

# A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NA REVOGAÇÃO DAS ISENÇÕES FISCAIS

Aline Carine Valutky<sup>1</sup>

Ligia Maria Donini Moraes<sup>2</sup>

## RESUMO

Este trabalho teve como escopo elucidar a necessidade da aplicação do princípio da anterioridade por ocasião da revogação de uma isenção concedida pelo Poder Público. A discussão torna-se imperativa na medida que a observância de princípios constitucionais que visam proteger o contribuinte, diante da atuação dos entes federados, deve ser de preocupação geral, pois, tratam-se de princípios que garantem a segurança jurídica e um possível equilíbrio entre os sujeitos na relação tributária. Sobre o assunto verifica-se pelo menos a existência de três entendimentos diferentes. A metodologia aplicada essencialmente foi a pesquisa bibliográfica, utilizando-se de doutrinas, de artigos científicos, da legislação brasileira, bem como pesquisa em sites oficiais da internet que trazem o entendimento dos Tribunais Superiores. Dessa maneira, consegue-se alcançar o objetivo de trazer à atenção a necessidade da observância de princípios constitucionais protetivos do cidadão, os quais compõem a parte mais frágil da relação jurídico-tributária.

**Palavras-chave:** Princípios constitucionais; direito adquirido; princípio da anterioridade; isenções; revogação das isenções.

## ABSTRACT

This paper aims to elucidate the need to apply the principle of priority when an exemption granted by the Public Authorities is revoked. The discussion becomes imperative to the extent that the observance of constitutional principles that seek to protect the taxpayer before the action of the federated entities should be of general concern, since they are principles that guarantee legal certainty and a possible balance between the Subjects in the tax relation. There are at least three different understandings on the subject. The methodology applied in this work was the research bibliographic using doctrines, scientific articles, Brazilian legislation as well as official internet sites that bring the understanding of the higher courts. In this way, we have achieved the objective of bringing to the attention the necessity of observing the constitutional principles protecting the citizen, who make up the most fragile part of the legal-tax relationship.

**Key-words:** Constitutional principles; vested right; Principle of anteriority; Exemptions; Repeal of exemptions.

---

<sup>1</sup> UNIVAG – Centro Universitário. Área do Conhecimento de Ciências Sociais Aplicadas. Curso de Direito. Aluna da disciplina TCC II, turma 2012/2. E-mail - [alinevalutky@gmail.com](mailto:alinevalutky@gmail.com)

<sup>2</sup> UNIVAG – Centro Universitário. Área do Conhecimento de Ciências Sociais Aplicadas. Curso de Direito. Orientadora Ligia Maria Donini Moraes. Email - [ligiaddonini@terra.com.br](mailto:ligiaddonini@terra.com.br)

## **1. INTRODUÇÃO**

Este artigo é resultado de uma pesquisa realizada acerca da necessidade de o Poder Público conceder ao contribuinte um prazo razoável para se preparar para voltar a pagar um tributo que, anteriormente, estava dispensado de adimplir por meio de isenção. Esse prazo entre a revogação ou instituição do tributo e a cobrança é o chamado Princípio da Anterioridade. Durante a pesquisa verificou-se a existência de três correntes doutrinárias sobre o assunto. Entende-se por necessária a discussão acerca do tema pois se trata de princípios constitucionais que visam proteger o cidadão, de direitos fundamentais que devem ser respeitados no campo tributário, em face da atuação do Estado ao instituir e cobrar tributos.

## **2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

O Estado é responsável direto por proporcionar aos cidadãos a satisfação de necessidades básicas, através de serviços prestados, na área da educação, saúde e segurança, dentre outras. Frise-se que tais serviços fazem parte dos direitos que estão garantidos constitucionalmente aos cidadãos, dessa maneira, constitui um dever do Estado prestá-los. Para que ocorra essa prestação, porém, torna-se necessário que a máquina pública tenha condições financeiras para realizar essas atividades em prol do cidadão. A cobrança de tributos tem exatamente esse objetivo, proporcionar condições financeiras ao Estado, conforme nos ensina o eminente Hugo de Brito Machado, “[...] o tributo tem por finalidade suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado.[...]” (MACHADO, 2011, p.51)

Essa relação de cobrança e pagamento entre Estado e contribuinte deve acontecer de maneira que não gere uma invasão financeira sobre o patrimônio do cidadão, observando, para isso, algumas limitações impostas por princípios elencados na Constituição Federal.

