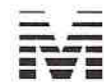


*Revista
de Direito
Tributário*

114



REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO,
ANTERIORIDADE
E DIREITO ADQUIRIDO

LUCAS GALVÃO DE BRITTO

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Bolsista do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPQ. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogado.

Introdução. 1. Das normas à norma tributária: 1.1 Uma distinção necessária: norma em sentido estrito e norma em sentido lato; 1.2 O ato de construir sentido; 1.3 Dois cortes e uma classificação útil: entre gerais e individuais e entre abstratas e concretas. 2. A vida das normas: 2.1 O tempo das normas; 2.2 Validade e vigência; 2.3 Revogação e a chamada "revogação tácita". 3. A isenção: 3.1 Fenomenologia das isenções; 3.2 Dividir para melhor conhecer, a classificação e o Código Tributário Nacional. 3.3 Do espírito, intangível, à letra morta, palpável: o despacho que reconhece a isenção. 4. O fim de uma isenção: 4.1 A revogação das isenções incondicionadas e os limites do direito posto; 4.2 Isenções condicionadas e o problema das normas individuais produzidas; 4.3 Revogação de isenção condicionada e por tempo indeterminado; 4.4 Revogação de isenção condicionada e por tempo determinado. Ao fim. Referências.

Introdução

A compreensão da fenomenologia que está por trás da revogação de norma que veicule isenção tributária é tema de grande utilidade prática, porque trás consigo importantes implicações para o Fisco e os contribuintes quanto aos limites aplicáveis no restabelecimento do processo exacional, notadamente a observância ao princípio da anterioridade tributária e à noção de direito adquirido.

O tema é também interessante do ponto de vista teórico. Para seu bom deslinde, fornecendo conclusões e caminhos seguros àquele que deseje compreender o direito como um sistema de proposições

articuladas, é preciso incursionar por vários setores da Teoria do Direito, compreendendo-o não só do ponto de vista estático, isto é, nas relações de coordenação e subordinação entre os enunciados prescritivos existentes num dado instante de um certo ordenamento, como também do ponto de vista dinâmico, isto é, das relações de transformação que a produção de novos enunciados, modificativos dos anteriores, produzem no sistema.

Assim, para que se possa dar consistência às ideias que aponto ao final do texto como conclusões, penso ser indispensável tecer algumas palavras sobre as normas jurídicas, aclarando os conceitos para re-

duzir a ambigüidade que toma conta da palavra, bem como firmar posição sobre os temas da revogação, validade e vigência. Tecidas essas considerações, poderei então tratar da fenomenologia das isenções e aí, quando pavimentado o percurso e reduzidas as complexidades do objeto, traçar linhas sobre a revogação das isenções.

Penso que, percorrido esse trajeto, estarão bem fundamentados, do ponto de vista teórico, os encaminhamentos práticos que proponho ao final do texto.

1. Das normas à norma tributária

O texto que tenha pretensão de seriedade na descrição de seu objeto não pode furtar-se a enunciar as premissas de que parte, pois é delas que deve também partir o receptor da mensagem para bem contextualizar os assertos e verificar sua correção. Assim, penso ser necessário tecer, neste item e no seguinte, algumas considerações que considero axiomáticas e cujo rigoroso ajuste é imprescindível para o bom desenlace do escrito.

1.1 Uma distinção necessária: norma em sentido estrito e norma em sentido lato

Antes de ser "tributária", a norma jurídica tributária é "norma jurídica", convém então elucidar que se quer dizer com essa expressão. Norma jurídica é termo empregado pela doutrina para designar (i) o juízo hipotético-condicional formulado pelo intérprete a partir da leitura dos textos legais, como já fazia Hans Kelsen;¹ (ii) as disposições dos textos legais, enquanto enunciados de teor prescritivo, sendo essa aceção bem difundida e tendo muitos dos estudos tradicionais de Teoria do Direito construídos em seu entorno.

Qual aceção é "a" correta? Qualquer resposta que afirme peremptoriamente por

1. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 2007.

um ou outro sentido é simplista e deve ser vista com desconfiança. Uma aceção será tão mais correta quanto útil para descrever a ideia que se quer, com a palavra, dizer de. Isso porque as coisas não têm nome, nós que a elas atribuímos nomes. Haverá, portanto, aceções úteis e inúteis e é certo que, ao cingir a voz "norma jurídica" às duas definições acima, cortei muitas outras definições que não pareceram úteis à descrição científica do fenômeno jurídico. O corte é operação gnosiológica necessária à formação do conhecimento, como afirmava Pontes de Miranda, em seu *O Problema Fundamental do Conhecimento*, "viver é recortar o mundo".² E esse cortar, precisando as definições e ignorando outras aceções, para a construção de discurso sólido e coerente, é justamente a aplicação do mecanismo de elucidação proposto por Rudolph Carnap com o intuito de, na linguagem científica, reduzir a vaguidade de seus termos.³

Em ciência, não se pode falar de precisão enquanto persistir ambigüidade no discurso, as palavras devem buscar o maior grau de univocidade possível, como conciliar então um único termo e essas duas aceções destacadas já no primeiro parágrafo? Aparece útil então a distinção que fazem muitos ao separar as normas jurídicas em sentido estrito (aquelas da primeira aceção que destaquei) daquelas em sentido lato (correspondendo à segunda aceção acima enunciada). Às diferentes aceções, atribui-se novos nomes em prol da maior precisão discursiva.

