

A OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE CLÁSSICA NAS REVOGAÇÕES DE ISENÇÕES GRATUITAS E SEM PRAZO DETERMINADO

OBEDIENCE TO THE PRINCIPLE OF CLASSIC ANTERIORITY IN THE REVOCATIONS OF FREE EXEMPTIONS AND WITH NO DETERMINED TERM

MARIO ADALBERTO VIANA DRUMMOND

Pós-graduado *lato sensu* em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes e pela Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV/RJ) e em Gestão de Operações Societárias e Planejamento Tributário pela Faculdade Brasileira de Tributação (FBT/RS). Advogado. mario.vianadrummond@vianadrummond.com

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Constitucional

RESUMO: O presente artigo visa abordar a problemática trazida pela revogação de isenções e a submissão da exigibilidade do tributo, que outrora era isento e deixou de ser, ao princípio da anterioridade clássica. Tal princípio consiste em uma limitação ao poder de tributar que justifica que o tributo que fora majorado ou concebido em certo exercício financeiro só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte ao que fora instituído. Sobre o tema, existem três correntes doutrinárias: o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal defende que a exigibilidade do tributo que deixou de ser isento volta imediatamente. Contudo, a doutrina, segundo posicionamento, entende que a exigibilidade do tributo não mais isento estaria condicionada ao princípio da anterioridade clássica porque o ato da revogação seria equiparado ao ato de instituição de tributo. Um ponto também a se destacar nessa discussão seria a recepção ou não do inc. III do art. 104 do CTN.

PALAVRAS-CHAVE: Princípio da Anterioridade Clássica – Revogação de isenção – Súmula 615 do STF – Isenção gratuita – Isenção sem prazo determinado.

ABSTRACT: The present article aims to address an issue brought about by the revocation of exemptions and the submission of the tax enforceability, which was exempt before and no longer is, to the principle of classic anteriority. Such principle consists of a limitation on the power to tax that justifies that a tax, increased or conceptualized in a certain financial year, can only be charged in the following financial year of its establishment. On the subject there are two doctrinal statements: the position adopted by the Federal Supreme Court constitutes that the enforceability of a tax once exempt can be reestablished immediately. However, the second doctrinal position, sustains that the requirement of a tax, which is no longer exempt, would be subject to the principle of classic anteriority because the act of revocation is compared to the act of new tax institution. Another subject matter to be highlighted on this discussion would be the reception or the repudiation of inc. III of art. 104 of the CTN.

KEYWORDS: Principle of Classical Priority – Revocation of exemption – Precedent 615 of the STF – Free exemption – Exemption without a fixed term.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Isenções. 2.1. Conceito. 2.2. Classificação. 2.2.1. Isenções onerosas. 2.2.2. Isenções gratuitas. 2.2.3. Isenções em caráter individual. 2.2.4. Isenções em caráter geral. 3. Princípio da anterioridade. 3.1. Histórico. 3.2. Conceito. 3.3. Exceções. 4. A diferença entre vigência e eficácia. 4.1. Vigência. 4.2. Eficácia. 5. A obediência ao princípio da anterioridade clássica. 5.1. Posicionamento a favor da submissão ao princípio da anterioridade clássica. 5.2. Posicionamento contrário à sujeição ao princípio da anterioridade clássica. 6. Conclusão. 7. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O tema em questão foi algo controvertidíssimo e continua com opiniões divergentes; esse seria a obediência ou não ao princípio da anterioridade clássica no cenário de revogação de isenção gratuita e sem prazo determinado. Primeiramente, devemos esclarecer o conceito de isenção: para parte da doutrina, consiste na dispensa legal do pagamento de determinado tributo. Já, o princípio da anterioridade clássica defende que o tributo majorado ou instituído só poderá ser exigido no exercício financeiro seguinte à norma instituidora. É nesse momento que a problemática da exigibilidade de determinado tributo que era isento e deixou de ser surge. Assim sendo, foi elaborada certa lei para revogar a legislação que concedeu a mencionada isenção; logo, o respectivo tributo voltará a ser cobrado de imediato ou deverá respeitar tal princípio constitucional, pois trata-se de uma limitação ao poder de tributar e o tributo voltou a ser instituído.

O presente artigo visa trazer os posicionamentos existentes sobre o assunto. Além disso, pretende estimular a reflexão sobre o posicionamento que fora adotado pelo Supremo Tribunal Federal, doravante STF.

Um breve resumo sobre os posicionamentos, o qual tentarei tratar pormenorizado no tópico 5 do presente artigo. A primeira corrente, adotada pelo STF, entende que a revogação da isenção não respeita a limitação constitucional em debate, em contramão, a doutrina entende que deveria respeitá-lo, em razão de estar violando determinados institutos jurídicos e que, na hipótese de revogação, estaria por equiparação instituído um novo tributo.

Por fim, atualmente, o tema do presente estudo já possui um posicionamento consolidado no Supremo Tribunal Federal, que será discutido no item 5.2. No entanto, não impede que a comunidade acadêmica teça relevantes comentários sobre o tópico em análise.

Este artigo analisará as isenções sob a ótica do conceito geral, sua classificação, no tópico 2; posteriormente, no capítulo 3, serão abordados os seguintes tópicos sob o princípio da anterioridade: aspectos históricos, conceito geral e as exceções a ele; em seguida, no tópico 4, abordaremos os conceitos sobre vigência e eficácia da norma tributária; posteriormente, no capítulo 5, será analisado cada posicionamento sobre o tema narrado; no capítulo 6, iremos demonstrar e resumir os posicionamentos e informar a qual posicionamento nos filiamos.

2. ISENÇÕES

2.1. Conceito

A isenção consiste na dispensa legal do pagamento de determinado tributo, ou seja, ocorre a hipótese de incidência do tributo, mas o seu pagamento foi dispensado pelo legislador; por essa razão, a isenção foi elencada como uma hipótese de exclusão do crédito tributário. De acordo com o art. 175 do Código Tributário Nacional, excluem o crédito tributário: “I – a isenção; II – a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”¹

No entanto, depois de esclarecido o conceito, devemos atentar à corrente que vem tomando força com o passar do tempo. Essa corrente defende que a isenção seria um instituto que suprime uma fração da eficácia da norma de tributação. Dessa forma, percebemos que a conduta isenta foi retirada do campo de incidência do tributo, ou seja, deixou de se constituir como fato gerador desse tributo.

Podemos exemplificar o narrado anteriormente por um exemplo muito comum em nossas vidas. Considere uma festa de aniversário, mais especificamente, quando o aniversariante corta o bolo. Considere, ainda, o bolo como a norma legal que institui o tributo e o aniversariante como legislador. No instante em que o aniversariante corta um pedaço do bolo, esse pedaço deixa de pertencer ao bolo. Portanto, percebemos que a hipótese de incidência isentada (fatia) foi retirada da hipótese de incidência original (o bolo inteiro); assim sendo, reduziu-se o campo de incidência desse tributo; logo, deixou de ser caracterizado como fato gerador do tributo quando praticado pelo contribuinte.