Segundo Eduardo Sabbag, a limitação do poder de tributar deve obedecer, “[...] normas jurídicas tributárias e princípios constitucionais tributários[...]”. (SABBAG, 2012, p. 60)

Essas limitações são utilizadas para disciplinar o poder de tributar do Estado em esferas diferentes, conforme, ainda, a explicação do professor Sabbag:

[...] de maneira que, as normas destinam-se à delimitação do poder de tributar, uma vez que a própria Constituição Federal (arts. 153, 155 e 156) faz repartição da força tributante estatal entre as esferas políticas (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal), de forma privativa e cerrada.[...] (SABBAG, 2012, p.60)

No que se refere aos Princípios Constitucionais tributários, salienta Sabbag que, “[...] servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar.[...]” (SABBAG, 2012, p.60)

Diferenciam-se, assim, as normas jurídicas tributárias que dividem as esferas de atuação do poder público quanto a matéria tributária, e os princípios sendo garantias constitucionais de proteção do cidadão em face da atuação do Estado.

A Constituição Federal traz, em toda sua redação garantias ao cidadão-contribuinte, que estão amplamente protegidas contra mudanças que possam lhes diminuir ou extinguir, conforme Constituição as define como “ cláusulas pétreas” no art. 60, §4º:

Art.60. (...)

§4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I – a forma federativa de Estado;
- II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III – a separação do Poderes;
- IV – os direitos e garantias individuais.

Dessa feita, sendo os princípios constitucionais garantias individuais do cidadão, somente podem ser alterados para melhorar sua aplicação, beneficiando o contribuinte, nunca de forma a prejudicá-lo. A título de explicação, o eminente professor Ricardo Alexandre, traz a atenção o seguinte exemplo:

[...] a Emenda Constitucional 42/2003 estendeu genericamente aos tributos (como regra que comporta exceções) a exigência de um prazo mínimo de 90 dias entre data da publicação da lei que instituísse ou majorasse uma

contribuição social para a seguridade social e a data de sua efetiva cobrança. Não houve qualquer inconstitucionalidade, pois se estava ampliando uma garantia do contribuinte.[...] (ALEXANDRE, 2011, p. 111)

Desta maneira pode-se considerar que, em se tratando de uma situação que visa ampliar o benefício ao contribuinte, as garantias constitucionais podem ser alvo de Emendas Constitucionais, porém, se de qualquer maneira o objetivo for diminuir o benefício ao contribuinte, serão inconstitucionais.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Melo, citado por Ricardo Alexandre, preleciona sobre os princípios:

[...] princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.[...] (MELO apud ALEXANDRE, 2011, p. 113)

Pode-se retirar desse ensinamento que o princípio é como um alicerce, sendo fundamental observá-lo no momento em que se atua no tema disciplinado por ele.

Mais abrangente que a regra, permite ser objeto de ponderação, sendo aplicável de maneira mais flexível; a regra, no entanto, somente pode ser avaliada de maneira objetiva, de modo a se aplicar ou não a cada caso.

Novamente, usam-se os exemplos do professor Ricardo Alexandre para elucidar:

[...] a isonomia (tratar igualmente quem é igual, e desigualmente quem é desigual, na proporção das desigualdades havidas) seria um verdadeiro princípio, pois pode ser objeto de ponderação, permitindo a concessão de uma isenção que beneficie grandes empresas para que estas se instalem em regiões subdesenvolvidas...

Já a anterioridade seria uma regra aplicável ou não a cada caso concreto. É um verdadeiro tudo ou nada. Dessa forma, como será detalhado adiante, a anterioridade se aplica ao aumento do Imposto sobre a propriedade Territorial Rural-ITR, não havendo o que ponderar. A mesma regra não se aplica ao aumento do Imposto de Importação-II, também, não havendo o que ponderar.[...] (ALEXANDRE, 2011, p. 114)

Assim, no momento em que o Estado exerce sua competência de legislar acerca dos tributos, deve observar os princípios, atuando de maneira compatível a do legislador de forma a proteger o contribuinte.

É dessa forma que assevera Hugo de Brito Machado:

[...] Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem

consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. [...] (MACHADO, 2011, p. 31)

Verifica-se então que sendo a criação do encargo tributário um ato discricionário realizado por parte do ente público, é necessário que haja alguma maneira de proteger o contribuinte de situações que venham a prejudicar sua possibilidade de realizar suas obrigações tributárias. Essa limitação é imposta através dos princípios constitucionais que devem respeitados pelos entes federados.

