualificatória (M. S. Giannini, *Problemi relativi all'abrogazione*, cit. p. 33; Rescigno, *Deroga* cit., p. 304). Essa "reaquisição" de eficácia qualificatória pela lei impositiva traduz-se por uma nova "situação" normativa, praticamente *idêntica* à que, se fosse o caso, resultaria de *nova definição* do fato gerador da obrigação tributária principal, evento este que a norma complementar regulatória dos princípios da reserva de lei e da anterioridade, inscreve no âmbito do conceito de *instituição de tributo* (CRFB, art. 150, I e III, *b*; CTN, arts. 97, nº III e 104, nº II). V. acima, nota 37.

Primeiro, porque as "situações" *normativas* decorrentes da instituição de um tributo ou da ab-rogação de uma norma isentante são, enquanto tais, não simplesmente *análogas*, mas, *prática e substancialmente idênticas*. De fato, num e noutro caso, respectivamente, à própria inexistência do tributo, ou à *impossibilidade de sua incidência num caso especial* (vale dizer, à *inaplicabilidade* da norma impositiva, *afastada* ou *derrogada* pela norma isentante), sucede — por força da instituição, num caso, ou da revogação, no outro — uma *idêntica* "situação" *normativa*: uma atual abstrata possibilidade de *incidência tributária*, em ambos os casos, igualmente *nova*, por isso que, em ambos os casos, *antes inexistente*. A este ângulo, o da *novidade da incidência tributária* (que, aliás, é o verdadeiramente relevante, no que tange à aplicação do princípio da anterioridade), não vemos, pois, como distinguir-se entre as "situações" normativas determinadas pela instituição de um tributo ou pela ab-rogação de uma norma de isenção.

Segundo, porque a ab-rogação da norma isentante, "extinguindo", *ex nunc*, como já se viu, a restrição que esta, enquanto norma especial, introduzira no âmbito de incidência da norma (geral) impositiva, opera verdadeira *mudança informal* desta última; quer dizer, opera *na previsão* da norma impositiva (tacitamente, ou seja, sem que se lhe altere o texto) uma *substancial* mutação interna, rigorosamente equivalente, na prática, à que resultaria, se fosse o caso, duma *nova definição do fato gerador* da obrigação tributária (principal) — evento este que, como se sabe, a lei reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar assimila à instituição de tributo (CTN, art. 97, nº III).[49]

Terceiro, porque a *interpretação extensiva* do texto em que se formulava o princípio da anterioridade tributária (Emenda nº 1/69, art. 153, § 29, 2ª parte; hoje, CRFB, art. 150, nº III, alínea *b*, e § 1º), segundo a qual vem a incluir-se no conceito-chave de "instituição de tributo", a hipótese de *revogação de uma isenção*, além de não ultrapassar. como certamente já se pôde ver, o "âmbito de sentido possível da expressão"[50] (mantendo-se, por conseguinte, rigorosamente, no plano da *interpretação* propriamente dita), parece ser também, nesse determinado contexto teleológico-sistemático, a que mais fielmente corresponde ao fim primordial daquela limitação constitucional: a tutela da segurança jurídica, ali especialmente configurada na justa expectativa do con-

[49] Em suma, *não há tributo*, se o fato gerador (a hipótese de incidência, a fatispécie tributária, o *Tatbestand*) *não foi* definido, se não ocorreu a determinação, pela lei formal, dos seus elementos essenciais. O princípio da legalidade tributária reserva absoluta de lei) se expressa pois, fundamentalmente, como princípio da tipicidade da tributação. A observação é comum na doutrina, mas v. especialmente, Amílcar A. Falcão, *Fato gerador da obrigação tributária*, 2. ed., com anotações de Geraldo Ataliba, S. Paulo, RT, 1971, p. 36 e segs.; A. R. Sampaio Dória, *Da lei tributária*, cit., p. 38, e aí, nota 37; Alberto Xavier, *Os princípios*, cit., p. 27 e seg., 57 e segs., 72, 77.

