



# **FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO**

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***

**EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**VIVIAN COSTA SOARES**

**PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A REVOGAÇÃO DE  
ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Salvador  
2019

**VIVIAN COSTA SOARES**

**PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A REVOGAÇÃO DE  
ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de  
Direito e Gestão como requisito parcial para a  
obtenção de grau de Especialista em Direito  
Tributário.

Salvador  
2019

VIVIAN COSTA SOARES

## PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2019

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus pais, Adroaldo Miranda Soares e Bárbara Conceição Costa Soares, por serem minha base e fortaleza para vencer qualquer desafio.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como principal finalidade o estudo do princípio da anterioridade e sua aplicação à revogação da isenção tributária. Para isso, avalia-se inicialmente o conceito do instituto da isenção tributária e as principais teorias estudadas pela doutrina, fazendo a distinção necessária entre isenção tributária, imunidade tributária e não incidência, que são equivocadamente tratados como sinônimos, descrevendo as características dos argumentos doutrinários. Posteriormente, será demonstrado o progresso da aplicação dos princípios constitucionais tributários e sua relação com a isenção geral e sua revogação, considerando os princípios da legalidade e segurança jurídica. Por derradeiro, destacam-se as garantias do contribuinte, em análise aos princípios constitucionais da legalidade e do recente posicionamento jurisprudencial a respeito do tema, quando, então, é apontada a solução de se adequar a revogação de isenção geral ao regramento constitucional.

**Palavras-chave:** Isenção Tributária. Revogação de Isenção. Princípio da Anterioridade Tributária. Adequação a Constituição.

## **ABSTRACT**

This monograph has a scope is the study of the principle of anteriority and its application to the revocation of the tax exemption. For this, the concept of the tax exemption institute and the main theories studied by the doctrine are first evaluated, making the necessary distinction between tax exemption, tax immunity and non-incidence, which are mistakenly treated as synonyms, describing the characteristics of doctrinal arguments. Subsequently, it will demonstrate the progress of the application of the constitutional principles of taxation and its relation to the general exemption and its revocation, considering the principles of legality and legal certainty. Finally, the taxpayer's guarantees stand out, considering the constitutional principles of legality and the recent jurisprudential positioning on the subject, when, then, the solution to suit the revocation of general exemption to constitutional rule is pointed out.

**Keywords:** Tax Exemption. Revocation of the exemption. Principle of Tax anteriority. Adjustment of the Constitution.

## LISTA DE ABREVIATURA

**ADI** – Ação Direta de Inconstitucionalidade

**ART** - Artigo;

**CIDE** - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

**Confaz** - Conselho Nacional de Política Fazendária

**CRFB/88** - Constituição Federal brasileira de 1988;

**CTN** - Código Tributário Nacional;

**EC** - Emenda Constitucional

**ICMS** - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços;

**IOF** - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários.

**IPI** - Imposto Sobre Produtos Industrializados;

**IPTU** - Imposto sobre a Propriedade Predial Urbana

**IPVA** - Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

**RE** - Recurso Extraordinário

**STF** - Supremo Tribunal Federal;

**STJ** - Superior Tribunal de Justiça;

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2</b>	<b>TRIBUTAÇÃO NO BRASIL - HISTÓRICO</b> .....	13
<b>3</b>	<b>ISENÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	17
3.1	ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: CONCEITO E CARACTERÍSTICAS .....	18
3.2	DINSTINÇÃO ENTRE ISENÇÃO, IMUNIDADE E NÃO INCIDÊNCIA. ..	24
3.3	REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E POR PRAZO INDETERMINADO .....	29
<b>4</b>	<b>PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS</b> .....	40
4.1	PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE OU NÃO SURPRESA .....	42
4.1.1	<b>O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO</b> .....	45
4.1.2	<b>O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL</b> .....	47
4.1.3	<b>EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE</b> .....	48
4.2	PRINCÍPIO DA LEGALIDADE .....	50
4.3	PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	53
<b>5</b>	<b>APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NA REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO</b> .....	57
5.1	Revogação de isenção tributária e a aplicação do princípio constitucional da anterioridade: Análise doutrinária .....	57
5.2	Revogação de isenção tributária e a aplicação do princípio constitucional da anterioridade: Análise do informativo nº 757 do STF .....	60
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	67
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	70

## 1 INTRODUÇÃO

Entre as inúmeras atribuições do Estado, está o poder-dever de criar, aumentar, diminuir e extinguir tributos, como meio de arrecadar recursos para que possam ser realizados os fins sociais do Estado. É o chamado Poder de Tributar.

Ocorre que existem exceções à tributação no Brasil, por meio da Constituição Federal ao dispor o campo tributável das pessoas físicas, foi facultado o não exercício de suas competências tributárias, por meio do instituto da isenção tributária. Em razão disso, existem situações como a isenção, a não incidência e a imunidade onde não há o pagamento da exação fiscal, que pode ser por dispensa legal (isenção) ou constitucional (imunidade).

Todavia, não podemos nos esquecer de que as isenções também integram o sistema constitucional tributário brasileiro, devendo, pois, submeterem-se aos princípios que as sustentam, tais como: legalidade, igualdade, segurança jurídica e anterioridade.

Em verdade, a tributação deve ser instrumento a serviço da política de desenvolvimento nacional e tendo o Estado o poder soberano sobre o povo, se faz necessário à adoção de outros mecanismos para que haja limitações ao poder de tributar, de modo a evitar, ou ao menos diminuir a prática de abusos por este. A tributação deve respeitar sempre a legalidade estrita, a capacidade contributiva dos contribuintes e o mínimo existencial dos cidadãos.

Para que fosse convertida em realidade esta aspiração, que envolve a tomada de consciência da necessidade de racionalização do sistema tributário e desenvolvimento nacional surgiram os princípios constitucionais tributários, previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 nos artigos 150, 151 e 152. Dentre eles, destacamos o princípio da anterioridade tributária - do exercício e nonagesimal - também conhecida como o princípio da não surpresa ao contribuinte. Trata-se de inequívoca garantia individual do contribuinte, que, uma vez violada, ensejará a inconstitucionalidade do ato.

O presente trabalho estuda os principais fundamentos acerca da isenção tributária e do princípio constitucional da anterioridade, a partir de uma análise

metodológica a respeito do entendimento doutrinário e do Supremo Tribunal Federal.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, que trouxe em sua estrutura uma riqueza de princípios basilares do Direito Tributário, diversos institutos tributários vêm sendo objeto de interpretações divergentes entre a doutrina e a jurisprudência, dentre eles podemos destacar a isenção tributária, que durante muito tempo prevaleceu o entendimento desfavorável ao contribuinte em relação à aplicação do princípio da anterioridade no momento em que a norma isentiva era revogada.

Neste contexto, a presente obra reúne importantes manifestações doutrinárias e da mais alta corte de justiça deste País, o Supremo Tribunal Federal, sobre a aplicação do referido princípio a revogação de norma isentiva demonstrando a importância da garantia ao direito do contribuinte isento em não ser surpreendido pelo Fisco quando a isenção não possuir prazo previamente definido.

É sabido que embora a maioria da doutrina defendesse a aplicação do princípio da anterioridade do exercício e da anterioridade nonagesimal em conjunto na revogação de isenção geral e específica, prevaleceu até o julgamento do RE 564.225 AgR à interpretação equivocada do Supremo Tribunal Federal quanto a possibilidade de cobrança imediata do tributo após a revogação de isenção, em total lesão aos princípios constitucionais e ao contribuinte.

Neste momento é necessário distinguir as duas formas de aplicação do princípio da anterioridade: a anterioridade anual, que está presente no ordenamento jurídico desde a promulgação da Constituição Federal Brasileira de 1988, no artigo 150, inciso III, b; e a anterioridade nonagesimal, também conhecida como noventena, foi inserida por meio da EC 42/2003, e está presente no artigo 150, inciso III, c.

Resumidamente, o primeiro instituto determina que os Entes tributantes não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que majorou ou instituiu o tributo, ou seja, apenas poderá ser cobrado o tributo a partir do primeiro dia de janeiro do ano subsequente. O segundo veda a

cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data que tenha sido publicada a lei que instituiu ou majorou o tributo.

A isenção, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal é mera dispensa legal do dever de pagar o tributo devido. Na situação, ocorre o fato gerador, entretanto, o legislador, por meio de expressa disposição, autoriza a dispensa do pagamento e a cobrança de determinado tributo. É uma das espécies de exclusão do crédito tributário, podendo ocorrer por tempo determinado ou indeterminado, possibilitando, em tese, sua revogação a qualquer tempo.

Com efeito, tratando do ponto principal deste trabalho será feito um apanhado histórico acerca do instituto da tributação no Brasil, que teve sua origem antes mesmo da colonização e esteve presente em todas as Constituições brasileira, e principalmente, será realizado um histórico da revogação de uma lei isentiva e a aplicação do princípio da anterioridade tributária. Esta análise tem como objeto a isenção temporária (tempo determinado) e a isenção geral (sem tempo determinado).

O instituto da isenção tributária foi objeto de várias construções doutrinárias que se propuseram a relatar o assunto, dentre elas as teorias clássica e moderna. A teoria clássica, defendida por Rubens Gomes de Souza e Aliomar Baleeiro, concluiu que a norma de isenção não afeta a lei de tributação limitando-se a dispensar o pagamento do tributo, o qual não deixaria de incidir validamente. Já a teoria moderna, defendida por Alfredo Augusto Becker, critica a ideia clássica e nesse sentido o professor José Souto Maior Borges considera as isenções como hipóteses de não incidência legalmente qualificadas.

Assim, é que, através do método dedutivo, abordar-se-á, por meio de pesquisa doutrinária e jurisprudencial, as consequências decorrentes dos efeitos causados pelo desrespeito aos princípios constitucionais tributários. Num segundo momento, objetiva-se elucidar as especificidades destes princípios, destacando a importância prática na ocorrência de lei que revogue a isenção de modo que não seja violada a garantia consagrada constitucionalmente de não surpresa ao contribuinte.

Por fim, adotando-se um ponto de vista mais crítico e menos descritivo, foi realizado o estudo sobre a exigência do tributo quando a isenção geral era

revogada, antes do julgamento do RE 564.225 AgR. Demonstrando as razões da necessidade de haver o devido respeito ao contribuinte que ficava desprotegido, pois o mesmo Estado que possui legitimidade para conceder a lei de isenção possui legitimidade para revoga-la a qualquer momento, ressalvada a hipótese prevista no CTN das isenções onerosas e concedidas por prazo determinado. Desta forma, analisaremos os aspectos constitucionais, técnico-jurídicos e doutrinários referentes ao tema.

## 2 TRIBUTAÇÃO NO BRASIL - HISTÓRICO

A imposição ao pagamento de tributos sempre esteve presente nos mais remotos períodos históricos e nas diversas formas de organização da sociedade, por meio do domínio de seletos grupos pertencente a uma sociedade, os quais estabeleciam algum tipo de cobrança sobre riquezas ou sobre o comércio a fim de satisfazer a função social, ou suas próprias necessidades.

