

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO**

MARINA PAIVA FRANCO NETTO DA COSTA

**ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA:
ABRANGÊNCIA DA NORMA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

PORTO ALEGRE

2010

MARINA PAIVA FRANCO NETTO DA COSTA

**ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA:
ABRANGÊNCIA DA NORMA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito como requisito parcial para a obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Humberto Bergmann Ávila

PORTO ALEGRE

2010

MARINA PAIVA FRANCO NETTO DA COSTA

**ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA:
ABRANGÊNCIA DA NORMA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada à Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito como requisito parcial para a obtenção do Grau de Bacharel em Direito.

Prof. _____

Orientador

Prof. _____

Prof. _____

APROVADO COM A NOTA: _____

PORTO ALEGRE

2010

RESUMO

Este trabalho trata sobre a natureza normativa da Anterioridade Tributária, com a finalidade de definir o conteúdo semântico da expressão *instituir ou aumentar* tributo.

Para tanto, analisa os principais precedentes do Supremo Tribunal Federal com a pretensão, ao seu final, de estimular a reflexão jurídica quanto às hipóteses que reclamam a submissão às normas dos artigos 150, III “b” e “c” e 195, §6º da Constituição Federal de 1988.

PALAVRAS-CHAVE: Anterioridade, tributo, princípio, regra, não-surpresa, segurança jurídica, Supremo Tribunal Federal

ABSTRACT

This article deals with the normative nature of Tax Anteriority, with the purpose of defining the semantic content of the expression *instituting or increasing tax*.

To achieve such goal, it analyses the main precedents set by Brazil's Supreme Court, in order to, at the end, encourage discussion about the cases that attract the application of articles 150, III "b" e "c" e 195, §6º of the 1988 Brazilian Constitution.

KEYWORDS: Anteriority, tax, principle, rule, legal certainty, Federal Supreme Court

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 ANTERIORIDADE	10
2.1 BREVE DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS	10
2.2 NATUREZA NORMATIVA	12
2.3 CONTEÚDO	13
2.3.1 Conceito	14
2.3.2 Não-Surpresa e Anterioridade	15
2.3.3 Segurança Jurídica e Anterioridade	16
2.4 ORIGEM/EVOLUÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO	18
2.4.1 Da Anualidade à Anterioridade	18
2.4.2 Anterioridade como “determinação de um prazo fixo”	21
2.4.3 Exceções	23
3 INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS SOB A PERSPECTIVA DO STF	25
3.1 CASOS TÍPICOS	25
3.2 CASOS CLÁSSICOS	26
3.2.1 Revogação de isenção	26
3.2.1.1 Introdução	26
3.2.1.2 Tratamento legal	27
3.2.1.3 Revogação de isenção incondicionada	29
3.2.1.3.1 <i>Interpretação do STF</i>	29
3.2.1.3.2 <i>Doutrina</i>	33
3.2.1.3.3 <i>Crítica</i>	36
3.2.1.4 Revogação de isenção condicionada	37
3.2.2 Redução do prazo para pagamento de tributo	39
3.2.2.1 Interpretação do STF	39
3.2.2.2 Doutrina	42
3.2.2.3 Crítica	43
3.2.3 Correção Monetária	45

3.2.3.1 Interpretação do STF	45
3.2.3.2 Doutrina	48
3.2.3.3 Crítica	50
3.3 CASOS NOVOS	51
3.3.1 Limitação de descontos	51
3.3.1.1 Redução de crédito (ADIn 2325)	51
3.3.1.2 Limitação de dedução (AgRE 332885)	53
3.3.1.3 Redução de desconto (ADIn 4016)	56
3.3.2 Prorrogação	58
3.3.2.1 Prorrogação de tributo provisório (ADIn 2666)	58
3.3.2.2 Prorrogação de alíquota (RE 566032)	60
3.3.2.3 Prorrogação de tributo fixo (RE 584100)	62
4 CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

O tema central deste trabalho é o exame da dimensão normativa do chamado *Princípio da Anterioridade Tributária* por meio da jurisprudência e da doutrina pátrias. Para tanto, serão analisadas as principais decisões do Supremo Tribunal Federal envolvendo a aplicação dessa norma contrapondo-as com as teses desenvolvidas pela doutrina. A investigação partirá da concatenação desses fundamentos, com a finalidade precípua de atingir-se uma conclusão a respeito da aplicabilidade das normas dos artigos 150, III “b” e “c” e 195, §6º da Constituição Federal de 1988.

Pretende-se revelar os fundamentais desdobramentos dessa norma constitucional tributária, a partir de uma reflexão metodológica a respeito do emprego que lhe tem sido conferido pelos principais operadores do direito. Como se verá, esse emprego não tem se dado sob a perspectiva mais adequada, em boa parte, pela dificuldade que representa extrair-se de uma regra um conteúdo superior àquele expressamente consignado em seu dispositivo. Todavia, é inconcebível que esse obstáculo importe em um apequenamento da norma. A anterioridade, assim, reclama o constante aperfeiçoamento de sua aplicação, e, é essa a crítica que se busca no presente trabalho.

O objetivo desta investigação é definir quais situações determinadas - no caso, quais normas - atraem, ou não, a obediência a aludida norma, e por que motivo essa sujeição deve ocorrer. De forma ainda mais específica, isso importará em definir qual significado se deve adequadamente induzir das expressões *instituir* e *aumentar* tributo, uma vez que são esses dois comportamentos que a Constituição expressamente limitou ao Poder de Tributar do Estado, impondo-lhe a observância de um lapso temporal para executá-los. Ou seja, se os dispositivos constitucionais que prevêm a anterioridade referem-se, literalmente, à lei que “instituiu ou aumentou” tributo, a prioridade deste estudo será determinar o conteúdo que essa expressão carrega.

Para tanto, tomou-se como objeto de exame os julgamentos de nossa Corte Suprema e a compreensão que ela vem construindo sobre o que se pode ou não se pode considerar como instituição ou majoração de tributo, para fins de submissão à anterioridade. Apesar da intensa produção jurisprudencial acerca do tema em todos os níveis do judiciário, não serão examinadas outras decisões, por entender-se que,

tratando-se de matéria constitucional, o posicionamento do STF supera-as, ao menos, hierarquicamente.

O método desta pesquisa será o indutivo. Primeiramente, serão esmiuçados os entendimentos presentes nos diversos acórdãos analisados, apontando-se as razões os que fundamentam. Em seguida, expor-se-á a opinião consagrada pela doutrina pátria sobre idêntica hipótese, a fim de contrapor-la à tese do Judiciário. A partir, então, dos parâmetros fornecidos, será desenvolvida uma crítica sobre a solução dos casos, indicando-se qual definição seria a mais adequada.

Nesse sentido, desenvolve-se uma primeira parte propedêutica, que servirá de base para a solução do problema central. Denominado *Anterioridade*, o primeiro capítulo inicia com uma breve distinção entre princípios e regras a partir da concepção desenvolvida pelo Professor Humberto Ávila¹, para, em seguida, esclarecer qual a natureza normativa que deve ser conferida à anterioridade. Essa definição se revela útil uma vez que influi na maneira como a norma deve ser aplicada pelo intérprete. Como se verá, essa diferenciação interfere, inclusive, na argumentação da qual o aplicador deverá valer-se sempre que submeter ou afastar um caso da incidência da anterioridade.

Ainda na primeira parte, ocupar-se-á do conteúdo da anterioridade, traçando-se seu conceito de acordo com os ensinamentos da doutrina. O exame desse conteúdo obriga que se explore outros dois conceitos que, a ele, estão intimamente ligados: a *Não-Surpresa* e a *Segurança Jurídica*. Trata-se de princípios informadores da anterioridade, valores maiores que o justificam e, nesse sentido, devem orientar a sua aplicação. A interpretação dos casos concretos, se demonstrará, deve sempre garantir efetividade também a esses fundamentos.

Também se discorrerá sobre a origem e a evolução da anterioridade no sistema constitucional brasileiro, desde seu nascimento na Carta de 1934, passando por sua versão originária (anualidade), e consagrando-se, finalmente, na Constituição de 1988 através de três dispositivos distintos. Proceder-se-á, assim, a distinção entre as espécies, a partir do conteúdo que cada norma se propõe. Por fim, serão relacionadas as hipóteses que o próprio constituinte excepcionou, afastando-as da incidência da anterioridade.

¹ AVILA, HUMBERTO. "Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos". 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009.

Esgotada a apresentação do tema, passar-se-á ao seu exame de fato. O capítulo terceiro desenvolve-se a partir da seguinte estrutura: Exame do caso prático e a respectiva interpretação conferida pelo STF; Apresentação da tese da doutrina selecionada; Crítica particular sobre a solução. As análises serão, ainda, divididas em três grupos, de acordo com sua concretização pelo Tribunal: *Casos Típicos*, ou casos “fáceis”, cujo exame não representou maior dissenso por serem de simples solução lógico-dedutiva; *Casos Clássicos*, aqueles casos “difíceis” sobre os quais a Corte já concretizou sua jurisprudência; e *Casos Novos*, casos também “difíceis” que foram julgados atualmente e envolvem temas inéditos.

Assim, a estrutura proposta parte da exposição de noções prévias a respeito das raízes e dos fundamentos da anterioridade, acompanhada das lições doutrinárias, a fim de acumular um arcabouço que permita, ao final, analisar criticamente as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal. Isso tudo para atingir-se a solução da problemática proposta: Quais casos estão abarcados no domínio semântico “instituir ou majorar tributo”.

A Constituição de 1988 consagrou de forma aprofundada os princípios balizadores do Direito Tributário fundando para os contribuintes um estatuto constitucional composto de diversos direitos que o Poder Tributante deve garantir-lhes. As normas que prevêm as limitações constitucionais ao poder de tributar, ao mesmo tempo, são de difícil intelecção dado o caráter restritivo de seus dispositivos, o que exige do intérprete um esmero maior no momento de sua aplicação.

Nesse contexto, um estudo que reúna as principais manifestações do Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação da anterioridade revela-se de grande importância. Da nossa Suprema Corte espera-se que concretize essas normas de acordo com sua função essencial, com o bem que elas visam a promover e com a finalidade maior que encerram em si. Investigar qual o foco adequado a que deve se submeter o exame da anterioridade e, então, conferir se o Tribunal tem visualizado o tema sob idêntica perspectiva, essa é a pretensão do presente trabalho.

2 ANTERIORIDADE

2.1 BREVE DISTINÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS

Antes de adentrar-se na análise do tema propriamente dito, é essencial que se trace, já de início, algumas linhas condutoras deste trabalho. Trata-se de critérios que devem ser conhecidos previamente ao início desta investigação, pois, servirão de premissa às conclusões que se pretende atingir.

Apesar de ser conceito pacificamente adotado pela doutrina, mostra-se necessário definir, preliminarmente, se o chamado *Princípio da Anterioridade* enquadra-se, de fato, na natureza que lhe é atribuída. Para tanto, o ponto de partida deste estudo se dará pela distinção entre Princípios e Regras².

Princípios e Regras podem ser dissociados através de três critérios, quais sejam, *a natureza do comportamento prescrito, a medida de contribuição para a decisão e a natureza da justificação exigida.*

Quanto ao modo como prescrevem comportamentos, princípios e regras não se confundem. O primeiro aponta para um fim, e a segunda prevê meio através de uma conduta. Nesse aspecto:

Enquanto as regras são *normas imediatamente descritivas*, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, *os princípios são normas imediatamente finalísticas*, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária adoção de determinados comportamentos.³

O conteúdo dos princípios sempre almejará um estado ideal de coisas, instituindo, assim, o dever de realizá-lo através de um comportamento apto a tanto. As regras, no entanto, contêm a previsão da própria conduta concreta que deve ser adotada.

Do ponto de vista do *modo* como princípios e regras contribuem para a decisão, pode-se dizer que os princípios “[...] sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar

² A partir da concepção do Professor Humberto Bergmann Ávila, exposta em sua *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos* (2009).

³ AVILA, HUMBERTO. “Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos”. 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009. p. 71.

uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões para a tomada de decisão.”⁴. As regras, por sua vez, “[...] a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões.”⁵.

Princípios, apesar de apontarem para um estado de coisas final, não definem os rumos exatos para atingi-lo. Englobam as diversas diretrizes aptas a proporcionar tal fim, podendo elas, inclusive, serem conflitantes entre si. Nesse sentido, vislumbram apenas colaborar, aliados a outras razões, na tomada de decisão. As regras, por outro lado, já carregam em si uma pretensão de solução definida para o caso concreto.

O terceiro critério está relacionado à maneira como deve ocorrer a *aplicação* das normas, ou melhor, à *justificação* adequada à aplicação de cada espécie.

“A interpretação e aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual das normas e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e aplicação dos princípios demandam uma relação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária”⁶.

A mencionada *correspondência*, no que diz respeito às regras, envolve a concordância entre os fatos e a descrição da própria norma. O elemento descritivo serve de justificativa à aplicação da regra àquele caso cujo conceito a ela se adequa. Quanto aos princípios, essa relação deve se estabelecer entre os efeitos da conduta adotada e a efetiva realização do fim pretendido (estado de coisas ideal), uma vez que a norma não aponta o comportamento exato a se adotar.

Com base nas distinções apresentadas, cumpre, por ora, utilizá-las com a pretensão de definir a natureza normativa da anterioridade.

⁴ AVILA, HUMBERTO. “Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos”. 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009. p. 76.

⁵ AVILA, HUMBERTO. “Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos”. 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009. p. 77.

⁶ AVILA, HUMBERTO. “Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos”. 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009. p. 73.

2.2 NATUREZA NORMATIVA DA ANTERIORIDADE

A segunda premissa da qual se parte é a de que a qualificação de determinadas normas como *princípios* ou como *regras* depende da colaboração constitutiva do intérprete, uma vez que é ele quem determina, incondicionalmente, quais dos elementos, acima analisados, deverão prevalecer no caso concreto. Humberto Ávila observa que, os dispositivos utilizados como ponto de partida para a construção normativa têm potencial para “[...] germinar tanto uma regra, se o caráter comportamental foi privilegiado pelo aplicador em detrimento da finalidade que lhe dá suporte, como também [...] de um princípio se o aspecto valorativo for *autonomizado* para alcançar também comportamentos inseridos noutros contextos.”⁷. Nesse sentido conclui que um dispositivo “[...] cujo significado preliminar determina um comportamento para preservar um valor, caso em que seria enquadrado como regra, permite que esse valor seja autonomizado para exigir outros comportamentos, não descritos, necessários à sua realização.”⁸.

A partir desse raciocínio, pode-se afirmar que, ainda que os dispositivos do art. 150, III, “b” e “c” da CRFB representem claramente uma *regra*, por prescreverem um comportamento (abstenção) do Poder Público, é possível que se focalize a mesma questão a partir de perspectiva diversa, examinando-se o mesmo comportamento sob seu significado finalístico de garantia de segurança e estabilidade às atividades do contribuinte.

Com efeito, a própria previsão do comportamento termina, indiretamente, preservando um valor, que supera, assim, a conduta especificamente prevista naquela regra, passando a exigir a adoção de outros comportamentos diversos, e não previstos expressamente, mas que se mostram essenciais à promoção da finalidade contida na norma. Nesse caso, o dispositivo revela um aspecto peculiar de princípio.

O dito *princípio da anterioridade*, nesse sentido, pode exteriorizar *ambas* as dimensões. A propósito desse caráter *bidimensional*, o professor esclareceu que sua face prevalecente é de *regra*, “[...] na medida em que descreve o comportamento a

⁷ AVILA, HUMBERTO. “Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos”. 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009. p. 70.

⁸ AVILA, HUMBERTO. “Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos”. 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009. p. 70.

ser adotado pelo poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos no mesmo exercício em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada.”⁹. No entanto, possui, igualmente, dimensão indireta de *princípio*, “[...] na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de *previsibilidade, de controlabilidade, de inteligibilidade, e de mensurabilidade* relativamente aos tributos que os entes federativos competentes irão instituir ou aumentar.”¹⁰.