[50] Larenz, *Methodenlehre*, cit., p. 338.

tribuinte quanto à certeza e à previsibilidade da sua situação fiscal.[51] E assim parece, porque, do ponto de vista da proteção desse concreto interesse fundamental (peremptoriamente afastada uma imprópria colocação literalista do intérprete) não há, em rigor, como distinguir entre o "efeito" prático decorrente da norma que vem a instituir ou a majorar um tributo, e o decorrente de outra, que, revogando uma isenção, determina, sob o aspecto econômico, um idêntico *imprevisto agravamento* dos encargos suportados pelo contribuinte. Por outro lado, essa interpretação parece ser também a que melhor se conforma ao princípio dirigente que a própria Constituição inequivocamente propõe ao seu intérprete, com decidir-se por uma *interpretação* (e uma *aplicação*) dos direitos e garantias fundamentais, firmemente orientadas no sentido da extensão e do desenvolvimento da proteção por ela dispensada, quer aos sujeitos em geral (art. 5º, *caput* e § 2º), quer, mais particularmente, ao contribuinte (art. 150, *caput*).

15. Mas se, ao contrário disso — como assevera a decisão do Pretório Excelso a que nos vimos reportando[52] — da revogação de uma isenção (*scl.*: de uma norma isentante) de fato não decorresse "extensão de incidência", não podendo, é lógico, diante disso, subsumir-se uma tal revogação ao conceito de "instituição de tributo" — não haveria também, de outro lado — tem razão aqui o Acórdão — recorrer à *aplicação analógica* da regra constitucional da anterioridade tributária à norma revocatória (*rectius*: ao "efeito" normativo por ela determinado). E assim, não como cogita o Acórdão, por motivo do conteúdo ou da natureza formal da norma (constitucional) de cuja aplicação se trata — isto é, não, como ali se afirma, porque a admissibilidade do recurso à analogia deva ser, no âmbito da interpretação duma constituição rígida, "absolutamente restrita"[53] —; e sim, muito simplesmente porque *não ocorre*, no

[51] Alberto Xavier, *Os princípios*, cit., p. 45; Geraldo Ataliba-Cleber Giardino, *IOF — Princípio da anterioridade — Alcance* (Comentário a acórdão), *in RDT*, 13-14/390 e seg.

[52] Cf. *RTJ*, 107/760.

[53] Cf. *RTJ*, 107/759. Em sentido contrário a essa afirmativa, quer dizer, admitindo amplamente o recurso à analogia no processo de aplicação da Constituição, independentemente da natureza e da superior eficácia (princípio de constitucionalidade) das suas normas, *vide*, além de outros, explicitamente, Carmelo Carbone, *L'interpretazione delle norme costituzionali*, Padova, Cedam, 1951, espec. p. 27, 31 e 42; P. Merola Chierchia, *L'interpretazione sistematica della costituzione*, Padova, Cedam, 1978, p. 224 e segs., espec. 240; A. Pensovecchi Li Bas, *L'interpretazione delle norme costituzionali*, Milano, 1972, p. 104 e segs.; Franco Pierandrei, *L'interpretazione della costituzione, in Studi di diritto costituzionale in memoria di L. Rossi*, Milano, Giuffrè, 1952, p. 509, espec. 518 e segs. Assim também, ao que parece, entre nós, Paulo Bonavides, *Direito constitucional*, 3. ed., Rio, Forense, 1988, p. 294 e seg.; Ana C. da Cunha Ferraz, *Processos informais de mudança da Constituição*, S. Paulo, Max Limonad, 1986, p. 4 e seg. e 129. Afirma P. Lucas Verdu, *Curso de derecho político*, vol. II, 2. ed., Madrid, Tecnos, 1977, p. 540, a partir da idéia segundo a qual a Constituição do Estado tem caráter essencialmente dinâmico

caso, *lacuna* a preencher. De fato, sob a hipótese "revogação de isenção" se subsume, como parece certo, por via de interpretação extensiva, ao conceito de "instituição de tributo", e, nesse caso, aplicável é a *regra (constitucional) especial* da anterioridade; ou, como quer o Acórdão, a ele não se subsume: e então se sujeita, é óbvio, à *regra geral* segundo a qual *a lei em vigor tem efeito imediato* (Lei de Introd. ao Cód. Civil, art. 6º).

