



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ADINE FERREIRA BEZERRA

**A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO INCONDICIONADA E O PRINCÍPIO DA
ANTERIORIDADE**

FORTALEZA/CE

2013

ADINE FERREIRA BEZERRA

**A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO INCONDICIONADA E O PRINCÍPIO DA
ANTERIORIDADE**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho.

FORTALEZA/CE

2013

ADINE FERREIRA BEZERRA

**A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO INCONDICIONADA E O PRINCÍPIO DA
ANTERIORIDADE**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial para obtenção do
título de bacharel em Direito.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos Cesar Cintra
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.
À minha família.

AGRADECIMENTO

Ao Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho, pela excelente orientação.

Aos professores participantes da banca examinadora Prof. Hugo de Brito Machado Segundo e Prof. Carlos Cesar Cintra pelo tempo, pelas valiosas colaborações e sugestões.

À minha família, por acreditar em mim.

Aos colegas da turma, pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas.

“Toda vitória é alcançada com luta e sofrimento; porém, a luta passa, o sofrimento é apenas temporário, mas a vitória que se consegue permanece.”

James Allen

RESUMO

Esta monografia trata da aplicação do Princípio Constitucional da Anterioridade Tributária na revogação de isenções não onerosas. Faz uma apreciação do posicionamento de cada autor estudado e também do posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito da possibilidade de aplicação do princípio da anterioridade no momento da revogação da norma isentiva de um tributo. Pondera os diferentes conceitos e classificações de isenção dos doutrinadores brasileiros. O presente trabalho ainda visa estudar o princípio da anterioridade nas diversas constituições federais brasileiras, diferenciando-o do princípio da anualidade e também do princípio da não surpresa, analisando ainda os benefícios causados aos sujeitos passivos. O trabalho tem ainda o objetivo de analisar qual o entendimento correto (doutrinário ou jurisprudencial), de acordo com o disposto na Constituição Federal de 1988, da aplicação das regras da anterioridade quando for revogada uma lei isentiva. O presente trabalho desenvolve-se a partir de dois tipos de pesquisas: bibliográfica-doutrinária e jurisprudencial.

Palavras-chave: Revogação. Isenção. Princípio da Anterioridade.

ABSTRACT

This monograph discusses about the application of the Constitutional Principle of the Tributary Anteriority on revocation of not onerous exemption. Makes an assessment of the positioning of each author studied and also the positioning of the Supreme Court regarding the possibility of applying the principle of anteriority at the time of revocation of a norm of tax exemption. Ponder the different concepts and classifications of exemption Brazilian indoctrinators. This work also aims to study the principles of anteriority in various Brazilian federal constitutions, differentiating it from the principle of annuality and also the principle of no surprise, still analyzing the benefits caused to taxpayers. The work still has to analyze what the correct understanding (doctrinal or jurisprudential), in accordance with the provisions of the Federal Constitution of 1988, the application of the rules of anteriority when is revoked a exemption law. The present work is developed from two types of studies: literature-doctrinal and jurisprudential.

Keywords: Revocation. Exemption. Principle of Anteriority .

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal Brasileira de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário de Justiça
DL	Decreto-lei
EC	Emenda Constitucional
Ed.	Edição
ICMS	Imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPVA	Imposto sobre propriedade de veículos automotores
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
ISSQN	Imposto sobre serviço de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
P.	Página
LC	Lei Complementar
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	ISENÇÃO	14
2.1	Definição	14
2.2	Diferenças entre isenção e imunidade.....	16
2.3	Classificação	17
2.3.1	<i>Quanto à forma de concessão</i>	17
2.3.2	<i>Quanto à natureza</i>	18
2.3.3	<i>Quanto ao prazo</i>	18
2.3.4	<i>Quanto à área</i>	18
2.3.5	<i>Quanto aos tributos que alcançam</i>	19
2.3.6	<i>Quanto ao elemento com que se relacionam</i>	19
2.3.7	<i>Autônomicas e Heterônomas</i>	20
3	PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	22
3.1	Conceito	22
3.1.1	<i>Princípio da anterioridade do exercício financeiro</i>	22
3.1.2	<i>Princípio da anterioridade nonagesimal</i>	23
3.2	O Princípio da anterioridade e o princípio da não surpresa	24
3.3	O Princípio da anterioridade e o princípio da anualidade	24
3.4	Correção monetária, antecipação de prazo de recolhimento, redução de desconto no pagamento de tributos e princípio da anterioridade	28
3.5	Exceções ao princípio da anterioridade	28
3.5.1	<i>Exceções ao princípio da anterioridade anual</i>	28
3.5.2	<i>Exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal</i>	29
4	A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	31
4.1	Revogação expressa e Revogação tácita	31
4.2	Revogação de isenções	32
4.2.1	<i>Revogação de isenções onerosas</i>	32
4.2.1.1	<i>Revogação de isenções onerosas por prazo certo</i>	32
4.2.1.2	<i>Revogação de isenções onerosas e por tempo indeterminado</i>	33

4.2.2	<i>Revogação de isenções não onerosas</i>	34
4.2.2.1	<i>Entendimento do Supremo Tribunal Federal</i>	34
4.2.2.2	<i>Posição da doutrina</i>	35
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
6	REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

No ordenamento jurídico brasileiro foram introduzidos diversos princípios constitucionais, entre eles o princípio da anterioridade, que recebe especial foco no presente trabalho. O referido princípio tem como objetivo, trazer maior segurança ao sujeito passivo, que poderá planejar melhor as suas finanças. Esse princípio constitucional visa proteger o contribuinte de ser surpreendido com o aumento de carga tributária.

Ocorre que, a doutrina e a jurisprudência apresentam entendimentos divergentes de quando deve ou não ser aplicado o princípio da anterioridade.

O presente trabalho visa analisar o posicionamento dos doutrinadores e do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação do princípio da anterioridade na revogação de uma norma isentiva, para, ao fim, ponderar qual posicionamento está mais próximo ao que foi disposto na Constituição Federal de 1988.