Como se vê, o aspecto de *regra* se faz presente como uma *limitação negativa* ao Estado, pois exige, diante da atuação legislativa de instituição e aumento de tributo, a publicação da lei no exercício anterior àquele no qual se procederá sua exigência. Ademais, representa uma limitação *expressa e formal*, visto que está expressamente prevista nos artigos 150, III “b” e “c” e 195, §6º da CRFB, ditando procedimentos específicos a serem adotados pelo Poder Público.

Tais características, inegavelmente, conferem à norma *status* de regra em nosso ordenamento. Ainda assim, o mesmo dispositivo também pode revelar viés de *princípio*, constituindo uma *limitação positiva* ao poder de tributar, ao passo que impõe a adoção, pelo Poder Público, de condutas necessárias a garantir ou manter esses ideais de previsibilidade, de controlabilidade, de inteligibilidade e de mensurabilidade.

Por esse aspecto, a anterioridade, constitui uma “parcela” da revelação do princípio da segurança jurídica. Ou seja, a partir da idéia diretiva dessa norma – conhecer com antecedência o conteúdo de uma lei -, somada a outras regras, é possível induzir-se a presença da segurança jurídica em nossa ordem.

Assim, conclui-se que a dimensão normativa preponderante da anterioridade é de regra, todavia, o adequado processo interpretativo dessa regra exige que seja aplicada de modo coerente, e de forma a intensificar, os ideais inerentes ao sobreprincípio que lhe é axiologicamente sobrejacente.

2.3 CONTEÚDO

⁹ AVILA, HUMBERTO. “Sistema Constitucional Tributário”. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006. p. 154.

¹⁰ AVILA, HUMBERTO. “Sistema Constitucional Tributário”. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006. p. 154.

2.3.1 Conceito

Nossa Constituição, ao repartir o poder de tributar do Estado em diversas competências, ocupou-se, igualmente, de fixar uma série de *balizamentos*¹¹ a garantir que o exercício das competências concedidas não colidisse com os demais valores por ela protegidos. Tal matéria é objeto de seção específica na Constituição: *Das Limitações ao Poder de Tributar*, (Arts. 150 a 152). Entre as diversas normas limitadoras, desdobradas em *princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias*, a anterioridade compõe o primeiro grupo, delimitando o poder de tributar do ponto de vista *temporal* de sua atuação.

Como uma limitação típica, a regra da anterioridade, demarca as fronteiras onde a competência tributária se encerra, no tocante ao *momento* em que poderá ser exercida. Nesse contexto, configura norma constitucional com pretensão de impedir a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em regra, de conferir eficácia, no mesmo exercício financeiro em que foram publicadas, às leis que instituíram ou majoraram tributos.

A Constituição de 1988 consubstanciou a anterioridade em seu art. 150, III, “b”, vedando a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”¹². A Emenda Constitucional nº 42/03, como se explicará mais adiante, acrescentou ao mesmo art. 150, III a alínea “c”, reforçando a anterioridade, conforme impôs uma *vacatio legis* de noventa dias para vigência de leis com esse conteúdo.

Ou seja, sempre que, através de lei, o Estado criar ou aumentar um tributo num dado exercício financeiro, tal situação só poderá ser concretamente sensível a partir do exercício financeiro seguinte. A novidade legislativa só produzirá efeitos no exercício subsequente. Exercício financeiro, por sua vez, é o período para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública, sendo que, no Brasil, ele coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro)¹³.

¹¹ AMARO, Luciano. “Direito tributário brasileiro”. 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 2009. p. 105.

¹² BRASIL. “Constituição (1988)”. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 8 set. 2010

¹³ Consoante dispõe o art. 34 da Lei nº 4.320/64, que veicula normas gerais de direito financeiro.

Não se discute, apesar disso, que é deixado a critério do Poder Público eleger o momento em que ele *publicará* a lei que aumentará ou instituirá tributo. Estará sempre limitado, contudo, a um lapso em que a lei está proibida de produzir seus efeitos. Assim, “[...] todos os fatos, contemplados pela lei, no próprio exercício em que ela criou ou aumentou o tributo, são juridicamente irrelevantes; não são fatos geradores, são fatos ordinários.”¹⁴. Com efeito, apenas os fatos ocorridos após 1º de janeiro do ano seguinte é que estarão sujeitos à incidência da lei.

A partir dessa exposição é possível assimilar-se a intenção do constituinte ao incluir tal preceito entre as limitações ao poder de tributar do Estado. É que o legislador “[...] tanto que resolva exercitar sua competência tributária, não pode ir ao ponto de fazer (gravosa) inovação legislativa derramar efeito sobre o mundo exterior imediatamente.”¹⁵.

2.3.2 Não-Surpresa e Anterioridade

O Professor Eduardo Maneira¹⁶ sugere que a anterioridade configura uma das traduções (espécie) que chama de *Princípio da Não-surpresa* (gênero). O princípio da não surpresa, conforme disciplina o autor, materializa-se juridicamente por meio de três formas: Princípio da Anualidade, Princípio da Anterioridade e Determinação de um prazo fixo¹⁷.

O princípio da não-surpresa do contribuinte, em sentido estrito, foi materializado na Constituição de 1988 através do princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”), aplicado aos tributos em geral, bem como, pela fixação de um lapso temporal de 90 (noventa) dias para as contribuições sociais destinadas à seguridade

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. “Revista de Direito Tributário”. São Paulo, n. 62, 1992.

¹⁵ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002. p. 51-52.

¹⁶ MANEIRA, Eduardo. “Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa”. Belo Horizonte, Del Rey, 1994.

¹⁷ MANEIRA, Eduardo. “Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa”. Belo Horizonte, Del Rey, 1994. p. 24.

social (art. 195, §6º). A anterioridade “pura e simples”¹⁸ do art. 150, III, “b” foi reforçada pela EC nº 42/03, que incluiu o art. 150, III, “c”, estendendo para os tributos em geral o prazo de noventa dias, caracteristicamente reservado às contribuições sociais.

A não-surpresa, para Maneira, opera em relação à lei tributária, amparando-se na expectativa legítima da sociedade em conhecer com *razoável antecedência* o ônus tributário (*teor* e do *quantum*) que lhe será imposto num futuro imediato, de modo a viabilizar ao sujeito o planejamento mínimo de suas atividades, ou o controle de seu orçamento particular, a partir dos referenciais da lei.

Pela definição de seu conteúdo parece acertado afirmar-se que o princípio da não-surpresa é, na verdade, o *ideal* que se extrai do conjunto das três regras constitucionais que o compõem. Ou seja, não há, necessariamente, um princípio da não-surpresa implícito no nosso ordenamento, da mesma forma que não há um *princípio* da anterioridade. O que existe é um conjunto de regras expressas que, pelo estado ideal de coisas que estabelecem, tornam perceptível, somadas, a presença do sobreprincípio da segurança jurídica em nossa ordem.

Independente de rótulos, o que deve prevalecer é a correspondência obrigatória entre as regras que estabelecem limitações temporais ao poder tributante e a finalidade maior de evitar que os contribuintes sejam surpreendidos com novas e/ou mais gravosas cobranças, sem que lhes tenha sido dado tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação, e, em função dela, poderem programar-se (previsibilidade).

Para tanto, a interpretação desses dispositivos deverá ser sempre alargada, de maneira a conferir densidade à segurança jurídica, revelando de forma intensificada seu raio de ação, como essência do Estado de Direito.

2.3.3 Segurança Jurídica e Anterioridade

¹⁸ MANEIRA, Eduardo. “O Princípio da Não-Surpresa do Contribuinte”. *Jornal Carta Forense*, São Paulo, 04 mai. 2009. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/Materia.aspx?id=4047>>. Acessado em: 8. set. 2010.

A partir do que foi exposto acerca da anterioridade, é essencial tratar, agora, do princípio da segurança jurídica. Sua existência pode ser constatada em nosso ordenamento seja por *dedução* a partir do princípio do Estado de Direito, que lhe é subjacente, seja por *indução* a partir de um conjunto de regras constitucionais expressas: a proteção ao ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI), a legalidade (art. 5º, II e 150, I), a irretroatividade (art. 150, III, “a”) e a própria anterioridade.

Como bem define o Professor Rabello Filho, “o sobreprincípio da segurança jurídica emerge como sendo certamente um esteio do Estado Democrático de Direito, com uma básica formulação de exigência: *previsibilidade* da ação estatal.”¹⁹.

O mesmo autor, completa, afirmando que “[...] os princípios da estrita legalidade, da irretroatividade e anterioridade, ao tempo em que guardam enorme conexão entre si, atuam, conjuntamente, visando a tornar efetivo o sobreprincípio da segurança jurídica.”²⁰.

A segurança jurídica é, do ponto de vista normativo, um princípio, porquanto visa a promover um estado de *estabilidade, previsibilidade, mensurabilidade e confiabilidade*²¹ nas ações estatais. No seu aspecto de limitação *formal-temporal* do poder de tributar, atua através das regras da irretroatividade e da anterioridade a fim de impor ao poder público a adoção de meios que garantem ao contribuinte conhecer antecipadamente o conteúdo (em todos os seus aspectos) da lei que se lhe aplica, e, assim, calcular de antemão seus efeitos.

O conteúdo do princípio pode se revelar de três formas: a) Pelo ideal de *inteligibilidade*, referente ao passado, que garante que as ações do Estado se dêem com base na lealdade de modo a proporcionar confiança ao sujeito; b) Pelo ideal de *estabilidade*, referente ao presente, que exige uma permanente proteção eficaz dos direitos pelo ordenamento jurídico (manutenção de um *status quo*); c) Pelo ideal de *previsibilidade*, referente ao futuro, que exige uma determinabilidade prévia dos direitos e deveres, com intuito de evitar surpresas aos seus sujeitos.

¹⁹ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002. p. 100-101.

²⁰ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002. p. 105.

²¹ AVILA, HUMBERTO. “Sistema Constitucional Tributário”. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006. p. 303.

No cenário das relações jurídico-tributárias, portanto, é dever do Estado de Direito, por meio da conformação dos seus atos administrativos, legislativos e judiciais, assegurar ao contribuinte um grau de segurança capaz de viabilizar-lhe simultaneamente, o *planejamento* dos atos que vai praticar, o *desenvolvimento* regular dos atos que pratica e a *tranquilidade* em relação aos que já praticou.

Nesse sentido, a regra da anterioridade constitui inequívoco meio de efetivação do princípio da segurança jurídica, “[...] na medida em que faz com que o cidadão saiba, num dado exercício financeiro, que no exercício financeiro seguinte ele terá uma carga tributária (inteiramente) nova ou majorada.”²². Serve, portanto, a promover o caráter de *previsibilidade* da segurança jurídica.

2.4 ORIGEM/EVOLUÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

2.4.1 Da Anualidade à Anterioridade

Implícito desde a Constituição de 1824 e expresso a partir da Constituição de 1946, o chamado princípio da anualidade²³ “consiste na exigência de se incluir na lei anual do Orçamento a lei tributária material, para viger, como aquela, no ano seguinte ao de sua publicação.”²⁴. A expressão “anualidade”, por sua vez, “[...] é decorrência do prazo de validade da lei orçamentária, que é de um ano, ou seja, para cada orçamento, uma lei.”²⁵.

Tem sua gênese, de acordo com a doutrina²⁶, na Inglaterra medieval, quando o Rei solicitava autorização ao Conselho Geral previamente ao lançamento de taxas

²² RABELLO FILHO, Francisco Pinto. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002. p. 102.

²³ Entende-se, pelos mesmos motivos que se expôs em relação à anterioridade, que a anualidade, no mesmo sentido, se trata de uma regra, e não de um princípio, apesar de a doutrina referir-se usualmente a “princípio da anualidade”.

²⁴ MANEIRA, Eduardo. “Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa”. Belo Horizonte, Del Rey, 1994. p. 24.

²⁵ MANEIRA, Eduardo. “Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa”. Belo Horizonte, Del Rey, 1994. p. 24.

²⁶ Nesse sentido posicionam-se Eduardo Maneira, Francisco Pinto Rabello Filho, Flávio Novelli e Ricardo Lobo Torres.

ou tributos. As imposições pecuniárias serviam, usualmente, para atender pedidos particulares do rei, como seu próprio resgate ou as despesas com matrimônio de sua primeira filha.

O que importa ressaltar, na verdade, é o caráter *consensual* que já revestia o ato de exação. Nesse ponto a autoridade do rei era limitada, não lhe sendo legítimo impor arbitrariamente as prestações financeiras que julgasse necessárias devendo obter prévio consentimento junto aos representantes da nação.

Outro caráter peculiar à anualidade sempre foi a *temporiedade da arrecadação*, de modo que os tributos constituíam receitas tipicamente extraordinárias, ou seja, serviam para cobrir despesas eventuais e temporárias, decorrentes de situações igualmente excepcionais, que as rendas dominiais do Rei não suportavam.

Com a evolução dos sistemas de arrecadação, a partir da percepção de que autorizações extraordinárias não eram suficientes e eficazes para dar sustento aos gastos do Estado, estabeleceu-se o sistema *permanente* de impostos. Consequentemente, a autorização anual perde sua relevância jurídica, na medida em que a *legalidade da tributação* se torna garantia preeminente.

No Direito Constitucional brasileiro, como ensina o mestre Aliomar Baleeiro²⁷, a regra da anualidade já vem consagrada desde a Constituição de 1824. Há divergência doutrinária, entretanto, quanto a tal registro.

Há quem entenda²⁸ que, na Constituição de 16 de julho de 1934 já se fazia presente a regra, através da redação expressa do art. 50, *caput*:

Art. 50 O Orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.²⁹

Todavia, o advento da ditadura militar, a partir de 1937, fez passar despercebido o fundamento constitucional. Somente com a Constituição de 1946 é

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001.

²⁸ NOVELLI, Flávio *apud* MANEIRA, Eduardo. “Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa”. Belo Horizonte, Del Rey, 1994.

²⁹ BRASIL. “Constituição (1934)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em: 8 set. 2010.

que a regra da anualidade tributária se consagrou de maneira expressa e inquestionável em nosso ordenamento, através do parágrafo 34 do art. 141.³⁰

A redação do artigo foi responsável por variadas discussões envolvendo a doutrina e a jurisprudência, até o momento em que o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento admitindo que a autorização orçamentária se desse *antes* da promulgação da lei criadora ou majoradora de tributo, desde que esta ocorresse antes do início do respectivo exercício financeiro. O entendimento acabou evoluindo para a Súmula 67³¹ da Corte: “É INCONSTITUCIONAL A COBRANÇA DO TRIBUTO QUE HOVER SIDO CRIADO OU AUMENTADO NO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO.”.

Dois anos após a edição da súmula surge a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, responsável por alterar o sistema tributário brasileiro. Por meio da emenda, a anualidade foi, temporariamente, afastada do ordenamento, sendo substituída pela *anterioridade*³², esta, por sua vez, restrita apenas aos impostos sobre a renda e patrimônio.

O Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66 – ocupou-se de incorporar a previsão constitucional, explicitando-a no seu artigo 104. A redação inicial, que permanece inalterada até hoje, prevê só vigerem as leis que instituem ou aumentam impostos sobre o patrimônio ou a renda, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação.

Sobreveio, então, a Constituição Federal de 1967 que restabeleceu a anualidade, retomando a exigência de prévia autorização orçamentária. A seguir, a redação tornou a ser alterada, desta vez pela Emenda Constitucional nº 1, de outubro de 1969. A emenda extinguiu, de vez, a regra da anualidade para dar espaço à prevalência definitiva da anterioridade tributária, *in verbis*:

³⁰ Art. 141. (...)

§34 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 67, Sessão Plenária de 28 de dezembro de 1963. “Imprensa Nacional”, Brasília, 1964.

³² Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II- Cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial ao exercício financeiro a que corresponda.

§29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o tiver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.³³

Nossa Constituição de 1988 se ateve à mesma diretriz, reafirmando a anterioridade e disciplinado-a no seu art. 150, III, “b”, complementado posteriormente pela EC nº 42/2003, que lhe acrescentou a alínea “c”. Atualmente, o artigo encontra-se assim redigido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
(...)
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) **no mesmo exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou
c) **antes de decorridos noventa dias** da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b. (grifo nosso)³⁴

Como se percebe, a anterioridade tributária é regra que derivou da anualidade (autorização orçamentária), estando nela sua origem *remota*, como aponta Rabello Filho³⁵. Trata-se de adaptação e evolução gradual da garantia de *previsibilidade* dos atos do Poder Tributário.