16. Poder-se-ia, a rigor, com as precedentes considerações, dar por encerrado o exame deste aspecto particular da questão. Parece, contudo, não deva ficar sem adequado reparo o entendimento ao mesmo passo manifestado pela Corte Suprema, a respeito da vigência, do sentido e do alcance do art. 104, nº III, do CTN, entendimento esse do qual, antes, apenas déramos tento em apertado resumo (*vide* acima nº 9, *c*).

Impende observar por primeiro, que, a despeito de o enunciado nº 615 da *Súmula da Jurisprudência Predominante* aludir tão-somente à revogação de isenção do (antigo) *ICM*, cabe decerto inferir-se da fundamentação dos vários julgados em que assenta aquela proposição, que, em verdade, tem o Supremo Tribunal Federal por inaplicável o princípio *constitucional* da "anualidade" (*rectius*: anterioridade), à revogação de *qualquer tributo*. Isso não obstante, tem de outro lado a Egrégia Corte repetidamente admitido,[54] como atrás já se notou, que o princípio da "anualidade" (anterioridade), em matéria de isenção de tributo *"continuava a persistir por força própria"*, ou seja, a obrigar *"em caráter meramente legal"*; o que poderia assim traduzir-se: mantém-se, em nosso direito, o dito princípio ou limitação ao poder de tributar, ainda que *independentemente de sua fundamentação em correspondente preceito constitucional, "por força própria"*; mais explicitamente, por força *tão-só* do que dispõe o invocado art. 104, nº III, do CTN. E, em conformidade com essa disposição, restringe também a comentada jurisprudência, tal *limitação não constitucional*, aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

Data maxima venia, não vemos, absolutamente, que se possa convir num tal entendimento. Com efeito, *dispunha, originalmente*, o art. 104 do CTN: "Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: I — que instituem ou majoram tais impostos; II — que

— que a distinção formal entre Constituições flexíveis e rígidas interessa ao procedimento de criação e modificação das normas constitucionais, mas não afeta ao caráter dinâmico da Constituição, que permite sua permanente adaptação às mudanças sociais, por meio da *interpretação*, e — acrescentamos — também por meio da aplicação analógica.

[54] *Vide*, entre outros, os seguintes Acórdãos do Supremo Tirbunal Federal: R.E. nº 97.455, R.E. nº 99.765. R.E. nº 101.431. R.E. nº 101.709 e R.E. nº 102.995, já citados acima em a nota 3.

definem novas hipóteses de incidência; III — que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178."

Ora, o artigo transcrito — que integra textualmente o capítulo do Código relativo à vigência da legislação tributária — pertence, dentro da sistemática do CTN, ao complexo de disposições às quais nomeadamente compete a função de *regular* as limitações constitucionais ao poder de tributar. Lógica e juridicamente dependentes das normas constitucionais em que se encontram *estabelecidas* as limitações por elas *reguladas*, tais disposições, em razão da sua própria categoria (infraconstitucional) e da natureza da sua função normativa específica — aliás, expressamente definida pela Constituição (Emenda nº 1/69, art. 18, § 1º, *in fine*; CRFB (1988), art. 146, nº II —, não podem senão *regular* aquelas limitações: quer dizer, não podem sobre elas dispor senão, sempre e apenas, *secundum constitutionem*; em caráter subordinado. portanto. Assim, como bem se compreende, não podem elas estabelecer normas *"novas"*, no preciso sentido de que não lhes é dado *estender* ou *restringir, ex vi propria,* o âmbito material da competente limitação constitucional, mas simplesmente *prover à sua plena atuação*, à sua *"aplicação"*, especificando-a, explicitando-lhe o conteúdo e o alcance, definindo-lhe extensivamente as implicações; nem, ainda menos, podem elas "instituir" ou "ditar" — "por força própria", como quer a Egrégia Corte — *limitações ao poder (primário) de tributar.* Tais limitações, como leciona concordemente a melhor doutrina, só podem ser *postas* originariamente (ainda que sob forma implícita) pela própria Constituição.[55]