A doutrina, em sua grande maioria, tem entendimento totalmente diferente ao do STF, enquanto este entende não ser obrigatória a aplicação do referido princípio constitucional, quando da revogação, aquela defende que deve ser aplicado o referido princípio sempre que for revogada a isenção de um tributo submetido a ele.

No meio da discussão entre os doutrinadores e o Supremo, está o contribuinte, que ainda não tem assegurada a segurança jurídica estabelecida pelo princípio da anterioridade no momento da revogação de uma isenção incondicionada.

No primeiro capítulo, far-se-á uma abordagem a respeito da isenção, suas diferentes definições pelos doutrinadores brasileiros, suas diversas classificações. Serão analisadas ainda as diferenças entre isenção e imunidade no ordenamento jurídico brasileiro.

No segundo capítulo, far-se-á uma análise do princípio constitucional da anterioridade tributária, conceituando-o e comparando-o aos princípios da anualidade e da não surpresa. Serão analisadas também os tributos que não estão submetidos a esse princípio constitucional.

Por fim, no terceiro capítulo abordará a revogação, explicando seus diferentes tipos (expressa e tácita). Serão também apresentados e analisados os

argumentos dos doutrinadores brasileiros e do Supremo Tribunal Federal a respeito da aplicação do princípio da anterioridade quando for revogada a norma isentiva de um tributo.

2 ISENÇÃO

2.1 Definição

Para a corrente clássica, apoiada por Rubens Gomes de Sousa e Rui Barbosa Nogueira, a isenção é um favor legal firmado na dispensa do pagamento do tributo devido, sendo o sujeito passivo desobrigado, por meio de dispositivo expresso em lei, de cumprir o dever jurídico de recolher o encargo. A referida corrente parte da idéia de que o fato jurídico ocorre, no entanto, o pagamento é dispensado por lei¹.

Essa definição foi rechaçada por Alfredo Augusto Becker, que afirmou estar correta apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção. Para o autor:

A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência da relação jurídica tributária. Por sua vez, as hipóteses não enquadráveis dentro da hipótese de incidência da relação jurídica, explícita de isenção tributária, são precisamente as hipóteses de incidências de regras jurídicas implícitas de tributação. (BECKER, 2002, p. 306).

José Souto Maior Borges, (1969, p. 190) apoiado nos ensinamentos de Becker, também posicionou-se contra a doutrina clássica, informando que a incidência da norma isentante tem como contrapartida a não incidência da norma tributária, não ocorrendo, portanto, o nascimento do tributo. Para o autor, a isenção exclui a obrigação tributária, obstando o surgimento do fato gerador dessa obrigação.

Para Hugo de Brito Machado (2011, p. 229), a isenção “é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação.”

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 567) conceituou isenção a partir da diferença entre regras de comportamento e regras de estrutura. Segundo o tributarista, ambas possuem a mesma constituição interna: uma hipótese e uma consequência. Nas regras de conduta, a consequência é um comando voltado ao

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 562.

comportamento das pessoas. Enquanto nas regras de estrutura, o mandamento atinge outras normas, não atingindo diretamente a conduta.

Para o referido autor, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária. Trata-se, assim, de uma norma de estrutura que pode interferir na norma de incidência por diversas formas: pela hipótese, atingindo o critério material (pela desqualificação do verbo ou pela subtração do complemento), espacial ou temporal; ou pelo conseqüente, atingindo o critério pessoal (pelo sujeito ativo ou pelo sujeito passivo) ou quantitativo (pela base de cálculo ou pela alíquota).

Nos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional, a isenção é estabelecida, determinada e delimitada, sendo abordada como uma exceção feita por lei à regra jurídica de tributação².

O CTN dispõe, em seu art. 176, que a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares, contrariando o princípio da uniformidade dos tributos federais. No entanto, há doutrinadores que admitem a legitimidade dos incentivos fiscais para o desenvolvimento regional.³

O artigo 177 estabelece que, salvo se a lei determinar o contrário, a isenção não é extensiva às taxas e contribuições de melhoria, nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

² Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

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.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua 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.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 231.

A redação do art. 178 do CTN institui que, exceto quando for concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, a isenção poderá ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no art. 104, III, do CTN⁴. O referido artigo será analisado posteriormente no capítulo A Revogação de Isenção e o Princípio da Anterioridade.

Por sua vez, o art. 179 determina que se a isenção não for requerida em caráter geral, o contribuinte deverá requerer à autoridade administrativa e comprovar que preenche os requisitos necessários para sua obtenção, sendo a isenção efetivada mediante despacho administrativo. Ressalte-se que, segundo o art. 179, § 2º, esse despacho não gera direito adquirido, devendo ser revogado de ofício pela autoridade administrativa quando o interessado não satisfizer ou cumprir os requisitos necessários para a sua concessão.

Constata-se com o art. 179 que a isenção pode ser concedida em caráter geral (decorre diretamente de lei) ou específico (concedido mediante despacho administrativo).

O despacho administrativo que defere o pedido de isenção tem natureza declaratória. Ele apenas reconhece a incidência da norma isentiva ou que as condições de fato configuram hipótese de incidência da norma.

2.2 Diferenças entre isenção e imunidade

Isenção se distingue da imunidade pela sede jurídica. Toda previsão de imunidade arraiga em norma presente na Constituição, impedindo a incidência da lei ordinária de tributação. Por sua vez, a previsão de intributabilidade que estiver abaixo da Constituição, seja instituída por lei complementar ou por lei ordinária, é uma isenção. Enquanto a isenção dá-se no plano infraconstitucional, configurando

⁴ 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.

não-incidência legalmente qualificada, a imunidade é ente eminentemente constitucional, sendo não-incidência constitucionalmente qualificada⁵.

Segundo Souto Maior Borges (1969, p. 190), a imunidade pré-exclui a criação de regras jurídicas de tributação, enquanto a isenção subtrai do campo de incidência da tributação, a pessoa ou o bem isento.

Para Hugo de Brito Machado (2011, p. 230), o que distingue, em essência, isenção de imunidade é a posição desta em um plano hierárquico superior, por ser estabelecida em norma residente na Constituição, corporificando princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a orientar o intérprete, que quando buscar o sentido e o alcance da norma imunizante, não poderá ficar preso à sua literalidade.