2.4.2 Anterioridade como “determinação de um prazo fixo”

Além da norma presente no art. 150, III, “b” que trata da anterioridade *de exercício*, como já visto, a Constituição de 1988 conta com mais duas manifestações

³³ BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>

³⁴ BRASIL. Constituição (1988). “Constituição da República Federativa do Brasil”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 8. set. 2010

³⁵ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002. p. 52.

da regra da anterioridade: a anterioridade *mínima* e a anterioridade *especial*, previstas nos artigos 150, III, “c”³⁶ e 195, §6º³⁷, respectivamente.

A anterioridade *mínima*, acrescida pela EC nº 24/03, tem aplicação aos tributos em geral, em conjunto com a anterioridade *de exercício*. Serve-lhe de reforço, uma vez que exige o decurso mínimo de noventa dias até que a lei instituidora/majoradora passe a produzir seus efeitos.

Já a anterioridade *especial* é aplicável às contribuições de custeio da seguridade social. Tais contribuições não estão sujeitas às demais anterioridades, pois lhes foi estabelecido um outro tipo de marco temporal a ser respeitado. Pode ser chamada de anterioridade *mitigada* por entender-se ser uma regra de meio-termo entre a vigência no exercício subsequente e a exceção total à norma do art. 150, III, “b” da CRFB.

Ambas não se confundem, apesar de estabelecerem idêntico interstício de 90 dias como condição para vigência da lei. No entanto, enquanto uma depende da observância cumulativa com a anterioridade *de exercício*, a outra tem aplicação exclusiva e autônoma.

Trata-se, na verdade, de critérios diferentes estabelecidos pelo legislador e aplicados paralelamente para evitar a surpresa e promover a previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes.

A manifestação da anterioridade através do estabelecimento de prazos fixos revelou-se, na prática, forma muito mais eficaz de proteção ao contribuinte do que a

³⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

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

³⁷ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

anterioridade *de exercício*, uma vez que fixa um lapso certo que deve ser respeitado, evitando uma atitude arbitrária do poder público.

2.4.3 Exceções

Apesar da estrita previsão constitucional, há tributos que escapam à regra da anterioridade. O rol de exceções, estabelecido pelo próprio constituinte no Art. 150, §1º³⁸ da Constituição, envolve os seguintes tributos: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto extraordinário de guerra e o Empréstimo Compulsório para atender despesas extraordinárias de guerra e calamidade pública.

As exceções têm vigência imediata, ou seja, entram em vigor no momento de sua publicação. Essa dispensa se justifica, quer pelo caráter extrafiscal desses tributos - que lhes exige alterações repentinas e imediatas -, quer pela urgência da arrecadação.

O mesmo dispositivo prevê, também, exceções à anterioridade *mínima*, unicamente. São eles: O Imposto de Renda e a fixação da base de cálculo dos Impostos sobre a propriedade de veículos automotores e de imóveis urbanos (IPVA e IPTU), bem como, o empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

Outras exceções restritas são aqueles tributos sujeitos, tão-somente, à anterioridade *mínima*, como o já mencionado IPI e o restabelecimento das alíquotas de ICMS-monofásico sobre combustíveis e lubrificantes e da CIDE relativa à comercialização de petróleo e seus derivados.

Os demais tributos seguem a regra geral da anterioridade “conjugada”, ou seja, só poderão produzir efeitos no exercício subsequente, ou no prazo de 90 dias de sua publicação, ressalvando-se a anterioridade especial das contribuições sociais.

³⁸ 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..

Encerrada a exposição preliminar acerca da natureza normativa e origem da anterioridade, passar-se-á, a seguir, à análise da interpretação que o Supremo Tribunal Federal tem conferido a tais regras, estudo cerne deste trabalho.

3 INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS SOB A PERSPECTIVA DO STF

3.1 CASOS TÍPICOS

Nítidas as noções quanto à origem, à natureza e ao conteúdo da anterioridade, adentra-se, agora, no tema central deste estudo. Os esclarecimentos até então desenvolvidos servirão de parâmetro para compreender-se a interpretação que vem sendo empregada pelo Supremo Tribunal Federal aos dispositivos do art. 150, III, “b” e “c” e 195, §6º da Constituição Federal. Nesse sentido, o objetivo do presente capítulo é compreender o significado que essa Corte tem inferido das expressões *instituir* e *aumentar tributo*, expondo, assim, em que termos a regra tem sido revelada por seus intérpretes.

À primeira vista, pode parecer simples identificar os casos em que uma norma jurídica institui tributo novo ou majora um já existente e, assim, atrai a aplicação da anterioridade. No entanto, um estudo mais aprofundado dos casos práticos revelará a complexidade de proceder-se essa definição. O próprio STF parece ter dificuldade de atingir um critério estável de distinção para aplicar ou deixar de aplicar a norma. Esse contexto, portanto, ressalta, a utilidade da abordagem que se pretende desenvolver.

Basicamente, *instituir* um tributo significa traçar, normativamente, sua regra-matriz de incidência, fixando todos os seus elementos constitutivos através de lei (em sentido amplo): sua hipótese de incidência (critérios material, pessoal, temporal e espacial), e seu conseqüente (sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), bem como, outros aspectos relativos ao pagamento do tributo (quando pagar, onde pagar, de que forma pagar).

O conceito de *majoração* de tributo já apresenta maiores divergências quanto a sua definição, mas, de maneira geral, é toda a alteração ocorrida no critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, que importe em aumento do valor do *quantum debeat*. Essa conceituação, no entanto, parece limitada, por abranger, exclusivamente, as alterações na alíquota ou na base de cálculo do tributo. Como será demonstrado, o conceito vai além dessa simplória definição.

O Supremo, em certa oportunidade, declarou que o *princípio* da anterioridade tributária é cláusula pétrea, por consistir em garantia individual do contribuinte (mesmo que dispersa no texto constitucional) ³⁹. Nesse sentido, entendeu que a imperatividade dessa limitação constitucional submete integralmente o poder público, que não pode furtar-se de tal sujeição, nem suprimi-la por qualquer via legislativa.

Com efeito, a Corte pronunciou-se, diversas vezes, no sentido de afastar a vigência imediata de diplomas que reclamavam sujeição à anterioridade. Nos casos chamados “difíceis”, todavia, as interpretações oscilaram na análise de cada caso, a maioria desses julgamentos, inclusive, não se deu à unanimidade, o que revela a indefinição e a constante mutação do tema no Supremo Tribunal.

A seguir, demonstrar-se-á as principais controvérsias submetidas ao exame do Pretório Excelso, apresentado-se, em conjunto, o entendimento desenvolvido pela melhor doutrina, para, por fim, criticar-se a solução conferida aos casos concretos, apontando o juízo que deveria prevalecer.

3.2 CASOS CLÁSSICOS

3.2.1 Revogação de isenção

3.2.1.1 Introdução

A fim de bem compreender como se dá a aplicação da anterioridade envolvendo a revogação de isenções, mister que se distinga suas espécies e, portanto, seus diferentes efeitos no que tange a suscetibilidade de revogação. Para tanto, interessa diferenciá-las a partir do tipo de relação que se estabelece entre o Estado concessor do benefício, e o indivíduo beneficiado.

³⁹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Sydney Sanches, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994, p. 05165.

Assim, temos que certas isenções são concedidas em caráter geral, de modo a beneficiar genericamente todos os contribuintes que a lei isentiva indica, abstendo-se, no entanto, de exigir-lhes qualquer contraprestação. Nesse aspecto são tipicamente gratuitas, por sua não-onerosidade, sendo classificadas pela doutrina como *isenções incondicionadas* ou *incondicionais*.

Uma *isenção condicionada* ou *condicional*, por sua vez, é aquela concedida em caráter específico e que, em oposição à condicionada, só beneficia os contribuintes que cumprirem com certas condições, realizando determinadas prestações em favor do interesse estatal. Há, portanto, uma contrapartida que confere natureza onerosa ao benefício e, assim, a reciprocidade de direitos e obrigações entre as partes. Esse ato, ainda que unilateral, acaba implicando em verdadeiro contrato entre o Fisco e o contribuinte.

As isenções podem ser diferenciadas, também, pela existência, ou não, de previsão legal do momento certo de sua extinção. Por esse aspecto podem ser outorgadas para serem gozadas por um lapso *certo* de tempo ou por um prazo *indeterminado*.

3.2.3.1 Tratamento legal

Para fins de aplicação da regra da anterioridade, o tratamento a ser conferido às isenções foi expresso em nosso Código Tributário Nacional. Em seu art. 178, o diploma consagra a irrevogabilidade das isenções onerosas e⁴⁰ concedidas por um prazo determinado, atestando, *a contrario sensu*, a revogabilidade das demais. Vejamos:

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 artigo 104.⁴¹

⁴⁰ O Código, em seu texto original, concebia as hipóteses alternativamente, ou seja, isenções concedidas incondicionalmente, *ou*, concedidas com prazo determinado. A redação, no entanto, acabava por comportar a hipótese de uma isenção condicionada, concedida sem prazo definido de duração, se eternizar, uma vez vedada sua revogação e inexistente um prazo para seu encerramento. A Lei Complementar nº 24/75 substituiu a expressão alternativa *ou*, pela expressão aditiva *e*, sanando a possibilidade dessa distorção.

⁴¹ BRASIL. “Código Tributário Nacional” (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 8. set. 2010.

Como se percebe, o próprio CTN diferencia as espécies isentivas, conferindo-lhes, em função disso, tratamento diverso. Nesse sentido, às isenções condicionais e a termo veda a revogação antes de findo o prazo estipulado. O mesmo não ocorre com as isenções concedidas sem condições expressas nem prazo definido, que podem ser revogadas a qualquer tempo.

Antes de se prosseguir na análise do dispositivo, merece esclarecimento, pois mal expressado em seu texto, o fato de inexistirem isenções *permanentes* de fato, uma vez que estas sempre podem ser revogadas por outra lei futura. A *norma legal* concessora da isenção (ainda que condicionada e por prazo certo) pode ser revogada a qualquer tempo por outra norma. O que o legislador do art. 178 pretendeu foi estabelecer um obstáculo à modificação de um estado de coisas garantido pela norma. Por conseguinte, ainda que uma norma isentiva venha a ser revogada, não afetará o benefício daqueles que já cumpriram com as condições exigidas, os quais manterão seu direito ao gozo da isenção até findo o prazo de sua vigência.⁴²

Saliente-se, ainda, que a qualidade de “revogável” não afasta, no entanto, a necessária observância à regra da anterioridade. O próprio art. 178 atesta a imprescindibilidade de tal observância ao fazer menção a outro dispositivo, o art. 104, que assim prevê:

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o **patrimônio** ou a **renda**:
 I - que instituem ou majoram tais impostos;
 II - que definem novas hipóteses de incidência;
 III - que **extinguem ou reduzem isenções**, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178. (grifo nosso)⁴³

Ou seja, a revogação ou redução da isenção pode ser determinada a qualquer tempo, mas a exigência do tributo deverá respeitar a *vacatio legis* que houver até o início do próximo exercício. A não ser, é claro, que ela venha em

⁴² Nesse sentido, ver: AMARO, Luciano. “Direito tributário brasileiro”. 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 2009. p. 288.

⁴³ BRASIL. “Código Tributário Nacional” (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 8. set. 2010.

benefício do contribuinte, caso em que vigorará de imediato, pelo simples fato de não lhe representar um ônus.

A lógica submissão da norma revogadora de isenção à regra da anterioridade é antiga lição da doutrina. O próprio CTN, como visto, fez questão de consignar a necessidade dessa obediência. O Supremo, apesar disso, consolidou seu entendimento a partir de premissas variadas que induzem a outras conclusões sobre esse tema. Passa-se, a seguir, ao exame detalhado do deslinde que tem sido conferido pelo STF nas oportunidades em que enfrentou as diferentes faces dessa matéria.

3.2.1.3 Revogação de isenção incondicionada

3.2.1.3.1 *Interpretação do STF*

Como antecipado no item anterior, o exame do art. 104, III do CTN conduz a uma constatação natural de que, revogada a isenção, um tributo só poderá ser cobrado no exercício seguinte à publicação da norma revogadora. Outro não poderia ter sido o intuito do legislador quando registrou que “entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda que extinguem ou reduzem isenções”⁴⁴.

Por mais razoável que seja inferir que o dispositivo explicita aquilo que poderia ser depreendido do próprio espírito da Constituição - quando elegeu a anterioridade como uma das limitações ao poder tributante -, esse entendimento não tem sido endossado por nossa Corte Suprema. Uma tendência contrária vem se firmando nesse tribunal anteriormente à Constituição de 1988, tendo culminado, inclusive, em orientação sumular.

⁴⁴ BRASIL. “Código Tributário Nacional” (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 8. set. 2010.

Nas oportunidades em que analisou casos envolvendo revogação de isenções incondicionadas⁴⁵, o STF entendeu, reiteradamente, que, *revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível*, sem necessidade de observância à anualidade ou anterioridade. Os principais precedentes da Corte acerca do tema foram proferidos sob a égide de constituições passadas, no entanto, mesmo as decisões mais recentes⁴⁶ permanecem detidas ao mesmo fundamento.

A tese aplicada se baseia em dois argumentos: (a) O *princípio* constitucional da anualidade/anterioridade, não alcança a isenção, pois esta recebe na ordem brasileira o tratamento de *dispensa legal de pagamento de tributo devido* e; (b) relativamente à figura da isenção, o *princípio* da anualidade tem caráter meramente *legal*, e não constitucional, já que resulta de previsão particular do CTN (art. 104, inc. III), e a própria previsão restringe sua proteção aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

O primeiro argumento se ergueu sobre os ensinamentos da doutrina tradicional⁴⁷, preponderante à época em que o STF enfrentou a divergência pela primeira vez. Para esses autores, a isenção era compreendida como mera dispensa legal de pagamento de tributo. De acordo com esse raciocínio, nascem a obrigação

⁴⁵ Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 13.947/SP, STF, 3ª Turma, Relator: Min. Prado Kelly, julgado em 17/05/1966, DJ 16-11-1966.

Recurso Extraordinário nº 101.431/SP, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Moreira Alves, julgado em 01/06/1984, DJ 05-10-1984, p. 06453.

Recurso Extraordinário nº 97.455/RS, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Moreira Alves, julgado em 10/12/1982, DJ 06-05-1983, p. 06050.

Recurso Extraordinário nº 99.431/RJ, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Djaci Falcão, julgado em 09/12/1983, DJ 09-12-1983, p. 19412.

Recurso Extraordinário nº 99.908/RS, STF, 1ª Turma, Relator: Min. Rafael Mayer, julgado em 14/06/1983, DJ 05-08-1983, p. 11251.

Recurso Extraordinário nº 97.482/RS, STF, 1ª Turma, Relator: Min. Soares Muñoz, julgado em 26/10/1982, DJ 17-02-1982, p. 13211.

Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 14.473/SP, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Hermes Lima, julgado em 30/10/1966, DJ 15-09-1965.

Recurso Extraordinário nº 57.567/SP, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Victor Nunes, julgado em 14/11/1965, DJ 01-12-1965, p. 03424.

Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 15.466/SP, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Evandro Lins, julgado em 18/11/1965, DJ 02-03-1966, p. 00532.

⁴⁶ Recurso Extraordinário nº 204.062/ES, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Carlos Velloso, DJ 19-12-1996, p. 05165.

⁴⁷ Rubens Gomes de Souza, Amílcar Falcão, Bernardo Ribeiro de Moraes, Fábio Fanucchi, Ruy Barbosa Nogueira, entre outros.

e o crédito tributário decorrente, no entanto, o credor (Fazenda) abre mão do pagamento, ou seja, exclui a exigibilidade do crédito.