A leitura do artigo 175 do CTN nos permite depreender um fato importantíssimo que devemos comentar: o parágrafo único do mencionado artigo traz a regra de que, mesmo havendo a isenção, ou seja, a dispensa legal do pagamento do tributo, as obrigações acessórias decorrentes daquele tributo devem ser cumpridas, pois, para o Direito Tributário, as obrigações acessórias não possuem nenhuma relação de dependência com a obrigação principal como ocorre no Direito Civil. No mais, deve-se lembrar de que toda obrigação principal de qualquer tributo será uma obrigação de dar, pois o contribuinte deve dar dinheiro para o fisco a título de pagamento de determinado tributo. Já as obrigações acessórias podem ser obrigações de fazer e não fazer; além disso, de acordo com o posicionamento adotado do professor Hugo Machado de Brito, há a obrigação de também tolerar, conforme trecho transcrito a seguir:

1. BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Distrito Federal: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm]. Acesso em: 09.07.2020.

“A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Tem sempre conteúdo patrimonial. Já a obrigação acessória, segundo o CTN, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação dos tributos (art. 113, § 2º). Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código Tributário Nacional compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuinte (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).”² (sic)

Como veremos no desenvolver dessa análise, o dispositivo legal que criou o instituto da isenção, a saber, uma forma de exclusão do crédito tributário, e isenta do cumprimento da obrigação principal, que seria o pagamento do tributo, ao mesmo tempo, dispõe que os contribuintes não estão desobrigados do adimplemento de suas obrigações acessórias. Logo, visualizamos que a problemática no âmbito da obediência da revogação da isenção ao princípio da anterioridade só se refere às obrigações principais e não às acessórias porque essas nunca tiveram a sua exigibilidade suspensa pela isenção.

Para o professor Eduardo Schoueri, a justificativa da sistemática adotada pelo CTN é que:

“[...] a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência. É por isso que a isenção é incluída, no artigo 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de *exclusão* do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento.”³ (sic)

O jurista Bernardo Ribeiro de Moraes entende que “a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento”⁴.

O jurista defende que o fenômeno da isenção afasta unicamente o pagamento do tributo devido e, nas demais etapas, haveria a concretização da hipótese de incidência. O fato gerador consiste na ideia de que houve a concretização da hipótese de incidência, ou

2. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 150-151.

3. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 238.

4. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. p. 673. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 239.

seja, a hipótese de incidência deixou de ser uma situação fática e se tornou real; por conseguinte, faz nascer a obrigação tributária para o contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que isenção seria a dispensa legal do pagamento do tributo no julgamento da ADI 286, conforme transcrição a seguir:

“Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei 268, de 2 de abril de 1990, do Estado de Rondônia, que acrescentou inciso ao artigo 4º da Lei 223/89. Iniciativa parlamentar. Não-incidência do ICMS instituída como isenção. Vício formal de iniciativa: inexistência. Exigência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra “b”, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.”⁵

A isenção não pode ser confundida com a hipótese de não incidência. A hipótese de não incidência é uma situação a qual não foi descrita como um fato gerador de determinado tributo. Dessa forma, a obrigação tributária não nasce para esse contribuinte.

Com o objetivo de ilustrar o que fora mencionado, vamos utilizar os casos de propriedades de barcos ou de aeronaves; legalmente, tais situações não são caracterizadas como fato gerador de nenhum imposto incidente sobre a propriedade de bens, no entanto, não esqueçamos do IPVA que incide sobre a propriedade de veículos automotores terrestres. Já houve a tentativa, pelo fisco, de cobrar IPVA de proprietários de barcos e aeronaves, ainda que o artigo que instituiu o IPVA esclarecesse que o fato gerador seria a propriedade de veículos automotores terrestres; portanto, percebemos que a propriedade de barcos e aeronaves é uma hipótese de não incidência, pela razão de não ter sido elencada como tal, além do fato de que tais bens não podem ser considerados veículos automotores terrestres. Contudo, é público que, ainda hoje, exista uma discussão sobre a incidência ou não do IPVA.

Sendo assim, vislumbramos que o conceito de isenção para uma parte da doutrina consiste na dispensa legalmente qualificada do pagamento de determinado tributo. A outra parte da doutrina entende que seria a retirada da conduta isenta do campo de

5. STF, ADI 286, rel. Min. Maurício Corrêa, TP, j. 22.05.2002, DJ 30.08.2002.

incidência do determinado tributo. O tema em questão desse artigo depende completamente do conceito a ser reconhecido como válido para cada jurista, pois, para cada corrente, haverá ou não a obediência ao princípio da anterioridade clássica.

2.2. Classificação

O instituto da isenção pode ser classificado como oneroso e gratuito, podendo possuir caráter individual e geral.

2.2.1. Isenções onerosas

Toda isenção onerosa será aquela que demandará do contribuinte a obediência a um ou mais requisitos, dispostos na lei que a instituiu, para poder gozar de tal tratamento. Em vista disso, a isenção para ser classificada como uma isenção onerosa, deverá observar dois requisitos que são: *possuir condições*, ou seja, obrigações destinadas ao Contribuinte isento, no mais, a isenção deverá ser concedida por *tempo determinado*; assim sendo, a isenção não poderá ser concedida *ad aeternum*.

Para corroborar o entendimento supra, é possível recorrer ao Professor Ricardo Alexandre que explica que a isenção onerosa deverá “[...] ser concedida em função de determinadas condições (onerosas) e por prazo certo. Atualmente, tem-se definido como onerosa apenas a isenção que cumpra ambos os requisitos, de forma que o conceito se tornou bem mais restrito”.⁶

O professor Ricardo Lobo Torres ensina que isenção onerosa:

“*Onerosas*, contratuais ou contraprestacionais são as concedidas, a prazo determinado, sob a condição de o contribuinte beneficiado praticar certas atividades ou realizar algum investimento. Delas cuida o art. 179 do CTN. Implicam em verdadeiro contrato, pois estabelecem direitos e obrigações para o Fisco e para o contribuinte. Por isso mesmo não podem ser revogadas unilateralmente. Foram largamente utilizadas no Brasil nos últimos anos, a exemplo do que fazia no México e em outros países. A política de incremento do turismo, por exemplo, encontrou amparo nas isenções de impostos federais e estaduais condicionadas à construção de hotéis.”⁷ (sic)

Um exemplo de isenção onerosa pode ser observado em diferentes cenários: digamos que determinado município edite certa lei municipal que conceda isenção de IPTU para as montadoras de veículos que se instalarem as suas indústrias em seu território e, além disso, deverá destinar 35% dos empregos aos moradores do município.

6. Ricardo Alexandre, p. 474.

7. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 309.