Em razão disso, por mais que na própria Constituição esteja escrito que determinado caso consistir em isenção, este caso será de imunidade. E se uma lei referir-se a hipótese de imunidade, na verdade a hipótese será de isenção.

2.3 Classificação

O professor Hugo de Brito Machado classifica as isenções da seguinte forma:⁶

2.3.1 Quanto à forma de concessão:

a) Absolutas ou em caráter geral: são isenções que decorrem diretamente da lei. Não dependem de requerimento do interessado e nem de qualquer ato administrativo.

b) Relativas ou em caráter específico: são concedidas por meio de lei, no entanto são efetivadas mediante despacho da autoridade administrativa com o requerimento do interessado, devendo este comprovar o preenchimento das condições e dos requisitos previstos em lei ou contrato para a sua concessão.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 854.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *op. cit.*, p, 234.

2.3.2 Quanto à natureza:

a) Onerosas ou condicionadas: são as que dependem do cumprimento de certos requisitos por parte do interessado para que sejam concedidas. Por exemplo: instalar em determinado local uma indústria que empregue um certo número de pessoas.

Segundo Amaro (2011, p. 315), geralmente, esse tipo de isenção é concedido por prazo certo, sendo qualificadas como isenções temporárias.

b) Simples ou incondicionadas: não há imposição de condições aos interessados para a concessão, ou seja, não importam ônus algum para o beneficiário.

2.3.3 Quanto ao prazo:

a) Por prazo indeterminado: nesse tipo de isenção, a lei que a instituiu não possui em seu texto qualquer referência à limitação do prazo que o sujeito passivo terá direito à isenção. No entanto, isso não significa que ela pode ser perpétua e que não pode ser revogada.

b) Por prazo certo: a lei determina o prazo de concessão do benefício. Esse tipo de isenção tem origem contratual. O sujeito passivo e o sujeito ativo pactuam no sentido de o primeiro desenvolver determinadas atividades no território do segundo, visando o crescimento da economia local ou regional.⁷

2.3.4 Quanto à área:

a) Amplas: são as que têm prevalência em todo o território da entidade tributante.

b) Restritas ou Regionais: Possui prevalência apenas em parte do território da entidade tributante.

Deve-se lembrar que é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em

⁷ HARADA, Kiyoshi, Isenção por prazo certo e os efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo, 28 de janeiro de 2006. Disponível em <<http://www.haradaadvogados.com.br/getArq.asp?OperId=354>>.

relação à Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento do outro. Entretanto, de acordo com o art. 151, I, da CF, admite-se a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

Ressalte-se ainda que o art. 176 do Código Tributário Nacional dispõe que a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

2.3.5 Quanto aos tributos que alcançam:

a) Gerais: abrangem todos os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria).

b) Especiais: abrangem apenas os tributos especificados na lei.

Souto Maior Borges (1969, p. 271) alega que a isenção instituída a determinado imposto é especial. Também é especial a isenção apenas de impostos, mantida a obrigação do pagamento de taxas ou contribuições de melhoria.

2.3.6 Quanto ao elemento com que se relacionam:

a) Objetivas ou reais: são as isenções concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerado, ou seja, em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação.

Amaro (2011, p. 315) afirma que nas isenções objetivas, a lei que concede leva em conta peculiaridades da própria situação material (por exemplo, trata-se de produto "x", que, por tais ou quais razões de política fiscal, não se quer tributar).

Para José Souto Maior Borges (1969, p. 252), a isenção objetiva configura hipótese de não-incidência, transformando o fato concreto (que seria o fato gerador da obrigação tributária, caso não houvesse a isenção) em fato não tributável, fato não sujeito a tributação ou fato isento.

b) Subjetivas: são concedidas em função de condições pessoais de seus destinatários, ou seja, os que seriam os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Segundo Amaro (2011, p. 315), nessa espécie de isenção, a lei que a concede considera a condição pessoal do indivíduo (pessoa física ou jurídica) ligado à situação material (por exemplo, trata-se de uma pequena empresa, de uma pessoa física aposentada ou idosa).

c) Objetivo-subjetivas ou mistas: são concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado, quanto em função das condições pessoais de seus destinatários.

2.3.7 Autônomicas e Heterônomas:

a) Autônomicas: são concedidas por lei da própria pessoa jurídica tributante, titular da competência de instituir e cobrar o referido tributo.

Regra geral, as isenções são concedidas por lei da própria pessoa jurídica que instituiu o tributo.

b) Heterônomas: são concedidas através de lei de pessoa jurídica distinta daquela que possui a competência para instituir e cobrar o tributo a que se refere.

A Constituição de 1967, em seu art. 19, § 2º, autorizava a União a conceder isenção de impostos municipais e estaduais, por meio de lei complementar.

A Constituição Federal de 1988, ao contrário, vedou expressamente à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios (art. 151, III).⁸

No entanto, existe uma exceção à vedação de concessão de isenção heteronômica expressamente previstas na Constituição atual. A referida exceção encontra-se no artigo 155, § 2º, XII, “e”, que autoriza à União a excluir da incidência do ICMS (tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal), por meio de lei complementar, serviços e outros produtos exportados para o exterior.

⁸ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

O art. 41, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias preservou os direitos adquiridos referentes às isenções sob condição e com prazo certo concedidas sob a Constituição de 1967.

3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

3.1 Conceito

Direito justo pressupõe princípio, que são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Princípio cria uma medida uniforme, sendo que o exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial a todos que são compreendidos por ele. A orientação por princípios desobriga o legislador do dever de prever e regular todas as possíveis situações, ajudando a evitar lacunas.⁹

No presente capítulo analisaremos o princípio constitucional da anterioridade tributária.

A Constituição Federal hospeda comandos principiológicos, que servem como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, atuando como limitações constitucionais ao poder de tributar¹⁰.

Entre esses princípios, encontra-se o princípio da anterioridade, que é exclusivamente tributário. Este princípio assegura ao contribuinte um intervalo, entre a instituição do tributo e sua incidência, podendo ser de um ano a poucas horas¹¹.