A cobrança de impostos no Brasil teve início antes mesmo da colonização, por meio da exploração da única riqueza natural a época, o Pau-Brasil. Justamente sob a riqueza natural primariamente explorada foi criado o primeiro tributo, cujo fato gerador era a própria exploração da madeira, e deveria ser pago *in natura*, no percentual de 20% de todo o Pau-Brasil extraído da terra.

No século XVI adveio a Carta de Foral, uma variante selvagem do CTN utilizada pelo império português, com o objetivo de estreitar as relações de dependência com a colônia brasileira. Nesta carta eram previstas as alíquotas sobre os produtos e produtos comercializados no brasileiro.

Mais tarde, com a mudança da coroa portuguesa para o Brasil e a abertura dos portos ao comércio das nações amigas, inúmeros foram os avanços no sistema de fiscalização do Brasil, com a instituição de órgãos especializados como o Conselho da Fazenda, criação do Tesouro Nacional e do Banco do Brasil.

A Carta Régia de 28 de janeiro de 1808 já trazia determinações tributárias, nos seguintes termos:

1º - Que sejam admissíveis nas alfândegas do Brasil todo, e quaisquer gêneros, fazendas e mercadorias transportadas ou em navios estrangeiros das potências que se conservaram em paz e harmonia com a minha real coroa, ou em navios dos meus vassallos, pagando por entrada, 24%; a saber: 20% de direitos grossos e 4% de donativos já estabelecidos, regulando-se a cobrança destes direitos pelas pausas ou aforamentos, porque até o presente momento se regulam cada uma das ditas alfândegas, ficando os vinhos, águas, ardentes e azeites doces, que se denominam molhados, pagando o dobro dos direitos, que até agora nelas satisfaziam;

2º - Que não só os meus vassallos, mas também os ditos estrangeiros possam exportar para os portos, que bem lhes parecer, a benefício do comércio, e a agricultura, que tanto desejo promover todos, e quaisquer gêneros coloniais, a exceção do pau-brasil, e outros notoriamente estancados, pagando por saída os mesmos direitos já estabelecidos nas

referidas capitâneas, ficando entretanto como em suspenso, e sem o vigor todas as leis; atos régios ou outras ordens, que até aqui proibiam neste Estado do Brasil o recíproco comércio entre meus vassallos, estrangeiros o que tudo assim fareis executar com o zelo e a atividade que de vós espero. (Amed., 2000, p. 79).

Somente após a declaração da independência do Brasil fora promulgada a primeira Constituição, no ano de 1824, a qual definia a competência do Poder Legislativo para estabelecer tributos destinados às despesas públicas, sendo da Câmara dos Deputados a competência para a instituição de impostos. Além disto, a referida Constituição fez referência à capacidade contributiva ao mencionar a proporcionalidade do pagamento de impostos à renda do contribuinte, hoje o princípio é assegurado na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145.

Em 15 de novembro de 1889 foi proclamada a República pelo Marechal Deodoro da Fonseca e dois anos depois, em 1891 foi aprovada a primeira Constituição republicana, elaborada por Rui Barbosa. A nova Constituição trazia avanços no campo tributário, especialmente em razão da implantação do federalismo, que trouxe a criação dos Estados, detentores de maior autonomia e competência tributária.

Segundo Pereira (1999):

A União ficou com os impostos sobre a importação, direitos de entrada e de saída de navios e outras taxas. Aos estados, foram permitidos os impostos sobre imóveis, transmissão de propriedade, indústrias e profissões e taxas próprias. Quanto aos municípios embora lhes tenha sido reconhecida autonomia, não lhes coube qualquer tributo, ficando sob custódia e dependendo da boa vontade dos governos estaduais (1999, p. 35).

Para a Autora, representaram importantes avanços no campo tributário a adoção dos princípios da legalidade, da igualdade e da uniformidade dos impostos federais, além da previsão de imunidade tributária dos bens públicos da União e dos Estados.

Na era Vargas, uma das primeiras providências tomadas à tributação foi à criação da taxa especial de benefício (atualmente conhecida por contribuição de melhorias), de taxas de saúde e de educação, havendo também consideráveis modificações no Tesouro Nacional, o que contribuiu para uma melhor administração fiscal (PEREIRA, 1999).

Passados quatro anos da tomada do poder por Getúlio Vargas, fora aprovada pela Assembleia Constituinte de 1934 a nova Constituição Brasileira, inspirada na Constituição Alemã de 1919.

Segundo leciona Pedro Lenza (2009), a nova Constituição expandiu os poderes da União e distribuiu as rendas tributárias em favor da União, Estados e Municípios, sendo que inovou a conceder competência tributária a municipalidade. A Constituição de 1937 não trouxe tantas inovações tributárias, ampliando apenas a competência dos municípios para a instituição de tributos.

Já em 1946, sob a influência das duas grandes guerras mundiais, e ideais liberalistas a nova Constituição restabelecia a autonomia dos três poderes, liberdade política e civil. O aspecto mais relevante ao nosso estudo foi a importante isenção prevista no § 1º do art. 15:

[...] são isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Em meio ao Regime Militar, foi editado em 25 de Outubro de 1966 a Lei 5.172/66, o atual Código Tributário Nacional (CTN), com principal objetivo de minimizar as desigualdades regionais e sociais.

Segundo os ensinamentos de Pereira (1999):

O maior mérito, porém, de tal reforma, foi o de modernizar o Sistema Tributário que permanecera, em grandes linhas, o mesmo, desde a Constituição do Império. A partir de então, a conceituação dos tributos deixou de ser meramente jurídica, passando a se basear em fenômenos

econômicos que dão origem aos rendimentos tributários: consumo, renda e propriedade (1999, p. 69).

E no ano seguinte foi instaurada a Constituição de 1967, com atenção principal a segurança nacional, com a centralização das decisões no Poder Executivo, suprimindo a autonomia dos Estados e Municípios.

A referida Constituição brasileira sistematizou de modo mais organizado e em maior quantidade as limitações constitucionais ao poder de tributar, representadas por princípios constitucionais tributários quanto às imunidades.

Por fim, a atual Constituição Federal promulgada em 05 de outubro 1988, conhecida como “constituição cidadã”, é marcada por fundamentos democráticos e direitos sociais, com a busca pela justiça fiscal, erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais, Aliomar Baleeiro chamava de “tributação como arma de reforma social” (BALEIRO, 2010, p. 65, 231).

O novo sistema tributário traz em seu bojo a retomada do federalismo fiscal, com o retorno da atribuição da competência tributária a União, Estados/DF e Municípios. Outro aspecto de grande importância foi à delimitação das limitações ao poder de tributar, que funcionam como instrumento de garantia aos cidadãos, em especial pelos princípios constitucionais tributários como ora se estuda no presente trabalho.

### 3 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A isenção tributária é uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário presente no Código Tributário Nacional, em seu Livro Segundo, capítulo IV do Título III, que trata do crédito tributário, abrangendo os institutos da isenção e da anistia.

Para Hugo de Brito Machado (2010, p. 241), “excluir o crédito significa evitar que ele se constitua”.

Segundo o art. 151, I da Constituição Federal de 1988, fica expressamente autorizada a concessão de incentivos fiscais que visem a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões do País.

O instituto da isenção foi objeto de diferentes construções teóricas que se propuseram a relatar a figura em todos os aspectos. No presente estudo trataremos de duas teorias de maior aceitação: a clássica e a moderna.

Conforme adiante será demonstrado, identifica-se que o pensamento da doutrina clássica influenciou de modo contundente o legislador do Código Tributário Nacional.

Como observa a lição ministrada por Sainz de Bujanda (apud CARRAZA, 2013, p. 243-244):

Em caráter definitivo, meu pensamento central é no sentido de que, se existe uma teoria jurídica do tributo – como existe uma teoria jurídica do contrato ou do delito -, é logicamente necessário que exista uma teoria jurídica da isenção. (...) A isenção, definitivamente, não é senão a outra face da moeda.<sup>1</sup>

É importante definir a teoria a ser adotada pelo intérprete do instituto, visto que a sua escolha irá refletir diretamente em seu entendimento quanto à eficácia

---

<sup>1</sup> Sainz de Bujanda, in XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, vol. 2º, p. 1.142 (traduzido). No original está: “Em definitivo, mi pensamiento central es que, si existe una teoría jurídica del tributo – como existe una teoría jurídica del contrato o del delito-, será logicamente necesario que exista una teoría jurídica de la exención.” (...) “La exención, en definitivo, no es sino la otra cara de la medalla.”

no tempo da lei que a revoga, pois existem distintas repercussões práticas a depender da teoria escolhida.

### 3.1 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

As espécies tributárias e as isenções são inseridas em nosso ordenamento jurídico por meio da competência tributária – outorga de poder concedido pela Constituição Federal aos Entes Políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios para criarem ou aumentarem tributos. Assim, da mesma forma que o Estado detém aptidão para tributar, possui a faculdade de isentar.

É o que ensina Eduardo Sabbag (2009, p. 339): “A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”.

A competência tributária é um dispositivo que, por força do princípio constitucional da legalidade<sup>2</sup>, adjudica ao Poder Legislativo a tarefa de moldar normas de natureza tributária (CARVALHO, 2012; SABBAG, 2013), ou seja:

[...] é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo. (CARVALHO, 2012, p. 214)

A inovação do ordenamento jurídico tratada por Paulo de Barros Carvalho pode ser exemplificada na instituição das isenções, pois por meio destas são excepcionadas situações que, pela natureza dos fatos, ou dos bens, ou das pessoas, ou em função da região, ou do setor de atividades, e dependendo do momento histórico o legislador tenta equalizar as contingências. Para justificar a criação de isenções deve existir um critério válido de diferenciação, a fim de harmonizá-la com o preceito constitucional da isonomia<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> O gênero princípio da legalidade é encontrado no art. 5º, II, da CF/88. Em que pese aquele princípio em matéria tributária, será claramente encontrado nas linhas do art. 150, I, da Carta Maior.

<sup>3</sup> p.único, art 176. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

O assunto também foi matéria de discussão jurisdicional do Tribunal Regional Federal da 5ª Região ao julgar, em 2009, a Apelação Cível 468268 CE 0012473-79.2006.4.05.8100, informa que:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. IMPOSTO MUNICIPAL. EXTINÇÃO DE OFÍCIO POR FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL. VALOR IRRISÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. APELAÇÃO PROVIDA. - A Constituição Federal, ao outorgar competência para que os Entes Políticos editem leis que instituem tributos, cuida de proceder à repartição da competência tributária, de sorte que é competência privativa do Município instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza. - O efetivo exercício da competência tributária é uma faculdade e não uma imposição constitucional, donde segue que a cada ente tributante caberá, fundado em critérios próprios de oportunidade e conveniência política e/ou econômica, decidir acerca da cobrança ou não de tributos.