Paulo de Barros Carvalho alinhou as palavras para firmar a importância de ambas aceções do termo "norma jurídica" para a construção do discurso jurídico científico, numa postura analítico-hermenêutica como a que assumo neste trabalho:

2. Pontes de Miranda, *O Problema Fundamental do Conhecimento*, Campinas, Bookseller, 2000.

3. Manfredo de Oliveira Araújo, *Reviravolta Linguístico-Pragmática*, São Paulo, Loyola, 2006.

“Seja como for, o processo de interpretação não pode abrir mão das unidades enunciativas esparsas do sistema do direito positivo, elaborando suas significações frásicas para, somente depois, organizar as entidades normativas (sentido estrito). Principalmente porque o sentido completo das mensagens do direito depende da integração de enunciados que indiquem as pessoas (físicas e jurídicas), suas capacidades ou competências, as ações que podem ou devem praticar, tudo em determinadas condições de espaço e de tempo”.⁴

Firmadas então as acepções de *norma jurídica em sentido estrito* – como o juízo hipotético-condicional dotado de um todo deontico de significação – e *norma jurídica em sentido amplo* – como equivalente ao enunciado prescritivo, a disposição legal, ensejador de um quanto de significação, sendo parte integrante daquele juízo sem sê-lo inteiro – já podemos seguir marcha a traçar algumas linhas mais, ainda sobre a norma, sobre o processo de construção de sentido.

1.2 O ato de construir sentido

Quero dizer, ainda enquanto premisa, que o direito, sendo texto, deve ser interpretado para que seu sentido seja construído. O interpretar é ação humana que, ao contrário do que se poderia pensar, não é um extrair de sentido, mas adjudicá-lo a um suporte físico qualquer: é o ato de atribuir significação a certas coisas que, assim, passam a ser denominadas signos.

Da mesma forma ocorre com as normas que, no direito positivo brasileiro, estão sempre expressas por algum texto escrito, mas que com ele não se confundem. Mesmo quando o direito prescreva a chamada interpretação literal, como no art. 111, II, do Código Tributário Nacional, não está a sugerir que há, ali nas marcas de

tinta sobre um papel, qualquer significado a ser extraído sem esforço do sujeito que delas tome conhecimento. Está sim, exigindo que o intérprete atenha-se às chamadas acepções de base, isto é, ao sentido mais empregado àquela palavra pelos seus utentes.

A interpretação, enquanto processo construtor da norma jurídica, dá-se pelo esforço de um interprete que, partindo da literalidade textual (montando o plano S1); adjudica sentido às palavras, formando frases (as normas jurídicas em sentido lato, que compõem o plano S2); articula estes enunciados em estruturas de significação em que uma proposição hipotética implica uma condição consequente (as normas jurídicas em sentido estrito, que formam o plano S3); inserindo-a no universo das demais normas jurídicas que, em relações de coordenação e subordinação para com aquela construída, formam o ordenamento jurídico (S4).

1.3 Dois cortes e uma classificação útil: entre gerais e individuais e entre abstratas e concretas

É operativa e relevante para o escopo deste texto a classificação que se pode fazer tomando a utilização de dois critérios aplicados de forma sucessiva a todo o conjunto de normas jurídicas: (1) a abstração ou (2) concretude do fato descrito no termo antecedente; (a) a individualidade ou (b) generalidade da relação prescrita no consequente. A aplicação dos cortes sugeridos, se executada em conformidade com as regras que regem o ato de classificar formará quatro classes, a saber: (1.a) normas gerais e abstratas; (1.b) normas individuais e abstratas; (2.a) normas gerais e concretas e; (2.b) individuais e concretas.

Muito embora seja mais comum a menção às categorias de normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas como protagonistas do ato de incidência, há abundância exemplos de normas gerais e concretas – como é o caso de *todos* os

veículos introdutórios de normas – e normas individuais e abstratas – a exemplo de contratos com previsões futuras ou aquelas normas que instituem regimes especiais para um contribuinte.

2. A vida das normas

2.1 O tempo das normas

As normas jurídicas têm demarcado, no curso de tempo em que está inserido o ordenamento jurídico, tanto o instante em que está apta a produzir seus efeitos enquanto texto prescritivo, como haverá também aquele em que tal aptidão é cassada.

Mas o direito, ao cumprir sua missão de regular a sociedade, não está adstrito aos mesmos limites que a fluência do tempo impõe à vida social: pode ele dar ao caminhar de Kronos outras dimensões, definindo, por exemplo, um prazo mínimo para a entrada em vigor de uma norma; ou quais dias são úteis ou não à prática de determinados atos; que uma norma terá efeitos *ex tunc* para regular situações que o tempo social já têm por pretéritas; ou ainda, no direito tributário, prescrevendo importantes limites à atividade impositiva, como aquele da anterioridade tributária.