A isenção onerosa é uma exceção ao entendimento jurisprudencial que defende que revogação de isenção não respeitaria o princípio da anterioridade clássica, porque estaria violando o princípio do direito adquirido, pois o contribuinte cumpriu com todos os requisitos especificados na norma que a instituiu. Consideremos o caso narrado alhures: a montadora destinou 35% da sua produção para o mercado local com o intuito de se enquadrar nos requisitos para a concessão da isenção e, sem motivo, o município decidiu que iria revogar a norma que criou a isenção em questão, esse estaria violando o direito adquirido pela montadora a isenção do IPTU. Portanto, o STF editou a Súmula 544 para firmar seu entendimento de que “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

2.2.2. *Isenções gratuitas*

As isenções gratuitas são aquelas que não obrigam o contribuinte ao adimplemento de determinado requisito ou contraprestação; logo, basta apenas a edição de uma norma criando a isenção para que o contribuinte possa usufruir desse tratamento diferenciado.

2.2.3. *Isenções em caráter individual*

As isenções que possuem características individuais são aquelas restritas a determinada classe de indivíduos; melhor expondo, são isenções que possuem determinados requisitos e só podem gozar delas os indivíduos que apresentem tais condições; além disso, o interessado deverá requerer perante a Administração Tributária o seu enquadramento.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 196.473, entendeu sobre isenção em caráter individual:

“Tributário – Isenção – Concessão – Requisitos – CTN, artigo 179 – Eletropaulo – IPTU Quando a isenção não for conferida em caráter geral, só pode ser efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (CTN, artigo 179). Recurso parcialmente provido.”⁸

O professor Luís Eduardo Schoueri entende que as isenções em caráter individual:

“Quanto à abrangência, são as isenções classificadas em gerais ou específicas; as últimas são aquelas que dependem de um ato administrativo para sua concessão. Este ato administrativo para sua concessão. Este ato administrativo, é bom lembrar, também é previsto em lei, já que a isenção decorrerá da lei. Nesse caso, a isenção específica nada

8. STJ, REsp 196.473/SP, rel. Min. Garcia Vieira, 1ª T., j. 23.03.1999, DJ 17.05.1999.

mais é que aquela em que a incidência tributária variará conforme esteja, ou não, presente o ato administrativo presente na própria lei. Ou seja: o ato administrativo é um dos requisitos para que se dê por concedida a isenção.”⁹

Uma situação muito pouco sabida pela população são as doenças que isentam o contribuinte de pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, doravante IRPF. Estão todas descritas na Lei 7.713, de 1980. A partir dessa informação, é preciso observar a seguinte situação: caso seja descoberta a existência de uma nova doença grave e terminal, que afete somente a uma pequena parcela da população brasileira, e, por conseguinte, a União entenda que os possuidores de tal mazela devem ser isentos do pagamento do IRPF, essa nova doença deverá ser adicionada ao rol de doenças da Lei 7.713/80.

Pudemos observar que as isenções concedidas em caráter individual estão diretamente correlacionadas a determinadas características pessoais do indivíduo ou de uma classe de indivíduos.

2.2.4. *Isenções em caráter geral*

Já, as isenções de caráter geral são as destinadas à generalidade, à população como um todo. Assim sendo, não é necessária comprovação de alguma característica pessoal para a sua concessão.

Vejam, por exemplo, a isenção do Imposto de Renda incidente sobre os dividendos de Pessoas Jurídicas para seus sócios. Vislumbramos que todos os dividendos, não importando as características especiais dos indivíduos, serão isentos da incidência do IRPJ.

Nesta análise, foi suscitada a ideia de que as isenções em caráter geral tendem a beneficiar todos os indivíduos da sociedade e não somente uma determinada classe ou os que possuem uma condição especial.

3. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

3.1. *Histórico*

O princípio da anterioridade adveio para substituir o princípio da anualidade orçamentária no direito tributário; todavia, não devem ser confundidos.

O princípio da anterioridade estabelece que não haverá cobrança de qualquer tributo no mesmo exercício financeiro da lei que o instituiu. Dessa forma, um tributo só poderá ser arrecadado no ano seguinte ao que a lei foi promulgada. Sua base legal é a Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, III, “b”, que prescreve: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal

9. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 687.

e aos Municípios: III – cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”¹⁰

Para o professor Roque Antonio Carrazza:

“Não basta, pois, que o ato administrativo de lançamento e arrecadação se dêem no exercício seguinte ao da instituição ou majoração do tributo para que se considere obedecido o princípio da anterioridade. Para que isto aconteça, é mister, ainda, que o tributo só nasça (ou só nasça majorado) no exercício seguinte ao de sua instituição (ou de seu aumento).”¹¹

O professor Eduardo de Moraes Sabbag considera que:

“Em outras palavras, o princípio da anterioridade tributária avoca a análise da eficácia da lei tributária. O plano eficaz da norma possui particularidades temporais que transmitem ao destinatário do tributo “ondas” de segurança jurídica, por meio das quais se saberá o que o aguarda, no plano da tributabilidade, amplificando-lhe a confiança no Estado Fiscal.”¹²

Já o princípio da *anualidade orçamentária* defende que o ente federado deverá, por meio da edição de uma lei, elaborar um planejamento orçamentário das contas do exercício financeiro seguinte e sua administração deverá demonstrar todas as receitas e despesas que terá no mesmo período. Assim sendo, qualquer lei que criar, reduzir ou extinguir determinado tributo só poderá surtir efeitos no exercício financeiro seguinte, pois só estará prevista no plano orçamentário da entidade federativa no exercício seguinte.

O professor Osvaldo Maldonado Sanches entende que:

“Princípio orçamentário clássico, de origem inglesa, também denominado Princípio da Periodicidade, segundo o qual o orçamento público (estimativas da receita e fixação da despesa) deve ser elaborado por um período determinado de tempo (geralmente um ano), podendo este coincidir ou não com o ano civil.”¹³

-
10. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: 09.07.2020.
 11. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 198.
 12. SABBAG, Eduardo de Moraes. *Princípio da anterioridade tributária*. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no curso de pós-graduação *lato sensu* televirtual em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG, p. 2.
 13. SANCHES, Osvaldo Maldonado. *Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins*. 2. ed. atual. e ampl. Brasília: OMS, 2004. p. 29.

O professor Sebastião de Sant'Anna Silva afirma que a ideia principal do princípio da anualidade “[...] seria obrigar o Poder Executivo a solicitar periodicamente ao Parlamento autorização para a cobrança de tributos e para a aplicação do respectivo produto”¹⁴.

Para tornar mais evidente a situação descrita, observa-se o exemplo a seguir. Em 10 de março de 1980, determinado ente federado editou uma lei que majorou a alíquota de um tributo; esse aumento só pôde estar descrito no plano orçamentário do ano de 1981, ou seja, no plano orçamentário do exercício financeiro seguinte à edição da respectiva lei; logo, esse aumento só pôde ser cobrado em 01 de janeiro de 1981.

Essa ilustração tem o objetivo de descrever a aplicabilidade do princípio da anualidade orçamentária no caso concreto, que objetiva a elaboração das estimativas financeiras para a aprovação de distribuição dos recursos públicos nas esferas governamentais e não tem vínculo com a ilegitimidade no aspecto temporal da cobrança de um tributo que tenha sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro. Já a questão da irregularidade da cobrança de determinado tributo durante o ano fiscal decorrente é compreendida no conceito da anterioridade, que fixa normas para a validade de determinada cobrança no intervalo de tempo subsequente à lei que o estabeleceu.