Para Fanucchi⁴⁸, mestre citado com frequência nos precedentes da Corte, desde que haja uma autorização constitucional de tributar, e que se concretizem os elementos eleitos pela lei como compositores do fato gerador, fica a critério da autoridade *cobrar* ou *dispensar* o sujeito passivo do pagamento devido. Caso opte por abrir mão desse direito [...] secciona a relação a meio caminho, impedindo que o desiderato principal seja atingido, que a relação se exauria normalmente. [...] Se houver tal dispensa em lei contemporânea à data de ocorrência do fato gerador, está-se diante de uma isenção.

Ou seja, porque ocorreu o fato gerador, a obrigação tributária nasce, porém, o crédito está impedido de “aparecer” devido a uma “nova ordem” que impõe a dispensa do pagamento.

Esse é o entendimento corroborado pelo Ministro Prado Kelly, no julgamento do RMS 13.497, de sua relatoria, considerado o *leading case* da matéria junto ao Supremo. Citando autores clássicos, o relator se alia claramente à concepção de isenção como dispensa de pagamento. É o que se infere de suas palavras:

Ora, se na isenção existe o tributo, a revogação do favor legal, como ocorre no presente caso, não cria imposto novo: limita-se a restaurar para o Fisco o direito, que existia antes da isenção, de cobrar o tributo. [...] revogado este, não se vislumbra qualquer lesão ao princípio da anualidade. Nada impede, pois, que o fisco passe a cobrar, logo depois daquela revogação, o tributo exigido no orçamento e cuja exigibilidade se encontrava suspensa por motivo de isenção [...] ⁴⁹.

Nessa esteira, o STF consignou que a revogação de isenção não importa em *extensão de incidência*, não configurando, assim, instituição de tributo, e sim, uma mera *restauração* do direito do Fisco de cobrar, motivo pelo qual não deve obediência à anterioridade.

Dentre os julgados, alguns acrescentam às suas fundamentações um segundo argumento contra a incidência da anterioridade constitucional. A partir da

⁴⁸ MANEIRA, Eduardo, 1994 *apud* FANUCCHI, Fábio. “Curso de Direito Tributário Brasileiro”. 1979, v. 1, p. 370.

⁴⁹ Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 13.947/SP, STF, 3ª Turma, Relator: Min. Prado Kelly, julgado em 17/05/1966, DJ 16-11-1966.

interpretação literal do artigo 104 do Código, alega-se que a sujeição à anterioridade vincula, tão-somente, as isenções de impostos incidentes, ou sobre o patrimônio, ou sobre a renda. Trata-se, no entanto, de compreensão equivocada do conteúdo que o dispositivo de fato reflete.

Ocorre que, o *caput* do artigo 104 faz menção a “impostos sobre o *patrimônio* ou a *renda*”, em plena coerência com a Emenda Constitucional nº 18/65⁵⁰ que, como já visto, substituiu o sistema da anualidade pelo da anterioridade, restringindo-o, no entanto, aos impostos sobre a renda e o patrimônio. Sendo, o CTN, lei de 1966, a redação de seu art. 104 só poderia ter sido concebida nos limites da Constituição vigente à época, e essa, por sua vez, reduzia a incidência da anterioridade àqueles impostos.

A redação do dispositivo permaneceu idêntica, entretanto, apesar das alterações constitucionais que se sucederam. Por outro lado, é assente na doutrina atual que a limitação aos impostos sobre patrimônio e renda caiu por terra desde a Constituição de 1967 (que reintroduziu a anualidade para uma gama maior de impostos), e deve ser interpretado com a abrangência que tem, atualmente, a regra da anterioridade em nosso ordenamento (a todo e qualquer tributo). Assim expõe Amaro:

Ao proceder à definição dos efeitos da anterioridade, o preceito (art. 104, III) foi expresso ao estabelecer que a revogação das isenções se submete àquele princípio (anterioridade). Aquilo que, na época, era aplicável apenas aos tributos sobre renda e patrimônio hoje deve ser entendido como abrangente de todos os tributos protegidos pelo princípio da anterioridade. Assim, mesmo a revogação de uma isenção de tributo não mencionado no art. 104 submete-se ao princípio da anterioridade, desde que *hoje*, esse tributo esteja sujeito a tal princípio.⁵¹

Nesse cenário, o tribunal consolidou seu posicionamento sobre o tema através da edição da Súmula nº 615 (que faz menção à CRFB de 1967, com a redação conferida pela EC nº 1/69), *in verbis*: “O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL

⁵⁰ Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

II - Cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial ao exercício financeiro a que corresponda.

⁵¹ AMARO, Luciano. “Direito tributário brasileiro”. 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 2009. p. 287.

DA ANUALIDADE (§ 29 DO ART. 153 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL) NÃO SE APLICA À REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO DO ICM.”⁵².

A súmula faz referência ao ICM justamente por ser ele imposto cuja instituição ou majoração não exigia respeito à anualidade tributária, de acordo com a interpretação restritiva que o tribunal conferiu a disposição do art. 104 do CTN.

3.2.1.3.2 Doutrina

Essa orientação, não obstante, tem recebido severas críticas por parte da doutrina atual. A uma, porque entendem, como explicado acima, que a previsão do art.104 abrange todo e qualquer tributo, apesar de sua insuficiente redação. A duas, porque divergem do conceito de isenção adotado pelo Supremo para fundamentar seu posicionamento. Para PETRY, “[...] o STF, ao julgar que a anterioridade não seria aplicável à revogação de isenção do ICM, apenas aplicou a Constituição e a legislação complementar vigentes à época. Ou seja, essa jurisprudência firmada pelo STF *não se encaixa no contexto da Constituição de 1988.*”⁵³.

Verdade é que, essa jurisprudência, ainda que uníssona, surpreende por se sustentar, tão firmemente, na tese oriunda da concepção tradicional. No entanto, não apenas a lei, como a própria doutrina se aprimoraram ao longo dos anos, conferindo ao posicionamento do Supremo um caráter equivocado e ultrapassado.

Nesse aspecto, a figura da isenção foi objeto de várias construções teóricas que se propuseram a melhor definir sua natureza, de forma a solucionar questões como a que se expõe agora. Cabe, assim, uma breve abordagem sobre as teorias desenvolvidas pela melhor doutrina⁵⁴, a fim de analisar a questão a partir do ponto de vista que se entende mais adequado, contrapondo-o ao superado entendimento aplicado pelo Pretório Excelso.

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 615, Sessão Plenária de 17 de outubro de 1984. “Diário de Justiça”, Brasília, 29/10/1984.

⁵³ PETRY, Rodrigo Caramori. O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária: Teoria Geral e Análise de Casos. “Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT” n. 170, São Paulo, nov/2009, p. 75/92.

⁵⁴ Souto Maior Borges, Alfredo Augusto Becker, Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coelho, Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro, Roque Antônio Carrazza, entre outros.

É digno de introduzir que o STF adotou o que disse ser a concepção que o próprio CTN teria conferido às isenções. No entanto, e já inicia daí a crítica ao posicionamento, mesmo Rubens Gomes de Souza, co-autor do Anteprojeto do Código, parece ter pretendido consequência diferente à sua classificação. Primeiro, porque fez questão de esclarecer que o artigo 104 teria vindo, justamente, para confirmar que a isenção equivale à instituição de tributo novo. Além disso, frisou que o CTN limita-se a declarar a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário, seja por inexistência da obrigação, seja por sua inexigibilidade. “O Código Tributário Nacional não tomou partido nessa controvérsia doutrinária”⁵⁵ afirmou.

Um dos primeiros juristas a se insurgirem contra a doutrina clássica, e dar início a uma nova corrente de análise da questão, foi *Alfredo Augusto Becker*⁵⁶. O autor estudou a natureza da isenção a partir do seu ponto de vista normativo, ou seja, para ele, a regra de isenção é uma regra *não-juridicizante*, pois consiste em negar a existência de uma relação jurídica tributária (regra *juridicizante*). Assim, a regra de isenção incidirá para que a regra de tributação não possa incidir; em tudo que a regra isentiva abranger, a regra de incidência não poderá recair.

Em acréscimo à Becker, *Souto Maior Borges*⁵⁷, classificou a isenção como espécie de não-incidência *legalmente qualificada*, uma vez que se afasta algo ou alguém do campo de incidência da norma, e tal afastamento se dá por meio de um veículo normativo que restringe o alcance de outra norma de tributação.

O Professor *Paulo de Barros Carvalho*⁵⁸ prefere ver as isenções como regras de estrutura que, para restringir o campo abrangência da hipótese de incidência, *mutila* um de seus aspectos. Na sua visão, existem, portanto, duas normas: a regra-matriz de incidência e a norma isentiva. A norma de isenção tem a capacidade de redesenhar a efetiva extensão da regra-matriz, a partir da supressão de parcela de seus critérios.

⁵⁵ SOUZA, Rubens Gomes de *apud* AMARO, Luciano. “Direito tributário brasileiro”. 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 2009. p. 283.

⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. “Teoria Geral do Direito Tributário”. 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 1972. p. 277.

⁵⁷ BORGES, José Souto Maior. “Isenções tributárias”. 2ª edição, São Paulo, Sugestões Literárias, 1975. p. 156.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. “Curso de Direito Tributário”. 21ª edição, São Paulo, Saraiva, 2009.

Já na lição de *Sacha Calmon Navarro Coelho*⁵⁹, haveria apenas a norma jurídica de tributação, e não duas normas como os demais autores afirmavam. Pelo seu raciocínio, os fatos jurígenos (hipótese de incidência tributária) seriam fixados somente após a exclusão dos fatos imunes e isentos. Assim, existe uma variedade de leis, que conjugadas fazem surgir uma única norma jurídica de tributação.

Independente da particularidade de cada um dos pontos de vista expostos, o que deve ser considerado é o ponto em comum por eles repellido, qual seja, a isenção como dispensa de pagamento de tributo devido. O defeito da tese clássica foi entender que, apesar da isenção, ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária e então se segue a dispensa legal do pagamento. Para a boa doutrina a isenção está no plano normativo, ou seja, no início da formação da obrigação, e não ao final desse processo. A lei de isenção serve para restringir a lei de imposição, mas ambas coexistem e, por tratarem do mesmo fato, jamais poderiam incidir para gerar cada uma o seu efeito, uma vez que os efeitos de uma negam os efeitos da outra.

Nesse sentido, não há que se falar em mera dispensa de tributo, pois, não ocorre a formação de vínculo obrigacional e, conseqüentemente constituição de crédito tributário. Isso porque a própria norma impositiva está impedida de incidir por força da norma de isenção. É interessante conferir a crítica de *Flávio Novelli*, aplicável à interpretação equivocada do STF sobre a doutrina clássica. Vejamos:

[...] o simples bom senso repele o absurdo de o ordenamento jurídico prestar-se a assegurar o nascimento de uma obrigação preventiva e definitivamente inútil: pois que, destinada a não ser exigida nunca, surge já sem objeto, surge – como de antemão se sabe – não para cumprir-se, mas estranhamente [...] só para ser dispensada!⁶⁰.

Para o autor, o nascimento de uma obrigação “que não obriga” seria uma demasia. Ao contrário disso, a compreensão mais lógica leva a crer que, afastada a norma impositiva, a obrigação tributária (principal) não terá, absolutamente, como realizar-se. A consequência da norma isentiva é incompatível com a consequência da norma impositiva, e, como o ordenamento não pode determinar,

⁵⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”. 10ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 281.

⁶⁰ NOVELLI, Flávio Bauer. “Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Tributário*, n. 51, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 70.

simultaneamente, “A e não-A”, apenas uma delas poderá prevalecer. Em virtude do princípio da especialidade, a norma (especial) de isenção, é que se sobressai.

3.2.1.3.3 Crítica

Demonstrados os estudos da melhor doutrina, denota-se que a tese contraditada estaria admitindo, portanto, que, mesmo depois de afastada, a norma de incidência seria capaz de produzir a obrigação tributária principal. E, mais absurdamente, admitindo que essa obrigação, sobrevinda de norma derogada, nasce, mas jamais surtirá seus efeitos típicos e fundamentais; constituirá, tão-somente, uma figuração na ordem jurídica. É esse o tratamento distorcido que o tribunal confere à isenção, ao conceber-la como *dispensa legal de pagamento de tributo*.

Parece, assim, apropriado o ponto de vista de Carrazza sobre o tema. Sem se aprofundar numa análise da figura isentiva, o professor se apóia nos estudos de Souto Maior Borges e Geraldo Ataliba para afirmar que a lei que extingue ou reduz uma isenção deve, sim, ter sua eficácia da diferida para o ano subsequente. Em suas palavras:

A razão disso está em que a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se em tudo e por tudo, à que cria ou aumenta um tributo. Afinal o encargo que acarreta ao contribuinte é o mesmo. Seu patrimônio será, por igual modo, atingido. Depois, a aptidão para tributar compreender a de isentar, como verso e anverso de idêntica moeda.⁶¹

Acompanham esse entendimento autores de renome, como Hugo de Brito Machado, Luciano Amaro e o já mencionado Paulo de Barros Carvalho. No seu entender, a revogação de uma norma de isenção *equivale*, em tudo e por tudo, à edição de uma norma de incidência e, como tal, deve obediência à anterioridade.

Diante de todo o esclarecido, outra conclusão não cabe, senão, a de que *qualquer* tributo cuja isenção for revogada, só poderá ser exigido pelo Estado após transcorrido o lapso temporal que a norma constitucional da anterioridade lhe exige.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”. 26ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2010, p. 230.

Isso porque o art. 104 é a correspondência gravada no CTN, do dispositivo constitucional que prevê a anterioridade, e, se assim o é, com ele, obrigatoriamente, deve manter plena consonância. Ademais, ainda que o legislador infraconstitucional não tivesse instituído tal previsão, a adequada aplicação da regra a partir da perspectiva da segurança jurídica conduziria à mesma consequência: Revogar uma isenção equivale a instituir um tributo e, como tal, submete-se à anterioridade, nos termos que a Constituição informa.

3.2.1.4 Revogação de Isenção Condicionada

Como visto, o Governo pode conceder isenções com o propósito de estimular determinadas atividades cujo desenvolvimento e/ou aprimoramento lhe interessam. Esse benefício, usualmente, nasce com limite estabelecido no tempo, e exige o cumprimento de determinadas condições e prestações para ser usufruído. Os casos envolvendo a revogação dessa espécie de isenção nunca acarretaram maiores divergências entre a doutrina e a jurisprudência.

A respeito da revogação de isenções condicionadas, a própria jurisprudência adiantou-se à lei. Antes mesmo da edição do CTN, o Supremo Tribunal havia firmado seu entendimento por meio da Súmula nº 544, *in verbis*: “ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS, SOB CONDIÇÃO ONEROSA, NÃO PODEM SER LIVREMENTE SUPRIMIDAS.”⁶². O Código, como já demonstrado, acolheu idêntico entendimento, reservando a ele o seu artigo 178⁶³.

A redação do mencionado dispositivo ressalva as isenções concedidas a prazo certo, e sob condições, do princípio da *plena/livre revogabilidade isencional*. Trata-se, portanto, de uma exceção que o legislador criou à regra geral. Essa limitação da liberdade do Estado se justifica, na medida em que houve um acordo prévio, no qual ambas as partes – Estado e contribuinte – se obrigaram de alguma forma.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544, Sessão Plenária de 03 de dezembro de 1969. “Diário de Justiça”, Brasília, 10/12/1969.

⁶³ 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 artigo 104.

Assim, como em qualquer contrato, não é cabível que uma das partes se torne inadimplente, enquanto a outra se sacrificou cumprindo as condições pelas quais se obrigou. Em outras palavras, o cumprimento dos encargos exigidos para gozar da isenção conferem ao contribuinte *direito adquirido* ao benefício prometido pelo Estado, pelo período de tempo que se comprometeu.

Esse entendimento está explícito legalmente e pacificado no judiciário⁶⁴, por isso, nem se cogita da revogação de uma isenção tributária produzir efeitos em prejuízo daqueles contribuintes que já arcaram com as condições onerosas impostas. Observe-se que, não se está dizendo aqui que, a lei que concede a isenção é irrevogável. Ela pode até vir a ser revogada por outra lei, entretanto, os efeitos dessa revogação é que não poderão incidir de forma a cessar o benefício sobre o qual o contribuinte de boa-fé adquirira direito.