### **3. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE**

Os princípios da anterioridade e da irretroatividade estão abrangidos pelo Princípio da Não surpresa, que prioriza a proteção do contribuinte em face da atuação dos entes federados, possibilitando que o cidadão seja respeitado, tendo um prazo para se preparar para a cobrança de um novo encargo ou seu aumento, e não seja compelido a arcar com um ônus maior sem se programar.

Neste trabalho, porém, aborda-se uma definição mais aprofundada do Princípio da Anterioridade.

Como explicado no início, o princípio da anterioridade visa resguardar o prazo a que o contribuinte tem direito, e constitui uma maneira de proteção ao direito adquirido pelo contribuinte de ter um prazo razoável para se preparar para realizar o pagamento de um novo tributo ou de um tributo que sofreu majoração.

O princípio da anterioridade subdivide-se em duas vertentes, anual e nonagesimal.

O princípio da anterioridade anual ou da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, inciso III, *alínea b*, CF/88) proíbe a cobrança de ônus tributário no mesmo exercício financeiro que fora publicada a lei que o determinou. Dessa maneira, conforme salienta o professor Eduardo Sabbag:

[...] esse princípio se preocupa com a regulação dos efeitos da majoração ou a criação do tributo, tratando da distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei, que perpetra, pela via da incidência tributária, uma instituição ou majoração de tributo [...] (SABBAG, 2012, p. 99)

Ainda segundo o citado professor Eduardo Sabbag. “[...] o princípio da anterioridade anual sempre esteve presente no diploma constitucional, ao contrário da *alínea c*, do inciso III, do art. 150 da CF/88, que foi inserida pela Emenda Constitucional n.42/2003 [...]”. (SABBAG, 2012, p. 93)

Após a Emenda Constitucional n.42/2003, verifica-se a aplicação cumulativa das duas vertentes do princípio da anterioridade, pois, com a regra instituída pela referida Emenda, é necessário um prazo entre a publicação da lei que versa sobre o tributo e a sua cobrança, prazo esse que não pode ser inferior a noventa dias.

Acerca desse tema, Alexandre de Moraes ensina:

[...] princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o art. 150, III, “c”, que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano. [...] (MORAES, 2014, p. 909)

Analisando essas palavras do festejado doutrinador, e considerando a realidade tributária brasileira, entende-se que a inserção da *alínea c* através da EC 42/2003, resultou numa forma de amansar os aumentos que antes eram propositalmente realizados nos últimos dias do ano, pois, anteriormente, o tributo poderia ser cobrado assim que iniciado o ano seguinte. Agora, com a observância da EC 42/2003, resguardou-se o contribuinte de tais abusos, pois, é necessário que se tenha transcorrido o prazo mínimo não inferior a noventa dias para que seja realizada sua cobrança.

A Carta Constitucional, no entanto, elenca exceções ao princípio da anterioridade, no artigo 150, §1º, da Constituição Federal, *in verbis*:

[...] Art. 150. (...)

§ 1º. A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I; 153, I, II, IV e V; e 154, II; 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. [...]

Além dessas exceções, ainda temos a exceção referente ao CIDE-Combustível (art.149, §2º, II, c/c art. 177, §4º, I, *b*, parte final, da CF) e ao ICMS-Combustível (art. 155, §4º, IV, *c*, da CF).

Em relação à necessidade dessas exceções, Eduardo Sabbag assevera:

[...] À luz do rol em epígrafe, é possível assegurar que há inafastável lógica na presença de tais tributos nesse tipo de lista, a qual sinaliza a imediata incidência da lei tributária: enquanto os primeiros se justificam pelo viés da extrafiscalidade, os últimos ancoram-se na esteira da emergencialidade. Com efeito, em temas de comércio internacional (II e IE), de mercado financeiro (IOF) e da produção nacional (IPI), é comum o caráter regulatório na tributação, revestindo tais impostos, ditos “flexíveis”, de extrafiscalidade. Da mesma forma, soaria irrazoável associar as situações limítrofes de guerra e calamidade pública a uma espera anual. [...] (SABBAG, 2012, p. 108)

Dada a necessidade de alteração da alíquota de determinados tributos para fins de regulação da economia, alguns serão cobrados imediatamente após sua majoração.

#### **4. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NA REVOGAÇÃO DE ISENÇÕES FISCAIS**

Superada a necessidade do conhecimento básico acerca do princípio da anterioridade, agora será elucidada a necessidade de sua observância quando ocorre a revogação da lei que concede uma isenção tributária.