Em suma, e sempre com a vênia devida, não parece, à vista das considerações precedentes, possa admitir-se, com a comentada jurisprudência, esteja a eficácia da lei revocatória de uma isenção sujeita a uma "regra da anterioridade", *por força*, não da Constituição, mas *"tão-somente da lei"*, ainda que,

[55] Assim, explicitamente, Pontes de Miranda, *Comentários à Constituição*, cit., vol. II, p. 385: "Lei complementar pode regular limitações constitucionais; não *criar* limitações. Lei que cria limitações não está a regular limitações constitucionais, está a limitar. As limitações seriam suas, e a Constituição de 1967 não as permitiu" (grifado no original); A. Baleeiro, *Limitações constitucionais*, cit., p. 6 e segs.; A. R. Sampaio Dória, *Direito constitucional tributário*, cit., p. 3 e segs.; Luciano S. Amaro, *Revogação de isenções*, cit., p. 493 e seg. e 499: "Aliás, em matéria de limitações constitucionais ao poder de tributar, lei *infraconstitucional* não possui "força própria", exceto nos casos em que tal força lhe seja atribuída pela Constituição. Não procede, por conseguinte, a assertiva de que o item III do art. 104 do CTN seria disposição inovadora, com força própria para sujeitar à anterioridade a revogação ou redução de isenções de tais ou quais tributos" (grifado no original). Escreve, também, com toda a propriedade, Ricardo Lobo Torres, *Sistemas const. trib.*, cit., p. 60: "Toda a matéria das limitações ao poder tributário, por exemplo, é materialmente constitucional. O poder de tributar já nasce limitado, de modo que à Constituição compete apenas, em forma declarativa, expressa essa realidade. Como dizem Brennan e Buchanan, *"tax limitation is a constitutional affair"* (grifado no original).

como no caso, seja esta, lei complementar. De fato, ou bem a dita "regra da anterioridade" é, enquanto *limitação ao poder de tributar*, aplicável àquela norma revocatória porque precisamente consiste numa limitação *constitucional*, ou bem não existe "regra da anterioridade" aplicável a uma tal norma.

No que respeita, portanto, a este particular aspecto da questão, parece lícito concluir, à luz de todo o exposto: *primeiro*, que a limitação constitucional em que se traduz o princípio da anterioridade da tributação (Emenda nº 1/69, art. 153, § 29, 2ª parte; hoje, CRFB, art. 150, nº III, *b* e § 1º) é aplicável à norma revocatória de uma outra, que estabelece isenção tributária; *segundo*, que essa limitação constitucional continua a ser *regulada* pelo art. 104, nº III, do CTN. Atendendo, porém, a que o art. 150, § 29, 2ª parte, da Constituição de 1967, estendera o âmbito de aplicação (àquele tempo) do princípio da *anualidade*, de modo geral a todos os tributos, com as ressalvas consignadas, cumpre se considere implicitamente ab-rogada, por incompatibilidade, a partir da vigência desta Carta, no *caput* do referido art. 104 do CTN, a cláusula final: "referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda."[56]

VI. *O pressuposto de eficácia da lei que institui ou majora tributo*

17. Inovou a Constituição ao estabelecer, no art. 150, nº III, *b* — como pressuposto de eficácia da lei tributária e, conseqüentemente, como pressuposto da cobrança, em cada exercício, de tributo novo ou majorado — que a lei (posterior à aprovação do orçamento fiscal) que o houver instituído ou aumentado, tenha sido *publicada* no exercício financeiro anterior, com as ressalvas já conhecidas, *verbis*: "É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos *no mesmo exercício financeiro* em que haja sido *publicada* a lei que os instituiu ou aumentou" (grifamos).