Nesse sentido, é muito esclarecedor trecho do voto proferido pelo Ministro Evandro Lins no julgamento do RMS 14.101/PB:

Parece-me, que, firmado o contrato que concedeu a isenção, estabeleceu-se uma relação bilateral que não podia ser cancelada por uma das partes. Não basta a administração dizer que a concessão da isenção fora feita irregularmente. É certo que os atos administrativos podem ser revogados,

⁶⁴ ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. ISENÇÃO POR PRAZO CERTO. REVOGAÇÃO. A ISENÇÃO POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES NÃO PODE SER REVOGADA PELA LEI POSTERIOR, SOB PENA DE CONTRARIEDADE AO ART. 178 DO CTN. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

(Recurso Extraordinário nº 91.291, Relator: Min. Décio Miranda, STF, 1ª Turma, julgado em 21/08/1979, DJ 14-09-1979 p.06846)

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BEFIEIX. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA UNIÃO: C.F., 1967, com a EC 1/69, art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., art. 151, III. SISTEMÁTICA DE REVOGAÇÃO: ADCT, art. 41, §§ 1º, 2º e 3º. ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES: DIREITO ADQUIRIDO. CTN, art. 178. C.F., art. 5º, XXXVI. Súmula 544-STF.

I. - Isenção de tributos estaduais e municipais concedidas pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação - BEFIEIX, com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais - CF, art. 151, III - há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado membro. Todavia, porque concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido (CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção.

II. - R.E. não conhecido.

(Recurso Extraordinário nº 169.880, Relator: STF, Min. Carlos Velloso, 2ª TURMA, julgado em 29/10/1996, DJ 19-12-1996 p.51790)

mas quando já produziram efeitos e tomaram caráter de direito adquirido, não é possível admitir sua rescisão unilateral.⁶⁵

Quanto à regra da anterioridade, nesse contexto, não há de se falar em sua aplicação. Isso porque, como explanado, tendo o contribuinte cumprido com as obrigações estipuladas em lei, passa a ter direito adquirido à isenção pelo prazo por ela definido, vedada a possibilidade de cassação do benefício. Por outro lado, esgotado o prazo de sua aplicação, seja no começo ou no final do ano, o imposto poderá voltar a ser exigido instantaneamente.

Diante desse cenário, não se contempla qualquer possibilidade de o contribuinte vir a ser surpreendido pelo retorno da cobrança. Por conseguinte, não há margem para que se aplique a regra da anterioridade, encerrado o prazo previsto, a cobrança retorna regularmente.

3.2.2 Redução do prazo para pagamento de tributo

3.2.2.1 Interpretação do STF

Outra situação, não menos comum, em que o Estado pode “desequilibrar” a expectativa habitual dos contribuintes é através da estipulação de prazos mais exíguos para o recolhimento de tributo. Isto se dá, pela publicação de uma lei que antecipa a data de um pagamento que, pela lei anterior, deveria ocorrer em momento mais adiante no tempo.

Verdade é que, a Constituição Federal não prescreve, literalmente, que a lei que reduz o prazo ou impõe uma forma mais gravosa de pagamento de tributo deve produzir efeitos somente no próximo exercício e/ou decorridos noventa dias de sua publicação. Emerge a necessidade, portanto, de indagar se a lei que impõe prazo menor para o recolhimento do tributo está sujeita, apesar de não expressamente, à anterioridade.

⁶⁵ Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 14.101/PB, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Luiz Gallotti, julgado em 29/04/1965, RTJ 33, p. 291.

O Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, teve a oportunidade de pronunciar-se sobre a aplicação da anterioridade às hipóteses de redução no prazo de recolhimento de tributo. No julgamento do RE 195.333/CE, a Segunda Turma dessa corte examinou a questão de maneira primorosa, atingindo uma das mais coerentes decisões que o STF já exarou sobre a aplicação da anterioridade. Nesse ponto, a ementa já é, por si só, esclarecedora:

[...] RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE [...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - ANTERIORIDADE MITIGADA - ALCANCE - PRAZO - PRAZO DE RECOLHIMENTO. O disposto no § 6º do artigo 195 da Carta Política da República há de **merecer interpretação consagrada do objetivo maior colimado. Visa a possibilitar aos contribuintes precatarem-se quanto aos parâmetros da obrigação tributária.** A norma alcança não só a instituição do tributo como também qualquer alteração que se lhe introduza. Isto decorre da inserção do vocábulo "modificado". Necessidade constitucional de observação do preceito quanto à fixação de nova data para recolhimento do tributo.⁶⁶

Em breve voto, o Ilustre Ministro Marco Aurélio, analisando a questão sob o ângulo da anterioridade mitigada, uma vez que envolvia contribuição social, esclareceu que o vocábulo 'modificar', presente no §6º do art.195 da CRFB, reclamava um enfoque mais abrangente. Para o relator, essa norma constitucional teria "como escopo maior proporcionar ao contribuinte meios de precatar-se [...]"⁶⁷. Por fim, assenta o seu posicionamento esclarecendo que, em sua compreensão, o lapso temporal tem a função de viabilizar ao contribuinte uma adaptação à nova sistemática, seja do seu aspecto financeiro, seja do simples conhecimento da obrigação tributária.

Não obstante essa decisão pareça a mais adequada, tal posicionamento não logrou bom êxito na Corte Suprema. Primeira⁶⁸ e Segunda⁶⁹ Turmas, e,

⁶⁶ Recurso Extraordinário nº 195.333/RS, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 22/04/1997, DJ 27-06-1997, p.30247.

⁶⁷ Recurso Extraordinário nº 195.333/RS, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 22/04/1997, DJ 27-06-1997, p.30247.

⁶⁸ Recurso Extraordinário nº 203.684/SP, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, 1ª Turma, julgado em 20/05/1997, DJ 12-09-1997 p.43740.

Recurso Extraordinário nº 182.971/SP, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, 1ª Turma, julgado em 31/10/1997, DJ 31-10-1997 p.55562.

Recurso Extraordinário nº 209.386/RS, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, 1ª Turma, julgado em 05/12/1997, DJ 27-02-1998 p.00024.

posteriormente, o Pleno⁷⁰, foram de encontro ao pensamento do Ministro. Prevaleceu, portanto, o entendimento pelo qual “A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer outra repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade”⁷¹.

O entendimento foi, inclusive, objeto da Súmula 669, que assim preceitua: “NORMA LEGAL QUE ALTERA O PRAZO DE RECOLHIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO SE SUJEITA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.”⁷².

Afastada a tese do Ministro Marco Aurélio, preponderou a opinião segundo a qual, inexistindo expressa exigência constitucional ou legal de submissão da data de vencimento à anterioridade, não se dá a incidência dessa norma. Isso porque, o verdadeiro sentido teleológico da anterioridade seria o de evitar a frustração do planejamento antecipado, pelo contribuinte, de suas atividades financeiras, protegendo-o contra a cobrança inesperada de exações fiscais. Todavia a projeção dessa norma se resume às hipóteses de literal instituição ou aumento de tributo.

A tese dominante também discorda que a antecipação do vencimento importaria em efetivo aumento de tributo – e, assim, se submeteria à anterioridade.

Recurso Extraordinário nº 228.874/RS, STF. 1ª Turma, Relator: Min. MOREIRA ALVES, julgado em 1998, DJ 25-09-1998 p.00027.

Recurso Extraordinário nº 222.460/RS, STF. 1ª Turma, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, julgado em 1998, DJ 25-09-1998 p.00023.

Recurso Extraordinário nº 205.686/RS, STF. 1ª Turma, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 04/05/1999, DJ 25-06-1999 p.00029.

Recurso Extraordinário nº 192.730/SP, STF. 1ª Turma, Relator: Min. MOREIRA ALVES, julgado em 14/05/2002, DJ 14-06-2002 p.00145.

⁶⁹ Recurso Extraordinário nº 229.946/SP. STF. 2ª Turma, Relator: Min. NELSON JOBIM, julgado em 1999, DJ 06-08-1999 p. 00040.

Recurso Extraordinário nº 236.767/PR. STF. 2ª Turma, Relator Min. NELSON JOBIM, julgado em 1998, DJ 09-04-1999, p.00049.

Agravo no Recurso Extraordinário nº 295.992/SC. STF. 2ª Turma, Relator: Min. EROS GRAU, julgado em 10/06/2008, DJe-117 27-06-2008.

Recurso Extraordinário nº 220.943/RS. STF. 2ª Turma, Relator Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 1998, DJ 09-09-1998, p.00026.

⁷⁰ Recurso Extraordinário nº 240.266/PR, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Maurício Corrêa, julgado em 22/09/1999, DJ 03-03-2000, p.64.

Recurso Extraordinário nº 228.796/SC, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 22/09/1999, DJ 03-03-2000, p.90.

⁷¹ Recurso Extraordinário nº 181.832/AL, STF, 1ª Turma, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, julgado em 28/06/1996, DJ 27-09-1996, p.36166.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 669, Sessão Plenária de 24 de setembro de 2003. “Diário de Justiça”, Brasília, 09/10/2003.

Para o Supremo, não há agravamento do *quantum*, apenas um mero deslocamento temporal do prazo de recolhimento do tributo. Ademais, conforme frisou o Ministro Sepúlveda Pertence, o prazo de recolhimento se insere na disciplina de arrecadação de tributo, que seria matéria de administração financeira, e não tributária.

Filiando-se ao entendimento do Pretório Excelso, o também magistrado Leandro Paulsen, defende a interpretação restritiva do dispositivo constitucional aplicado. Segundo ele:

Temos que lê-la [a anterioridade] tal como está, não sendo dado ao aplicador nela colocar o que entende deveria estar preservado pela segurança jurídica. Querendo estender a garantia para além do que se pode extrair das possibilidades sintáticas e semânticas do art. 150, III, *b*, da CF, terá de arcar com o ônus argumentativo de fazê-lo com suporte, exclusivo e direto, no princípio da segurança jurídica e não nos parece que o princípio da segurança jurídica imponha a anterioridade para a diminuição do prazo de recolhimento.⁷³

A partir dessa interpretação discutível, então, o STF assentou que a anterioridade não se aplica à determinação do prazo de recolhimento do tributo, de maneira que tal data pode ser antecipada e passa a vigor no mesmo exercício em que foi modificada.

3.2.2.2 Doutrina

Oposta à inteligência do Supremo, há uma respeitável opinião doutrinária⁷⁴ afirmando que, a alteração reducente do prazo de pagamento do tributo também deve submeter-se à regra da anterioridade da lei tributária. Para eles, a dedução é espontânea e decorre do escopo maior contido nas normas do art. 150, III, “b” e “c”, e art. 195, §6º da nossa Constituição. Segundo Carrazza, tais dispositivos não estão desvinculados de utilidade prática, e sim, servem como uma *garantia* efetiva ao

⁷³ PAULSEN, Leandro. “Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência”. 11ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009, p. 219.

⁷⁴ Roque Antônio Carrazza; Francisco Pinto Rabello Filho; Sacha Calmon Navarro Coêlho; Eduardo Maneira.

contribuinte de que só pagará o tributo nos termos, nos prazos e nas formas previstos na lei do exercício anterior⁷⁵.

O que importa analisar, como ponto de partida da questão, é o impacto efetivo dessas alterações no patrimônio e/ou nas atividades do sujeito passivo. Nesse sentido, é indiscutível que tais práticas comprometem diretamente a programação rotineira do fluxo de caixa do contribuinte, influenciado que é pelas datas previstas para o pagamento de suas obrigações fiscais. Em outras palavras, o sujeito organiza seus negócios baseado na *tranquilidade* de que suas obrigações tributárias deverão ser satisfeitas, por exemplo, no último dia útil do mês. Nesse cenário, uma alteração (reducente) desse limite causa, inevitavelmente, surpresa gravosa ao contribuinte, porquanto frustra sua expectativa e força-o a alterar emergencialmente seu planejamento.

O *como e quando* pagar, como bem demonstrou o Professor Sacha Calmon⁷⁶, integram a norma tributária, na medida em que compõem o dever tributário decorrente. Tais aspectos normativos merecem ser previamente reconhecidos pelo contribuinte, uma vez que a imprevisibilidade de uma ação estatal, que altere *in pejus* o *quando e como* cobrar, aumenta a perda patrimonial do contribuinte, aumentando, pelo próprio fato, o tributo a arcar.

Esse raciocínio permitiu à doutrina concluir que, a alteração da data de exigibilidade de tributo está albergada na própria referência constitucional ao aumento/modificação de tributo. Isso porque, as repercussões econômicas e financeiras são totalmente diferentes pagando-se a prazo ou à vista; ou recolhendo-se o tributo hoje, ou daqui a um mês. É inegável, principalmente em época de inflação, a repercussão do tempo no patrimônio do devedor.

Pagar tributo nos prazos e condições legalmente estipulados assume, assim, igual importância ao direito de só pagar o montante conhecido e devido. A alteração desses elementos estruturais da obrigação suplica, portanto, idêntica observância à anterioridade.

Ademais, como já exposto, os dispositivos constitucionais remetem não só à anterioridade, como ao princípio maior que a informa, a segurança jurídica. Garantir

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. "Curso de Direito Constitucional Tributário". 26ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2010. p. 227.

⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. "Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário". 10ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 281.

a promoção desses fins superiores inclui assegurar ao contribuinte que este será pré-avisado de que, a partir do exercício financeiro seguinte, as suas obrigações tributárias deverão ser satisfeitas num trato de tempo *inferior* ao que habitualmente acontece, tendo, assim, tempo razoável para *planejar-se*, pois, fora alertado com a devida antecedência. Para Rabello Filho, apenas assim haverá “*previsibilidade* da ação estatal, de modo assim *transparente* que o sujeito passivo *não será surpreendido* com a novel medida tomada (redução do prazo de pagamento do tributo).”⁷⁷.

Com essa perspectiva em mente, afirma-se, inclusive, que a norma abrange toda e qualquer alteração (majoração ou instituição) no quadro jurídico das obrigações relacionadas com o tributo. Logo, sendo o pagamento uma decorrência do tributo, tem-se que, não podendo ser majorado no mesmo exercício de sua exigência, é mais do que evidente que sua forma de pagamento também não pode sofrer alterações potencialmente capazes de agravar a situação do contribuinte.

3.2.2.3 Crítica

Aventada a questão sob melhor juízo, constata-se que a percepção do STF é imperfeita, e falha, justamente, em conferir uma interpretação literal ao caso. A linha eleita pelo Supremo, nega a real abrangência do dispositivo constitucional, que, pode-se compreender, atinge não só a instituição ou majoração de tributo, como, também, quaisquer modificações nele operadas, quer digam respeito ao aspecto quantitativo, quer à época de recolhimento.

Compreendida a dimensão das consequências acarretadas pela antecipação de prazo de pagamento, é inconcebível que a solução do problema se limite à análise literal do dispositivo constitucional. Isso porque, “o que está no cerne das

⁷⁷ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002. P. 125/126.

garantias em matéria tributária é o *quantum* a ser desembolsado pelo contribuinte; é o montante de sua diminuição patrimonial.”⁷⁸.

O prazo de recolhimento surge, como expressou o Ministro Marco Aurélio, “umbilicalmente” ligado ao próprio conteúdo econômico da obrigação tributária⁷⁹. Assim, qualquer ato que implique alteração dos parâmetros iniciais do tributo também está alcançado pelo dispositivo constitucional. Isso porque o fim da anterioridade é, essencialmente, evitar surpresas ao contribuinte. Do contrário, se estará limitando a real circunferência da regra dentro do ordenamento.

3.2.3 Correção Monetária

3.2.3.1 Interpretação do STF

A correção monetária do tributo devido é alteração que, merece, igualmente, ser foco de melhor análise. Parte-se, assim, do tratamento conferido pelo Código Tributário Brasileiro a tal figura. O CTN disciplina, em seu art. 97, que somente a lei pode estabelecer, entre outros critérios, a majoração de tributos, ou sua redução. O parágrafo segundo, em referência a essa previsão, esclarece que: “Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”⁸⁰.