Ao conceder uma isenção, faz-se necessário que seja através de uma lei específica, conforme dispõe o art. 150, § 6º, da Carta Magna. Essa disposição também está contida na legislação complementar, no artigo 176, *caput*, do CTN: “[...] a isenção, ainda que prevista em contrato, sempre decorre de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração [...]”.

O artigo 178 do CTN dispõe sobre a isenção, nos seguintes termos:

[...] 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.[...]

Para facilitar o entendimento do art. 178, transcreve-se o inciso III do art. 104 do CTN:

[...] Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes à impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.[...]

Verifica-se que, ao estipular um prazo para que tenha efeito a lei que reduziu ou extinguiu uma isenção, o legislador tinha como objetivo proteger o contribuinte, dando a ele tempo para se preparar financeiramente para realizar o pagamento do tributo de que antes era isento.

Nessa vertente, identifica-se a primeira corrente, a qual se apegua a literalidade dos artigos 178 e 104, inciso III, do CTN. Essa corrente tem como um de seus idealizadores Luiz Felipe Silveira Difini.

Dessa maneira, segundo Luiz Felipe Silveira Difini, na obra Manual do Direito Tributário:

[...] se for revogada ou extinta uma isenção de impostos sobre o patrimônio ou a renda (imposto de renda, IPTU, ITR, IPVA), o imposto só poderá ser exigido no exercício seguinte ao da publicação da lei revogadora da isenção. Se revogada isenção de outros tributos (imposto sobre circulação de riquezas – ICMS, IPI, importação, exportação, ISQN, etc., taxas, contribuições de melhoria, outras contribuições ou empréstimos compulsórios), o tributo poderá ser exigido de imediato, sem observar requisito de anterioridade. [...] (DIFINI, 2008, p. 323)

Cumprido salientar que não existe dispositivo constitucional que determine sobre qualquer período de espera para a exigência do encargo quando revogada uma isenção, assim sendo, somente o CTN trata do assunto em seu artigo 104.

Tratando da questão do prazo para que o contribuinte se prepare para voltar a recolher o tributo devido a revogação da lei isentante, o doutrinador anteriormente citado Luiz Felipe Silveira Difini assevera:

[...] Esse texto dispõe que só produzem efeitos a partir do primeiro dia do exercício seguinte à sua publicação dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda, “que extinguem ou reduzem isenções.

Com relação a isenções, no entanto, não há qualquer regra constitucional mandando observar princípio de anterioridade quando de sua revogação. Portanto, no que concerne à revogação de isenções, a limitação só se encontra na lei complementar e não na Constituição. Há, apenas, a regra do art. 104, III, do CTN, que diz só produzirem efeitos no exercício seguinte dispositivos de lei que reduzam ou extingam isenções de impostos sobre o patrimônio ou a renda. [...] (DIFINI, 2008, p. 322,323)

Agora, a segunda corrente que tem como seguidores Eduardo Sabbag, Marcelo Alexandrino, Paulo Vicente e Ricardo Alexandre. Em entendimento sobre o assunto, o professor Eduardo Sabbag afirma “que a isenção se apresenta como uma

dispensa legal no campo da tributação”. (SABBAG, 2012, p.287). O entendimento desta corrente é no sentido que, mesmo diante da isenção, a relação jurídico-tributária subsiste, de maneira que a isenção significa apenas uma dispensa, caracterizada pela inibição do lançamento tributário.

Tal entendimento encontra ampla base no artigo 175, inciso I, do CTN, que elenca “a isenção como modalidade de exclusão do crédito tributário.” (CTN, art. 175, I).

Ora, em se tratando de exclusão do crédito tributário, ele tem que ter existido em algum momento para ser excluído por ocasião da isenção. Ou seja, tem que necessariamente se realizar a relação jurídico tributária, oriunda do fato gerador que resultaria no lançamento do crédito, esse sim, sendo excluído por conta da isenção.

Essa também foi a vertente que prevaleceu por muito tempo no Supremo Tribunal Federal, que entendia que a isenção se constituía mera dispensa legal do encargo devido, sendo constituído o crédito tributário, e que apenas o seu lançamento e, posterior cobrança, eram isentos, não sendo necessário que fosse respeitado qualquer período de tempo para retomar a cobrança do encargo, pois não acarretaria prejuízos ao contribuinte.

Com base nesse entendimento, o STF editou a Súmula 615: “O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.”