O conceito de isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário<sup>4</sup> é um favor concedido pela lei, ou dispensa legal do dever de pagar o tributo. Imperioso destacar que a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído.

O conceito de isenção tributária, no entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal é que esta se trata de dispensa de pagamento, conforme os termos do Ministro Maurício Corrêa durante o julgamento da ADI nº 286:

A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação (ADI nº 286, Min. Maurício Corrêa).

MAIOR BORGES (2001, p. 78) informa que conceituar a isenção como um favor é um erro e está pleno de consequências que ao propagar-se, contamina a pureza dos princípios que devem presidir a elaboração de uma teoria científica das isenções tributárias.

---

<sup>4</sup> Este termo é encontrado no capítulo V do Código Tributário Nacional Art. 175.

A doutrina pátria não é uníssona quanto a este ponto, afinal o art. 176 do CTN<sup>5</sup> prevê um conceito, e os manuais de direito tributário outro: mera dispensa legal do pagamento de tributo. Existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento, ou seja, no mesmo instante que o tributo é devido o seu pagamento é dispensado pela lei. Esta lei deve ser específica e poderá ser ordinária ou complementar, se o tributo a exigir sua instituição e regramento. O descumprimento dessa exigência acarreta a inconstitucionalidade formal do dispositivo legal que trate do benefício fiscal<sup>6</sup>.

Quanto à exigência de autorização legal para a concessão do benefício fiscal, o Supremo Tribunal Federal tem decidido nesse sentido, conforme o seguinte julgado de 01 de junho de 2011 da relatoria do Ministro Joaquim Barbosa:

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE AUXÍLIO-TRANSPORTE AOS INTEGRANTES DA POLÍCIA CIVIL E MILITAR EM ATIVIDADE OU INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL. PERMISSÃO GENÉRICA AO EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.561/2002 DO ESTADO DO PARANÁ. 1. A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição. 2. Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente. (STF - ADI: 2688 PR, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 01/06/2011, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-164 DIVULG 25-08-2011 PUBLIC 26-08-2011 EMENT VOL-02574-01 PP-00015)

Para o professor Roque Antônio Carrazza (2013) há diversas teorias sobre esse fenômeno jurídico. Em seu livro, Curso de Direito Constitucional Tributário, assevera que a primeira teoria, denominada como doutrina clássica, formada a exemplo de Amílcar de Araújo Falcão Aliomar Baleeiro e Rubens Gomes de Souza se empenhou em afirmar que a isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo. (CARRAZZA, 2013)

---

<sup>5</sup> Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

<sup>6</sup> Art. 150, §6º da CRFB

O professor da Universidade de São Paulo - USP Dr. Paulo de Barros Carvalho sintetizou bem esta teoria:

Clássica é a tese de que a isenção é um favor legal consubstanciado na dispensa do pagamento do tributo devido. Sensível a reclamos de ordem ética, social, econômica, política, financeira etc., a autoridade legislativa desonera o sujeito passivo da obrigação tributária de cumprir o dever jurídico de recolher o gravame, mediante dispositivo expresso de lei. Toma-se como premissa que o fato jurídico ocorre, normalmente, nascendo o vínculo obrigacional. Por força da norma isentante, opera-se a dispensa do débito tributário. Essa posição doutrinária teve em Rubens Gomes de Souza (o principal coautor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional) seu grande patrono e, ainda que não tenha sido plasmada no texto, impregnou toda a disciplina jurídica da matéria naquele Estatuto. (CARVALHO, 2012, p.562)

Assim se pronunciou o mestre Aliomar Baleeiro (1994) acerca do tema:

Na isenção, diversa é a hipótese. Nela, há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário. (BALEIRO, 1994, p.132)

Em igual sentido Rubens Gomes de Sousa doutrina que a “isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”. (DE SOUSA, 1975, p. 97)

Por sua vez ensina Bernardo Ribeiro de Moraes (1964, p. 98), ensina que a isenção consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há a concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento.

A primeira teoria justifica seu posicionamento afirmando que no fenômeno jurídico da isenção tributária, ocorre o “fato imponível”<sup>7</sup>, “fato gerador in concreto”, e, nestes termos, nasce à obrigação tributária, sem olvidar-se que o pagamento do tributo é dispensado por lei. A isenção, para estes, configura como dispensa do pagamento do tributo.

---

<sup>7</sup> Expressão utilizada pelo doutrinador Geraldo Ataliba.

Essa visão clássica enxerga o tema principalmente partindo da visão financeira, mas não é a única, pois outras foram elaboradas de forma distinta, como a Teoria Moderna.

Para a doutrina moderna, considerada majoritária, e contrária aos fundamentos da postura antiga, a isenção configura a neutralização da norma que estabelece a obrigação tributária. Esta obrigação não chega a nascer, ou seja, não se pode falar em dispensa do tributo já que inexistente obrigação tributária.

Alfredo Augusto Becker (2010) contesta ainda a formulação da Teoria Clássica, lastreado na divisão das normas jurídicas de Pontes de Miranda, no que diz respeito a regras juridicizantes<sup>8</sup>, desjuridicizantes<sup>9</sup> e não-juridicizantes<sup>10</sup> e em postulados da Teoria Geral do Direito. O Autor buscou demonstrar a fragilidade do artifício sobre o qual se levantava a tese de isenção como favor legal que desobrigava o sujeito devedor do cumprimento da prestação tributária.

Afirma, portanto que a lógica dessa definição estaria correta apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção. Alfredo Augusto Becker (apud CARVALHO, 2012, p.562-563).

Através desta análise, Becker afirma que as normas jurídicas de isenção são não-juridicizantes e conclui que, na isenção, a regra jurídica de tributação não incide porque faltou ou excedeu um dos elementos da sua hipótese de incidência. Tal elemento faltante ou excedente é que irá entrar na composição do suporte fático da regra isentiva, cujo incidir obstará o surgimento da obrigação tributária. Por fim, a norma de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

Nesse sentido, o professor José Souto Maior Borges (2001), em seu livro “Teoria Geral da Isenção Tributária”, procurou demonstrar que a teoria tradicional está ultrapassada, uma vez que na isenção não há incidência da norma jurídica tributária, desta forma não ocorre o nascimento do tributo. A norma de isenção incide com um único objetivo de a norma tributária não incidir. Por isso, concluiu por definir a isenção como uma hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada.

---

<sup>8</sup>Norma que possui a virtude de tornar jurídico o fato sobre o qual a hipótese incidiu.

<sup>9</sup>Basta à circunstância da sua incidência, desconstituí (desjuridiciza) o ato jurídico nulo ou anulável, expulsando-o do mundo jurídico e apagando toda a sua existência.

<sup>10</sup> A incidência tem, como única consequência, deixar claro que o acontecimento daquele fato ou fatos nada acrescentaram ou diminuíram ao que já existia no mundo jurídico.

Ainda, para o professor, a isenção de impostos (federais, estaduais e municipais) possui um caráter misto. Constitui para União, uma autolimitação de sua própria competência tributária, assim os Estados e Municípios, revestem-se da natureza de uma limitação heterônoma de direito interno.

Além disso, afirma que é mais correto conceituar a isenção, sob um prisma genérico, apenas como limitação ao poder de tributar,<sup>11</sup> sem o recurso ao fenômeno específico da autolimitação legislativa, fenômeno predominante, porém não exclusivo. Justifica, por fim, que a doutrina evoluiu para conceituar as isenções como limitações jurídicas, legislativas ao poder de tributar. (DONATO GIANNINI, 1956 apud MAIOR BORGES, 2001)

Criticando a tese clássica (Novelli, 1990 apud TORRES, 2009), afirmou que nasceria uma obrigação que não obriga nem produz qualquer efeito jurídico, o que seria uma demasia.

Trata-se de renúncia administrativa conforme traz o professor Hely Lopes Meirelles (2013), é o ato pelo qual o Poder Público extingue unilateralmente um crédito ou um direito próprio liberando definitivamente a pessoa obrigada perante a administração. A renúncia tem caráter abdicativo e por isso não admite condição e é irreversível uma vez consumada. Em se tratando de renúncia por parte de administração, depende sempre de lei autorizadora, porque importa no despojamento de bens ou direito que extravasam dos poderes comuns do administrador público. (MEIRELLES, 2013)

Estas ideias foram bem definidas em artigo de Pedro Luciano Marrey Júnior (apud CARRAZA, 2002, p.756-757):

[...] a lei de isenção, no momento em que surge, já retirou do campo de incidência determinados fatos; a obrigação tributária não chega a nascer, pois a lei de isenção suprimiu determinadas situações do campo da tributação.

---

<sup>11</sup> Deste modo são conceituadas as isenções por Giannini: “Le varie esenzione stabilite dalle legge tributarie hanno il loro fondamento giuridico o in una limitazione della potestà finanziaria dell’ente che impone il tributo o in una spontanea determinazione di volontà dell’ente stesso”(DONATO GIANNINI, Achille, I concetti fondamentali del diritto tributario. Torino, Torinese, 1956. Embora colocando o problema sob o prisma da soberania financeira, observa In-grosso: “Da parte sua lo Stato, nell’ambito del suo territorio, si astiene talora dall’esercitare il potere d’imposizione su beni, atti o fatti che sarebbero imponibili secondo la sua legge; e questa è una limitazione della propria sovranità finanziaria” (Diritto Finanziario, p.110).

“A norma de isenção. impedindo o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que Sainz de Bujanda denominou de fato gerador isento, essencialmente distinto do fato gerador do tributo.”

“O efeito principal da isenção é o de impedir o nascimento da obrigação tributária.”

“Portanto, não há falar em dispensa legal do pagamento de tributo devido, pois que, conforme demonstramos não se pode dispensar aquilo que não existe, aquilo que nem chegou a nascer.”

Atualmente, Paulo de Barros Carvalho (2012), se dedica ao estudo da divisão das normas jurídicas em normas de comportamento e em normas de estrutura, para inserir, nessas últimas, as regras de isenção. Procura observar que as isenções tributárias são veiculadas por meio de regras de estrutura, assim deduz que a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma, padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. (CARVALHO, 2012)

De modo que, em síntese, finaliza por afirmar, que é obvio não haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida do sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que por sua vez impede o tributo de nascer. (CARVALHO, 2012)

Por fim, é de suma importância à compreensão e diferenciação da concepção Clássica – que enxerga as isenções principalmente sob a base financeira – e da concepção Moderna, pois existem repercussões práticas distintas a depender da teoria escolhida. Além disso, cabe-nos diferenciar a isenção de outros institutos semelhantes como a imunidade e não incidência.

### 3.2 DISTINÇÃO ENTRE ISENÇÃO, IMUNIDADE E NÃO INCIDÊNCIA.

Com vistas a um melhor delineamento temático, bem como a agregar maior robustez ao presente trabalho, necessário se faz analisar brevemente as diferenças entre alguns institutos comumente tratados como sinônimo de isenção.