Apesar de o dispositivo referir-se diretamente ao princípio da legalidade, sua leitura permite que seja interpretado para fins de aplicação da anterioridade. É que, o raciocínio imediato leva a crer que norma posterior que trate sobre a correção

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber, BARRETO, Aires F.. IMPOSTO DE RENDA - CORREÇÃO MONETÁRIA - IRRETROATIVIDADE: inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-Lei 2.323/87. “Revista de Direito Tributário”, São Paulo, v. 11, n. 41, jul./set., 1987, p.85.

⁷⁹ Recurso Extraordinário nº 240.266/PR, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Maurício Corrêa, julgado em 22/09/1999, DJ 03-03-2000, p.64.

⁸⁰ BRASIL. “Código Tributário Nacional” (1966). Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 8. set. 2010.

monetária de tributo tem vigência imediata, não devendo obediência à anterioridade, uma vez que não implica aumento efetivo da exação.

Não obstante tal constatação seja questionável, a nossa Suprema Corte firmou entendimento no sentido de que, se a correção monetária não representa aumento de tributo para incidência da legalidade, também não o pode ser para efeitos da aplicação da anterioridade⁸¹.

Como se vê, a tese constitui-se a partir da análise literal do vocábulo 'majoração' de tributo. Essa perspectiva afasta, sem maiores divergências, os casos de atualização monetária, uma vez que tal mudança presta-se somente a repor o valor do débito corroído, sem, contudo, implicar em aumento concreto do tributo.

Nesse sentido, o STF assentou sua jurisprudência nos seguintes termos:

A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado da não-surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, "b").⁸²

Antes de se expor as razões que fundamentam essa decisão, cumpre esclarecer que os casos que ensejaram tal *decisum* envolviam uma lei nova que impunha a atualização da obrigação tributária por um indexador diverso daquele que a lei anterior previa. Em outras palavras, a previsão legal de correção monetária da obrigação já havia, o que a lei posterior veio alterar, foi, somente, o índice, substituindo-o, por outro mais gravoso ao contribuinte.

Assim, tem-se que, o entendimento se aplica apenas às hipóteses em que a lei tão-somente estabelece *outro índice* de correção, sem, contudo, abordar a aplicação da anterioridade àquelas circunstâncias em que, inexistido previsão legal

⁸¹ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 200.844/PR, STF, 2ª Turma. Relator: Min. CELSO DE MELLO, julgado em 25/06/2002, DJ 16-08-2002 p.00092.

Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 203.486/RS, STF, 2ª Turma. Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 01/10/1996, DJ 19-12-1996 p.51783.

Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 178.376, STF, 2ª Turma. Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 22/04/1996, DJ 01-07-1996 p.23876.

Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº RE 176.200/PR, STF, 2ª Turma. Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, julgado em 13/12/1996, DJ 14-03-1997 p.06909.

Recurso Extraordinário nº 153.880/RJ. STF, 1ª Turma, Min. OCTAVIO GALLOTTI julgado em 13/04/1993, DJ 06-08-1993 p.14909.

⁸² Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 200.844/PR, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 25/06/2002, DJ 16-08-2002, p.92.

para incidência de correção, a lei posterior a institui e a exige de imediato. Na rara oportunidade que o STF teve de manifestar-se sobre essa segunda situação, Representação 1.451⁸³, esse tribunal declarou a inconstitucionalidade do art.18 do Dec.-Lei 2.323/87, por ofensa à irretroatividade, abstendo-se, de, no mérito, posicionar-se quanto à sujeição do dispositivo à anterioridade.

A distinção dos casos, contudo, não deprecia o valor da argumentação, que, presumivelmente, compartilharia de idênticos pressupostos. Destarte, o que prevalece é que a incidência de correção monetária, por não representar aumento real de tributo, não diz respeito à anterioridade, e produz efeitos, portanto, imediatamente.

O fundamento do Supremo resume-se – pobremente – na premissa de que a atualização monetária (e, indiretamente, a alteração de indexador) não representa aumento do tributo, tão-somente, o restabelecimento de sua veracidade (poder aquisitivo) a partir de bases reais e adequadas, sem ocasionar mudanças da grandeza ou da realidade econômica da obrigação tributária.

Em uma tentativa mais esmerada de fundamentar esse posicionamento, argumentou-se, ainda, que as normas jurídicas que versam a correção monetária, precisamente, *não versam tributos nem relações tributárias a eles pertinentes*. Noutras palavras, a norma de atualização monetária incide sobre obrigações tributárias, já constituídas, com o condão de sobrepor-se a tais relações jurídicas, para, de forma superior, permitir que se realizem sem prejuízo do credor ou devedor.

Consignou-se, então, que, por não alterar o próprio fato gerador ou a própria obrigação decorrente da realização do fato, não teria caráter tributário. Seria, assim, uma regra jurídica “de natureza específica” que incide especialmente em créditos tributários, mas presta-se, apenas, à estabilidade e imutabilidade dos direitos e deveres pecuniários. Servindo ao interesse das pessoas políticas, constituiriam regras de finanças públicas, inserindo-se, portanto, no campo do direito financeiro.

Sem desenvolver maiores fundamentos, esse foi o entendimento aplicado pelo Supremo para afastar a correção monetária do campo de incidência da anterioridade. Essa perspectiva, todavia, não encontra guarida na melhor doutrina, que, caracteristicamente, percebe a regra de maneira mais abrangente.

⁸³ Representação nº 1.451, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Moreira Alves, julgado em 25/05/1988, DJ 24-06-1988, p.16113.

3.2.2.2 Doutrina

Na mesma esteira dos argumentos dispensados à figura anterior (redução do prazo de pagamento de tributo), a doutrina, em sua melhor manifestação, entende como afronta clara à anterioridade, que lei do exercício financeiro em curso altere os paradigmas para a fixação do montante de suas prestações.

Assim, se a lei do exercício anterior não previa a correção monetária das prestações do tributo, logo, esta alteração deverá aguardar o próximo exercício para gerar efeitos. No mesmo sentido, se o critério para a fixação do *quantum* das prestações do tributo era o índice X, seu “congelamento” vem em benefício do contribuinte. Nas palavras de Carrazza: “O legislador não pode, por causa disto, “substituir” as OTNs por outros padrões mais favoráveis ao Fisco e, em contrapartida, mais detrimetoso para o contribuinte.”⁸⁴.

De acordo com o mestre, pouco importa se “a inflação galopou”, ou, se se fez necessária a alteração dos índices, o dever jurídico do contribuinte há sempre de ser apurado com base nas leis vigentes quando de seu nascimento. Isso porque, os planos econômicos traçados pela lei vinculam também a pessoa política, e o Estado, assim, submete-se, tanto quanto os particulares, às leis que edita.

Com notável argúcia, Geraldo Ataliba, Cléber Giardino e Aires F. Barreto desenvolveram, em conjunto, um trabalho específico sobre o tema aventado⁸⁵. Endossando o entendimento de Carrazza, ressaltam ser direito subjetivo do contribuinte satisfazer a prestação de acordo com os estritos termos da lei então vigente. Essa limitação justifica-se na medida em que o Estado deve ser leal ao cidadão, a fim de garantir-lhe a máxima segurança jurídica. Do contrário, estará contrariando-se o âmago do próprio sistema constitucional.

Descabe, portanto, a arguição de que, não se fazendo incidir de imediato a correção monetária (ou o novo índice), haveria locupletamento por parte do contribuinte. Se, a obrigação tributária se delimita a partir dos termos da lei do tempo

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”. 26ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2010, p. 228.

⁸⁵ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber, BARRETO, Aires F.. IMPOSTO DE RENDA - CORREÇÃO MONETÁRIA - IRRETROATIVIDADE: inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-Lei 2.323/87. “Revista de Direito Tributário”, São Paulo, v. 11, n. 41, jul./set., 1987, p.72/90.

de ocorrência de seu fato gerador, é por esses parâmetros que as partes devem pautar-se, “garantida, assim, a imutabilidade do *quantum* devido e dos demais termos da obrigação; vale dizer: assegurada a estabilidade e a certeza do Direito.”⁸⁶.

Não é correto, da mesma forma, argumentar que, a lei nova não altera o montante da obrigação anterior. Ora, se o preceito não pretendesse inovar essa relação, então, não precisaria ter sido editado. Ademais, ainda que, economicamente, o valor se mantenha, materialmente, a consequência, inevitável, é o *maior desembolso* do contribuinte. O valor financeiro da obrigação há de permanecer intacto, ou seja, a expressão numérica obtida na data de realização do fato imponível é imutável, pelo motivo de que foi nesses termos que o direito foi incorporado ao patrimônio jurídico do contribuinte.

Isso importa admitir que, eventuais vantagens econômicas que possam vir a se concretizar constituem vantagem que surge, inevitavelmente, em favor de uma das partes. Fruir desse benefício (desvalorização econômica da obrigação) também é direito incorporado no patrimônio das partes. Trata-se de risco inerente à relação, cujas consequências devem ser assumidas, sejam elas desvantajosas ao Fisco (inflação), sejam ao contribuinte (deflação).

É desarrazoada, igualmente, a alegação de que a norma que trata de correção monetária não possui natureza tributária, e sim, uma diversa, independente da relação que regula. Note-se que, o processo de atualização de uma expressão numérica representa, apenas, a conversão do valor original em quantidade de moeda atual; configura um simples *procedimento* para viabilizar o adimplemento da dívida. Não há como conceber a figura de forma autônoma, visto que ele é mero instrumento de realização da obrigação principal (tributária). Nesse sentido, submete-se, naturalmente, ao regime jurídico próprio do instituto que lhe dá ensejo.

Por fim, cumpre questionar a aplicação, ao caso, do art.97, §2º do CTN. Como visto, a fundamentação de boa parte da jurisprudência origina-se da previsão encerrada nesse dispositivo. No entanto, como afortunadamente exposto por Ataliba, Giardino e Barreto, a interpretação conferida ao preceito é distorcida. O que ele, de fato, estabelece é que, a utilização de “nova expressão financeira da renda”

⁸⁶ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber, BARRETO, Aires F.. IMPOSTO DE RENDA - CORREÇÃO MONETÁRIA - IRRETROATIVIDADE: inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-Lei 2.323/87. “Revista de Direito Tributário”, São Paulo, v. 11, n. 41, jul./set., 1987, p.83.

⁸⁷ não reflete aumento de tributo, capaz de ensejar a publicação de uma lei nova para atestá-lo. Não se olvide, ainda, que a permissão de atualização diz respeito, restritivamente, à *base de cálculo*, e não ao tributo em si. Destarte, ainda que nele se vislumbre a *dispensa de lei* para a hipótese que cogita, não concebe, jamais, a supressão da eficácia da anterioridade.

3.2.3.3 Crítica

Tem-se, assim, que a correta solução aos casos em comento não tem sido – e nem nunca foi – acolhida pelo nosso Supremo Tribunal. Apesar dos esforços da doutrina em demonstrar que todos os aspectos referentes à relação jurídica tem a mesma relevância que o próprio tributo, inclusive o *como, de que modo, quando e em que montante* este deve ser pago. É que, como bem compreendeu Sacha Calmon: “O elemento quantitativo da norma tributária não se esgota na aplicação da alíquota sobre a base de cálculo.” ⁸⁸.

Parece, assim, que a premissa natural da qual se deveria partir é: *Credor e devedor* devem ter conhecimento prévio de *todos* os elementos estruturais das obrigações a que se vinculam. Do mesmo modo, é fato intransponível, que o lugar, a forma e o momento do adimplemento da obrigação (pagamento do tributo) são delineados a partir dos exatos termos da lei ao tempo do fato gerador (nascimento da obrigação), independentemente de futuras alterações da situação de fato, ou da própria da lei.

Atingida tal percepção, é inaceitável que se confira ao caso uma solução baseada em aplicar, a letra fria da lei. Supor que tal matéria seria meramente “administrativa”, podendo ser alterada ao “*alvedrio do credor*”⁸⁹, é dispensar-se de

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber, BARRETO, Aires F.. IMPOSTO DE RENDA - CORREÇÃO MONETÁRIA - IRRETROATIVIDADE: inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-Lei 2.323/87. “Revista de Direito Tributário”, São Paulo, v. 11, n. 41, jul./set., 1987, p.98.

⁸⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”. 10ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 281.

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”. 10ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 281.

melhor compreender a questão, negando-se os fundamentos históricos e axiológicos que fundamentam a anterioridade tributária dentro do ordenamento.

3.3 CASOS NOVOS

Conforme visto, o Supremo Tribunal Federal construiu, ao longo do tempo, uma sólida jurisprudência atinente aos limites de aplicação da regra da anterioridade. Grande parcela desses entendimentos, todavia, já parecem ultrapassados, não apenas porque pronunciados sob a égide de outra ordem constitucional, mas, também, por não terem acompanhado a evolução da doutrina sobre o tema.

Graças às reiteradas violações do legislador tributário às garantias constitucionais do contribuinte, a produção de precedentes mantém intensa atividade em nossos tribunais. Se, por um lado, essa situação revela o desrespeito que o poder tributante ainda dirige aos seus contribuintes, por outro, contribui para uma constante revisão dos posicionamentos vigentes.

Nesse sentido, pode-se perceber que a jurisprudência do Supremo, já não é mais unânime quanto à extensão da anterioridade. Principalmente após o advento do texto constitucional de 1988, a perspectiva sobre o tema vem sendo gradualmente renovada e recontextualizada. Alguns julgamentos recentes apontam claramente para essa atualização. Seguiram-se outros, no entanto, para lembrar que a polêmica permanece acesa.

3.3.1 Limitação de descontos

3.3.1.1 Redução de Crédito (ADIn 2.325/DF)

Contrariando a linha tradicionalmente adotada pela Corte quanto à revogação de isenções, o Plenário do Supremo entendeu, por unanimidade, que a revogação de benefício fiscal ligado à não-cumulatividade deve obediência à anterioridade tributária. O julgamento (set./2004) da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIn nº 2.325-0/DF⁹⁰, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, renovou as expectativas de tributaristas e contribuintes.

Versava, o caso, sobre a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar nº 102/00, que, alterando a LC nº 87/96, modificaram o critério de apropriação dos créditos do ICMS decorrentes de aquisições de mercadorias para o ativo permanente, de entrada de energia elétrica e de serviços de telecomunicação (inserção do § 5º ao art. 20, alteração do inciso II do art. 33 e acréscimo do inciso IV). Não fosse a modificação desses dispositivos, o direito a tais créditos de ICMS seria integral e imediato. A alteração legal representou, então, restrição do creditamento e, conseqüentemente, aumento do valor a ser pago pelos contribuintes.

Apreciando a questão da anterioridade (CRFB, art. 150, III, “b”), o Pleno afastou a eficácia do dispositivo que previa a vigência imediata das alterações, o que importou no seu adiamento para o primeiro dia do exercício posterior. À primeira vista, o Tribunal entendeu que a modificação do sistema de creditamento pela Lei Complementar impugnada, quer consubstancie a redução de um benefício de natureza fiscal, quer configure a majoração de tributo, cria uma carga para o contribuinte e, portanto, sujeita-se à anterioridade. A decisão fundou-se nos termos do voto do Ilustre Ministro Marco Aurélio a respeito da regra, *in verbis*:

“O preceito constitucional [...] Encerra limitação ao poder de tributar, consubstanciando, assim, garantia do contribuinte. Por isso mesmo, há de emprestar-se eficácia ao que nele se contém, independentemente da norma utilizada para majorar-se certo tributo. O preceito constitucional não especifica o modo de implementar-se o aumento. Vale dizer que toda modificação legislativa que, de maneira direta ou indireta, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita.”⁹¹.

⁹⁰ Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, STF, Tribunal Pleno Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 23/09/2004, DJ 06-10-2006, p. 00032.

⁹¹ Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, STF, Tribunal Pleno Relator(a): Min. Marco Aurélio, julgado em 23/09/2004, DJ 06-10-2006, p. 00032. Voto p.18.

Para melhor compreender a conclusão do STF - e de que maneira a restrição de créditos representa, diretamente, uma majoração do imposto a ser pago - é essencial a compreensão do sistema da *não-cumulatividade* de tributos. De maneira resumida, trata-se de uma sistemática de recolhimento de impostos (ICMS e IPI), cuja finalidade é neutralizar o “efeito cascata” concentrado ao longo das etapas da cadeia econômica.