Esses dois princípios apresentam finalidades e objetivos completamente opostos porque o princípio da anterioridade visa assegurar um prazo de pagamento razoável para que o contribuinte possa programar o devido pagamento e proteger a segurança jurídica, enquanto o princípio da anualidade orçamentária objetiva assegurar a aprovação popular das contas do ente federado para o exercício financeiro seguinte. Devemos nos lembrar de que os legisladores são os Representantes do Povo, ou seja, representam os interesses da população, por isso, quando aprovam a criação de determinado tributo, indiretamente, a população concorda com o plano orçamentário.

Além disso, devemos observar que o princípio da anualidade orçamentária está diretamente relacionado ao princípio do orçamento-programa. O princípio do orçamento-programa determina que a Administração tem a obrigação de planejar todas as suas receitas e despesas, além de suas atividades, metas e propostas do exercício financeiro seguinte, com o viés de melhor organizar e administrar as suas finanças.

O princípio da anualidade deixou de ser utilizado com o viés adotado pelo princípio da anterioridade clássica depois da elaboração das Súmulas 66 e 67 pelo STF, as quais entenderam como devida a cobrança de tributo majorado ou instituído posteriormente à aprovação do Orçamento, mas antes do exercício financeiro seguinte, e compreendeu, ainda, que seria inconstitucional a cobrança de tributo instituído no mesmo exercício financeiro, conforme as transcrições a seguir:

“Súmula 66 do STF – É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.”

14. SILVA, Sebastião de Sant'Anna. *Os princípios orçamentários*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1962. p. 34.

“*Súmula 67 STF* – É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.”

Depois da criação da anterioridade clássica, os contribuintes se sentiram protegidos da ânsia arrecadatória do Fisco Brasileiro; todavia, eles estavam enganados porque o Legislador começou a majorar as alíquotas dos impostos no final do ano, ou seja, até 31 de dezembro, considerando-se que em 01 de janeiro já poderiam ser aplicadas assim, o princípio da anterioridade Clássica estaria respeitado. Logo, a segurança jurídica que os contribuintes pensaram que lhe foi concedida foi novamente ludibriada pela estratégia da Fazenda.

Portanto, para evitar a perspicácia do Fisco, foi editada a Emenda Constitucional 42 que alterou o art. 150, III, da CRFB/88, para adicionar a alínea c que instituiu o princípio da anterioridade nonagesimal ou noventaena.

O princípio da anterioridade nonagesimal define que os tributos majorados ou criados dentro do exercício financeiro que o instituiu deverão respeitar o prazo de 90 dias, e não três meses, para que possam ter a eficácia aplicada.

Apesar disso, não pôde deixar de comentar o art. 195, § 6º, da CRFB/88, que antecedeu o princípio da anterioridade nonagesimal, expondo que as contribuições sociais deveriam respeitar o prazo de 90 dias antes de serem cobradas, ou seja, seria um princípio da anterioridade nonagesimal aplicada somente às contribuições sociais; por conseguinte, por advento da EC 42, esse ideal foi empregado em todas as espécies tributárias.

3.2. *Conceito*

O princípio da anterioridade clássica é um princípio compreendido por uma ideologia mais ampla, que seria a concepção presente no princípio da não surpresa.

O princípio da não surpresa resguarda o direito de o contribuinte em não ser surpreendido por uma carga tributária superior à qual já havia se programado. Assim sendo, visa proteger o funcionamento das empresas, haja vista que toda empresa tem um provisionamento para o pagamento de despesas; consequentemente, com um aumento de determinado tributo, há prejuízo no planejamento financeiro das organizações. Logo, o princípio da não surpresa preza pela segurança do planejamento e organização do contribuinte, tanto pessoa jurídica como pessoa física.

O princípio da anterioridade clássica consiste na ideologia de que determinado tributo criado ou majorado não poderá ser exigido, ou seja, a norma tributária não poderá produzir efeitos, na constância do exercício financeiro em discussão. Dessa maneira, esse somente será devido no exercício financeiro seguinte ao da publicação do respectivo dispositivo legal.

O professor Hugo de Brito Machado defende que:

“Os princípios constitucionais foram construídos para proteger o cidadão contra o Estado, e o princípio da anterioridade tributária tem por finalidade essencial evitar que

no curso do ano seja o contribuinte surpreendido com um ônus tributário a mais, a dificultar o desenvolvimento de suas atividades. [...] Assim, princípio da anterioridade, como os demais princípios constitucionais em geral, não impedem a vigência imediata de norma mais favorável ao contribuinte. É possível portanto a edição de lei alterando um Regime Tributário no curso do exercício financeiro, para vigência imediata, desde que seja favorável ao contribuinte.”¹⁵ (sic)

O professor Geraldo Ataliba ensina que:

“A Constituição, em outras palavras, está dizendo o seguinte: o legislador pode criar ou aumentar tributos a qualquer instante, mas, a eficácia desta lei criadora ou aumentadora só se vai dar no próximo exercício. Fica com eficácia suspensa a lei que cria e que aumenta, até o ano que vem. Esta é a regra geral.”¹⁶ (sic)

Por fim, o professor Francisco Pinto Rabello Filho afirma:

“[...] quando a norma constitucional, consagrada do princípio da anterioridade, impõe que a lei tributária que cria ou aumenta tributos só pode ser aplicada a partir do exercício financeiro seguinte ao de sua edição, está claramente impondo um adiamento à eficácia dessa nova lei, típico caso, bem se vê, de lei que estará em vigor, mas eficácia não terá naquele mesmo exercício financeiro.”¹⁷

Para exemplificar melhor a situação, vislumbra-se a criação de determinado imposto, sendo esse uma espécie tributária que deve obedecer ao princípio da anterioridade clássica, e a publicação dessa norma tributária ocorreu em 15 de janeiro de 2019, essa norma possui sua vigência, todavia, essa norma legal somente produzirá efeitos em 01 de janeiro de 2020, ou seja, sua eficácia fora diferida.

3.3. Exceções

O princípio da anterioridade clássica não será respeitado por determinadas espécies tributárias e estão elencadas no § 1º do art. 150 da CRFB/88, transcrito infra:

“Art. 150 da CRFB/88 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]”

15. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Ed. RT, 1989. p. 96.
16. ATALIBA, Geraldo. Limitações constitucionais ao poder de tributar. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 51, p. 153, jan. 1997.
17. RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *Princípio da Anterioridade Tributária*. São Paulo: Ed. RT, 2002. p. 51.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.¹⁸

O princípio da anterioridade clássica não será aplicado aos seguintes tributos: Empréstimos Compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; Imposto de Importação; Imposto de Exportação; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e Imposto Extraordinário de Guerra.