Além do fato gerador, outros fatos podem ser descritos por normas tributárias, sem que haja incidência sobre eles. É o que se dá com as normas de imunidade ou de isenção, que incidem em certos fatos com o efeito de negar-lhes

expressamente essa aptidão, ou excluí-los da aplicação de outras normas de incidência tributária.

Uma das maiores contribuições do mestre José Souto Maior Borges (2001), refere-se à correta tentativa em conceituar a isenção e a imunidade, pois acertadamente afasta a ideia de que tais institutos consistem em limitar a competência tributária. Afirma que "a competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário." Já "a imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária". (BORGES, 2001)

Paulo de Barros Carvalho (2008, p.307) esclarece ainda que:

O universo do direito positivo brasileiro abriga muitas interdições explícitas que, num instante considerado, podem ter o condão de inibir a atividade legislativa ordinária, escala hierárquica em que nascem as regras tributárias em sentido estrito. Tão-somente aquelas que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto, guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade. O quadro das proposições normativas de nível constitucional é seu precípua campo de eleição.

Desta forma, quem sofre constrição é o poder de tributar, a competência tributária, ao contrário, já nasce limitada, valer dizer, competência tributária abrange tanto as autorizações quanto as proibições previstas constitucionalmente, é o desenho que resulta da articulação simultânea das faculdades e limitações no quadro das exações tributárias. Outrossim, observa que, nem sempre, a isenção pode ser considerada como renúncia ao poder de tributar, em face da existência das ditas isenções heterônomas<sup>12</sup>. (BORGES, 2001)

Neste ponto, salutar são os apontamentos realizados por Luciano Amaro (2014), ao pontuar que há incidência de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, produz o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação tributária.

Doutra feita, todos os fatos que não tem a aptidão de gerar tributos compõem o campo da não incidência tributária, em que se incluem as situações imunes e isentas, nas quais o tributo também não incide. A competência tributária

---

<sup>12</sup> No sistema da Constituição Federal de 1988, as isenções heterônomas são, ex vide art. 151, III, vedadas. Nada obstante, a mesma Carta excepciona tal regra no art. 155, XII, "e" e "f".

é autorizada, mas não é exercida, ou é exercida parcialmente. Surge daí o que a doutrina costuma designar como não incidência por oposição à imunidade e à isenção.

Conceitua perfeitamente Hugo de Brito (2012, p.195) a diferença entre não incidência e isenção:

Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: *pura e simples*, se resulta da clara inocorrência do suporte fático da regra de tributação; ou *juridicamente qualificada*, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.

Geraldo Ataliba (1997) equiparava, a situação de não incidência tributária ao não-crime. Contudo, podemos dizer que a não incidência deriva da falta de lei ou da impossibilidade jurídica de tributar, se certos fatos em face da regra-matriz constitucional de tributos a eles não se ajustarem.

Portanto, o conceito de não incidência diferencia-se da isenção, pois na primeira o contribuinte não pratica o fato gerador, enquanto na última existe a prática, entretanto, a lei, de forma expressa, afasta a incidência da cobrança do tributo.

Assim, quando se fala em incidência tributária, deve-se analisar primeiramente quanto ao campo ocupado pelos fatos, pois refletem a hipótese de incidência tributária legalmente definida, que geram a obrigação de pagar o tributo.

A isenção atua no plano do exercício da competência tributária, é criada por norma infraconstitucional e atinge a regra matriz de incidência tributária, mutilando-a parcialmente, além de ser uma hipótese de exclusão do crédito tributário.

Constitui uma dispensa legal de pagamento de tributo, verificando-se uma situação na qual há a incidência, uma vez que ocorre o fato gerador, entretanto, o

legislador, através de lei, expressamente, dispensa o contribuinte do pagamento do imposto.

O instituto da isenção aduz que poderá ser concedida de forma geral ou específica.

A Isenção específica refere-se ao contribuinte de forma individual, levando em conta determinadas condições previstas na lei que a concedeu, de modo que a sua fruição estará condicionada de requerimento à Administração Tributária, necessitando, ainda, da comprovação de cumprimento dos pressupostos legais, conforme determina a redação do artigo 179 do Código Tributário Nacional<sup>13</sup>.

Já a Isenção Geral é concedida de forma indiscriminada a determinada categoria de contribuintes, pelo que a sua eficácia decorre simplesmente da lei, independentemente, portanto, de ato ou de controle da administração. Se, no entanto, houver ato da administração deve ser entendido como tendo natureza meramente declaratória.

Ressalta-se, ainda, que a isenção configura tratamento diferenciado entre pessoas, coisas e situações. A norma exonerativa estipula tratamentos diferenciados, sem que configure vício de inconstitucionalidade, haja vista o interesse público o qual é visado.

Precisas são as colocações de Hugo de Brito Machado (2010), em sua obra, transcorre acerca do assunto:

Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, já que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência. (MACHADO, 2010, p. 40-41)

Já a imunidade se encontra no plano constitucional e se relaciona com a norma de competência.

---

<sup>13</sup> Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

A imunidade tributária é instituto originário da Constituição de 1988. Traduz-se, para uns, como uma limitação ao poder de tributar e, para outros, em uma regra constitucional de incompetência<sup>14</sup>. (CARVALHO, 2012)

Para o professor Ives Gandra da Silva Martins (1998, p.31-32), imunidade é uma “vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição”<sup>15</sup>, senão vejamos:

[...] a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro, atrair os cidadãos a colaborar com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social [...]. (MARTINS, 1998, p. 33)

Logo, são postas como instrumentos de limitação da atividade tributária e sua concessão deve ser considerada como instrumento para concretização de valores fundamentais da Sociedade.

Por conseguinte, quando falamos que determinada situação está imune, estamos a dizer que está protegida contra o poder de tributar do Estado e não corre o risco de ser tributada.

Desta forma, é inequívoca a semelhança entre isenções e a imunidade. Ocorre que na isenção, conforme exposto acima, materializa-se o fato gerador, entretanto, o legislador, obedecendo ao princípio da legalidade, afasta a cobrança do tributo, concedendo um benefício fiscal ao contribuinte.

Já na imunidade, de forma diversa, ocorre quando a Constituição Federal afasta a ocorrência do fato gerador do tributo. Nessa situação, não é uma lei ordinária que afasta a cobrança do tributo, e sim a Norma Suprema que torna inexistente o fato gerador, impossibilitando, por consequência, a cobrança. Portanto, apesar do contribuinte praticar situação a qual, em outras ocasiões

---

<sup>14</sup> Para Paulo de Barros Carvalho a Imunidade Tributária é “a classe de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”

<sup>15</sup> Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imunidades tributárias (pesquisas tributárias – nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, p. 31-32, 1998.

configuraria a hipótese de incidência do tributo, não haverá a realização do fato gerador. De forma diversa ocorre nas isenções, onde somente a cobrança é afastada.

### 3.3 REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E POR PRAZO INDETERMINADO

Como regra geral, a isenção pode ser revogada a qualquer tempo. A esta regra excetuam-se as isenções por prazo certo e condicionais previstas ou não em contrato, vejamos o preceito legal no art. 178 do CTN, 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 art. 104.

No plano da definição da incidência a isenção é considerada como mera técnica legislativa na qual, em um universo de situações que a lei poderia tributar, algumas são excepcionadas da regra de incidência, de modo que a realização concreta dessas situações não importa na realização do fato gerador, mas sim do fato isento conseqüentemente não tributável.

Como visto no art. 178 do CTN, a revogabilidade da norma de isenção possui previsão legal e para efeito de aplicação no tempo da regra de incidência, põe a ressalva ao princípio da anterioridade. O dispositivo apresenta, ainda, outra ressalva, ao estatuir a revogabilidade da isenção “salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições”. Nesse artigo o princípio da não surpresa atinge as isenções concedidas sem prazo certo, nos impostos incidentes sobre a renda, o patrimônio, a circulação ou a prestação de serviços em geral, adiando a aplicação da lei tributária, para o exercício financeiro posterior ao da publicação da lei que as revogue.

Temos que a isenção específica e por prazo certo se caracteriza pelo fato de ser atribuída a um grupo limitado de contribuintes que comprovem o preenchimento de determinadas condições legais. Deverá ser apresentada

habilitação junto ao Fisco àqueles que atendam aos requisitos pré-estabelecidos na lei isentiva o que permitirá o não pagamento do tributo. A administração tributária do ente tributante deverá analisar, individualmente, o preenchimento dos requisitos para a concessão da isenção. É o que diz o art. 179 do CTN:

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

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

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

As isenções são criadas por lei com o objetivo de estimular a execução de empreendimentos ou atividades de interesse público, e geralmente essas isenções costumam ter determinado prazo de duração. São, pois, isenções temporárias, sendo facultada a eventual prorrogação.

Corroborando o entendimento de TORRES (2012), que ressalta o compromisso da boa administração, bem como seu dever de moralidade e eficiência:

As isenções legais condicionadas, concedidas individualmente e por prazo certo, são compromissos de políticas públicas que vinculam o Estado à sua manutenção, pela confiança gerada sobre o aproveitamento do direito, como signo de direito a uma boa administração, uma vez que toda isenção deve cumprir um objetivo de Estado, ainda que seja a redução de desigualdades. (...)

Quando editada lei que define todos os seus contornos, e o contribuinte, confiante na continuidade do plano legal, realiza investimentos e acomoda-se às condições exigidas, exsurge daí a confiança na manutenção da isenção na forma como prevista na lei concedente. (...) A preservação dessa confiança é um dever de moralidade e eficiência administrativas, as quais devem vir amparadas pela garantia da segurança jurídica e pela proteção do direito adquirido, ex vis do art. 5º, XXXVI, da CF.

Como exemplo de isenção por prazo certo, na aquisição de veículos novos destinados ao transporte de passageiros na categoria aluguel (táxi) no Estado da Bahia, citamos o CONVÊNIO ICMS 38/2001, ratificado pelo Estado da Bahia, seguido pelo Regulamento de ICMS, Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012,

onde juntos preveem que a isenção produzirá efeitos até 30 de novembro de 2015, para as montadoras, e até 31 de dezembro de 2015, para as concessionárias, respectivamente, *in verbis*:

CONVÊNIO ICMS 38/2001

Cláusula décima terceira: O benefício previsto neste convênio entra em vigor a partir da data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 30 de novembro de 2015, para as montadoras, e até 31 de dezembro de 2015, para as concessionárias.

Decreto nº 13.780/2012

Art. 264 - São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

XXIX - as operações de saídas internas e interestaduais de automóveis novos destinados ao transporte de passageiros na categoria de aluguel (táxi), com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos (2.0l), realizadas até 30/11/15 pelos estabelecimentos fabricantes (montadoras) ou até 31/12/15 por seus revendedores autorizados (concessionárias), [...]