O princípio da anterioridade é resultante do princípio da segurança jurídica, tendo em vista que evita a surpresa do contribuinte com a instituição ou aumento do tributo no mesmo exercício financeiro da lei que o criou ou majorou¹².

3.1.1 Princípio da anterioridade do exercício financeiro

O princípio da anterioridade encontra-se delineado no art. 150, III, “b” e “c”, da CF. Estabelece esse dispositivo:

⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA; Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 58.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 268.

¹² SOARES, Rachel Neves. **O princípio da anterioridade tributária e a revogação de isenções incondicionadas**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 96, jan 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10985&revista_caderno=26>

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

[...]

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

[...]

A alínea “b” diz respeito ao princípio da anterioridade do exercício financeiro ou anterioridade anual. Deve-se atentar para o fato que a regra não diz respeito à vigência da lei, mas só à publicação. De acordo com o referido princípio, a lei que cria ou aumenta um tributo somente poderá produzir efeitos em um ano, se ela tiver sido publicada no ano anterior.

Acontece que se uma lei fosse criada em 31 de dezembro, ela já poderia ser aplicada em 1º de janeiro do ano seguinte, não oferecendo, desse modo, segurança jurídica ao contribuinte. Ives Gandra Martins (1992, p. 140), abordou o assunto afirmando que:

Sem a irretroatividade, a anterioridade seria inútil, posto que uma lei criada em 31 de dezembro poderia ser aplicável em 1º de janeiro, isto é, 24 horas depois, sem falar na utilização do expediente, já com foros de tradição em nosso país, de se produzir uma lei em pleno mês de janeiro, publicando-a no dia 31 de dezembro, com o curioso recurso de se atrasar a veiculação do Diário Oficial.¹³

Portanto, verifica-se que o princípio da anterioridade anual não protege totalmente o contribuinte de ser surpreendido com o aumento da carga tributária. Em razão disso, em 2003, a Emenda Constitucional nº. 42 acrescentou o princípio da noventena no ordenamento jurídico brasileiro.

3.1.2 Princípio da anterioridade nonagesimal

A Emenda Constitucional nº. 42/2003 inseriu a alínea “c” no item III do art. 150, determinando que fosse vedada a cobrança do tributo antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Essa é o princípio da anterioridade nonagesimal.

¹³ MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 140.

Antes da referida emenda constitucional, bastava a lei ser publicada até o dia 31 de dezembro do ano anterior ao de sua aplicação, que já se considerava respeitado o princípio da anterioridade financeira.

Acontece que esse entendimento transformava, em certos casos, o princípio da anterioridade em mera formalidade, sem assegurar que o contribuinte fosse surpreendido com o aumento da carga tributária.

A EC 42/2003 assegurou que o contribuinte não ficasse frustrado com os casos de aumentos por leis publicadas no final de ano, fazendo com que ele soubesse com antecedência e pudesse estruturar seus negócios para se adaptar ao aumento da carga tributária.

Ressalte-se que o princípio da anterioridade aplica-se apenas se a lei estiver criando ou aumentando um tributo. Caso a lei esteja extinguindo ou reduzindo tributo, ela produzirá efeitos imediatos.

No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro), conforme dispõe o art. 34 da Lei nº. 4.320/64. Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública.¹⁴ As matérias referentes ao exercício financeiro somente poderão ser modificadas por meio de lei complementar (CF, art. 165, § 9º, I).

A Constituição determina que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, também que seja observada a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo e a data em que passa a aplicar-se.

Sabbag (2011, p. 92) afirma que o princípio da anterioridade avoca a análise da eficácia da lei tributária. O plano eficaz da norma possui particularidades temporais que transmitem segurança jurídica ao destinatário do tributo, fazendo o destinatário saber o que o aguarda, no plano da tributabilidade. A anterioridade visa ratificar o sobreprincípio da segurança jurídica, evitando que o contribuinte seja surpreendido por uma cobrança inesperada.

O Supremo Tribunal Federal declarou que o princípio da anterioridade constitui garantia individual do contribuinte, não podendo ser suprimido por meio de emenda constitucional, por ser cláusula pétrea.¹⁵

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 143.

¹⁵ ADI 939/DF. Relator Ministro Sydney Sanches, 15.12.1993.

3.2 O Princípio da Anterioridade e o Princípio da Não Surpresa

O princípio da não surpresa é uma garantia prevista pela Constituição, que assegura que o contribuinte não seja surpreendido pelo aumento da carga tributária. Ele visa garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica.

O referido princípio além de proteger o contribuinte de atos que poderão ocorrer no futuro, também protege de atos que ocorreram no passado.

Alguns autores entendem que o princípio da anterioridade é sinônimo de princípio da não surpresa¹⁶. Entretanto, ele envolve três princípios: da legalidade, da anterioridade e o princípio da irretroatividade.

O referido princípio, por ser expressão da segurança jurídica, resultado da aplicação da legalidade, anterioridade e irretroatividade, deve ser aplicado tanto às leis quanto às decisões judiciais¹⁷.

Portanto, princípio da anterioridade não é o mesmo que princípio da não surpresa, mas sim uma das bases deste, juntamente com os princípios da legalidade e da irretroatividade.

3.3 O Princípio da Anterioridade e o Princípio da Anualidade

O princípio da anterioridade é sucessor do princípio da anualidade. Já este tem sua origem confundida com a própria legalidade, concretizando a autotributação: o soberano obtinha o consentimento dos súditos para a cobrança de tributos após justificar as suas necessidades. Essa cobrança vinculava-se aos gastos consentidos, por isso a autorização abrangia apenas o período a que se referiam os gastos. Desse momento se originou a vinculação do tributo ao orçamento: a autorização legislativa valia somente para o período do orçamento, conseqüentemente, era necessária nova autorização a cada novo lançamento. Essa autorização era relativa aos gastos esporádicos, ocasionais e temporários.¹⁸

¹⁶ MAZZA, Alexandre. **Anterioridade Tributária**. Disponível em <http://alexandremazza.com.br/site/index.php?acao=artigo&botao_id=23&acao_artigo=ver&id=7>

¹⁷ MANEIRA, Eduardo. **Matéria tributária não permite ativismo judicial**. São Paulo, 2012. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-17/eduardo-maneira-nao-espaco-ativismo-judicial-materia-tributaria>>

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 267.