Tal princípio não será aplicado aos impostos: (i) de Importação; (ii) de Exportação; (iii) sobre Produtos Industrializados; (iv) sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários porque são considerados impostos que possuem uma característica extrafiscal, ou seja, além do objetivo meramente arrecadatório, eles possuem a função de intervir ou regular determinado setor da economia; logo, tais impostos necessitam incidir imediatamente para assegurar determinado setor da economia interna. Um exemplo simples dessa necessidade foi o emprego dos impostos para os produtos eletrodomésticos classificados como pertencentes à “linha branca” no que diz respeito ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

Os tributos que possuem essa característica têm como objetivo proteger a economia brasileira, mas, ao mesmo tempo, trazem consigo uma certa insegurança jurídica já que a alíquota a ser utilizada para cálculo do tributo será aquela vigente quando ocorrer o fato gerador, ou seja, nesse curto período, poderá ocorrer um aumento na alíquota do tributo que poderá inviabilizar toda a operação pretendida.

Para ilustrar a presente situação, imagina-se uma empresa que pretenda importar para o Brasil um determinado bem fabricado nos EUA. Primeiramente, sabe-se que haverá a incidência do Imposto de Importação nessa operação, o qual, como fora mencionado, possui essa idiossincrasia. A incidência desse imposto ocorrerá somente quando houver o registro da Declaração de Importação, doravante denominada DI, conforme o art. 73, I, do Regulamento Aduaneiro; e não quando a carga chegar ao território brasileiro. A problemática surge quando, em fase de negociação, a alíquota do II é X% e, posteriormente, ao ser efetivado o registro da DI, a mesma alíquota tenha sido majorada para X + Y%; consequentemente, em razão do importador ter se planejado considerando que o II tivesse a alíquota de X% e não X + Y%, há alta probabilidade de haver prejuízo, comprometendo toda a negociação inicial.

18. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm]. Acesso em: 09.07.2020.

4. A DIFERENÇA ENTRE VIGÊNCIA E EFICÁCIA

4.1. Vigência

Inicialmente, deve-se atentar que a publicação de determinada norma tem como objetivo tornar público o texto nela escrito, ou seja, serve para que a população tenha conhecimento do conteúdo da norma legal.

A vigência de uma norma legal está atrelada à sua publicidade, isto é, a lei somente pode ser considerada válida desde que, anteriormente, tenha sido formalmente publicada no meio oficial adequado.

Além disso, a vigência tem um papel importantíssimo no mundo do direito porque é um dos pressupostos para que determinada lei produza os seus efeitos; todavia, mesmo com a publicação de determinada norma, não há garantias de que essa produzirá efeitos imediatamente, ou seja, sua eficácia poderá ser diferida ou postergada.

O professor Luís Eduardo Schoueri ensina que norma vigente seria:

“[...] dotada de força para propagar efeitos jurídicos. Norma vigente é aquela cujo conseqüente será de aplicação cogente, presente o seu antecedente normativo. A negativa de aplicação de uma norma cogente corresponde à infração, punida pelo ordenamento. Não se confunde com validade nem com eficácia.”¹⁹

A autora Regina Helena Costa entende que vigência seria “[...] a aptidão de uma norma para qualificar fatos, desencadeando seus efeitos de direito. Uma lei está em vigor quando idônea a incidir sobre situações fáticas, gerando consequências jurídicas”²⁰.

O professor Ricardo Lobo Torres defende que:

“Vigência da norma jurídica financeira, como vimos, é a sua validade formal, a sua inserção no ordenamento jurídico.

O início da vigência ocorre, geralmente, em 45 dias contados da publicação da lei, segundo prevê o art. 1º da Lei da Introdução ao Código Civil, incorporado ao art. 101 do CTN. Mas há inúmeros outros termos iniciais:

[...] O término da vigência ocorre pela revogação. As regras são as estabelecidas da Lei de Introdução ao Código Civil. A revogação pode ser expressa ou tácita. Será tácita quando a lei posterior regular inteiramente a matéria contida na anterior ou com ela for incompatível. Mas a nova lei, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. O término da vigência onde decorrer também da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, [...].”²¹

19. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 669.

20. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 155.

21. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 135.

Para contextualizar o conceito de vigência em um caso prático, imagina-se que determinada norma tributária, posteriormente à análise sobre a validade de seu texto e sendo aprovada, venha a ser publicada em 13 de janeiro de 2019, e, na cláusula de vigência, expõe que a sua vigência começará em 13 de fevereiro de 2019, ou seja, a norma só começará a produzir efeitos a partir do dia 13 de fevereiro de 2019.

Também, pode-se ilustrar a presente problemática, pelo exemplo a seguir: a Lei A foi promulgada em 1989 e sua vigência iniciou em 1990. Contudo, em 2000, foi promulgada a Lei B revogando a vigência da Lei A. Assim sendo, percebe-se que a Lei A somente foi vigente durante o período de 1990 a 2000.

Diante disso, percebe-se que a vigência está atrelada à existência de determinada norma jurídica no ordenamento jurídico; posto isto, será vigente quando essa for publicada, pois a partir desse momento a população tomará conhecimento e ciência sobre o texto legal, sendo assim inserida no ordenamento jurídico brasileiro. Logo, trata-se do período o qual a norma jurídica possui vinculatividade entre os efeitos e os fatos ali descritos.

4.2. Eficácia

A eficácia da norma trata-se da aplicabilidade dos efeitos previstos na respectiva norma jurídica. Dessa forma, eficácia está atrelada à aptidão do dispositivo legal em produzir efeitos dentro da esfera jurídica. A eficácia de determinada lei pode ser diferida ou postergada, ou seja, os efeitos serão postergados até momento posterior, isto é, a norma somente produzirá efeitos perante a sociedade depois de respeitado respectivo interregno.

O professor José Afonso da Silva defende que eficácia seria:

“[...] a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações, à aplicabilidade, exigibilidade ou executoriedade da norma, como possibilidade de sua aplicação jurídica. Possibilidade e não efetividade.”²²

O professor Ricardo Lobo Torres ensina que o instituto da eficácia pode ser dividido em cinco modalidades: (i) eficácia imediata; (ii) eficácia diferida; (iii) eficácia suspensa; (iv) retroeficácia; e (v) eficácia prorrogada.

“A vigência envolve a existência ou a inserção da norma no mundo jurídico e está permanente contacto com a eficácia, que entende com a aplicabilidade ou com a aptidão para produzir efeitos na ordem jurídica.

[...] É imediata a eficácia colada à vigência da norma financeira. Na mesma data em que adquire vigência a norma passa a produzir efeitos, aplicando-se a todos os fatos futuros e pendentes, se não houver regras especiais em contrário.

22. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1968. p. 58.

DRUMMOND, Mario Adalberto Viana. A obediência ao princípio da anterioridade clássica nas revogações de isenções gratuitas e sem prazo determinado. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 28. ano 6. p. 97-120. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021.

[...] Dá-se o diferimento da eficácia quando a norma financeira, embora vigente, tem os seus efeitos adiados para uma certa data no futuro. Ocorre principalmente em consequência dos princípios da anterioridade e da noventena (art. 150, III, b e c CRFB), que, como vimos (p. 114), transferem para o ano seguinte ao da publicação os efeitos da lei tributária.