A constituição instituiu o sistema da não-cumulatividade para o ICMS em seu art. 155, §2º, I, e assim fê-lo mandando “compensar o que foi devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”⁹². Assim, evita-se a que a exação em cada fase da cadeia se torne excessivamente onerosa até atingir o consumidor final.

Na lição de Baleeiro, a não-cumulatividade funcionaliza-se do seguinte modo:

[...] em cada operação nova, o imposto atinge apenas a diferença entre o seu valor e o da operação anterior. Este último constitui um 'crédito' que o contribuinte deduz da operação atual, seja nas operações da industrial, abatendo as matérias-primas ou produtos semi-acabados, seja do retalhista, pagando um ou outro o tributo descontado do custo da mercadoria na venda que lhe fez o atacadista ou o fabricante.⁹³

Destarte, é inquestionável que eventual redução ou restrição de direito de apropriação de crédito anteriormente atribuído a título de benefício fiscal deságua na majoração do valor do imposto apurado. Agravando o ônus do contribuinte, esse tipo de alteração deve, invariavelmente, obedecer à anterioridade.

3.3.1.2 Limitação de Dedução (AgRE 332.885)

A Corte, em uma segunda oportunidade, manifestou-se novamente a respeito da aplicação da anterioridade em casos de redução de benefício. O caso em pauta

⁹² BRASIL. “Constituição (1988)”. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 8 set. 2010.

⁹³ BALEEIRO, Aliomar. “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001. p. 225.

envolvia a limitação, a 30%, da parcela dos prejuízos fiscais dos exercícios anteriores a ser deduzida do lucro real apurado, para efeito de cálculo do Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), devidos no exercício de 1995.

Discutiu-se, assim, a constitucionalidade da aplicação, ao balanço social das empresas encerrado em 1994, da Medida Provisória 812 publicada em 31.12.94, convertida na Lei 9.881/95, que limitou a possibilidade de as empresas realizarem a compensação de prejuízos fiscais na base de cálculo desses tributos. Essa dedução do valor dos prejuízos apurados em exercícios anteriores, que antes era *integral*, passou a ser limitada pela nova lei a apenas 30% do lucro líquido tributável.

A MP 812, no entanto, foi publicada no Diário Oficial da União de 31.12.94, sábado, dia sem expediente nas repartições públicas, sendo que a efetiva circulação do D.O.U, somente se deu no primeiro dia útil de 1995. Nesse aspecto, asseverou-se que a aplicação imediata do diploma violava, claramente, a regra da anterioridade, descabendo sua incidência sobre o balanço encerrado em 1994.

Debatido o caso, o entendimento da Corte a respeito da observância à anterioridade se deu em dois sentidos, um que se entende adequado, e outro que merece ressalvas. Primeiramente, quanto à CSLL, entendeu-se pela necessidade de obediência à anterioridade do art. 195, §6º da CRFB. Em exitosa manifestação, o Ilustre Relator do acórdão, Ministro Maurício Corrêa assentou que:

A sistemática instituída pela MP 812/94, que limitou a 30% do lucro líquido ajustado os prejuízos dedutíveis apurados nos exercícios anteriores, para efeito do cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, **agrava** a situação do contribuinte, que, na forma da Lei 8541/92, podia compensá-los, sem qualquer limitação, até quatro anos-calendários subseqüentes ao da apuração. Impossível sua aplicação ao resultado contábil relativo ao exercício de 1994, em face do disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição, que consagra o princípio da anterioridade nonagesimal.⁹⁴ (grifo nosso).

Tal juízo consignou que a redução de um 'crédito', numa sistemática de apuração que envolve operações contábeis de compensação (dedução, abatimento, redução,...), assemelham-se à majoração direta do tributo. Essa equiparação, para fins de incidência da anterioridade, se justifica, na medida em que a consequência prática de ambas as hipóteses é idêntica, ou seja, da mesma forma representarão

⁹⁴ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 332.885/SP, STF, 2ª Turma, Relator: Min. Maurício Corrêa, julgado em 03/09/2002, DJ 14-11-2002.

ônus maior ao contribuinte. A norma jurídica inovadora, portanto, só poderia alcançar o balanço de 1994 caso houvesse sido publicada, pelo menos noventa dias antes ao encerramento do período (31.12.1994).

Melhor sorte não assiste ao entendimento conferido à sujeição do IRPJ à anterioridade. Apesar de reconhecer que a limitação de deduções na base de cálculo equipara-se ao aumento efetivo do imposto, a Turma afastou a alegação de ofensa à regra, no caso. Isso porque, o STF defendeu que, apesar de a publicação da norma ter ocorrido num sábado (31/dez), e *inexistindo prova da não-circulação do D.O.U*, a validade da MP se dá a partir de sua publicação. Em consequência, a norma pode incidir sobre o balanço encerrado no exercício de 1995, pois sua publicação ocorreu ainda dentro do exercício de 1994.

Essa discrepância entre raciocínios causa estranheza. Na mesma apreciação, o Supremo viabilizou a mais ampla revelação da regra da anterioridade, e, linhas depois, apequenou o mesmo mandamento, de forma a esgotar todo o conteúdo valorativo que nele se insere. É um insulto considerar que uma norma publicada no Diário Oficial do dia 31 de dezembro, um sábado, que só veio a circular no dia 1º de janeiro, produzirá efeitos ainda naquele exercício que se encerra (o que já se encerrou?).

Desse modo, muito embora mereça aplausos o primeiro entendimento, não logrou mesmo êxito a sequente interpretação. É oportuna a crítica do Professor Hugo de Brito a respeito de caso semelhante. Veja-se:

“Uma lei não está oficialmente publicada na data constante do Diário Oficial em que está o seu texto, mas na data da efetiva circulação deste. A não ser assim, as garantias constitucionais ligadas à exigência de lei prévia estarão inteiramente inutilizadas. [...] Pela mesma razão, só se pode considerar vigente a lei a partir do primeiro instante do dia seguinte ao de sua publicação. A não ser assim, ter-se-ia a possibilidade, evidentemente absurda, de ver alguém punido pelo cometimento de um crime, consubstanciado em conduta adotada por volta das 10 horas da manhã, quando tal fato fora definido, como crime em lei publicada em Diário Oficial daquela data, que circulou na tarde, ou na noite daquele dia. [...] Assim, a decisão do STF [...] está a merecer a crítica da comunidade jurídica, porque amesquinha o princípio da irretroatividade da lei, e da anterioridade da lei tributária.”⁹⁵

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “O STF e o início da vigência da lei”. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/4602/4172>>. Acesso em: 01 set. 2010.

3.3.1.3 Redução de Desconto (ADIn 4016)

Na esteira dos julgamentos anteriores, o Supremo enfrentou uma terceira situação envolvendo a limitação de benefícios previstos *ex lege*. Nesse caso, o Tribunal, por maioria, indeferiu pedido de liminar formulado em ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB, contra o art. 3º da Lei 15.747/2007, que alterou dispositivos da Lei nº 14.260/2003, ambas do Estado do Paraná⁹⁶.

O feito questionava a constitucionalidade da Lei posterior (15.747/2007) que reduziu e extinguiu descontos relativos ao pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, porque prevista para vigorar de imediato ("Art. 3º. Esta lei entrará em vigor na data da sua publicação."), violando, dessa forma, a anterioridade.

A modificação legislativa ocorreu nos seguintes termos: Redução de 15% para 5% os descontos para os donos de veículos que quitassem o IPVA em fevereiro e extinção dos 5% de descontos concedidos para aqueles que optassem pelo pagamento em março. Houve extinção, ainda, do desconto de 5% para outras hipóteses que a lei especificava.

Pautando-se pelos parâmetros clássicos assentados na Corte, o Ministro Relator Gilmar Mendes entendeu que a redução/extinção de descontos para cumprimento da obrigação tributária sob determinadas condições *não* constitui majoração de tributo capaz de ensejar obediência à anterioridade. Para o ministro a interpretação pretendida não se coaduna com a aplicação que o Tribunal vem conferindo ao dispositivo do art. 150, III, "b" e "c" da CRFB.

Seguindo a lógica aplicada aos casos de revogação de isenção, entendeu-se que, muito menos razão haveria para equiparar, à instituição ou majoração de tributo, a redução ou extinção de um desconto para pagamento do tributo. Do mesmo modo, reportando-se ao entendimento do Supremo de que a modificação do prazo de recolhimento não se sujeita à anterioridade (Súmula 669), afastou-se, a

⁹⁶ Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.016/PR, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 01/08/2008, DJe-075, 24-04-2009.

assertiva de que qualquer alteração na forma de pagamento do tributo equivaleria a sua majoração, ainda que de forma indireta.

Prevaleceram, assim, os argumentos dos requeridos no sentido de que as alterações promovidas pela Lei nº 15.747/2007 visariam a propiciar o ajustamento de descontos do IPVA paranaense com o de outros Estados, sem que tais mudanças importassem em aumento do valor total do tributo a ser arcado pelo contribuinte. Ademais, a lei anterior seria mera materialização de um benefício concedido ao contribuinte dentro do campo de discricionariedade do Poder Executivo, como parte de sua política fiscal, e, assim o sendo, poderia ser livremente revogado, caso o contexto que à época o justificava viesse a se alterar posteriormente.

Ressaltou-se, por fim, que, no caso do IPVA, o art. 150, § 1º, da CRFB expressamente excetua a aplicação da regra da anterioridade na hipótese da fixação da base de cálculo desse tributo, ou seja, do valor venal do veículo. Assim, se, nem a fixação da base de cálculo do IPVA estaria sujeita à incidência da anterioridade, não se vislumbraria qualquer impedimento à eficácia imediata da extinção ou redução de um desconto condicional para pagamento desse tributo.

Em oposição ao voto acolhido pela maioria, o Ministro Cezar Peluso manifestou-se pelo deferimento do pleito ao fundamento de que a hipótese nada teria a ver com isenção, porque esta seria objeto específico de uma norma constitucional, e que a supressão ou redução de um desconto previsto em lei implicaria, *automática e aritmeticamente*, aumento do valor do tributo devido, razão pela qual se haveria de observar a anterioridade.

A conclusão atingida pela Corte revela, sem dúvida, um retrocesso diante do posicionamento que parecia vir se concretizando, como vimos nos julgados há pouco analisados (ADIn 2325 e AgRE 332885). Merece destaque, no entanto, o voto vencido do Ministro Cezar Peluso, que não ficou adstrito aos entendimentos já solidificados naquele Tribunal, conferindo ao caso a interpretação atual e prática que este exigia.

Destarte, no mesmo sentido que já se expôs nas demais críticas, alia-se ao juízo vencido, uma vez que a anterioridade está comprometida com um resultado maior do que aquele explícito na redação da norma, qual seja, o resultado final, o impacto que qualquer alteração na obrigação tributária representará ao contribuinte. Assim, tem-se que, se de qualquer modo a lei resultar ao sujeito carga superior

àquela que estava preparado a arcar, este novo comando deve respeitar o lapso temporal previsto constitucionalmente para sua vigência.

Qualquer diminuição de um direito de redução concedido por lei ao contribuinte, por acarretar, necessariamente, em majoração da carga tributária esperada, constitui inequívoco *aumento de tributo*, reclamando, nesse sentido, a proteção constitucional da anterioridade. O certo é que, sempre que a consequência for o agravamento do *quantum* a ser pago, em comparação ao que antes estava previsto, deverá haver sujeição à regra da anterioridade.

3.3.2 Prorrogação

Casos emblemáticos na Corte envolveram a discussão acerca da prorrogação da vigência de tributo. Na primeira situação a lei tributária alterou a data de expiração da vigência da norma de incidência de um tributo provisório. Já na segunda, a norma veio para modificar a alíquota desse mesmo tributo, cujo percentual estava previsto para ser reduzido em tempo futuro. Na esteira dessas decisões, o Supremo enfrentou, recentemente, um terceiro caso de prorrogação, desta vez de tributo 'permanente'. Em todos os julgamentos, o STF afastou a submissão das normas à anterioridade, conforme se verá a seguir.

3.3.2.1 Prorrogação de tributo provisório (ADIn 2666)

A Emenda Constitucional nº 21/99, prorrogou a cobrança da Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF por trinta e seis meses, bem como a vigência da Lei nº 9.311 (que regulava o tributo), por idêntico prazo. Em meio às já reiteradas prorrogações, a famigerada "provisoriedade" da CPMF parecia estar com o fim previsto para 18.06.2002. Todavia, o Congresso Nacional, a 12 de junho de 2002, promulgou a Emenda Constitucional nº 37.

A EC 37/02, ao incluir no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o artigo 84, autorizou a exigência da CPMF até 31 de dezembro de 2004. O parágrafo 3º do mencionado dispositivo prolongou a cobrança da contribuição nos exercícios de 2002 e 2003 com base na alíquota, então aplicada, de 0,38%, já, no exercício de 2004, a CPMF deveria ser cobrada com base na alíquota de 0,08%.

As anteriores Emendas Constitucionais que autorizaram a instituição ou a prorrogação da CPMF (EC 12/996 e EC 21/99) trouxeram em seu seio dispositivo próprio que explicitava a obrigatoriedade de observância à anterioridade mitigada, própria das contribuições. Diferentemente, a EC 37/2002 acabou silente na espécie. Diante da ausência dessa expressa previsão a alteração teve vigência imediata, o que ensejou o questionamento de sua constitucionalidade ⁹⁷.

O Tribunal, apesar de reconhecer tratar-se, a CPMF, de contribuição sujeita à anterioridade mitigada, entendeu incorrente, no caso, qualquer ofensa à hipótese normativa descrita no § 6º do art. 195 da Constituição. Pela Ministra Ellen Gracie ficou assentado que, a alteração trazida pela EC configurou mera “prorrogação” de tributo. E tal espécie, pela sua natureza, não se subsumiria a nenhuma das duas hipóteses em que se tem como obrigatória a observância do prazo nonagesimal: instituição ou majoração da contribuição social. Afastou, assim, a necessidade de observância da *vacatio legis* de 90 dias.

Com a devida vênia à interpretação do Supremo, parece não ser decisivo que a partir da “denominação” conferida à hipótese – *prorrogação* -, se afaste garantia constitucional do contribuinte. Afinal, a razão da anterioridade é assegurar ao contribuinte a previsibilidade da futura exação, possibilitando o correto planejamento de sua atividade econômica. Nesse contexto, o ato normativo que prorroga a cobrança de um tributo, antes com data certa para terminar, tem o mesmo efeito daquele que cria um tributo novo. Destarte, o fato de o tributo já existir no ordenamento jurídico, não permitiu o Legislativo, e, posteriormente o Judiciário, de conferir-lhe imediata vigência.

É inegável que a ampla divulgação pelo Poder Executivo, e a expressa previsão legal de que a contribuição seria, de fato, provisória, extinguindo-se em 12 de junho de 2002, fez nascer, para os contribuintes, o direito inafastável de retirar de seu planejamento o custo de tal exação. Mesmo porque, a própria provisoriedade da

⁹⁷ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.666/DF, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Ellen Gracie, julgado em 03/10/2002, DJ 06-12-2002 p. 51.

referida contribuição, em momento algum poderia gerar expectativa de uma eventual dilação da cobrança. Por fim, o simples fato da sua prorrogação, por si só, configura modificação inesperada no *status quo* da relação tributária. Diante disso, não há como dissociar-se o caso em tela das demais situações dignas da tutela da anterioridade.

3.3.2.2 Prorrogação de alíquota (RE 566032)

Reascendendo a discussão acerca da prorrogação do, originariamente provisório, tributo, sobreveio, em 19 de dezembro de 2003 a Emenda Constitucional nº 42/03, que incluiu o artigo 90 ao ADCT, com o intuito de, mais uma vez, estender o prazo de vigência da CPMF até 31 de dezembro de 2007. Até essa data, foi também prorrogada a vigência da Lei nº 9.311/96.