No exemplo citado, os motoristas de táxis do Estado da Bahia, nas operações que resultem na aquisição de automóveis destinados ao transporte de passageiros, são isentos ao pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Desta forma as isenções onerosas, são aquelas que não trazem em seu escopo apenas o benefício da dispensa legal do pagamento do tributo, mas também algum ônus como condição para sua fruição. É caracterizada por possuir um prazo determinado e condições pré-estabelecidas.

O cumprimento dessas condições garante o direito adquirido do contribuinte, pelo prazo estabelecido, de não ver frustrada a sua expectativa de dispensa de pagamento do tributo, sendo vedado ao Fisco a possibilidade de revogação ou alteração da isenção fiscal concedida.

Nas palavras do Professor Hugo de Brito Machado (2002, p.196-197), “Quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições não pode ser revogada, pois incorpora-se ao patrimônio do contribuinte.”

A esse entendimento, editou-se a Súmula nº 544 da jurisprudência do STF onde afirma que “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

Neste sentido ensina ALEXANDRE (2010, p.491),

Quem, durante a vigência da lei concessória, cumpre os requisitos para o gozo do benefício, tem direito adquirido ao mesmo, pelo prazo previsto na lei, mesmo que esta venha a ser revogada. Em contrapartida, os contribuintes que estavam se estruturando para cumprir os requisitos previstos da lei e, antes de ultimadas as providências, são surpreendidos pela revogação, não tem direito à isenção, sendo prejudicados pela inovação legislativa.

Em resumo, a revogação da lei concessiva de isenção onerosa não tem o condão de prejudicar quem já cumprira os requisitos para o gozo do benefício legal, mas impede o gozo daqueles que não tinham cumprido tais requisitos na data da revogação da lei.

Suscitamos às ementas dos julgamentos dos RE 91.291 e RE 73.489, ambos do Supremo Tribunal Federal, que corroboram o posicionamento pacífico:

ISENÇÃO TRIBUTARIA. 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<sup>16</sup>.

ISENÇÃO TRIBUTARIA COM PRAZO CERTO. 1) AMPARADA, QUE SE ACHA, PELO DIREITO ADQUIRIDO, COM BASE EM PRECEITO CONSTITUCIONAL, NÃO PODERIA ELA SER ALTERADA POR DISPOSITIVO DE LEI COMPLEMENTAR E, MUITO MENOS, PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO ESTADUAL. 2) RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO<sup>17</sup>.

Como demonstrado, o CTN dispõe que é através de lei que se cria ou revoga uma isenção, mas quando o benefício é concedido por prazo determinado, a própria lei concessiva se extingue, não havendo necessidade de outra lei para revogá-la, salvo se o legislador pretenda renovar a isenção por novo prazo.

No exemplo citado, dos taxistas do Estado da Bahia, o convênio que concede a isenção ao ICMS, na aquisição de veículos novos, vem sendo renovado sistematicamente desde 1990, por conseguinte, essas renovações sempre são celebradas em reunião no Conselho Nacional de Política Fazendária – (Confaz). Nele têm assento representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo. Geralmente, tal indicação recai sobre o

<sup>16</sup> Disponível em: <http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em: 03/12/2018.

<sup>17</sup> Disponível em: <http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>. Acesso em: 03/12/2018.

Secretário da Fazenda, que, longe de ser o representante do povo de sua unidade federativa, não passa de um “preposto” do Governador. (CARRAZZA, 2013)

Assentada esta premissa, é de fácil compreensão que convênio não é lei e nem o Confaz órgão legislativo. Desse modo, celebrado o convênio no âmbito do CONFAZ, depende, unicamente, de aprovação pelo Poder Legislativo local (a Câmara Legislativa, no caso), mediante decreto legislativo, ou, então, se os efeitos jurídicos resultantes de referido convênio estão sujeitos à necessária edição de lei ordinária. Isto traz legitimidade ao instituto, bem como segurança jurídica aos contribuintes.

Prosseguindo este raciocínio o mestre Geraldo Ataliba, foi ao ponto (apud CARRAZA, 2013, p. 248):

O convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais<sup>18</sup>.

Temos que a isenção por prazo certo condicional incorpora-se ao patrimônio de seu destinatário, que passa a ter direito adquirido de continuar desfrutando do benefício, até a expiração do prazo fixado na lei isentiva. O patrimônio da pessoa beneficiada por esta modalidade de isenção não pode ser prejudicado, sob pena de burlar ao Art. 5, XXXVI, CRFB/88<sup>19</sup>. (CARRAZZA, 2013)

Com efeito, ainda que a lei defina isenção condicionada e garanta sua aplicação por certo período de tempo, a norma legal pode ser revogada. Essa revogação, porém, não tem o efeito de cassar a isenção de quem já cumpriu as condições legais e possui, por isso, direito a isenção pelo prazo que a lei definia. Por outro lado, ainda que não revogada a lei, cessará a isenção quando esgotado o prazo de sua aplicação.

---

<sup>18</sup> Geraldo Ataliba, “Convênios interestaduais”, RDP 67/5.

<sup>19</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

Já as isenções incondicionadas, gerais, ou por prazo indeterminado são aquelas concedidas diretamente pela lei, independente de qualquer ato administrativo nas quais sempre o sujeito passivo, estando na situação legalmente prevista, será beneficiado. Tal isenção não depende de encargos, pois se trata literalmente de um favor fiscal. As isenções outorgadas em caráter geral independem de reconhecimento expresso e a sua fruição é imediata, prescindindo de autorização.

Para Seabra Fagundes, Carlos Maximiliano e Francisco Campos (apud MAIOR BORGES, 2001, p.79):

Se a isenção tributária é concedida graciosamente, de modo incondicional ou sem corresponder à prestação a que se obrigou o respectivo beneficiário, pode ser revogada, a qualquer tempo, pelo poder concedente. Não estando a exoneração fiscal subordinada a nenhuma condição ou prazo certo, e em função de determinadas condições, a sua revogação dependerá apenas da edição de ato legislativo revogatório, baixado em função da livre apreciação pelo legislador, dos motivos de conveniência e oportunidade em que se funda a medida. Em última análise, é o legislador, atento aos critérios e conclusões previamente fornecidos pela política fiscal, o árbitro da duração do benefício; da sua maior ou menor persistência no tempo. Se a ele não se configura mais conveniente ou oportuno perseverar a isenção pura e simplesmente a revoga.

Assim, haverá isenção de caráter geral quando o benefício fiscal atingir um número indeterminado de contribuintes, independentemente da satisfação de qualquer requisito legal. A isenção abrange um grupo indefinido de indivíduos, sendo dispensadas a qualificação ou comprovação de características especiais habilitadoras, ou seja, decorre unicamente de lei.

Desta forma, seguindo esse entendimento, imperioso se faz destacar os seguintes julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo e de Santa Catarina:

Agravo de instrumento. Inventário. Recolhimento do Imposto de Transmissão Causa Mortis. (ITCMD). Isenção sobre os depósitos e aplicações financeiras cujo valor total não ultrapasse 1.000 (mil) UFESP'S (art. 6o, alínea d da Lei Estadual n. 10.705/00). Isenção de caráter geral e eficácia imediata. Desnecessidade de prévio requerimento do interessado no Posto Fiscal. Decisão mantida. AGRAVO IMPROVIDO.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> TJ-SP - AI: 990104355842 SP, Relator: Donegá Morandini, Data de Julgamento: 19/10/2010, 3ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 03/11/2010. Disponível em: <http://tj->

APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. IPVA. CONTRIBUINTE QUE INFORMOU EM EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE A OCORRÊNCIA DE FURTO DO VEÍCULO AUTOMOTOR EM PERÍODO ANTERIOR AOS EXERCÍCIOS EXEQUENDOS. ISENÇÃO DE CARÁTER GERAL PREVISTA NO ART. 8º DA LEI ESTADUAL N. 7.543/1988. DESNECESSIDADE DE NORMA REGULAMENTANDO A EXCLUSÃO DO CRÉDITO NESTES MOLDES. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. A isenção foi concedida para todas as vítimas que tiveram seus automóveis furtados, portanto, de forma geral. Esta generalidade deve ser entendida como a extensão de um princípio ou benefício a todos os casos em que se puder aplicar. Desta forma, só a Lei Estadual n. 7.543/1988 era suficiente para a concessão da benesse, ainda que o contribuinte não tenha informado à autoridade competente a ocorrência do crime.<sup>21</sup>

Na primeira ementa podemos evidenciar que é desnecessário o prévio requerimento do interessado a autoridade administrativa para poder fazer a jus a isenção, pois possui eficácia imediata. Já na segunda ementa, evidenciamos o nítido caráter geral para fruição das isenções incondicionadas.

Como forma de melhor compreender a revogação das isenções por prazo certo e por prazo indeterminado, destacamos as duas teorias mais importantes: a clássica e a moderna. Assim, para compreender o posicionamento do intérprete é imprescindível ter conhecimento sobre qual teoria adotada por este.

A primeira corrente clássica defende que a norma de isenção não afeta a lei de tributação, se limitando a dispensar unicamente o pagamento do tributo, o qual não deixaria de incidir validamente. Assim, a concessão da isenção ensejaria a identificação da hipótese de incidência tributária associada à dispensa de pagamento. (LOPES, 2010)

Já para os que seguem a segunda corrente, mais contemporânea, o entendimento é diverso, pois defendem que a norma isentiva suprime a parcela de eficácia da norma tributante, e assim o fato isento deixa de ser enquadrado como fato gerador de obrigação tributária. Em outras palavras a isenção produz uma hipótese de não incidência tributária. (LOPES, 2010)

---

sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17180222/agravo-de-instrumento-ai-990104355842-sp. Acesso em: 03/12/2018.

<sup>21</sup> TJ-SC - AC: 20120592108 SC 2012.059210-8 (Acórdão), Relator: Júlio César Knoll, Data de Julgamento: 02/07/2014, Quarta Câmara de Direito Público Julgado. Disponível em: <http://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25192819/apelacao-civel-ac-20120592108-sc-2012059210-8-acordao-tjsc>. Acesso em: 03/12/2018.

Como se vê, a adoção pelo intérprete de umas das teorias citadas é fator determinante no a seu entendimento quanto à eficácia no tempo da lei que a revoga, objeto deste trabalho. Assim, conforme a escolha de uma das teorias teremos diferentes acepções no que diz respeito ao momento de vigência da lei que revoga a isenção tributária. Desta forma, resta-se justificada a importância prática deste estudo.

O CTN prevê em seu art. 178, que a isenção pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. Assim, somente as isenções onerosas, concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, não poderão ser revogadas. É nesse sentido, o entendimento já sumulado pelo STF<sup>22</sup>.

Todavia, em relação às demais isenções, não onerosas, o entendimento vinha sendo aplicado de maneira diversa, gerando inquietações doutrinárias, no que concerne ao princípio da anterioridade, quanto à aplicação ou não na revogação de isenções gerais, sendo objeto da análise desta monografia.