[...] Acontece às vezes que a norma continua vigente mas tem a sua eficácia suspensa. Embora existente no mundo jurídico, torna-se incapaz de produzir efeitos. Entre as hipóteses mais importantes de suspensão da eficácia encontram-se na isenção, o tratado internacional e, para alguns, a lacuna orçamentária.

[...] A retroeficácia também pode ocorrer no Direito Financeiro. A eficácia retrooperante não significa a volta ao passado para anular os fatos e os atos lá praticados, o que constitui uma impossibilidade jurídica e um absurdo metafísico. A retroatividade atinge, no presente, os efeitos de fatos ocorridos no passado.

[...] Uma última hipótese é a eficácia prorrogada, também caracterizada como ultra-atividade ou sobrevida da norma jurídica. Assim acontece, por exemplo, com a lei tributária revogada, que continua a produzir consequências quanto aos fatos ocorridos durante a sua vigência, mesmo que não tenham sido tempestivamente apurados.”²³ (sic)

Dessa maneira, é nítido que eficácia consiste na aptidão da norma jurídica em produzir os efeitos jurídicos descritos no texto legal da norma jurídica; contudo, para que a eficácia exista, é imprescindível que a norma seja ou fora vigente no campo do Direito Tributário.

5. A OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE CLÁSSICA

Nesse tópico, serão estudadas as correntes doutrinárias sobre o tema em discussão, além de analisados os efeitos decorrentes da revogação da lei que instituiu a isenção sob a ótica da vigência e eficácia das normas.

5.1. Posicionamento a favor da submissão ao princípio da anterioridade clássica

A corrente favorável à aplicação do princípio da anterioridade clássica nos casos de revogação das isenções gratuitas e sem determinação de tempo defende que a revogação da isenção estaria violando o princípio constitucional da segurança jurídica e o princípio constitucional da não surpresa.

O princípio da segurança jurídica visa a proteger que os indivíduos detenham conhecimento antecipado de todas as regras e consequências que suas atitudes possam ocasionar a si mesmo ou a terceiros. Portanto, busca trazer a estabilidade nas relações jurídicas realizadas na sociedade.

23. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. p. 135-139.

O professor José Afonso da Silva muito bem ensina que:

“a segurança jurídica consiste no ‘conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida’. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída.”²⁴

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro ensina que o princípio da segurança jurídica:

“[...] se justifica pelo fato de ser comum, na esfera administrativa, haver mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a consequente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior. Essa possibilidade de mudança de orientação é inevitável, porém gera insegurança jurídica, pois os interessados nunca sabem quando a sua situação será possível de contestação pela própria administração pública.”²⁵ (*sic*)

Já, o princípio da não surpresa protege que o contribuinte seja surpreendido com a majoração ou a instituição de determinado tributo. Logo, o contribuinte que acreditava que não seria compelido a realizar o pagamento determinado tributo, com a revogação da isenção, estará obrigado a realizá-lo.

A professora Misabel Derzi defende o presente posicionamento, conforme transcrição a seguir:

“Defendemos, portanto, que o art. 150, III, alíneas *b* e *c*, da Constituição Federal se aplica ao cancelamento ou redução das isenções e demais benefícios tributários concedidos sem prazo certo e que configuram reinstituição do tributo em relação aos fatos anteriormente isentos ou majoração, se, de alguma forma (por ex. aumento de alíquota ou base de cálculo; extinção de crédito presumido etc.), se diminuir o benefício concedido.

A lei, que cancela uma isenção sem prazo certo ou outro benefício redutor de imposto somente gerará efeitos no exercício financeiro subsequente ao de sua publicação, desde que observado ainda o prazo nonagesimal. *Esse período de espera destina-se a evitar a surpresa do contribuinte, reforçando-lhe a segurança e a previsibilidade. As exceções abrem-se para os mesmos casos arrolados nas letras *b* e *c* do inciso III do art. 150 da CF.”²⁶ (grifos nossos)*

24. SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 133.

25. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 85.

26. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro – CTN Comentado*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1006.

Outro critério importante adotado no presente posicionamento é com relação ao conceito de isenção que difere do defendido pelo STF. Para essa doutrina, isenção seria supressão de uma parte da eficácia da norma tributária, ou seja, seria a redução de uma parcela do campo de incidência do tributo. Logo, por analogia, a lei revogadora de determinada isenção estaria desempenhando a mesma atividade de uma legislação que estivesse instituindo ou majorando determinado tributo; logo, deveria obedecer aos princípios da anterioridade e da noventena.

O professor Paulo de Barros Carvalho também acolhe o presente posicionamento, conforme pode verificar no trecho transcrito a seguir.

“É questão assente que os preceitos de lei que extingam ou reduzam isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que forem publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência. Nesses termos, em homenagem ao princípio da anterioridade, o termo inicial de sua vigência fica diferido para o primeiro dia do próximo exercício.

Esse o conteúdo do art. 104, III, do Código Tributário Nacional, se bem que restringindo a regra aos impostos sobre o patrimônio e a renda. A restrição, porém, prevaleceu apenas até o início da vigência da Carta de 1967, quando o constituinte retomou, com entusiasmo, a linha de primazia da anterioridade. *A partir de então o âmbito de abrangência do citado art. 104, III passou a ser pleno, estendendo-se a qualquer espécie de tributo.*”²⁷

O último argumento utilizado pelo presente posicionamento seria que não houve a revogação tácita, mas sim a recepção do art. 104, III, do Código Tributário Nacional, pela Constituição de 1988. Assim como defende que o próprio art. 178 do CTN prescreve que as leis que revogarem isenções devem respeitar ao disposto no art. 104, III, do CTN. Cabe frisar que o Supremo Tribunal Federal nunca se pronunciou sobre a revogação ou não do dispositivo legal do art. 104, III, do CTN.

O professor Aliomar Baleeiro se posiciona favorável à presente corrente, de acordo com o trecho a seguir:

*“[e]m obséquio ao princípio da anualidade dos tributos, a revogação total ou parcial da isenção não tem eficácia imediata. A lei revogatória só será executada no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, por força do art. 104, III, do CTN, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte.”*²⁸

Para ajudar no entendimento do posicionamento, a título de exemplo, considere que em janeiro de 2019 seja editada a lei que isenta os comerciantes de motocicletas elétricas

27. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 458. (grifamos)

28. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 595.

do pagamento de ICMS; logo, interessados começam a investir nesse determinado setor, por entender que tais produtos teriam o valor de venda ao consumidor final de aproximadamente R\$ 1.000,00 (mil reais). Todavia, em 01 de junho de 2019, a respectiva lei seja revogada e em 02 de junho de 2019 os Entes Públicos Estaduais começam a tributar em 18% tais transações. A margem e o preço de venda desse produto levavam em consideração a isenção concedida. Em seguida, por causa do aumento do preço de venda do produto, depreende um certo desinteresse de seus possíveis consumidores, ocasionando assim uma queda nas vendas desse contribuinte. Por fim, todo o planejamento financeiro e empresarial que fora realizado pelo contribuinte fora completamente surpreendido pela revogação da respectiva isenção.