A anualidade encontrava-se na proposta de Montesquieu, em seu livro “O espírito das Leis”, conforme se extrai do seguinte trecho:

Si la puissance législative statue, non pas d'année en année, mais pour toujours, sur la levée des deniers publics, elle court risque de perdre sa liberté, parce que la puissance exécutrice ne dépendra plus d'elle; et quand on tient un pareil droit pour toujours, il est assez indifférent qu'on le tienne de soi ou d'un autre. Il en est de meme si elle statue, non pas d'année en année, mais pour toujours, sur les forces de terre et de mer qu'elle doit confier à la puissance exécutrice.¹⁹

A Constituição francesa de 1791 foi a primeira a incluir expressamente a anualidade, determinando, em seu art. 1º do Título V, que as contribuições públicas deveriam ser deliberadas e fixadas a cada ano pelo corpo legislativo.²⁰

O princípio da anualidade surgiu no ordenamento jurídico brasileiro com a Constituição de 1946, no seu artigo 141, §34, 2ª parte, que exigia a prévia autorização orçamentária para que o tributo pudesse ser cobrado em cada exercício. Com base nesse princípio, a cada ano, os tributos deveriam ser autorizados.

O Supremo Tribunal Federal editou, em 1963, a Súmula 66, com a seguinte redação: “É legítima a cobrança de tributo que houver sido autorizado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”. A referida súmula admitia a cobrança do tributo, com base em lei posterior ao orçamento, mas anterior ao exercício financeiro. No mesmo ano, a Súmula 67 prescreveu: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”.

Ambas as súmulas, que foram editadas durante a vigência da Constituição de 1946, praticamente transformaram o princípio da anualidade. Dessa forma, o critério que passou a legitimar a aplicação do tributo em cada exercício, foi a anterioridade da lei em relação ao exercício.

O § 4º do art. 141 da Constituição Federal de 1946 foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que ainda vedou que fossem cobrados

¹⁹ MONTESQUIEU, Charles de. **L'esprit des Lois**. Deuxième partie: livres IX à XIII. Université du Québec à Chicoutimi. Disponível em <http://classiques.uqac.ca/classiques/montesquieu/de_esprit_des_lois/partie_2/esprit_des_lois_Livre_2.pdf>

²⁰ TITRE V - Des contributions publiques

Article 1. - Les contributions publiques seront délibérées et fixées chaque année par le Corps législatif, et ne pourront subsister au-delà du dernier jour de la session suivante, si elles n'ont pas été expressément renouvelées.

impostos sobre patrimônio e renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda (art. 2º, II). O Código Tributário Nacional reproduziu o conteúdo do dispositivo em seus arts. 9º, II e 104. A vedação referia-se apenas aos impostos sobre patrimônio e renda. A Comissão de Reforma Tributária de 1965 justificou a aplicação apenas aos impostos sobre patrimônio e renda, sob o argumento de que por se tratar de impostos de fato gerador periódico, eles não se compadeceriam com alterações no curso do período²¹.

A Constituição Federal de 1967, em seu art. 153, § 29, também trouxe o princípio da anuidade, sendo este apresentado nos termos da Constituição de 1946. Entretanto, o princípio constitucional foi novamente modificado. Dessa vez pela Emenda nº. 1, de 1969, que estabeleceu a necessidade de lei anterior ao exercício financeiro de cobrança dos tributos, com algumas exceções.

A atual Constituição Federal também exigiu a necessidade de lei anterior ao exercício financeiro em que o tributo for criado ou aumentado (art. 150, III, b). Nesse caso, o princípio constitucional é o da anterioridade. O dispositivo foi visivelmente inspirado nas Súmulas 66 e 67 do STF, vez que também considera legítima a cobrança de tributo em dado exercício, desde que ele tenha sido instituído ou aumentado por lei publicada até o final do exercício anterior.

Com essas modificações, as preocupações que antes se concentravam no emparelhamento das despesas e receitas de orçamento, agora encontram-se na proteção do contribuinte contra a surpresa de alteração tributária ao longo do exercício.

Para alguns autores, o princípio da anualidade ainda está presente, mesmo em face da Constituição de 1988. Sustentam que, embora não estejam explícitos na Constituição, o princípio permanece positivamente válido e eficaz no sistema tributário nacional.

Atualmente, no ordenamento jurídico brasileiro, a regra é a submissão de todos os tributos ao princípio da anterioridade, com algumas exceções, que serão analisadas adiante.

²¹AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 146.

3.4 Correção monetária, antecipação de prazo de recolhimento, redução de desconto no pagamento de tributos e princípio da anterioridade

Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, a antecipação do prazo de recolhimento de tributo não se equipara a sua majoração, assim como não é objeto de reserva de lei. O STF entende que a antecipação da data de recolhimento do ICMS, mediante decreto estadual, não ofende os princípios da legalidade e da anterioridade.

O Tribunal também adotou a mesma linha de raciocínio às contribuições de seguridade social, que se sujeitam apenas ao art. 195, § 6º, da CF (anterioridade nonagesimal), não estando sujeitas ao princípio da anterioridade anual.

Com relação a essa matéria, o STF editou, em 2003, a Súmula 669 que dispõe: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.”

O Supremo também entende que a atualização monetária não implica em majoração do tributo e não ocorre alteração substancial nos elementos da hipótese de incidência, não sendo necessária a observância do princípio da anterioridade do exercício financeiro, nem da noventena.

No julgamento do ADIMC 4.016/PR, foi adotada a orientação de que a lei que reduza ou extinga um desconto legalmente previsto para o pagamento de tributos em determinadas condições pode ter aplicação imediata, não sendo aplicado o princípio da anterioridade.