A consequência prática, na adoção da primeira teoria, é que por entender ser uma mera dispensa de pagamento do tributo, uma vez revogado a lei concessiva da isenção o tributo será exigido de forma imediata. Por óbvio, a exigência se refere somente aos fatos geradores ocorridos após a vigência da norma revogadora da isenção, não havendo que se falar em eficácia retroativa. A lógica deste raciocínio baseia-se no fato de que a lei de incidência fiscal permaneceu intacta durante toda a vigência da isenção, com as consequentes ocorrências dos fatos geradores e o nascimento das obrigações respectivas durante a vigência do benefício fiscal, havendo apenas a dispensa do pagamento.<sup>23</sup>

Por fim, para os adeptos da segunda corrente a revogação de uma isenção geral caracteriza em verdade uma nova instituição de tributo. É como se a lei, que concede isenção, tivesse subtraído da hipótese de incidência do tributo parcela correspondente ao aspecto pessoal, assim com a sua revogação há uma reinserção daquilo que fora antes retirado. Ou seja, há uma nova tributação e

---

<sup>22</sup> STF Súmula nº 544 – Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

<sup>23</sup> Entendimento que vinham, equivocadamente, sendo adotado pelo STF.

deverá o tributo respeitar aos princípios da anterioridade. Igualmente, revogada a isenção de uma determinada espécie tributária e não sendo esta exceção às anterioridades previstas na Constituição, deverá esperar o exercício financeiro seguinte para que possa haver sua cobrança.

Alguns doutrinadores, a exemplo de Hugo de Brito Machado (2010, p. 251), entendem que a revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de um tributo e que, por essa razão, deve observar as limitações ao poder de tributar, sobretudo o princípio da anterioridade da lei, com base no art. 150, III, “b”, da CF/88.

O Supremo Tribunal Federal seguia a primeira corrente tradicional e conseqüente disto, entendeu-se até final de 2014 que como há mera dispensa legal de pagamento de tributo, a revogação de norma isentiva possuía efeito imediato, permitindo a cobrança referente aos fatos geradores que lhe são posteriores no mesmo exercício financeiro, sem que a cobrança ofendesse o princípio constitucional da anterioridade. Nesse sentido, é o enunciado da Súmula nº 615<sup>24</sup>.

Logo, para a Suprema Corte, a revogação de isenção equivalia a uma nova hipótese de incidência, uma vez que a norma isentiva não teria afastado a incidência, mas sim a constituição do crédito.

Em razão disso, o STF vinha entendendo que a isenção era uma mera dispensa de pagamento de um tributo devido, sem impedir o surgimento da obrigação tributária, nada obstando a imediata cobrança, uma vez revogada a norma que concedia a isenção. Não se trata, portanto, de nova hipótese de incidência, tampouco de majoração do tributo já existente, o que mais tarde foi reconhecido pelo STF.

Nesse sentido, podemos citar antigos julgados proferidos sob a égide da Carta anterior onde apontavam que a isenção fiscal cingia-se ao regime da legislação ordinária e que o instituto retratava a dispensa de pagamento de tributo devido e não a hipótese de não incidência. Assim, com a revogação de isenção, se entendia não haver instituição ou majoração de tributo (ou extensão de sua

---

<sup>24</sup> STF Súmula nº 615 – O princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação de isenção do ICM.

incidência), uma vez que a exação já existia e persistia, embora com a dispensa legal de pagamento. Vejamos:

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

O grande expoente da teoria mais moderna é o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2012). O autor defende a posição que a isenção é uma norma de estrutura, que modifica a norma de conduta correspondente à regra-matriz de incidência do tributo. Essa modificação não é total, mas parcial, podendo atingir um ou mais critérios da regra-matriz de incidência tributária<sup>25</sup>.

Desta forma, o conceito trabalhado por Paulo de Barros (2012) impede que se confunda a isenção com outros institutos semelhantes, inseridos no critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária, como a modificação da alíquota e a modificação na base de cálculo. Estes institutos, que são próximos, implicam em mera redução do montante de tributo a ser pago, sem interferir na estrutura da lei de incidência fiscal.

Por derradeiro, quando se fala em isenção deve-se pensar na subtração total de um critério atingido, preservando, contudo, àqueles demais da regra matriz. Ou seja, teremos o conceito de isenção quando houver a supressão total de um dos critérios da regra matriz.

---

<sup>25</sup> A instituição ou majoração de um tributo diz respeito aos elementos contidos em sua regra-matriz de incidência. Os elementos do antecedente: a) Aspecto material: é a situação fática em virtude da qual nascerá a obrigação de pagar o tributo; b) Aspecto temporal: é quando se considera ocorrido o fato gerador; c) Aspecto espacial: é aonde se considera ocorrido o fato gerador. Elementos do consequente: d) Aspecto quantitativo desdobra-se em dois, o primeiro é a base de cálculo, indica o montante, a grandeza, sobre o qual o tributo será recolhido; o segundo é a alíquota, que é o percentual que será aplicada sobre a base de cálculo; e) Aspecto pessoal: são os sujeitos passivo e ativo da relação obrigacional. A lei que tem por objetivo instituir um tributo novo deverá estabelecer todos esses elementos. Dito de outro modo, não é possível que tais aspectos, elementos sejam veiculados por outra normal que não seja lei em sentido estrito, salvo as exceções traídas na Constituição.

Delineado o escopo do instituto da isenção, suas teorias e preceitos legais, adentremos a órbita constitucional, disciplinada a luz dos princípios constitucionais tributários.

## 4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios buscam assegurar a previsibilidade da relação fiscal ao não permitir que o contribuinte seja surpreendido com um aumento súbito do encargo, confirmando o direito inafastável ao planejamento de suas finanças.

Acerca dos princípios constitucionais, Tácio Lacerda Gama (2005, p.1152) assevera que:

Princípios tributários são enunciados prescritivos que delimitam a competência, ampliando ou restringindo a suas possibilidades. Toda e qualquer prescrição veiculada por um princípio servirá para delimitar um ou mais dos critérios da norma de competência. Identificar esses limites é dar um passo além na identificação do regime jurídico das contribuições aqui tratadas.

Sob tal perspectiva, na ocorrência de revogação de uma isenção ou até redução de benefício relacionada à base econômica apontam para o mesmo resultado: agravamento do encargo.

A isenção tributária esta subordinada a princípios explícitos no texto constitucional e a outros apontados tanto pela doutrina quanto na jurisprudência. Logo as ideias básicas que fundamentam a isenção são a de justiça que por sua vez se vincula aos princípios da capacidade contributiva, economicidade e desenvolvimento econômico, e a de segurança jurídica, que informa os princípios da legalidade, anterioridade e transparência orçamentária. (TORRES, 2009)

Quanto ao princípio da legalidade comenta Alberto Xavier (1978, p.17) que “pressupõe a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda atividade administrativa”.

A importância do respeito aos princípios constitucionais foi brilhantemente estudada por Geraldo Ataliba (2011, p. 34-35):

[...] princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da

legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as ultimas consequências.

Nos dizeres de Celso Antônio de Mello (2010) os princípios são:

[...] os mandamentos que integram o núcleo de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Os princípios “ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização” (ALEXY, 2008, p.90).

Nesse sentido, precisas são as colocações do mestre Aliomar Baleeiro (2003, p. 942):

Assim, segundo a Constituição Federal do Brasil, que consagra o Estado Democrático de Direito, as isenções estão sob o pálio de dois grupos de normas que não se repelem, mas se conjugam em síntese dialética. De um lado, aplicam-se-lhe os clássicos princípios inerentes ao Estado de Direito, os quais reforçam a segurança, a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas, como a legalidade, a irretroatividade e o princípio da não-surpresa tributária. De outro, encontram-se os demais objetivos do Estado Democrático de Direito a que as isenções não podem deixar de servir: igualdade, desenvolvimento com erradicação da miséria e da pobreza, eliminação das grandes diferenças econômicas entre grupos e regiões do País (federalismo integrativo).

Além disso, a proteção ao contribuinte remonta à origem do próprio constitucionalismo, quando passou a constar na Carta ao Rei João Sem-Terra que o povo é quem determina a medida do seu esforço. As garantias contra o poder de tributar evoluem e hoje esse povo tem o direito de se preparar.

Para José Souto Maior Borges (apud GUSTI, 2009):

A faculdade de revogar isenções sofre limitações que decorrem dos princípios e normas da constituição; não pode ser entendida como absoluta e sem condicionamentos de ordem temporal; comporta temperamentos ditados pelos diversos modos através dos quais o direito positivo disciplina a matéria, modalidades que, enquanto correspondem a

diferentes técnicas de emprego do instituto da isenção, são susceptíveis de ordenação jurídica diversificada.

Por fim, a interpretação é uma atividade cognoscitiva que visa a precisar o significado e o alcance das normas jurídicas, permitindo a possibilidade de uma correta aplicação. Para execução desta tarefa se faz necessário constantes invocações dos princípios constitucionais com vistas a atingir os fins valorizados pelo constituinte. Confirma-se, portanto, que os princípios influem na interpretação e na boa aplicação das normas.

#### 4.1 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE OU NÃO SURPRESA

No campo jurídico, como em qualquer outro universo científico, há diretrizes usadas como alicerces que sustentam um posicionamento. No direito, essa base sustentadora é formada por princípios, fontes que não só inspiram a criação de normas jurídicas, mas que orientam o operador na busca do melhor entendimento.

Primeiramente cumpre esclarecer que alguns doutrinadores têm adotado a expressão “princípio da não surpresa tributária”, termo que significaria a unificação terminológica do princípio da anterioridade comum e do princípio da anterioridade nonagesimal. Mas a maioria da doutrina ainda adota a terminologia anterioridade.

Trata-se de princípio exclusivamente tributário, uma vez que se projeta apenas no campo da tributação, seja ele no âmbito federal, estadual, municipal ou distrital (CARRAZZA, 2009, p. 175). No que tange a esta peculiaridade do princípio da anterioridade, o doutrinador José Francisco da Silva Neto ensina que:

[...] com efeito, enquanto para os demais ramos do Direito a pura vigência de seus textos de lei já os torna factivamente exigíveis, pois aptos à produção de efeitos a partir de referida vigência, as normas jurídicas tributárias, que criem ou majorem, para fins de cumprimento ao princípio em tela, não exigem previsão sobre aquele momento, mas quanto ao de vincular ou de incidir sobre os casos concretos. (SILVA NETO, 2004, p. 132)

O mestre Eduardo Sabbag conceitua brilhantemente o princípio em análise:

Como se pode notar, a sistemática imposta pela anualidade era simples: nenhum tributo podia ser exigido sem que a lei instituidora ou majoradora tivesse obtido, antecipadamente, a autorização orçamentária. Assim, em primeiro lugar, publicava-se a lei tributária; após, como *conditio sine qua non*, obtinha-se a prévia autorização orçamentária; com esta, a lei não poderia mais ser alterada. Diante disso, a arrecadação de um novo tributo ou um aumento dos já existentes, eventualmente não inscritos na lei orçamentária, demandaria a espera do próximo orçamento, a fim de fazer nele constar tais medidas remodeladoras. Vale dizer, portanto, que a criação de um tributo poderia ocorrer, sem problemas; todavia, a exigência dele não se daria sem antes obter-se a autorização do Poder Legislativo, por meio da anual previsão do Orçamento. No cotejo entre anualidade e anterioridade tributária, é fácil observar que a exigência atual da anterioridade é mais branda do que aquela constante da superada regra da anualidade. Nesta, como se viu, havia a necessidade de a lei tributária ser aprovada pela lei orçamentária, além de votada pelos integrantes do Poder Legislativo. Na anterioridade, como se notar, a exigência se atém tão somente ao diferimento da eficácia da lei majoradora ou instituidora do tributo, independentemente da previsão orçamentária (SABBAG, 2011, p. 95, grifo do autor).