Importa reconhecer que o Direito não prescinde de condições de tempo e espaço para ordenar seus fatos, mas sendo linguagem prescritiva e não descritiva, isso estabelece sua própria cronologia que nem sempre coincidirá com aquela da realidade social, podendo diferir desta tanto em seu vagar como nos instantes em que se dão por percebidos os fatos, como muitas vezes ocorre.

2.2 Validade e vigência

É necessário ainda ter bem definidas as categorias de validade e vigência para bem alinhar o discurso em meio à polissemia que há sobre esses termos. Para não perder a objetividade, defino validade como a pertinência de uma norma a um

sistema. Com isso, ao ser norma *jurídica* será sempre válida ante o sistema de direito positivo, pois o predicado jurídico somente pode ser atribuído àquilo que integre o sistema do direito posto. Ao proceder dessa maneira, alinhio o pensamento a grandes juristas como o austríaco Hans Kelsen e professor pernambucano Lourival Vilanova que assim escrevera:⁵ “[Os sistemas jurídicos...] Formam-se contendo lei interna (norma que estatue a fonte geradora de normas válidas. A validade (como reiteradamente sublinha Kelsen) é existência. Norma nula, por incongruência, desfaz a contraditoriedade. Se ‘não-*N*’ for nula, ela não é contraditória de ‘*N*’; sendo assim, norma nula é norma não-válida, norma inexistente. A relação lógico-formal não é potente para invalidar ‘*N*’ ou ‘não-*N*’, ou ambas. E, ainda, norma não é válida *per se*, mas é válida porque tem *relação de pertinência* a um dado sistema *S*, e tem essa relação porque proveio da fonte geratriz normativamente (o que exclui o costume como *puro fato*) estabelecida”.

Vigência, por sua vez, é termo que atribuo à norma que está apta para produzir seus efeitos, dessa maneira, será vigente uma norma ou (1) quando assim esteja prescrito em seu veículo introdutor, ou (2) quando transcorridos 45 dias de sua publicação (cf. Decreto-lei 4.707/1942, art. 1º); e, somente no caso das normas tributárias, (3) atendido o lapso mínimo determinado pelo princípio da anterioridade para cada espécie de tributo que se esteja a tratar.

2.3 Revogação e a chamada “revogação tácita”

O revogar faz-se sempre pela produção de uma norma, cuja função é inversa àquela regra que atribuiu vigência a outra, isto é, a prescrição revogatória é a *demarcação do termo limite da vigência de uma norma*. Da definição, já é possível perceber

5. Lourival Vilanova, *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, p. 29.

4. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário. Linguagem e Método*, p. 131. Destaqueei.

ber um importante desdobramento: apenas norma pode produzir os efeitos de revogação, porque cabe apenas ao texto jurídico produzir efeitos sobre si mesmo. Não será, portanto, o desuso ou qualquer outro motivo da realidade social que produzirá os efeitos próprios da revogação, como bem anota Lourival Vilanova:⁶ "(...) Norma somente por outra norma pode ser revogada, consoante o nível hierárquico de estruturação desse sistema. Insistimos nisso: sem o fato ser geratriz, sem tornar-se fato-jurídico, não produz norma válida revogatória de outra norma válida. Uma norma não revoga outra como relação meramente lógica, mas com a interposição de fato (condutas, ou atos, ou eventos), que, por isso, é fato jurídico, é fonte de direito, no sentido largo da expressão. Com isso, o sistema fecha a porta para o fato nuamente desprovido de normatividade. E obtém-se a homogeneidade deontica do que se acha no universo do juridicamente relevante".

Mas é importante que se diga: no direito brasileiro, somente há revogação expressa, isto é, somente pode uma norma determinar o lapso final de vigência de outra quando o fizer expressamente. Não só porque assim está escrito na ordem do art. 9º da Lei Complementar 95/1998 – *A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas* – como também porque o fato-jurídico a que o sistema atribui o efeito de revogação precisa ser construído em linguagem jurídica, isto é, enquanto fato jurídico, para que possa operar seus efeitos.

Que dizer então das disposições da Lei de Introdução do Direito Brasileiro que tratam da chamada *revogação tácita* em seu art. 2º, §§ 1º e 2º?

Já tratei, algumas linhas atrás, de como a norma jurídica, porquanto significação, é resultado de um trabalho de construção de sentido. Disse ainda que o trabalho árduo do intérprete do direito há de

buscar na multidão de enunciados prescritivos apresentados pelo ordenamento jurídico, aqueles cujas formulações sejam aptas a construir a norma jurídica em seu todo de significação deontica, isto é, deve-se formar o sentido *completo*, para que conheça o destinatário da norma a comando a ele prescrito.

Logo se observa que estes enunciados, muitas vezes, estarão dispersos no sistema em mais de um diploma normativo e não serão raras as vezes em que estes tenham diferentes graus hierárquicos no sistema. Nessa rede de normas que se multiplicam em velocidade assombrosa, não é de estranhar que existam, por vezes, mais de um enunciado sobre a mesma matéria e, também não tardará a constatar que não são raros os casos em que haverá prescrições em sentidos opostos.