3.5 Exceções ao princípio da anterioridade

3.5.1 Exceções ao princípio da anterioridade anual

O art. 150, § 1º, parte inicial, da CF enumera a lista de exceções ao princípio da anterioridade anual. São esses tributos:

- a) Imposto sobre Importação (II)
- b) Imposto sobre Exportação (IE)
- c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

- d) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
- e) Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)
- f) Empréstimo Compulsório por Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/GUE)

Alguns tributos, por atenderem a objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior) necessitam ser flexíveis e demandam rápidas alterações. São esses tributos: II, IE, IPI e IOF.

Por sua vez tanto o Imposto Extraordinário de Guerra, quanto o Empréstimo Compulsório por Calamidade Pública ou Guerra Externa possuem caráter emergencial, não sendo possível aguardar o exercício subsequente para aplicar o tributo.

A Emenda Constitucional nº. 33/2001 acrescentou o § 4º ao art. 155 da Constituição, incluindo como exceção ao princípio da anterioridade, as alíquotas do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes, que podem ser reduzidas ou restabelecidas sem a aplicação do art. 150, III, “b”. A Emenda incluiu ainda como exceção ao princípio da anterioridade, a redução e o restabelecimento das alíquotas da contribuição de intervenção do domínio econômico relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

3.5.2 Exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal

Grande parte das exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal estão no rol de exceções do princípio da anterioridade anual. Temos as seguintes exceções:

- a) Imposto sobre Importação (II)
- b) Imposto sobre Exportação (IE)
- c) Imposto de Renda (IR)
- d) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
- e) Imposto Extraordinário Guerra (IEG)

- f) Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/GUE).
- g) Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA.

Nessa lista, vemos a inclusão do Imposto de Renda e das alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA, que não se submetem à anterioridade nonagesimal, mas são submissos ao princípio da anterioridade do exercício financeiro.

4 A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

4.1 Revogação expressa e Revogação tácita

A revogação é realizada sempre pela produção de uma norma, que possui função inversa à regra que atribuiu vigência à outra, ou seja, a prescrição revogatória é a demarcação do termo limite de vigência da norma. Conclui-se, então, que apenas as normas podem produzir efeitos de revogação, não sendo o desuso ou outro motivo da realidade social que produzirá os efeitos de uma revogação²².

Há dois tipos de revogação: a expressa e a tácita. Na expressa, somente será determinado o lapso final de vigência de uma norma, quando a norma revogadora o fizer expressamente (art. 9º da LC 95/98)²³. Na revogação tácita, por sua vez, ocorre quando a nova norma é incompatível com a anterior.

Na revogação expressa deverão ser observados três aspectos: a hierarquia, a extensão e o êxito²⁴.

- a) Hierarquia: a disposição revogadora deverá ostentar ao menos o mesmo nível hierárquico da norma que pretende revogar.
- b) Extensão: a supressão realizada pode suprimir toda a lei, ou suprimi-la apenas em parte. Nesse caso, haverá ab-rogação (revogação total) ou derrogação (revogação parcial).
- c) Êxito: poderá ocorrer, ou não, a real eliminação normativa. Embora se elimine parte ou totalidade de um documento normativo, nem sempre se obterá a eliminação da norma, ou seja, do sentido ao qual se encontra relacionado o texto.

A revogação expressa poderá ser nominada ou inominada. Nominada é aquela onde o objeto da revogação é identificado com precisão. Inominada é a revogação que tem lugar quando o enunciado não possui especificações.

²² Britto, Lucas Galvão de. **Revogação de isenção, anterioridade e direito adquirido**. Disponível em: <[http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/Lucas Galvao RDT 114 - Revogacao de Isencao.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/Lucas_Galvao_RDT_114_-_Revogacao_de_Isencao.pdf)>

²³ Art. 9º. A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

²⁴ SGARBI, Adrian. **“Revogação” uma abordagem pragmática**. Disponível em <http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/Sgarbi_n29.pdf>

Para que haja revogação tácita é necessário que sejam editados materiais jurídicos que resultem em normas incompatíveis de, pelo menos. Mesmo grau hierárquico. É necessário também que essa incompatibilidade seja identificada pelo órgão-aplicador, que tem a tarefa de sistematizar as normas conflitantes.

4.2 Revogação de isenções

4.2.1 Revogação de isenções onerosas

Nas isenções onerosas, é necessário que haja o despacho administrativo citado no art. 179, do CTN para que a isenção possa gerar o efeito de afastar a incidência do tributo para o requerente. Por esse motivo, elas foram excepcionadas no art. 178, do CTN.²⁵

4.2.1.1 Revogação de isenções onerosas por prazo certo

De acordo com o art. 178, do CTN, quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, a isenção não poderá ser modificada ou revogada por lei a qualquer tempo.

A referida isenção se processa segundo os trâmites do art. 179 do CTN, sendo normalmente efetivada com a emissão de despacho administrativo.

Machado (2011, p. 232) afirma que as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições são irrevogáveis, vez que estão incorporadas ao patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido foi editada, em 1969, a Súmula 544 do STF, com a seguinte redação: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

No entanto, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 577) sustenta que:

“Havendo a justa indenização advinda dos prejuízos do inadimplemento contratual, também as concedidas por prazo certo e mediante condições podem ser revogadas totalmente (ab-rogação) ou de forma parcial (derrogação). O interesse público deve prevalecer sobre o dos particulares (princípio implícito da supremacia do interesse público).”

²⁵ BRITTO, Lucas Galvão. *op. cit.*

Para Flávio Bauer Novelli²⁶, aquilo que é revogável é a norma legal e não a isenção, por isso o art. 178 do CTN não configura um limite à revogabilidade da norma isentante, mas sim um obstáculo a que se modifique o efeito ou situação decorrente da aplicação da norma, na medida em que esse efeito ou situação se caracterize como direito adquirido.

Amaro (2011, p. 314) afirma que a revogação da norma legal da isenção condicionada não tem o efeito de cassar a isenção de quem já cumpriu a condição e possui, por isso, direito à isenção pelo prazo que a lei definia.

Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo (2011, p. 406) também sustentam que o contribuinte que já tenha cumprido as condições estipuladas terá direito a gozar a isenção durante todo o prazo determinado, independente de encontrar-se a lei vigente. No entanto, esgotado o prazo, mesmo que a lei não tenha sido revogada, cessa a fruição do benefício para o sujeito passivo.

4.2.1.2 Revogação de isenções onerosas e por tempo indeterminado

O art. 178 do CTN, antes da Lei Complementar nº. 24/95, possuía 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.

De acordo com a antiga redação do artigo, tanto as isenções concedidas por prazo certo, quanto as concedidas em função de determinadas condições não poderiam ser revogadas ou modificadas a qualquer tempo. Contudo, depois da LC nº. 24/95, houve a substituição do “ou” por “e”.

Desse modo, com a redação atual, só foram excepcionadas as isenções concedidas por prazo certo e função de determinadas condições, sendo agora necessário o cumprimento dos dois requisitos. Esse é o entendimento dos tribunais pátrios, como, por exemplo, foi decidido no REsp 575.806/PE²⁷, conforme se observa no seguinte trecho do Recurso Especial:

²⁶ AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 314.

²⁷ STJ, REsp 575.806/PE. Rel. Min. Herman Benjamin. DJ 19.12.2005.

Admitir-se a irrevogabilidade de uma isenção concedida por prazo indeterminado é aceitar que o legislador de 1945 pudesse suprimir a competência legislativa de todas as legislaturas futuras com relação à matéria o que, a toda evidência, infringe princípios básicos da Democracia Representativa e do Estado Republicano.

Portanto, é de se concluir que a exceção contida no art. 178 não abrange mais as isenções concedidas por prazo indeterminado.

4.2.2 Revogação de isenções não onerosas

O tema a respeito da observância do princípio da anterioridade face à revogação de norma isentiva de tributo apresenta uma evidente divergência entre o entendimento da doutrina e o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Enquanto a doutrina, em sua maior parte, defende a aplicação do princípio constitucional, o STF entende que a norma revogadora não está sujeita ao princípio da anterioridade tributária.

4.2.2.1 Entendimento do Supremo Tribunal Federal

O entendimento do Supremo Tribunal Federal diverge da doutrina majoritária. O STF posiciona-se no sentido de que a revogação de uma isenção não onerosa não se equipara à criação ou à majoração de tributo, vez que o tributo já existe, sendo apenas a dispensa legal do pagamento do tributo já existente. Com isso, quando da revogação deste tipo de isenção, o tributo volta a ser exigido de forma imediata, não sendo, portanto, necessária a observância do princípio da anterioridade. Esse é o entendimento que se encontra no Recurso Extraordinário nº. 204062-2/ES²⁸, onde foi discutida a aplicação do art. 150, III, “b”, na revogação de uma lei isentiva do ISS. O Tribunal decidiu: “Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente.”

Ademais, nesse Recurso Extraordinário, o ministro relator fundamentou o seu posicionamento no que foi decidido no acórdão RMS 13.947/SP, dispondo que:

²⁸ STF, RE 204.062-2/ES. Segunda Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ 27.09.1996.

Na isenção o tributo já existe. Por isso, revogado o favor legal, força é concluir que um novo tributo não foi criado, senão que houve apenas a restauração do direito de cobrar o tributo, o que não implica a obrigatoriedade de ser observado o princípio da anterioridade.

Portanto, para o Supremo, a revogabilidade dessas isenções poderá ocorrer a qualquer tempo, devendo o tributo ser imediatamente exigível.

O posicionamento do STF permite inferir que este Tribunal defende a tese de que a isenção constitui dispensa legal do tributo devido. Assim, a revogação da isenção não equivaleria a uma nova hipótese de incidência, por não ter a norma isentiva afastado a incidência, mas apenas a constituição do crédito. Com base no exposto, conclui-se que, como para o Supremo a isenção seria apenas a dispensa de pagar o tributo, nada obstará a cobrança imediata do tributo quando fosse revogada a norma isentiva, não se tratando de nova hipótese de incidência e nem de majoração de tributo já existente.²⁹

4.2.2.2 Posição da doutrina

A corrente doutrinária majoritária tem o entendimento que a revogação de norma de isenção é equivalente à edição de norma de incidência. A diferença seria apenas de técnica legislativa.

Machado (2011, p. 233) esclarece que, por ser a revogação de uma lei que concede a isenção equivalente à criação de tributo, é necessário que seja observado o princípio da anterioridade da lei, assegurado pelo art. 150, III, “b”, da CF.

Para Amaro (2011, p. 312), se o tributo for sujeito ao princípio da anterioridade, a sua revogação só poderá ser aplicada a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que a norma legal tenha sido editada, vez que, para o autor, a revogação de isenção tem o mesmo efeito da edição de regra de tributação.

Barros Carvalho (2011, p. 578) assegura que:

²⁹ ALEXANDRINO, Marcelo; Paulo, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

“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 foram 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 vigência fica diferido para o primeiro dia do próximo exercício.”

Para o referido autor a restrição estabelecida no art. 104, III, do CTN prevaleceu apenas até o início da vigência da Constituição de 1967, passando, assim, a abranger a qualquer espécie de tributo.

O tributarista Ricardo Lobo Torres³⁰ fez uma interessante análise a respeito da questão da revogação de isenção e o princípio da anterioridade. Vejamos:

“O Supremo Tribunal Federal disse (Súmula 615) que, se se tratasse de ICM, não ficava sujeita ao princípio da anterioridade. Não examinou o Supremo essa questão da concorrência e da eficiência das normas, tendo trabalhado apenas com o art. 104 do CTN. Ora, o art. 104 do CTN foi redigido na vigência da Emenda Constitucional 18, de dicção autoritária, que restringia o princípio da anterioridade aos impostos sobre patrimônio e renda. Posteriormente, a Constituição de 1967/69 estendeu o princípio da anterioridade também aos impostos sobre a produção e a circulação. Logo, todos os impostos, inclusive o ICMS e com a ressalva apenas daqueles excepcionados pela própria Constituição, estão sujeitos ao princípio da anterioridade, transferindo-se a eficácia da norma que revoga a isenção para o dia 1º de janeiro do ano seguinte. Mas a isenção concedida a prazo certo e sob determinadas condições é irrevogável, pois se integra ao estatuto do contribuinte.”