Desse modo, é nítido que a revogação de isenção gratuita deve respeitar os princípios da anterioridade clássica e da anterioridade nonagesimal para que seja respeitado o princípio da segurança jurídica do contribuinte e o princípio da não surpresa. Assim como é claro que a legislação revogadora de isenção estaria instituindo nova tributação.

Diante do exposto, é possível vislumbrar que a presente corrente se posiciona favorável à aplicação do princípio da anterioridade clássica à hipótese de revogação de isenção gratuita pelas seguintes razões: (i) conceito de isenção como supressão de uma fração da eficácia da norma de tributação, ou seja, redução do campo de incidência de determinado tributo; (ii) clara violação aos princípios da segurança jurídica e da não surpresa porque a norma que revogou determinado benefício fiscal tornou legalmente possível a sua cobrança e o contribuinte já possuía conhecimento sobre a existência do respectivo tributo; (iii) a recepção do art. 104, III, do Código Tributário Nacional, e que o art. 178 do CTN dispõe que a lei revocatória deve respeito ao art. 104, III, do Código Tributário Nacional.

5.2. Posicionamento contrário à sujeição ao princípio da anterioridade clássica

Essa corrente, defendida pelo Supremo Tribunal Federal, afirma que, havendo a revogação de isenção gratuita, teria a incidência imediata do tributo, ora isento, sem respeitar o princípio da anterioridade clássica, posto que isenção seria a dispensa legal de pagamento de determinado tributo; logo, não houve a criação ou majoração de tributo.

Cabe destacar que o presente posicionamento entende o conceito de isenção seria a dispensa legal do pagamento de determinado tributo. Isto posto, a norma revocatória da isenção não estaria instituindo novo tributo, e sim apenas cancelando o benefício fiscal de dispensa de pagamento de um tributo já existente no mundo jurídico. Logo, a presente corrente entende que ocorre a incidência do respectivo tributo, ou seja, a hipótese de incidência do tributo se concretiza se tornando fato gerador; contudo, a obrigação principal, que seria o pagamento do tributo, estaria o contribuinte dispensado de realizar por causa de uma disposição legal específica. Assim sendo, o princípio da anterioridade clássica não poderia ser aplicado porque não se estava instituindo novo tributo e sim revogando o benefício fiscal da dispensa de pagamento.

O presente posicionamento argumenta que não existe violação aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da não surpresa porque a norma que concedeu o atinente benefício fiscal não teria reduzido o campo de incidência da norma instituidora do tributo, mas sim dispensou o contribuinte do seu pagamento. Por conseguinte, o contribuinte detinha conhecimento da existência do tributo e que o seu pagamento havia sido suspenso; por isso, ocorrendo a sua revogação, o contribuinte não estaria surpreso com a sua cobrança.

Também defendem que o artigo 104, III, do Código Tributário Nacional, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, posto que o princípio da anterioridade da Constituição Federal seria mais amplo que o do Código Tributário Nacional. Além disso, aduzem que, em respeito ao critério cronológico, a previsão do Código Tributário Nacional não se aplicaria mais, por ser anterior à previsão realizada na Constituição Federal de 1988.

Todavia, cabe frisar que o Supremo Tribunal Federal não se pronunciou sobre a temática da revogação ou não recepção do art. 104, III, do Código Tributário Nacional, pela Constituição Federal de 1988, mas deve-se atentar que a Suprema Corte somente permite nas hipóteses em que envolvam tributos incidentes sobre renda ou patrimônio.

Cumpram-se destacar que os tributos que incidem sobre a renda são todos aqueles que possuem como fato gerador o ganho de renda. Já, os tributos incidentes sobre o patrimônio são os que possuem como fato gerador a propriedade de determinado bem móvel ou imóvel. Não se pode esquecer dos tributos que incidem sobre o consumo que são os destinados a tributar as compras realizadas pelo contribuinte.

A título de ajuda na compreensão das formas de tributação: (i) a *tributação sobre a renda* seria o Imposto de Renda que incide sobre o total de ganhos auferidos pelo indivíduo durante o período de um exercício financeiro; (ii) tributação sobre a patrimônio tem como exemplo o IPTU e ITR que incidem sobre o direito de propriedade de imóveis localizados em zonas urbanas e rurais, respectivamente; (iii) a *tributação sobre consumo* seria o ICMS que tem no campo de incidência as operações que envolvem aquisição e venda de bens de consumo.

O Supremo Tribunal Federal já sumulou o seu entendimento por meio da edição da Súmula 615: “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.”

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou contra a aplicação do princípio da anterioridade nos casos em que envolvem a revogação de isenção gratuita, segundo a jurisprudência a seguir:

“ICM. Revogação da isenção. Inaplicação do princípio constitucional da anualidade a revogação de isenção. Súmula 615. Recurso extraordinário conhecido e provido.”²⁹

29. RE 99.494/RJ, rel. Min. Carlos Madeira, 2ª T., j. 26.11.1985, DJ 13.12.1985. PP-23208 EMENT VOL-01404-01 PP-00191.

“Imposto de Circulação de Mercadorias. Isenção. O princípio constitucional da anualidade (art. 153, § 29, da Constituição Federal) não se aplica à revogação da isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias. Súmula n. 615. Recurso extraordinário conhecido e provido.”³⁰

“ICM. Isenção não onerosa. Revogação. *Imediata eficácia e exigibilidade do tributo. Inaplicação do princípio constitucional da anualidade.* Recurso extraordinário conhecido pelo permissivo constitucional da alínea ‘d’, mas desprovido.”³¹

“ICM. Revogação de isenção que se fez por meio do Convênio n. 7, de 13.06.80, aprovado pelo Decreto Legislativo Estadual n. 3.107, de 6.11.80. Princípio da anualidade. Inexistência, no caso, de ofensa ao artigo 23, § 6º, da Constituição Federal, e ausência, a propósito, de dissídio de jurisprudência. Aplicação da Súmula 284 quanto à mera alegação de vigência de ‘dispositivo da Lei Complementar n. 24, de 7.1.75’. O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do artigo 23 da Constituição Federal) não alcança a isenção de tributo, pois esta, em nosso sistema jurídico, é caracterizada, não como hipótese de não incidência, mas, sim, como dispensa legal do pagamento de tributo devido. O princípio da anualidade em matéria de isenção de tributo tem, em nosso direito, caráter meramente legal, resultando do inciso III do artigo 104 do C.T.N. o qual se restringe aos impostos sobre a renda, restrições que não foram alteradas pela modificação que a Lei Complementar n. 24/75 introduziu no artigo 178 do C.T.N. e que, além de dizer respeito apenas à ressalva inicial desse artigo (que nada tem que ver com o princípio constitucional da anualidade, tanto que se aplica a isenções de tributos que a própria Constituição excepciona quanto a esse princípio), piora a posição do contribuinte, motivo por que não se pode inferir que tenha ela pretendido alterar para melhor a situação deste, por haver mantido a remissão ao artigo 104, III, do C.T.N., sem qualquer modificação às restrições expressas a que inciso está sujeito. Recurso extraordinário conhecido, em parte, mas nela não provido.”³²

Dessa maneira, é fácil vislumbrar que a presente corrente rejeita a aplicação do princípio da anterioridade clássica para os casos que envolvam a revogação de isenção gratuita pelos seguintes motivos: (i) o conceito de isenção como dispensa legal do pagamento de determinado tributo; (ii) por se tratar de dispensa de pagamento, não haveria ofensa ao princípio da segurança jurídica e da não surpresa porque o tributo sempre esteve no ordenamento jurídico; somente o seu pagamento momentaneamente suspenso; (iii) a não recepção do art. 104, III, do Código Tributário Nacional; e (iv) respeito à Súmula 615 do Supremo Tribunal Federal.