O conflito entre diferentes enunciados prescritivos sobre uma mesma matéria (normas jurídicas em sentido lato) é um dos empecilhos com que se depara o intérprete no processo de construção de sentido. Mas o direito positivo, ante esta condição chamada também chamada *antinomia*, precisa de regras que, ante o inevitável confronto de enunciados prescritivos, possam determinar quais delas devem prevalecer para a construção de sentido de uma norma jurídica em sentido estrito.

Dentre essas normas de que tratamos, estão aquelas da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro, citadas linhas acima, e ora transcritas:

"Art. 2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

"§ 1º. A lei posterior revoga a anterior quando expressamente a declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

"§ 2º. A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

"§ 3º. Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência."

Foi com termo "revogação" empregado nos parágrafos do artigo, que o legislador insculpiu não mais uma previsão de norma revogadora – pois que só há espaço para aquela que o faça expressamente –, mas sim dois dos critérios que se deve adotar na escolha dos enunciados aptos à construção da norma jurídica em sentido estrito quando o uso de um inibir o outro.

Seguindo a sequência da Lei, percebe-se no § 1º a opção por critério temporal (posterioridade); no § 2º é possível perceber a escolha do critério da especialidade para solução dos problemas entre enunciados conflitantes. A esses dois critérios traçados, acrescente-se mais um, decorrente da própria condição de sistema que é dotado o direito positivo, o da hierarquia dos dispositivos.

A hierarquia dos dispositivos que introduzem normas jurídicas no sistema de direito positivo é condição indispensável à manutenção do sistema e seu bom funcionamento, tanto é assim que há mecanismos no próprio sistema que coíbem energeticamente atos que atentem contra a disposição hierárquica das normas atribuindo-lhes consequências tão graves quanto a inconstitucionalidade, ilegalidade ou nulidade.⁷ Surge a hierarquia dos veículos introdutivos normativos não só como mais um, mas o principal dentre os critérios úteis à escolha dos enunciados prescritivos que serão empregados na construção da norma jurídica em sentido estrito.

Entre esses critérios haverá de se eleger, pela condição própria de sistema adjudicada ao direito, uma ordem de prevalência entre eles para que se possa solucionar o conflito que poderia gerar a aplicação de um sobre o outro. A condição de sistema de proposições escalonadas que atribuo ao

7. Tácio Lacerda Gama, *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*, p. 157.

direito positivo faz com que o critério da hierarquia dos veículos introdutivos surja no topo das prescrições sobre a antinomia dos enunciados jurídicos. Em seguida, há de se discutir sobre qual, posterioridade ou especialidade, teria precedência sobre o outro. Voltando a atenção à disposição final do § 2º do já citado art. 2º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, percebemos que como a "*lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior*" há uma opção, no sistema, pela prevalência do critério da especialidade sobre a posterioridade.

Assim ordenados, os conflitos entre as normas jurídicas em sentido lato (os enunciados prescritivos utilizados para compor a norma jurídica em sentido estrito), também chamados impropriamente de *revogação tácita*, devem ser resolvidos pela aplicação sucessiva dos seguintes critérios: (1) hierarquia, (2) especialidade e (3) posterioridade.

3. A isenção

3.1 Fenomenologia das isenções

Paulo de Barros Carvalho a descrever a isenção como a *mutação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária*.⁸ Essa definição, já submetida à apreciação de juristas há bom tempo, tomo-a como mais uma premissa para o raciocínio que desenvolvo. Tendo assente que o enunciado isentivo é, assim, apenas mais um a dar contornos à norma jurídica em sentido estrito que impõe o tributo, duas conclusões são possíveis: (a) a isenção deve ser inserida no sistema pelo mesmo tipo de instrumento apto a instituir o tributo; (b) percebe-se que, com a produção de uma norma isentiva, ocorre a inserção de novo enunciado no sistema apontando em sentido contrário a outro que prescreve a co-

8. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 538.

6. Idem, *ibidem*.

brança do tributo, com o que o problema da isenção é um conflito entre enunciados prescritivos empregados na produção da norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo.

Tal conflito não pode ser resolvido com fundamento na hierarquia do sistema, isso porque, estivesse a norma isentiva acima do nível legal dos dispositivos da norma instituidora do tributo, não se está a tratar de isenção, mas de *imunidade*.⁹ Fosse o enunciado isentivo posto por norma de hierarquia infralegal, estaria ele mesmo a infringir o princípio da legalidade tributária segundo o qual a instituição e alteração da norma jurídica tributária em sentido estrito somente pode ser feita por meio de veículo introdutor com patamar de lei (Lei Complementar ou Lei Ordinária, conforme a Constituição prescrever para o tributo de que se esteja a tratar). Tanto é assim que, mesmo quando a isenção for “*derivada de contrato*”, seu fundamento será sempre a lei que prescreva “*as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração*” conforme a redação do art. 176 do Código Tributário Nacional.