Esse posicionamento do STF se arrastou desde antes da Carta Magna de 1988, conforme a ementa abaixo:

ICM. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. - Não se aplica à revogação da isenção do ICM o princípio constitucional da anualidade. A revogação não cria tributo novo. O Fisco tem o direito de cobrar, logo após a revogação, o ICM autorizado no orçamento e previsto em lei anterior cuja exigibilidade se achava apenas suspensa pela isenção. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE nº 99.430/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro **Soares Munoz**, DJ de 18/3/83).

Nessa mesma linha, também entendem Marcelo Alexandrino e Paulo Vicente, que asseveram:

[...] Corolário dessa orientação, a revogação de uma isenção tributária não equivale à instituição de uma nova hipótese de incidência, nem mesmo a um aumento de tributo, uma vez que a norma isentiva não afastou a incidência da lei tributária, não impedindo, dessarte, o nascimento da obrigação tributária correspondente a essa incidência. A lei de isenção

limitou-se a excluir a constituição do crédito tributário que decorreria dessa obrigação. [...] (SANTOS apud ALEXANDRINO & VICENTE, 2015)

No entendimento dessa corrente doutrinária, a isenção constitui-se mera dispensa legal, não sendo obrigatório qualquer prazo para a exigência após sua revogação.

Na direção oposta apresenta-se a terceira corrente, tendo como defensores, entre outros, os doutrinadores Hugo de Brito Machado e José Souto Maior Borges, que entendem que se existe a isenção não ocorre a relação tributária, não existindo por isso o fato gerador, vejamos:

[...] A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. Nesse sentido, pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. Posto a doutrina nem sempre tenha apreendido, com a necessária clareza, essa característica, não tem outro sentido à proposição da Ciência do Direito Tributário de que a regra jurídica de isenção configura hipótese de não incidência legalmente qualificada. A não incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência de regra jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência. [...] (COELHO apud BORGES, 2011)

Para essa corrente, portanto, a isenção concedida impede o surgimento do fato gerador, não existindo a possibilidade de gerar o crédito tributário, pois não ocorreu a relação tributária.

Nesse diapasão, é imprescindível que seja dado ao contribuinte um prazo para se preparar para o pagamento, respeitando assim a segurança jurídica, que, sendo um princípio constitucional, caso não observado produziria vício de inconstitucionalidade.

O Supremo Tribunal Federal, que até pouco tempo entendia de maneira diversa, recentemente mudou totalmente o entendimento adotado, através do julgamento do RE 564.225/RS, em 02 de setembro de 2014, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que votou favorável à necessidade do respeito ao princípio da anterioridade ao revogar benefício fiscal concedido no recolhimento do ICMS. Vejamos o acórdão:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas b e c do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004.

No entendimento do Ministro Marco Aurélio, “a revogação do benefício fiscal em análise trata-se de aumento indireto do imposto, e, dessa maneira, é necessário um prazo para que o contribuinte possa fazer um planejamento financeiro, não sendo surpreendido com o pagamento a ser realizado”, vejamos:

Segundo interpretação dada às normas estaduais pelo Tribunal de Justiça, promoveu-se aumento indireto do imposto, porquanto revelaram redução de benefício fiscal vigente. Consoante o decidido pelo Supremo no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, envolvida lei complementar que postergou a utilização de créditos tributários então permitidos, em casos como o presente deve ser observado o princípio da anterioridade. Esta é a óptica contemporânea adotada pelo Tribunal quanto ao alcance do artigo 150, inciso III, alíneas b e c, da Carta Maior. (AURÉLIO, 2014, p. 6)

Nesse julgamento, acompanharam o voto do Relator, os Ministros Luís Roberto Barroso e Luiz Fux. Em seu voto, o Ministro Barroso teceu uma brilhante explicação sobre a “necessidade de respeitar o período concedido ao contribuinte por força do princípio da anterioridade quando ocorre a revogação de uma isenção”, pois no entendimento do Ministro, “a revogação da isenção seria o mesmo que dizer que ocorreu o aumento da carga tributária, em que vigorava o benefício”:

A ocasião é oportuna para revisitar a jurisprudência da Corte, que foi muito bem retratada pela divergência. A concepção de anterioridade que me parece mais adequada é aquela afeta ao conteúdo teleológico da garantia. O princípio busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal ao não permitir que o contribuinte seja surpreendido com um aumento súbito do encargo, confirmando o direito inafastável ao planejamento de suas finanças. O prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia da certeza do direito.