30. RE 107.185/SP, rel. Min. Sydney Sanches, 1ª T., j. 11.10.1985, DJ 08.11.1985. (grifamos)

31. RE 97.482/RS, rel. Min. Soares Muñoz, 1ª T., j. 26.10.1982, DJ 17.12.1982. PP-13211 EMENT VOL-01280-07 PP-01792.

32. RE 97.455/RS, rel. Min. Moreira Alves, 2ª T., j. 10.12.1982, DJ 06.05.1983. PP-06050 EMENT VOL-01293-03 PP-00665.

6. CONCLUSÃO

Antes de adentrar na narrativa da conclusão desse artigo científico devo, primeiramente, indicar e justificar a qual conceito de isenção que me filio. Em seguida, trarei as minhas conclusões finais sobre o tema.

Entendo que o conceito mais adequado para definir o instituto da isenção no âmbito do direito tributário seria a ideia de supressão de fração da eficácia da norma de tributação porque, a partir do momento em que determinada norma legal institui determinada isenção, acontece a retirada de determinada conduta do campo de incidência que era considerada uma hipótese de incidência.

Entendo que o posicionamento mais adequado no caso de norma legal que revoga isenção gratuita é o respeito ao princípio da anterioridade clássica.

Posiciono-me favorável ao entendimento de que, quando ocorre a revogação do dispositivo legal que concedeu dada isenção, o Ente Federado estaria reinstituindo a incidência do tributo sobre determinada conduta do contribuinte. Assim sendo, ocorre a criação de uma nova hipótese de incidência para aquele tributo pelo Ente Federado; por conseguinte, deve respeitar o princípio da anterioridade clássica, ressalvadas as exceções legalmente previstas.

Partindo desse entendimento, não sendo observado o preceito legal do princípio da anterioridade clássica estaria, novamente, infringindo mais dois preceitos constitucionais que seria o princípio da não surpresa do contribuinte e o da segurança jurídica. Como já fora explicado, os conceitos de ambos os princípios nos tópicos anteriores, com a revogação de determinada isenção e a cobrança imediata, conforme entendimento firmado na Súmula 615 do STF, o contribuinte seria surpreendido com a cobrança de tributo, a qual não estava planejado a pagar por entender que aquela hipótese de incidência não era mais classificada como tal. Com relação ao desrespeito ao princípio da segurança jurídica do contribuinte é muito nítido porque certo contribuinte acreditava que, durante aquele exercício financeiro, não haveria a cobrança daquele tributo e quando ele é revogado e cobrado imediatamente, ou seja, sem respeito ao princípio da anterioridade clássica, o direito do contribuinte de se planejar para o pagamento e o direito de resguardar a cobrança para o exercício financeiro seguinte estão sendo violados.

Também defendo que o argumento utilizado pela corrente oposta que o contribuinte já detinha conhecimento sobre a existência do tributo não deve prevalecer porque acreditamos que o contribuinte possui um poder de clarividência para saber o momento correto em que ocorrerá a revogação da revogação e o de cobrança do contribuinte.

O argumento que defende que o artigo 104, III, do Código Tributário Nacional, não foi revogado pela Constituição 1988 entendo como plenamente fundado porque em nenhum momento foi explicitamente expresso que o respectivo artigo estaria sendo revogado pela Carta Magna de 1988. A Constituinte de 1988 ao estipular o princípio da anterioridade clássica e as suas exceções deixou de mencionar como exceção ao princípio da

anterioridade clássica a norma que revoga isenção; assim sendo, o art. 104, III, do Código Tributário Nacional, continua em vigor e com a sua eficácia plena.

Além de todo exposto, é importante contextualizar o cenário da revogação de isenção com os efeitos que geram nos institutos da vigência e da eficácia. Dependendo da corrente doutrinária a respeito do conceito de isenção que será adotada, influenciará na vigência e na eficácia da hipótese de incidência isenta. Entendendo que isenção consiste em dispensa legal de pagamento, a norma continua em vigor e sua eficácia diferida até o momento da revogação da isenção. Adotando o conceito de isenção como supressão de fração da eficácia do campo de incidência de determinado tributo, a norma perderá o vigor e sua eficácia, por isso, se norma que revogar a isenção instituirá novamente o mesmo tributo, por conseguinte, deverá respeitar o princípio da anterioridade clássica.

Dessa maneira, entendo que a norma que revoga determinada isenção gratuita deve respeitar o princípio da anterioridade clássica porque estariam resguardados os princípios constitucionais da não surpresa do contribuinte e o da segurança jurídica. Assim como a revogação de isenção consiste em uma instituição de tributo, logo, toda majoração ou instituição de tributo deve respeitar o princípio da anterioridade. Por fim, não houve a revogação, integral ou parcial, do texto legal previsto no art. 104, III, do Código Tributário Nacional.

Diante de toda a insegurança jurídica gerada nos planejamentos tributários que levam em consideração os cenários que trabalham com isenções gratuitas, tendo em vista a incerteza gerada pela facilidade e imediaticidade em realizar a cobrança pelo Ente Federado nas hipóteses em que houve a revogação dessas isenções, na elaboração dos planejamentos tributários, entendo que não podemos considerar tais benefícios fiscais como ponto positivo e sim como negativo, pois o cenário pode se transformar de ótimo em péssimo em questão de um dia, visto que o posicionamento adotado pelo Judiciário é o de isenção como dispensa legal do pagamento.

7. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro – CTN Comentado*. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2001.

- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: Ed. RT, 1973.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros. 2007.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1969. p. 673. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. *Princípio da anterioridade tributária*. Material da 2ª aula da disciplina Sistema Constitucional Tributário: Princípios e Imunidades, ministrada no curso de pós-graduação *lato sensu* televirtual em Direito Tributário – UNIDERP/REDE LFG.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Ed. RT, 1968.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- Anterioridade tributária, de Julio Pinheiro Faro – *RTrib* 99/71-82 (DTR\2011\2462);
- Apontamentos gerais acerca das isenções tributárias, de Luís Henrique Neris de Souza – *RTrib* 76/175-186 (DTR\2007\565); e
- A revogação das isenções tributárias e a não-surpresa constitucional, de Rogério Wanderley Guasti – *RTrib* 86/261-304 (DTR\2011\1417).