Seguindo a ordem de precedência a ele está o critério da especialidade que prescreve ser aplicável o enunciado mais específico, em detrimento do geral, mesmo quando este for posterior ao primeiro. Não resta dúvidas de que o enunciado isentivo, sendo parte “*mutilada*” em relação ao todo sobre o qual pode recair o tributo é sempre mais específico.

Portanto, do conflito entre o enunciado que, a título de exemplo, prescreve que ser objeto de tributação a renda, há de prevalecer aquele outro que exclua as receitas derivadas de um certo tipo de rendimento.

9. Ainda que as palavras do texto legal, como no art. 195, § 7º, da Constituição da República, possam sugerir o contrário. Além disso, a imunidade tolhe não a regra-matriz de incidência tributária, mas a norma de competência.

3.2 Dividir para melhor conhecer, a classificação e o CTN

Os preceitos isentivos formam enorme conjunto, numeroso a ponto de dificultar seu manejo e compreensão sistemática. Portanto, impõe-se ao seu manejo o emprego de uma classificação, que permita melhor isolar grupos e conhecer dos regimes jurídicos correspondentes.

São muitas as classificações que se encontra no seio da doutrina e no linguajar da jurisprudência, para os fins deste trabalho, penso ser mais oportuno desenvolver o esforço classificatório considerando dois critérios aos quais o sistema jurídico tributário brasileiro atribui relevância (cf. CTN, arts. 176 a 179): (1) se há, ou (2) não, condições que o sujeito deve cumprir para que seja beneficiado pela isenção e; (a) se há, ou (b) não, um limite demarcado no tempo para que o benefício da isenção tenha seu término.

Como resultado dos cortes epistemológicos que se faz no todo das isenções, haverá a formação de quatro classes, que podem ser assim descritas: aquelas que, outorgadas incondicionadamente, (1.a) têm tempo de duração predeterminado e (1.b) as que não tenham data de término demarcada; de outro lado estarão aquelas que, sendo outorgadas apenas após a satisfação de determinadas condições pelo sujeito, (2.a) são concedidas por prazo determinado e aquelas que são concedidas por tempo indeterminado (2.b).

3.3 Do espírito, intangível, à letra morta, palpável: o despacho que reconhece a isenção

Classificar as isenções foi etapa necessária para que possamos compreender o alcance da disposição do art. 179 do Código Tributário Nacional:

“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade ad-

ministrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

“§ 1º. Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

“§ 2º. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

Percebe-se que não basta que o sujeito implemente as condições descritas na norma de isenção, é preciso, além disso, que uma autoridade competente para tanto registre na linguagem apropriada e seguindo o procedimento prescrito para tanto que o sujeito implementou aquelas condições. É essa a forma que o sistema prescreve para que ingresse, na realidade jurídica, o fato jurídico suficiente ao desencadeamento da isenção condicionada.

A diferença que há, em relação à fenomenologia da isenção condicionada em relação à isenção incondicionada é que, nesta última o obstáculo ao emprego do enunciado tribuante na composição da regra-matriz de incidência tributária deriva da tão só da especificidade do texto legal. Já nas isenções concedidas mediante o adimplemento de uma determinada condição, sua efetivação depende da produção de um instrumento normativo (o despacho) a inserir o enunciado mais específico impedindo a formação da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária em face do contribuinte que satisfaz as condições necessárias ao gozo da isenção.

É oportuno lembrar que a atividade da autoridade administrativa não se quadra entre aqueles atos denominados pela dou-

trina administrativista como *discricionários*, mas àqueles *vinculados*. Deve então a autoridade emitir o ato tão logo esteja devidamente provado o adimplemento dos requisitos à isenção. Em não assim procedendo, poderá o interessado buscar a tutela judicial cuja decisão, têm entendido os tribunais, poderia suprir a falta desse despacho quando de maneira injustificada fosse recusada sua produção.¹⁰

4. O fim de uma isenção

Sendo norma, a isenção também está sujeita a ter demarcado seu lapso final de vigência pela produção de norma revogadora. Justamente em virtude da premissa conceitual que firmamos, sendo a isenção um dos vários enunciados que compõem a norma que institui o tributo, sua revogação – tal como sua instituição – deve seguir a todas as regras que disciplinem a competência tributária para a instituição do tributo em questão. Dito de outro modo: revogar isenção é uma forma de alcançar situação antes não atingida, tanto quanto o é a produção de enunciado que institua tributo novo.

Mas há, ainda alguns importantes aspectos, decorrentes da fenomenologia das isenções e de limitações do sistema jurídico brasileiro ao poder de instituir tributos, que fazem da revogação das isenções assunto a merecer atenção mais detalhada.

4.1 A revogação das isenções incondicionadas e os limites do direito posto

As isenções incondicionadas, tanto aquelas concedidas por tempo certo como aquelas concedidas por tempo indeterminado – tomo a liberdade de agrupá-las neste instante –, caracterizam-se pela presen-

10. A esse respeito, interessante a leitura da decisão do Ministro Castro Meira nos autos em julgamento de caso semelhante no STJ (RE:sp 576.394).