Portanto, para Torres, o STF dissocia o contexto da revogação de isenção do cenário da instituição ou majoração de tributo, ensejador da regra da anterioridade tributária, situando-a no campo da incidência tributária.

Importante observar o art. 104 do Código Tributário Nacional, que dispõe que os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre patrimônio e renda, que extinguem ou reduzem isenções entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação. Lembrando que, como foi dito acima, que na período que o CTN foi redigido, o princípio da anterioridade era aplicável somente aos impostos sobre patrimônio e renda. Por esse motivo que o art. 104 assegurou o referido princípio a esses impostos.

³⁰ SABBAG, Eduardo. *op. cit.*, p. 892.

Ocorre que a Constituição de 1988 assegura a aplicação do princípio constitucional a um número maior de impostos. Portanto, é necessário que seja observada a aplicação das regras da anterioridade quando for revogada norma isentante de tributo sujeito a esse princípio. Ressalte-se que os tributos não sujeitos ao princípio da anterioridade, citados no capítulo anterior, deverão ser imediatamente exigidos após a revogação de sua norma isentante.

Portanto a revogação de norma isentante, com a cobrança imediata do tributo, fere dispositivo constitucional, no caso o art. 150 da Constituição Federal de 1988, fazendo com que o contribuinte seja surpreendido com o aumento da carga tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A doutrina, de modo geral, e o Supremo Tribunal Federal têm entendimentos diversos a respeito da observância do princípio constitucional da anterioridade tributária quando ocorrer a revogação da norma isentiva de um tributo.

Através do presente trabalho, viu-se que os doutrinadores (corrente majoritária) sustentam que deve ser obedecido o princípio da anterioridade no momento da revogação de uma isenção de todos os tributos sujeitos a esse princípio, não apenas os estabelecidos no art. 104, III, do CTN (impostos sobre propriedade e renda).

De acordo com a atual conceituação de isenção feita pelos doutrinadores brasileiros, a lei isentiva obsta a ocorrência do fato gerador. Com base nessa conceituação, conclui-se que a revogação da lei concessiva de uma isenção incondicionada equivaleria a uma lei impositiva, ou seja, a criação ou majoração do tributo. Portanto, deve ser observado o princípio da anterioridade tributária, para que o contribuinte não seja surpreendido com o aumento da carga tributária.

Por sua vez, o Supremo defende que não deve ser observado o referido princípio constitucional, tendo em vista que o tributo já existe. Para o Supremo, não se trata de instituição ou majoração de tributo, por isso não se aplica o referido princípio.

Ocorre que as decisões do Supremo Tribunal Federal foram baseadas no antigo conceito de isenção, que afirmava que a isenção era apenas um favor legal que dispensava o sujeito passivo do pagamento de um tributo. Para o Tribunal, a revogação da isenção não configura nova hipótese de incidência.

Ademais, o STF não interpretou o art. 104 do Código Tributário Nacional de acordo com a Constituição Federal de 1988, que aumentou o número de tributos sujeitos às regras da anterioridade.

Portanto, conclui-se que devido aos entendimentos diversos a respeito da conceituação de isenção e também devido às diferentes interpretações do art. 104 do CTN, os doutrinadores e juristas têm posicionamentos diferentes quanto à observância do princípio constitucional analisado na revogação de leis isentivas de tributos.

O tema em análise carece de uma maior atenção por parte dos doutrinadores e juristas brasileiros, sendo necessário o fomento das pesquisas relacionadas à melhor compreensão do instituto da revogação de uma norma isentiva, para que possam ser originados posicionamentos mais uniformes com relação ao tema.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª edição. São Paulo: Método, 2010.

ALEXANDRINO, Marcelo; Paulo, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

_____. **Manual de Direito Tributário**. 8ª edição. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria Geral do Direito Tributário**, 3ª edição. São Paulo: Lejus, 2002.

Britto, Lucas Galvão de. **Revogação de isenção, anterioridade e direito adquirido**. Disponível em: <[http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/Lucas Galvao RDT 114 - Revogacao de Isencao.pdf](http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/Lucas%20Galvao%20RDT%20114%20-%20Revogacao%20de%20Isencao.pdf)>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

Harada, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 13ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

MANEIRA, Eduardo. **Matéria tributária não permite ativismo judicial**. São Paulo, 2012. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2012-ago-17/eduardo-maneira-nao-espaco-ativismo-judicial-materia-tributaria>>

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1992.

MATIASI, Ledir. **A revogação da isenção tributária e os seus efeitos jurídicos**. Novo Hamburgo, Brasil, 2009. f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Feevale, Novo Hamburgo, 2009.

MAZZA, Alexandre. **Anterioridade Tributária**. Disponível em <http://alexandremazza.com.br/site/index.php?acao=artigo&botao_id=23&acao_artigo=ver&id=7>

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito Brasileiro**. Revista de informação legislativa, v. 44, n. 175, p. 155-162, jul/set. 2007. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/id/141296/1/Ril175> - Valerio Mazzuoli.pdf>

MONTESQUIEU, Charles de. **L'esprit des Lois**. Deuxième partie: livres IX à XIII. Université du Québec à Chicoutimi. Disponível em <http://classiques.uqac.ca/classiques/montesquieu/de_esprit_des_lois/partie_2/esprit_des_lois_Livre_2.pdf>

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SGARBI, Adrian. **“Revogação” uma abordagem pragmática**. Disponível em <http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/Sgarbi_n29.pdf>

SOARES, Rachel Neves. **O princípio da anterioridade tributária e a revogação de isenções incondicionadas**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XV, n. 96, janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10985&revista_caderno=26>

TIPKE, Klaus; YAMASHITA; Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. 1ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.

VALOIS, Patrícia Sobreira. **A aplicação do princípio da anterioridade na revogação das isenções decorrentes dos decretos legislativos de internacionalização dos tratados internacionais**. Rio de Janeiro, Brasil, 2006. f. Monografia (Especialização em Direito Público Tributário) – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, 2006.