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso III, alíneas b e c, prevê tal instituto principiológico. Resta evidenciado, portanto, que as duas alíneas dispõem sobre um intervalo de tempo que deve ser observado no intermédio da data instituidora ou majoradora e a data de cobrança do tributo, *in verbis*:

Art. 150<sup>o</sup>. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;<sup>26</sup> 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;<sup>27</sup>

Este princípio tributário expressa que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão proibidos de cobrar qualquer tributo no mesmo exercício financeiro<sup>28</sup> ou antes, de noventa dias da data de publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo.

<sup>26</sup> Princípio da anterioridade comum.

<sup>27</sup> Princípio da anterioridade nonagesimal, fruto da Emenda Constitucional nº 42/2003.

<sup>28</sup> No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, ou seja, 1º de janeiro a 31 de dezembro, nos termos do artigo 34 da Lei 4.320, de 17.03.1964.

Entretanto, faz-se necessário ressaltar que, caso a lei for benéfica aos contribuintes este princípio não deverá ser observado, sendo vedada a utilização em seu detrimento. Portanto, conforme o art. 104, III do CTN caso a lei ocasione a extinção, reduza o valor do tributo, mitigue-lhe uma alíquota, conceda uma isenção ou, aumente o prazo para pagamento deste, sem provocar onerosidade ao sujeito passivo, deverá produzir efeitos imediatos, não sendo necessária obediência ao princípio da não surpresa.

Hugo de Brito Machado (2010) afirma que:

Os princípios constitucionais foram construídos para proteger o cidadão contra o Estado, e o princípio da anterioridade tributária tem por finalidade essencial evitar que no curso do ano seja o contribuinte surpreendido com um ônus tributário a mais, a dificultar o desenvolvimento de suas atividades. [...] Assim, o princípio da anterioridade, como os demais princípios constitucionais em geral, não impedem a vigência imediata de norma mais favorável ao contribuinte. É possível, portanto a edição de lei alterando um Regime Tributário no curso do exercício financeiro, para vigência imediata, desde que seja favorável ao contribuinte.

Por fim, não restam dúvidas que, conforme exposto, o princípio em tela somente deverá ser utilizado de forma a beneficiar o contribuinte integrante da obrigação tributária. Ou seja, o princípio da anterioridade tributária estabelece uma imposição constitucional de se manter uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei instituidora ou majoradora de tributos (SILVA NETO, 2004).

Precisas são as colocações do mestre Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O princípio da anterioridade expressa à ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades." (COÊLHO, 2005, p. 213)

Conclui-se, portanto, que a limitação exercida pelo princípio em estudo restringe-se tão-somente à vigência temporal, respeitando os direitos dos contribuintes e não anulando o Estado na sua função instituidora e majoradora de tributos.

Logo, o princípio da anterioridade possui relação direta com os efeitos destinados aos contribuintes. Assim, se a norma resultar nova sujeição passiva ou sujeição em montante superior àquele que resultaria das regras anteriores, a lei só poderá ser aplicada a fatos do próximo exercício financeiro.

#### **4.1.1 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO**

O princípio da anterioridade do exercício está previsto no art. 150, III, b da Carta Magna de 1988 e dispõe que os Entes Políticos não podem exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que aumenta o ônus ao contribuinte.

A anterioridade do exercício ou anterioridade comum foi regra para todos os tributos até a entrada em vigor da EC 42/2003 que criou a anterioridade nonagesimal. Em razão disso, é conhecida como anterioridade comum e assim pode-se diferenciar melhor da anterioridade nonagesimal.

Como vimos, trata-se de princípio originário desde a promulgação da constituição de 1988, sendo a única até o advento da Emenda Constitucional 42/2003. Consiste em postergar a vigência da lei tributária para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte a aquele que tenha ocorrido à publicação que instituiu ou majorou a exação tributária. A final, a eficácia da lei fica suspensa até o início do exercício financeiro subsequente.

Precisas são as colocações de Roque Antônio Carrazza, leciona que:

O princípio da anterioridade veda a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo (caso, por exemplo, da que extingue ou reduz isenções tributárias) sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor. (CARRAZZA, 2009, p. 177)

Em outras palavras, o princípio da anterioridade do exercício determina a existência de um prazo impeditivo garantindo ao contribuinte um tempo hábil a se preparar para esse novo pagamento, no próximo exercício financeiro. No Brasil, o exercício financeiro se inicia em primeiro de janeiro de cada ano.

Neste sentido, é o posicionamento do saudoso mestre Geraldo Ataliba:

A Constituição, em outras palavras, está dizendo o seguinte: o legislador pode criar ou aumentar tributos a qualquer instante, mas, a eficácia desta lei criadora ou aumentadora só se vai dar no próximo exercício. Fica com eficácia suspensa a lei que cria e que aumenta, até o ano que vem. Esta é a regra geral. (ATALIBA, 1997, p. 153)

Outrossim, mais uma vez vale ressaltar que se de alguma forma a lei beneficiar o contribuinte, este princípio não deverá ser aplicado sendo vedada a utilização em prejuízo deste, conforme inteligência do artigo 104, III do CTN.

Seguindo este entendimento, ressalta-se os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

Os princípios constitucionais foram construídos para proteger o cidadão contra o Estado, e o princípio da anterioridade tributária tem por finalidade essencial evitar que no curso do ano seja o contribuinte surpreendido com um ônus tributário a mais, a dificultar o desenvolvimento de suas atividades. [...]

Assim, princípio da anterioridade, como os demais princípios constitucionais em geral, não impedem a vigência imediata de norma mais favorável ao contribuinte. É possível, portanto a edição de lei alterando um Regime Tributário no curso do exercício financeiro, para vigência imediata, desde que seja favorável ao contribuinte. (MACHADO, 1989, p. 96)

Ressalta ainda que,

A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Neste diapasão, o princípio da anterioridade tributária é um instrumento de proteção aos contribuintes, principalmente na ocorrência de excessos promovidos pelo Estado no exercício do poder de tributar.

#### 4.1.2 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

Este princípio está presente no art. 150, III, c, da Constituição Federal. Foi inserido através da Emenda Constitucional 42/2003, a chamada Reforma Tributária, que acrescentou mais uma garantia ao contribuinte, no tocante ao princípio da anterioridade.

Desta forma, restou-se estabelecido que os tributos não podem ser exigidos antes de decorridos o prazo mínimo de 90 (noventa) dias da data que tenha sido publicada a lei que institui ou majora o tributo.

Deste modo, a Constituição Federal deixa claro em seu texto que deve ser observado a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que instituiu ou aumenta determinado tributo e a data em que passa a vigorar.

Na prática, tal princípio visa proteger todos os contribuintes das alterações legislativas, majoração ou criação de tributos, nos últimos dias do ano. Em síntese uma determinada lei, publicada em 30 de novembro de 2018, que cria ou aumenta um tributo, só terá incidência em 01 de março de 2019, data esta em que já terão transcorridos os noventa dias da sua data de publicação.

Um exemplo interessante é o Decreto do Estado da Bahia de nº 13.780 de 16 de março de 2012, onde prevê que a isenção, na compra de veículos novos, produzirá efeitos até 30 de novembro de 2015, para as montadoras, e até 31 de dezembro de 2015, para as concessionárias. Ou seja, se não existisse a previsão constitucional do princípio da anterioridade nonagesimal o referido tributo seria cobrado em 01 de janeiro de 2016 sem que fosse dada oportunidade ao contribuinte em se adequar ao pagamento da exação fiscal.

Vale ressaltar que o exemplo citado é sobre uma isenção específica, ou seja, para àquelas isenções gerais e conforme entendimento do STF não deverá ser respeitado o princípio da noventena.

Após edição da Emenda Constitucional 42/2003, foi percebido um significativo avanço na defesa dos interesses dos contribuintes, haja vista que a norma constitucional estampada na alínea b do inciso III do artigo 150, não atingia, em certos casos, o seu objetivo, como no exemplo supracitado.

Desse modo, a valoração essencial da reforma tributária foi garantir a não surpresa do cidadão contra uma inesperada exigência tributária para a qual não estava preparado, uma vez que muitas leis que criam ou majoram tributos são publicadas no final do ano e em alguns casos em seu último dia.

Como observa o professor Alexandre de Moraes:

[...] o princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o art. 150, III, c, que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano. (2006, p.787)

Concluindo o tema e na inteligência de CARRAZZA, 2009:

[...] Pois bem, se o tributo não pode ser majorado no mesmo exercício de sua cobrança, é mais do que evidente que sua forma de pagamento também não pode sofrer alterações que agravem a situação do contribuinte.

Igualmente, destacamos que tal princípio deve ser observado em consonância com a anterioridade do exercício, existindo uma aplicação cumulativa, garantindo uma maior segurança ao contribuinte contra uma tributação indevida e imprevisível.

Nesta senda, mesmo existindo esse grande amparo de prescrições legais para os contribuintes, a própria Carta Magna estabelece exceções no que diz respeito à incidência do princípio da anterioridade tributária, seja ela do exercício ou nonagesimal, como será exposto.

#### **4.1.3 EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE**

Como visto a partir da EC 42/2003 e o fortalecimento da anterioridade anual, em 2004 foi instituída a regra geral de aplicação cumulativa dos princípios da

anterioridade anual e nonagesimal, trazendo mais segurança aos contribuintes. Todavia, não são todos os tributos que se sujeitam a esta regra.

Em face do exposto o artigo 150, §1º, parte inicial, da Constituição Federal enumera as exceções ao princípio da anterioridade, depreende-se, portanto, que o princípio da anterioridade tributária não é absoluto comportando exceções.

Não se sujeitam tanto a anterioridade anual como a nonagesimal os impostos sobre importação (II) e exportação (IE), o imposto sobre operações fiscais (IOF), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o extraordinário de guerra (IEG), além do empréstimo compulsório para calamidade pública ou guerra externa (EC – Calamidade / Guerra).

Os tributos que se sujeitam apenas a anterioridade nonagesimal são a CIDE combustíveis e a base de cálculo do ICMS sobre combustíveis. Já para a anterioridade anual temos: i) a base de cálculo do imposto de renda, ii) e as fixações da base de cálculo do IPTU e do IPVA, pagos anualmente pelos contribuintes.