ça de um dispositivo útil à composição da regra-matriz de incidência tributária que, por especial, prevalece sobre os demais que imponham o tributo.

A revogação atinge o texto de maneira direta e a norma jurídica em sentido estrito de forma indireta. Assim, quando revogado o enunciado das isenções incondicionadas, retira-se um dentre os vários enunciados úteis à composição da regra-matriz de incidência tributária e, com isso, está-se a modificá-la.

Afirmo, algumas linhas atrás, que a revogação da isenção, assim como sua instituição, é derivada da competência tributária e, portanto, está submetida às regras de instituição, modificação e revogação de tributos postas pela Constituição da República e também pelo Código Tributário Nacional. Nesses diplomas, dentre as várias regras que prescrevem, observa-se o limite objetivo da anterioridade que pode submeter os tributos, antes de que as regra-matrizes tributárias possam produzir seus efeitos, à espera de: (1) prazo de 90 dias a partir da publicação do diploma normativo; (2) prazo de um exercício a partir da publicação do texto legal; (3) o cúmulo destes dois prazos ou; (4) nenhum deles. Isso, de acordo com as normas que prescrevem a competência para instituir, modificar ou extinguir esse ou aquele tributo.

Se a revogação da isenção equivale em tudo à qualquer outra produção de enunciado que modifique a regra-matriz de incidência, terá ela de obedecer à regra de anterioridade prescrita para aquele tributo pela norma de competência tributária porquanto *sempre* será uma majoração ou instituição de tributo.

É esse o comando que pode ser lido no art. 178 do Código Tributário Nacional "Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104".

Por sua vez no mencionado art. 104, III, assim está disposto:

"Art. 104. 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 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 artigo 178."

Mas a obediência ao limite objetivo da anterioridade tributária deveria ocorrer ainda que não houvesse a posituação destas prescrições no Código Tributário Nacional. Isso porque, a revogação de isenção é, assim como sua instituição, manifestação da competência tributária e, portanto, está ela sujeita à todas as regras prescritas pela Constituição da República.

4.2 Isenções condicionadas e o problema das normas individuais produzidas

As isenções condicionadas apresentam uma peculiaridade em relação às isenções incondicionadas, como tive a oportunidade de afirmar no item 4.1: nelas, há necessidade da produção de norma individual (o despacho do art. 179) para que a isenção possa gerar o efeito de afastar a incidência do tributo para um determinado sujeito.

É por isso que, ao prescrever a obediência ao limite objetivo da anterioridade quando da revogação da isenção, o art. 178 do Código Tributário Nacional as excepcionou:

"Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, ob-

servado o disposto no inciso III do art. 104" (destaquei).

A redação que excepciona, mas não completa, levanta dúvidas: as isenções, concedidas mediante condição e por tempo determinado estão sujeitas ao princípio da anterioridade? E aquelas condicionadas, mas concedidas por tempo indeterminado?

4.3 Revogação de isenção condicionada e por tempo indeterminado

O já mencionado art. 178, antes de 7 de janeiro de 1975 tinha a seguinte redação:

"Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104".

Com a edição da Lei Complementar n. 24, de 1975, o termo conector inclusivo "ou" foi substituído pelo conector aditivo "e" e assim encontra sua atual redação. A dúvida então é se a revogação de isenção condicionada, mas por tempo indeterminado, abrangida pelo disjuntor inclusivo "ou", mas não pelo conjuntor "e", estaria ou não englobada na exceção prevista e, assim, sujeita à revogação a qualquer tempo desde que obedecida a anterioridade e demais princípios que instruem a competência tributária.

A questão ganha fôlego com a edição da Súmula 544 pelo STF, em 3 de dezembro de 1969, quando os ministros deixaram consignado o seu entendimento de que "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

Sem tecer palavra alguma quanto ao caso das isenções dadas por tempo indeterminado, mas tão somente quanto à condição onerosa, a Súmula não responde à dúvida.

A nova redação, com o "e" inclusivo sugere que os requisitos são cumulativos,¹¹ isto é, que pode a isenção ser revogada livremente desde que observadas as regras decorrentes da competência tributária, especialmente naquilo que diz respeito à anterioridade tributária.

Penso que esta interpretação é a acertada, ainda que observado o problema pelo prisma da redação anterior, isso porque admitir que uma isenção não pudesse ser revogada livremente seria fazer com que um enunciado infraconstitucional contrariasse um enunciado constitucional, ferindo um dos pilares sobre o qual se sustenta todo o sistema de direito positivo que é aquele da hierarquia dos veículos introdutórios.

Diz-se isso porque a norma de competência prescreve ser permitido ou obrigatório a um sujeito instituir um tributo definido na Constituição da República e, assim, tanto a obrigação como a permissão dessa conduta são veiculados por enunciados constitucionais. A norma jurídica em sentido lato da isenção ocupa a posição hierárquica infraconstitucional no direito brasileiro. É, portanto, derivada da norma de competência e, portanto, deve ater-se aos limites que ela prescreve.