Ora, na Carta precedente (Emenda nº 1/69), como bem se sabe, *anterior* ao exercício financeiro da *aplicação* (quer dizer, no caso, do desempenho da atividade administrativa voltada à realização do crédito tributário) teria de ser, não simplesmente a *publicação*, mas a vigência da lei tributária. Era, pois, a própria vigência no exercício anterior ao da sua aplicação, o pressuposto da eficácia, no exercício seguinte, da lei tributária mais onerosa. De fato, muito

[55] Como antes assinalara exatamente Paulo de Barros Carvalho, *Curso*, cit., p. 311: "Esse o conteúdo do art. 104, III, do Código Tributário Nacional, se bem que restringindo a regra aos impostos sobre o patrimôônio e a renda. A restrição, porém, prevaleceu apenas até o início da vigência da Carta de 1967, quando o constituinte retomou, com entusiasmo, a linha de primazia da anterioridade. A partir de então o âmbito de abrangência do citado art. 104, III, passou a ser pleno, estendendo-se a qualquer espécie de tributo."

embora devesse a lei, conforme o princípio da anterioridade, tornar-se eficaz e praticamente operativa tão-somente no exercício financeiro seguinte, requeria então a Constituição, tivesse ela, *expressis verbis, entrado em vigor* já no exercício antecedente. A exigência — a respeito da qual não havia por quê presumir tivesse sido imperfeitamente expressa — atendia decerto ao correto propósito de assegurar, por antecipação, em suprimento à *inocorrência da prévia autorização orçamentária*, notadamente em atenção aos chamados impostos periódicos (os sobre a renda e o patrimônio), a simultaneidade entre o momento da eficácia (e, portanto, da possível aplicação) da lei de tributação e o início do exercício financeiro (anualidade orçamentária).

18. O Supremo Tribunal Federal, porém, afastando-se nesse ponto, da letra do art. 153, § 29, da Emenda Constitucional nº 1/69, de certo modo antecipou a inovação agora formalmente adotada pela atual Constituição.

Com efeito, ao decidir em 1976, pelo seu Plenário, o R.E. nº 85.373-SP,[57] de que foi Relator o eminente Ministro Cordeiro Guerra, assentou a Corte: "Art. 153, § 29, da E.C. nº 1/69. Se a lei tributária foi *publicada* no exercício anterior para vigorar a partir do primeiro dia do exercício seguinte, o melhor entendimento é de dar-se pela incidência tributária, eis que em tal caso o contribuinte não é surpreendido com a exigência do tributo." Já nesse mesmo julgamento porém, em seu bem fundamentado voto, o eminente Ministro Moreira Alves, sustentando igualmente bastar, no caso, *só a publicação* da lei tributária, entrevira exatamente: "O que, portanto, sem dúvida, exige a Emenda Constitucional nº 1/1969, para que se observe o princípio da anualidade, é que, no exercício anterior, haja lei que (...) *a partir do instante inicial do exercício financeiro, seja aplicável.*"[58]

Esse entendimento viria a ser, pouco mais tarde, confirmado pela Egrégia Corte, ao decidir, pela sua Segunda Turma, sendo Relator agora o eminente Ministro Moreira Alves, o R.E. nº 87.097-SP,[59] nos seguintes termos: "Art. 153, § 29, da Emenda Constitucional nº 1/1969. Princípio da anualidade. Atende a esse princípio lei que majora tributo e declara que *entrará em vigor a 1º de janeiro do ano seguinte*, ou seja, no início do exercício financeiro (seguinte) ao em que foi ela promulgada e publicada."