Deve ser entendida como majoração do tributo toda alteração ocorrida nos critérios quantitativos do consequente da regra-matriz de incidência. Sob tal perspectiva, um aumento de alíquota ou uma redução de benefício relacionada a base econômica apontam para o mesmo resultado: agravamento do encargo. O que não é a diminuição da redução da base de cálculo senão seu próprio aumento com relação à situação anterior. (BARROSO, 2014, p. 16)

Foram vencidos no referido julgamento, os Ministros Dias Tóffoli e Rosa Weber. O Ministro Dias Tóffoli fez menção em seu voto ao entendimento que até então era adotado pelo Pretório Excelso de que, “a revogação de isenção trata-se de dispensa legal do pagamento, e, não constituindo instituição ou majoração de tributo, não estaria acobertada pela tutela da não surpresa”, vejamos:

O Supremo Tribunal Federal definiu sua jurisprudência no sentido de que a revogação de isenções e as demais majorações indiretas de tributos não estão sujeitas ao princípio da anterioridade. Veja-se a ADI 4.016-MC, Rel.

Min. Gilmar Mendes. Neste julgado ficou definido que se até mesmo a revogação de uma isenção não pode ser equivalente a instituição ou majoração para fins de incidência da anterioridade, a revogação de um desconto também não estaria acobertada pela tutela da não surpresa. (TÓFFOLI, 2014, p. 9)

Por meio do julgamento do RE 564.225/RS, pode-se ver que houve uma grande mudança na maneira de entender do Pretório Excelso, e a tese vencedora é a que mais corresponde com o entendimento doutrinário nacional mais recente.

O renomado autor Hugo de Brito Machado defende também que, concedida a isenção, não existe a hipótese de incidência tributária, sendo que obsta o surgimento da obrigação. Segundo o autor, deve ser concedido ao contribuinte o prazo de que trata o princípio da anterioridade tributária, pois a revogação de lei isentante se iguala à instituição ou acréscimo de encargo, senão vejamos:

[...] A revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de tributo. Por isso deve ser observado o princípio da anterioridade da lei, assegurado pelo art. 150, III, "b", da CF. [...] (BRITO, 2011, p. 233)

Ante ao exposto, verifica-se que a terceira corrente é a que mais coaduna com os princípios constitucionais, pois, objetiva a manutenção do direito dado ao contribuinte de se preparar para pagar o tributo instituído ou aumentado e preza também a segurança jurídica, tão objetivada pela Constituição Federal e almejada pela legislação brasileira.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No trabalho realizado, com o objetivo de dissertar acerca do princípio da anterioridade e sua aplicação, verificou-se a existência de três entendimentos distintos. O primeiro que se apega à literalidade da lei, entendendo que o prazo só deve ser concedido dentro da situação citada no dispositivo legal. O segundo grupo de doutrinadores e a posição adotada até 2014 pelo Supremo Tribunal Federal, defende que não existe a necessidade de respeitar qualquer prazo quando revogado o benefício fiscal, porque a cobrança estava suspensa, porém, o contribuinte estava ciente da necessidade de voltar a efetuar o pagamento em caso de revogação. E o terceiro entendimento é o de que o prazo deve ser considerado em qualquer ocasião de revogação de isenções, haja visto que se trata de uma situação que vai gerar uma carga tributária maior ao contribuinte e, dessa maneira, é preciso que este se

prepare financeiramente. Esse terceiro entendimento é a posição adotada pelo STF atualmente e entende-se que é o que melhor retrata a necessidade do contribuinte, pois, lhe concede maior segurança jurídica e a manutenção de seus direitos e garantias fundamentais, garantidos pela Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2011.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. 17<sup>a</sup> Ed. **Direito tributário na Constituição e no STF**. Teoria e Jurisprudência. São Paulo: Método, 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7). Acesso em 15 mai. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Acesso em 14 mai. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 615. O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação do ICM. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=615.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas> . Acesso em: 15 mai. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 564.225. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 02 set. 2014. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342169/agreg-no-recurso-extraordinario-re-564225-rs-stf/inteiro-teor-159437396>> . Acesso em: 15 mai. 2017.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 4ed. atual.. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed., rev., atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2011.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTOS, Victor Barbosa. *A revogação de benefícios fiscais e o princípio da anterioridade tributária sob a ótica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 19 fev. 2016. Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.55234&seo=1>>. Acesso em: 15 mai. 2017.