A isenção, como já aponte, prescreve uma proibição de que se faça a incidência do tributo quando diante de uma situação como aquelas descritas. Não é norma de competência para instituição de normas gerais e abstratas sobre tributos, mas tão só para as normas individuais e concretas que documentam protocolarmente a incidência dos tributos. É, portanto, dirigida à competência dos sujeitos encarregados da aplicação da norma tributária geral e abstrata o a e não aos sujeitos encarregados de produzir os enunciados que devem servir à produção da regra-matriz de incidência tributária.

11. Os tribunais pátrios vinham e vêm posicionando-se nesse sentido, a exemplo as decisões do STJ nos REsp 575.806-PE (11.9.2007) e REsp 48.735-SP (10.6.1997).

A antinomia entre o enunciado da isenção por tempo indeterminado, prescrito por enunciado de hierarquia infraconstitucional, e a obrigação ou permissão prescritas pela norma de competência, com assento constitucional, deve ser resolvida em favor das últimas pelo já mencionado critério da hierarquia dos veículos introdutórios, que é preceito fundamental em qualquer ordenamento jurídico, ainda que não encontre expressa sua formulação nos textos de direito positivo que formam o ordenamento.

Dessa forma, é possível concluir que a revogação da isenção que tenha sido concedida de forma condicionada, mas por tempo indeterminado não se quadra na exceção prevista pelo art. 178 do Código Tributário Nacional. Ainda que não houvesse tal dispositivo, o sistema do direito positivo brasileiro, em razão de ter na Constituição Federal os enunciados que autorizam ou obrigam a instituição de tributos não poderia admitir que um enunciado infraconstitucional impedisse a eficácia jurídica da norma que outorga competência tributária às pessoas públicas constitucionais.

4.4 Revogação de isenção condicionada e por tempo determinado

A isenção, quando outorgada pela lei como condicionada e por prazo certo, se processa segundo os trâmites do art. 179 do Código Tributário Nacional. É, normalmente, efetivada com a emissão do despacho administrativo que, como teve a oportunidade de descrever algumas linhas acima, é veículo introdutor de normas individuais que prescrevem a isenção pelo tempo legalmente predeterminado e para aquele sujeito.

Quando é revogado o enunciado isentativo que serve de fundamento à essa isenção, é alterada a norma geral e abstrata que institui o tributo, a regra-matriz de incidência tributária, que passará a ser composta por outros enunciados que permanecem no

sistema e prescrevem a incidência do tributo com outros contornos, estes, necessariamente mais amplos do que aqueles de quando vigente a norma jurídica em sentido lato que prescrevia a isenção. Até aí, não falo nada novo.

Mas se voltar a atenção à peculiaridade da fenomenologia da isenção condicionada, logo vê-se que a norma que produz o efeito da isenção não é aquela geral e abstrata, mas a individual, derivada do reconhecimento pela autoridade competente do preenchimento das condições necessárias. Revogada a norma geral e abstrata, revogar-se-ia também aquelas normas postas pelos despachos de que fala o art. 179 do Código Tributário Nacional!

Penso que não.

Essas normas, consubstanciadas em um ato jurídico perfeito – no sentido de acabado sem vícios em seu procedimento – quadram-se na hipótese prevista na Constituição da República, mais precisamente na situação prescrita em seu art. 5º, XXXVI: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Haveria então o conflito dos enunciados entre os enunciados que formam a norma geral e abstrata “recomposta” – que implica juridicamente a tributação da situação antes reconhecida como isenta – e das normas individuais que se mantêm no sistema não pela sua própria hierarquia – que é infralegal –, mas em razão da posição constitucional – e, portanto, superior à posição legal do ato revogatório – daquele dispositivo que garante que a lei nova preservará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Resolve-se assim o problema do direito adquirido à isenção outorgada por prazo certo e mediante o atendimento de condição, por todo o prazo.

Ao fim

Foi longo, mas proveitoso, o caminho empreendido pelo pensamento até estas li-

nhas que tem a pretensão ser a síntese de tudo quanto foi até aqui traçado. É chegada a hora de apresentar os resultados da pesquisa com a objetividade que o título da última sessão reclama, mas com a seriedade e rigor que as páginas que precederam exigem.

Passo então a enumerar as conclusões a que chega este texto:

1. A isenção é enunciado prescritivo que restringe um dos critérios da regra-matriz de incidência de maneira a inibir, por completo, a percução tributária sobre uma situação que especifique. Nas isenções condicionadas, esse obstáculo é posto por meio de despacho da autoridade competente, segundo prescreve o art. 179 do Código Tributário Nacional.

2. A revogação é o meio pelo qual uma norma em sentido estrito tem seu marco final de vigência demarcado no tempo. É também sempre expressa, não havendo hipótese de demarcação final de vigência de outra forma. Com isso, a chamada revogação tácita é, em verdade, um conflito de enunciados que é resolvido segundo as regras de harmonização e solução de conflitos prescritas pelo próprio sistema.