Mas essa atinada interpretação, mais atenta, como se disse, sob aquela Carta, ao espírito que à letra da norma constitucional, só pôde ser adotada, nos dois casos citados, pelo Excelso Pretório, porque as leis tributárias locais

[57] *RTJ*, 83/501 (O grifo é nosso).
[58] *RTJ*, 83/508. E no mesmo sentido, entre outros, os Acórdãos do R.E. nº 96.000-ES, Pleno, *RTJ*, 107/290; R.E. nº 114.177, 2ª Turma, *RDA*, 170/40.
[59] *RTJ*, 83/980. (Nosso o grifo. A palavra "seguinte" foi, por certo, indevidamente omitida na publicação citada.).

de cuja constitucionalidade neles se disputava, tinham sua vigência contextualmente determinada para o primeiro dia do exercício financeiro em que iriam aplicar-se. Se acaso assim não fosse, porém, isto é, se a lei, porque — suponha-se — não esgotado o período de *vacatio legis*, embora publicada no exercício financeiro anterior, não pudesse começar a vigorar no início mesmo do exercício seguinte, teria, certamente, a simples publicação no exercício anterior, sido insuficiente para assegurar a observância dos princípios da anualidade orçamentária e da anterioridade da tributação. Notou, ao propósito, o eminente Ministro Moreira Alves, nos votos acima citados, com a sua costumada precisão: "Se bastasse a publicação da lei no ano anterior, esta poderia entrar em vigor no ano seguinte, em data que não 1º de janeiro, e, apesar de não estar vigente nesse dia, mas só depois, o tributo poderia passar a ser cobrado, daí, com base na lei nova. E, no mesmo exercício financeiro, teríamos, na hipótese de majoração, o mesmo tributo cobrado com valores diversos. Por exemplo: lei nova que majore um imposto é publicada em 30.11.1974 e, ou se omite quanto à sua entrada em vigor (e nesse caso a vigência só ocorrerá 45 dias após a publicação), ou a estabelece para o dia 14.1.1975. Ora. se essa lei, para o princípio da anualidade, como disciplinado pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, a ele atende pelo simples fato de ter sido publicada em 1974, quer isso dizer que, no exercício de 1975, o imposto será cobrado até 13 de janeiro com base no valor decorrente da lei antiga ainda não revogada, e, a partir de 14 de janeiro, com outro valor, o resultante da lei nova."[60]

As considerações precedentes levam-nos pois a concluir, com o respaldo dessa autorizada jurisprudência, que o *estreito* entendimento do preceito do art. 150, nº III, *b*, da CRFB — segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou — não parece idôneo para assegurar a observância dos princípios da anualidade orçamentária e da anterioridade da tributação. Assim, em consonância com o exposto entendimento da Suprema Corte — entendimento esse que remanesce, pois que a nova Constituição sem dúvida o ratificou — a exigência constitucional da *publicação* da lei tributária no exercício financeiro anterior deve entender-se, por via de interpretação teleológico-sistemática, destinada, não simplesmente a ensejar a oportuna divulgação do seu texto, mas a permitir *entre essa em vigor*, em conformidade com os citados princípios, e em conformidade especialmente com o art. 104 do CTN, *até o dia 1º de janeiro* do exercício financeiro seguinte. Esse, ao nosso ver, o conceito de *publicação* que corresponde ao sentido da norma do art. 150, nº III, *b*, da CRFB.

[60] *RTJ*, 83/508, 983 e seg.

VII. *Norma constitucional transitória em matéria de anterioridade*

19. Não poderíamos dar por encerradas estas observações, sem antes ao menos referir que, em virtude do preceito do art. 34, § 6º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para atender à necessidade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aprovarem as leis necessárias à atuação das modificações introduzidas no sistema tributário, com respeito a impostos de sua competência, até 31 de dezembro do ano findo, não se aplicaria o disposto no art. 150, nº III, *b*, da Constituição, aos impostos sobre: transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, e vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel, os quais poderiam então ser cobrados trinta dias após a publicação da lei que os houvesse instituído ou aumentado.