Ocorre que, a EC 42/03 revogou o dispositivo que previa a alíquota da CPMF de 0,08% para o ano de 2004, estendendo a alíquota de 0,38%, então vigente, para tal período. Noutras palavras, a norma anterior previa uma alíquota reduzida a partir do exercício de 2004, ao passo que, a EC repeliu essa previsão, reinstituindo para o período alíquota mais elevada (0,38%). Diante dessa alteração, chegou ao Supremo, para análise, o Recurso Extraordinário 566.032/RS⁹⁸.

Todavia, o Tribunal, por maioria, entendeu não haver majoração da alíquota de modo a atrair o disposto no art. 195, § 6º, da CRFB, haja vista que a EC 42/2003 teria apenas *mantido* a alíquota de 0,38% para o exercício de 2004, sem instituir ou modificar a alíquota diferente da que os contribuintes vinham pagando.

Justificou-se que os contribuintes, durante o exercício financeiro de 2002 e 2003, já vinham pagando a contribuição a 0,38%, e não a 0,08%. Uma vez que a alíquota mais benéfica ainda não estava vigente, no máximo, haveria uma *expectativa* de tal diminuição. Revogado o dispositivo antes de efetivamente ser exigível a alíquota reduzida, ou seja, antes do início do exercício financeiro de 2004, não haveria direito adquirido a tal condição. Para o Ministro Gilmar Mendes inexistiu ofensa à segurança jurídica, na medida em que, “há um bom tempo”, o contribuinte

⁹⁸ Recurso Extraordinário nº 566.032/RS, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 25/06/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-200 23-10-2009.

já era tributado a 0,38%, não tendo, por conseguinte, sofrido ruptura em decorrência da simples *manutenção* dessa alíquota durante o ano de 2004.

Por fim, salientou-se que, se a prorrogação de contribuição não faria incidir o prazo nonagesimal (conforme consignado na ADIn 2666) quando se poderia alegar expectativa do término da cobrança do tributo, por maior razão não se deveria reconhecer a incidência desse prazo quando havia mera expectativa de alíquota menor.

Nessa controvérsia, merecem destaque os votos vencidos dos Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello, no sentido de que não teria ocorrido mera prorrogação a cobrança do tributo, mas também majoração, inquestionável, de sua alíquota, causando incontestemente *surpresa* aos contribuintes e afrontando a regra da anterioridade nonagesimal.

Pelo Ministro Carlos Britto foi ressaltado o fato de que a EC 42 sobreveio no último dia do exercício de 2003, quando os contribuintes esperavam, já no dia seguinte, a redução da alíquota para 0,08%. Em suas palavras "não é possível que, no apagar das luzes do ano anterior, haja uma alteração da alíquota programada para ser paga a partir do primeiro dia do ano seguinte, aumentando-se de 0,08% para 0,38%."⁹⁹ Salientou que era irrelevante que já viesse se pagando os 0,38%, pois, independente disso, o certo é que se esperava pelos 0,08% a partir de 2004.

O Ministro Marco Aurélio, em mais uma brilhante manifestação, esclareceu a necessidade de aplicação da anterioridade ao caso. Destaca-se, do seu voto, o seguinte trecho:

O preceito que cuida da anterioridade versa "criação e modificação de tributo". Dizer-se que não houve modificação? Dizer-se que houve simples prorrogação, quando já se poderia, inclusive, considerado o instituto do termo inicial, cogitar-se de direito integrado ao patrimônio dos cidadãos em geral? O passo, Presidente, daqueles que concluem pela simples prorrogação é demasiadamente largo. Até mesmo nesta, há de se observar, levando em conta o objeto do instituto da anterioridade, a previsão da exigibilidade projetada no tempo.¹⁰⁰

Mais uma vez, alia-se aos votos derrotados, verificando-se que a EC 42/03 não se limitou a prorrogar a CPMF. Ao modificar a alíquota da contribuição para o

⁹⁹ Recurso Extraordinário nº 566.032/RS, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 25/06/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-200 23-10-2009. Voto p. 1773.

¹⁰⁰ Recurso Extraordinário nº 566.032/RS, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Gilmar Mendes, julgado em 25/06/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-200 23-10-2009. Voto p. 1779.

exercício de 2004 - alíquota essa que já estava fixada, por lei, desde 2002 - o legislador acabou por modificar, de fato, o tributo, majorando, em 31 de dezembro de 2003, a alíquota prevista para o exercício de 2004, de 0,08% para 0,38%. Nesse sentido é de todo aplicável o disposto no artigo 195, parágrafo 6º, do texto constitucional.

Diferente da simples prorrogação realizada pela EC 37/02, que manteve os aspectos vigentes do tributo, a EC 42/03 veio para romper uma expectativa já concretizada de que, a partir de data certa, a cobrança se reduziria substancialmente. De ver está, portanto, que ocorreu efetiva mudança na alíquota da CPMF aplicável durante todo o ano de 2004, o que acarreta considerável majoração do tributo a exigir subsunção ao intervalo de 90 dias até sua vigência.

Interpretar a hipótese como uma simples prorrogação de tributo, apenas para não enquadrá-la nas situações que a Constituição expressamente submete à anterioridade, é ignorar um bem superior que deveria se promover. A patente afronta à previsibilidade das relações entre Estado e cidadão (que criou cenário mais gravoso, “aos 45 minutos do segundo tempo”) deveria atrair, por si só, a aplicação do §6º do art.195, como forma de garantia da segurança jurídica, princípio orientador desse dispositivo.

3.3.2.3 Prorrogação de tributo fixo (RE 584100)

O mais recente julgamento envolvendo o tema tratou da majoração da alíquota de ICMS do Estado de São Paulo. A alíquota do imposto para operações nesse Estado, originariamente, é de 17%, por força do inciso I, do artigo 34, da Lei nº 6.374/89 e vem sendo periodicamente majorada desde então. Nessa sistemática, a Lei paulista nº 11.601/03 alterou referido dispositivo, elevando em 1% a alíquota de ICMS, de 17% para 18%, até o fim do exercício de 2004. Sobreveio, então, a Lei nº 11.813/04 que prorrogou para 31 de dezembro de 2005 a aplicação da alíquota majorada de 18%. Ocorre que, tal diploma foi publicado no dia 17 de dezembro de 2004, prevendo vigência imediata a tais alterações.

Questionando a necessidade de observância da Lei nº 11.813/04 ao prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal, o caso chegou ao

Supremo para definição¹⁰¹. Aduziu-se, nesse sentido, tratar-se de majoração do imposto, motivo pelo qual, a alíquota só poderia voltar aos 18%, transcorridos os 90 dias de sua publicação. Nesse interstício a alíquota aplicável seria 17%.

O Supremo, todavia, considerou que a Lei paulista nº 11.813/04 apenas *prorrogou* a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 18%, criada pela Lei nº 11.601/03. Por não reconhecer na hipótese criação ou majoração de tributos, afastou a necessidade de observância à noventena. Remeteu-se, nesse sentido, aos precedentes a respeito da prorrogação da CPMF.

Reafirmando os posicionamentos expressados no RE 566.032, os Ministros Marco Aurélio e Carlos Britto, divergiram da maioria. Entenderam, ambos, que a anterioridade há de ser respeitada mesmo quando há uma prorrogação, principalmente prorrogação majorada do tributo. Isso porque, a alteração causa indiscutível surpresa ao contribuinte, abatendo a segurança jurídica.

Como já exposto, entende-se que, no caso, ocorreu efetiva majoração do mesmo tributo, uma vez que extinto o prazo de vigência da alíquota de 18%, restabeleceu-se a alíquota básica de 17%. E tal era a expectativa de todos os contribuintes. Pretendesse o legislador paulista manter a alíquota elevada aos 18%, deveria tê-lo feito antes de encerrada sua vigência. Não tendo procedido de tal forma, deve arcar com as consequências de seu atraso e sujeitar-se ao lapso de 90 dias até que possa reimplantar a alíquota que entende adequada.

Ademais, em se tratando o ICMS de imposto com regime jurídico definido, diferentemente da *provisória* CPMF, se a lei foi elaborada para vigorar por tempo determinado, evidentemente isso causou convicção nos contribuintes, de que, ao término desse prazo, não se teria o acréscimo alusivo ao tributo, e sim o seu restabelecimento aos padrões normais. A decisão do Supremo maculou, mais uma vez, o direito fundamental do contribuinte a não ser surpreendido por exações inesperadas e mais gravosas.

¹⁰¹ Recurso Extraordinário nº 584.100/SP, STF, Tribunal Pleno, Relator: Min. Ellen Gracie, julgado em 25/11/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-022 05-02-2010.

4 CONCLUSÃO

Tinha-se, como um das pretensões iniciais deste estudo, o exame dos principais casos em que o Supremo Tribunal Federal já se manifestara a respeito da aplicação da anterioridade. A partir da análise desenvolvida, foi possível apreender-se qual, afinal, tem sido a dimensão atribuída pela Corte às normas constitucionais dos artigos 150, III “b” e “c” e 195, §6º.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal cumpriu, certas vezes, seu papel de guardião da Constituição, afastando normas que criavam ou majoravam certos tributos sem observância ao adequado lapso temporal para sua cobrança. Por outro lado, tal investigação desvelou uma forte tendência desse Órgão em solucionar os casos a partir de uma interpretação limitada e desvinculada das normas constitucionais em questão.

Essa linha interpretativa que, pode-se concluir, prevaleceu na maioria dos julgamentos examinados, revelou-se literal e restritiva, uma vez que se ateve à aplicação da expressa redação dos dispositivos constitucionais que exteriorizam a anterioridade. As decisões, nesse aspecto, são desvinculadas, no sentido de que se afastam, ou nem buscam atingir, o desiderato realmente pretendido pelo legislador constituinte.

Assim, o Supremo consignou que, o critério para um caso atrair a proteção da anterioridade é preencher o suporte fático essencial dessa norma: a *instituição* ou a *majoração de tributo*. A falha, não está nessa perspectiva, apesar de entender-se que ela não é definitiva, e sim, na percepção limitada que se conferiu, em seguida, às expressões “instituir” e “majorar”. O STF, ao negar a existência de outras hipóteses encerradas (ou sinônimas) nesses conceitos, não interpretou a norma em apreço de acordo com a finalidade que ela, essencialmente, visa a alcançar.

Ora, a comunicação do legislador, obviamente não tem como prever todas as hipóteses que ambiciona proteger, por essa razão, o ato interpretativo serve para construir seu sentido. Nessa construção o intérprete não pode alhear-se da existência de outras normas que se combinam com a norma em comento. Isso quer dizer que, para tanto, deve-se levar em consideração a finalidade, ou seja, os princípios gerais que a norma aspira a promover.

A adequada acepção do caso, portanto, deveria partir de uma extensão teleológica, a fim de ver ampliado o sentido do dispositivo, uma vez sendo ele muito restrito em relação a sua finalidade. Sustenta-se, desse modo, que o sentido literal das expressões “instituir” e “aumentar” é muito restrito, relativamente à garantia de previsibilidade e confiabilidade, razão por que devem ser interpretadas de modo a abrangerem em seu conceito qualquer alteração imprevisível apta a agravar o ônus do contribuinte.

Dessa forma, conclui-se que a anterioridade, numa concepção constitucionalmente adequada de Estado de Direito, só admite interpretações em concordância com as normas que lhe são axiologicamente sobrejacentes. Para tanto, é necessário que se estabeleça uma conexão entre o comportamento adotado pelo Poder Público e os fins de previsibilidade e de mensurabilidade inerentes ao sobreprincípio que lhe informa: a segurança jurídica.

Valendo-se da distinção exposta no início deste trabalho, cabe, ainda, afirmar que a orientação jurisprudencial consolidada, de um lado, revela a anterioridade apenas como regra, e não como princípio – uma vez que se detém exclusivamente aos meios expressos na norma para promover um dado estado de coisas. De outro lado, interpreta-a sem qualquer vinculação ao valor previsibilidade, inerente ao sobreprincípio da segurança jurídica.

A crítica, nesse ponto, é para a convicção, que pareceu abater o Supremo Tribunal, de que o dispositivo identifica-se com a norma, assumindo uma função meramente descritiva de significados literais. O dispositivo, pelo contrário, constitui somente o ponto de partida da interpretação, sendo função do intérprete reconstruir seu sentido a partir da argumentação mais adequada ao caso.

Nos casos examinados, a argumentação deveria ter se dado no sentido de revelar o sentido teleológico de que se acha impregnada a norma, levando em consideração, portanto, sua razão histórica e seu significado político-jurídico subjacentes. Partindo-se desses pressupostos, a conclusão seria inafastável: Deve haver obediência à anterioridade, inibindo-se a eficácia imediata de leis, que, por *qualquer meio*, frustrem a possibilidade de o contribuinte programar-se mediante adequado planejamento de suas atividades financeiras, protegendo-o, desse modo contra a cobrança inesperada - e, por isso, necessariamente mais onerosa - de exações fiscais.

A garantia da anterioridade tributária compõe o estatuto constitucional do contribuinte, como fator de limitação dos poderes do Estado. A sujeição da norma tributária, quando gravosa esta, a *vacatio legis* constitucionalmente prevista, assume, assim, a natureza e a estatura de inquestionável direito fundamental titularizado pelo contribuinte. Afastar da incidência da anterioridade os casos que não foram expressamente previstos pelo legislador, mas que acarretam, igualmente, situação nova e mais gravosa ao contribuinte, importa em deixá-los ao alvedrio do Poder Tributante, ao sabor de sua característica discricionariedade, incentivando-se, assim, a instalação de um cenário de *insegurança jurídica*.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. "Direito tributário brasileiro". 15ª edição, São Paulo, Saraiva, 2009.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. O Legislador Tributário e as Recentes Ofensas aos Princípios da Anterioridade e da Noventena. "Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT" n. 115, São Paulo, abr/2005, p. 47/54.

ATALIBA, Geraldo. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. "Revista de Direito Tributário". São Paulo, n. 62, 1992.

ATALIBA, Geraldo. "Hipótese de Incidência Tributária". 6ª edição, São Paulo, Malheiros, 2001.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber, BARRETO, Aires F.. IMPOSTO DE RENDA - CORREÇÃO MONETÁRIA - IRRETROATIVIDADE: inconstitucionalidade do art. 18 do Dec.-Lei 2.323/87. "Revista de Direito Tributário", São Paulo, v. 11, n. 41, jul./set., 1987, p.72/90.

AVILA, HUMBERTO. "Sistema Constitucional Tributário". 2ª edição, São Paulo, Saraiva, 2006.

AVILA, HUMBERTO. "Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos Princípios jurídicos". 9ª edição, São Paulo, Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar". 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>

BRASIL. "Constituição (1988)". Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 8 set. 2010.

BRASIL. “Constituição (1934)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em: 8 set. 2010.

BRASIL. “Código Tributário Nacional” (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 8. set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 67, Sessão Plenária de 28 de dezembro de 1963. “Imprensa Nacional”, Brasília, 1964.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 615, Sessão Plenária de 17 de outubro de 1984. “Diário de Justiça”, Brasília, 29/10/1984.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 544, Sessão Plenária de 03 de dezembro de 1969. “Diário de Justiça”, Brasília, 10/12/1969.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 669, Sessão Plenária de 24 de setembro de 2003. “Diário de Justiça”, Brasília, 09/10/2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. “Curso de Direito Constitucional Tributário”. 26ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Curso de Direito Tributário”. 21ª edição, São Paulo, Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário”. 10ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “Curso de Direito Tributário Brasileiro”. 7ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. “Curso de Direito Tributário”. 30ª edição. São Paulo, Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. “O STF e o início da vigência da lei”. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/4602/4172>> . Acessado em: 01 set. 2010.

MANEIRA, Eduardo. “Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa”. Belo Horizonte, Del Rey, 1994.

MANEIRA, Eduardo. “O Princípio da Não-Surpresa do Contribuinte”. *Jornal Carta Forense*, São Paulo, 04 mai. 2009. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/Materia.aspx?id=4047>>. Acessado em: 8. set. 2010.

NOVELLI, Flávio Bauer. Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988. “Revista de Direito Tributário”, n. 51, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

PAULSEN, Leandro. “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência”. 11ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009

PETRY, Rodrigo Caramori. O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária: Teoria Geral e Análise de Casos. “Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT” n. 170, São Paulo, nov/2009, p. 75/92.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. “O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária”. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002.