3. Assim, a revogação de isenção concedida de forma incondicionada (tanto por prazo certo como por tempo indeterminado) deve obedecer à todas as regras prescritas pela norma de competência tributária, inclusive aquelas que disponham sobre a anterioridade tributária, devendo transcorrer o lapso necessário para que as situações antes tidas por isentas possam ser novamente objeto de incidência tributária.

4. A revogação da isenção concedida mediante o adimplemento de condição, mas por prazo indeterminado, não se quadra na exceção do art. 178 do Código Tributário Nacional, mesmo antes da reforma de sua redação pela Lei Complementar 24, de 1975. Isso porque não pode o despacho se opor à norma de competência tributária que tem patamar constitucional e não poderia ter o seu modal deontico comprometido por norma infralegal. Portanto, devem

ser aplicadas as mesmas regras da revogação de isenção concedida de forma condicionada quando de sua revogação.

5. A revogação da isenção concedida mediante o adimplemento de condição, mas por prazo determinado, não atinge as normas individuais que se mantêm no sistema em virtude da proteção dada pela constituição ao ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI).

6. Dessa forma, enquanto perdurar o prazo definido na norma individual que reconhece o adimplemento da condição, não poderá ser a situação ali reconhecida como isenta ser objeto de tributação, ainda que revogada a norma fundante da isenção em momento anterior ao prazo.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. São Paulo, Lejus, 1998.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo, Malheiros Editores, 2001.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo, Noeses, 2010.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2007.
- _____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo, Noeses, 2010.
- _____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo, Saraiva, 2009.
- _____. “Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* 33/142-168. São Paulo, Dialética, jun./1998.
- FIGUEIREDO, Lúcia Vale. “Imunidades e isenções tributárias”, in *Estudos de Direito*

Tributário. São Paulo, Malheiros Editores, 1996.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária – Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo, Noeses, 2009.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo, Martins Fontes, 2007.

_____. *Validez y Eficacia del Derecho*. Buenos Aires, Astrea, 2005.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isonções Tributárias*. São Paulo, Dialética, 1999.

_____. “Exclusão do crédito tributário”, in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) *Curso de Especialização em Direito Tri-*

butário – Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

MOUSSALLEM, Târek Moysés. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo, Noeses, 2005.

OST, François. *O Tempo do Direito*. Bauru, EDUSC, 2005.

POPPER, Karl. “Dois tipos de definições”, in MILLER, David (org.). *Popper – Textos Escolhidos*. Rio de Janeiro, Contraponto, 2010.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo, Ed. RT, 2000.

_____. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo, Noeses, 2005.

ESTUDOS & COMENTÁRIOS

O ALCANCE DA NORMA JURÍDICA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA QUE IMUNIZA O LIVRO

LUIZ GUSTAVO SANTANA DE CARVALHO*

Mestrando em Direito Tributário na USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Professor no Curso de Especialização *lato sensu* em Direito Tributário da Faculdade de Direito Damásio de Jesus. Professor-Monitor no Curso de Especialização *lato sensu* em Direito Tributário da USP. Ex-Procurador Chefe Fiscal do Município de Maceió/AL. Ex-Procurador Geral do Município de Marechal Deodoro/AL. Graduado em direito pela Universidade Federal de Alagoas. Advogado.

1. Introdução. 2. A norma jurídica: 2.1 Concepção normativa do direito e a validade das normas jurídicas; 2.2 A construção da norma jurídica. 2.3 A norma jurídica tributária. 3. As imunidades tributárias: 3.1 Natureza jurídica e conceito das imunidades tributárias; 3.2 O valor na norma jurídica imunizante; 3.3 O papel da lei complementar; 3.4 Interpretação das normas imunizantes. 4. A imunidade do livro: 4.1 Considerações gerais; 4.2 O sentido do signo “livro”; 4.3 A jurisprudência do STF. 5. Conclusões.

1. Introdução

Problema recorrente da comunicação é a vaguidade ou a ambiguidade dos termos e/ou expressões da língua, ou seja, dos signos. E o direito positivo (e seus subsistemas), tomado como fato comunicacional e materializado num corpo de linguagem escrita,¹ não escapa desse problema. Seus enunciados prescritivos, e os termos ali contidos, aceitam interpretações diversas, respeitadas os respectivos limites lógico-sintáticos.

* lgcavalho@usp.br.

1. Cf. Gregório Robles, *O Direito como Texto: Quatro Estudos de Teoria Comunicacional do Direito* (trad. Roberto Barbosa Alvez), Barueri/SP, Manole, 2005.

O direito positivo se manifesta nos enunciados prescritivos dos diplomas legais (constituição, leis, decretos, sentenças, etc.), editados pelos agentes que o ordenamento jurídico elege e segundo procedimentos por ele definidos. E a linguagem do legislador é imprecisa. Em regra, as leis² são elaboradas sem a observância de qualquer rigor técnico-científico, especialmente no que diz respeito à sua redação, o que implica em não raras ambiguidades e/ou vaguidades terminológicas. É isto o que ensina Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

“(…) As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas

2. Este signo é aqui tomado como o produto da atividade típica do poder legislativo.