Percebe-se, que essa exceção é muito importante para os entes políticos, pois propiciam os meios necessários e indispensáveis na defesa contra situações extremas, conforme assevera José Francisco da Silva Neto (2004, p.134):

[...] situações excepcionais, que não poderiam aguardar por uma distância de tempo de até o ano seguinte, para sua força de vincular, como se dá em temas de comércio internacional (II e IE), de mercado financeiro (IOF) e da produção nacional (IPI), da mesma maneira que soaria irrazoável se supusesse que a guerra ou a calamidade pública fossem aguardar pelo ano seguinte, aqui para a arrecadação do Empréstimo Compulsório ou do IEG pertinente.

Ressalta-se que, caso o tributo seja minorado, ou traga benefícios ao contribuinte, tal lei não deverá observar o princípio da anterioridade, pois não trará prejuízo algum ao contribuinte, pelo contrário, restará caracterizado como um benefício.

Nessa esteira, concluímos que as hipóteses elencadas que excetua a anterioridade da lei tributária estão previstas na Constituição da República, fato este que impossibilita que uma lei complementar venha criar o rol de tributos que

não precisam obedecer ao princípio da anterioridade. Isto tem o objetivo de aumentar a segurança jurídica dos contribuintes, assunto pelo qual passaremos a analisar.

#### 4.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade está consignado no artigo 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988, que de modo geral estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e tal máxima representa a base de sustentação do Direito Tributário, conforme leciona CARRAZZA: “(...) A raiz de todo administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art.5º, II, da Constituição da República”.

Tal princípio serve de limitação ao poder exercido pelo Estado, estabelecendo a proteção aos arbítrios daquele que detêm o poder nas relações entre a administração pública e o cidadão.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2002):

O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis a satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária. (Machado, 2002)

Ainda que no referido artigo estejam consignados os direitos e deveres individuais e coletivos dos cidadãos, o legislador optou por ratificar a importante garantia do princípio da legalidade tributária no artigo 150, I, da Constituição Federal. Neste dispositivo está a vedação legal destinada a pessoas jurídicas de Direito Público na criação ou aumento de tributos sem lei anterior que autorize. Observe-se:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Bastos (1997) expressa que:

O princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional do que um direito individual, já que ele não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura, ao particular, a prerrogativa de repelir as injunções que lhe sejam impostas por uma ou outra via que não seja a lei. (Bastos, 1997)

O princípio da legalidade é a principal garantia para os cidadãos em relação a instituição e cobrança de tributos pelo Fisco, e sua inobservância resultará na inexigibilidade do tributo.

O respeito ao princípio da legalidade é constantemente provocado pelos contribuintes nos Tribunais pátrios que aplicam a garantia nas mais diversas situações que envolvem a atuação do Fisco na exigência de tributos. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – ITR – BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÃO DA ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE E RESERVA LEGAL – ISENÇÃO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA – LEI N. 9.393/96. 1. A Lei n. 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, preceitua que a área de reserva legal deve ser excluída do cômputo da área tributável do imóvel para fins de apuração do ITR devido (art. 10, § 1º, II, a). 2. Por sua vez, a Lei n. 11.428/2006 reafirma o benefício e reitera a exclusão da área de reserva legal de incidência da exação (art. 10, II, a e IV, b). 3. A relação jurídica tributária pauta-se pelo princípio da legalidade estrita, razão pela qual impõe-se ao julgador ater-se aos critérios estabelecidos em lei, não lhe sendo permitido qualquer interpretação extensiva para determinar a incidência ou afastamento de lei tributária isentiva. Recurso especial improvido.

(STJ - REsp: 998727 TO 2007/0249857-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 06/04/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 16/04/2010)

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. APELAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO DE CLASSE. COBRANÇA DE ANUIDADE. ANUIDADE DE 2011. FIXAÇÃO POR RESOLUÇÃO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, CAPUT E INC.I, CF). TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. APELAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL.

CONSELHO DE CLASSE. COBRANÇA DE ANUIDADE. ANUIDADE DE 2011. FIXAÇÃO POR RESOLUÇÃO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, CAPUT E INC.I, CF). - As anuidades cobradas por Conselho Profissional, por terem natureza tributária, devem ser fixadas e majoradas por lei, a teor do disposto no artigo 150, "caput" e inciso I, da Constituição Federal de 1988 - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 704.292/PR, fixou a seguinte tese sobre a matéria versada nos autos, conforme decisão de julgamento extraída do site daquela corte - De acordo com o paradigma, para o respeito do princípio da legalidade era essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação ou os critérios para encontrá-lo, de modo que a ausência desses parâmetros foi o fundamento do reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei 11.000/04, que delegava aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas o poder de fixar e majorar, sem balizas legais, o valor das anuidades - A citada Lei nº 6.994/82, tida por constitucional pelo STF, no entanto, foi revogada pela Lei nº 9.649/98, cujo artigo 58, § 4º, que dispunha que os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas e jurídicas, bem como preços de serviços e multas, que constituirão receitas próprias, considerando-se título executivo extrajudicial a certidão relativa aos créditos decorrentes, foi declarado inconstitucional pelo STF (ADI Nº 1.717-6). O fenômeno da reconstituição, ou seja, nova entrada em vigor de norma que havia sido revogada somente é possível mediante autorização do legislador, o que não ocorreu na espécie. De todo modo, a Lei 6.994/82 não consta como fundamento legal da CDA. Desse modo, indevida a exação em comento, que não tem supedâneo em lei vigente - O disposto na Lei nº 3.252/57, alterada pela Lei nº 8.662/93, Decreto nº 994/62 e Lei nº 8.383/91, não têm o condão de alterar tal entendimento pelos fundamentos expostos - Apelação desprovida.

(TRF-3 - Ap: 00046372920104036109 SP, Relator: JUIZ CONVOCADO FERREIRA DA ROCHA, Data de Julgamento: 07/03/2018, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/04/2018)

O ilustre professor Eduardo Sabbag (2017) chama atenção que a lei que institui um tributo deve conter os elementos obrigatórios do art. 97 do Código Tributário Nacional abaixo reproduzido:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º 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.

Sabbag leciona que o artigo supramencionado veicula a transcrição do quanto estabelecido no art. 5º da Constituição Federal, sinalizando a necessidade de composição de uma lista *numerus clausus* de prerrogativas reservadas exclusivamente a lei ou seja, a chamada estrita legalidade, sendo elas: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

Portanto, diante disto verifica-se que o princípio da legalidade é a mais importante garantia de proteção aos direitos individuais e coletivos, figurando, inclusive, como cláusula pétrea.

#### 4.3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O homem em uma perspectiva ampla necessita de segurança para poder conduzir e planejar sua vida sem o embaraço de sofrer consequências inesperadas pela atuação do Estado. Por isso, a segurança jurídica possui fundamental importância na compreensão de outras normas do sistema jurídico, como na revogação de isenções gerais. Além disso, está previsto no art. 5º, XXXVI da Constituição da República de 1988 e seu enunciado representa uma das mais respeitáveis garantias que o ordenamento jurídico oferece aos cidadãos.

É elemento nuclear do Estado de Direito e possui íntima ligação com o princípio da proteção à confiança exercida pelos cidadãos em relação à estabilidade das relações jurídicas. Deste modo, a previsibilidade, estabilidade e segurança são conceitos que justificam a existência do direito.

Na visão de Sainz de Bujanda (apud MAIOR BORGES, 2001, p. 79) o princípio de segurança jurídica exige que, uma vez reconhecida a isenção, não se produzam modificações arbitrárias no estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados.

Vejamos, a lição de Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p.37):

O princípio da proteção da confiança, na condição de elemento nuclear do Estado de Direito (além da sua íntima conexão com a própria segurança jurídica) impõe ao poder público – inclusive (mas não exclusivamente) como exigência da boa-fé nas relações com os particulares – o respeito pela confiança depositada pelos indivíduos em relação a uma certa estabilidade e continuidade da ordem jurídica como um todo e das relações jurídicas especificamente consideradas.

A vida em sociedade pressupõe a segurança jurídica, logo os atos condutas e procedimentos do Poder Público criam, na maioria das vezes, expectativas nos indivíduos que merecem ser respeitadas. Assim, o princípio da segurança jurídica e o princípio da proteção à confiança são instrumentos que visam guarnecer essas expectativas.

Nesse sentido, precisas são as colocações do professor Doutor da UFBA Fábio Periandro de Almeida Hirsch (2009), em artigo publicado sobre a resolução nº 04/2009 da câmara de ensino de graduação do conselho de ensino, pesquisa e extensão da UFBA:

Desse modo, por segurança jurídica devemos compreender a sensação e a garantia da estabilidade das relações jurídicas firmadas entre particulares e entre estes e o Poder Público.

Por sensação de estabilidade deve-se entender a crença firme que o cidadão não será surpreendido pelo Estado ou por outro cidadão ou mesmo entidade privada com um comportamento jurídico que subverta as justas expectativas apresentadas num determinado contexto.

Logo, é evidente a necessidade de segurança no âmbito das relações entre contribuinte e Estado, tendo em vista às necessidades ligadas ao planejamento econômico, fundamentais à saúde financeira do cidadão, parte mais fraca na relação jurídica tributária.

A CF (1988) traz em seu preâmbulo a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Este princípio determina que ao se buscar a interpretação de uma norma jurídica é necessário levar em conta, dentre possíveis interpretações aquela que melhor atende ao interesse coletivo e ao bem estar comum.

Ainda sobre este aspecto, pontifica Hely Lopes Meirelles (2008, em Direito Administrativo Brasileiro, 34ª edição, págs. 99/100):

O princípio da segurança jurídica é considerado como uma das vigas mestras da ordem jurídica, sendo, segundo J. J. Gomes Canotilho, um dos subprincípios básicos do próprio conceito do Estado de Direito. Para Almiro de Couto e Silva, um “dos temas mais fascinantes do Direito Público neste século é o crescimento da importância do princípio da segurança jurídica, entendido como princípio da boa-fé dos administrados ou da proteção da confiança. A ele está visceralmente ligada a exigência de maior estabilidade das situações jurídicas, mesmo daquelas que na origem apresentam vícios de ilegalidade. A segurança jurídica é geralmente caracterizada como uma das vigas mestras do Estado de Direito. É ela, ao lado da legalidade, um dos subprincípios integradores do próprio conceito do Estado de Direito.

Todavia, estes instrumentos concernentes à natureza objetiva da segurança jurídica têm-se mostrado insuficientes. Exemplo disso é a equiparação da isenção incondicionada como mero favor ou privilégio legal, como vêm decidindo os tribunais pátrios, pois a revogação deste instituto deve se sujeitar a requisitos importantes, como o princípio da segurança jurídica, da anterioridade e da proteção da confiança.

No Brasil a regra é de se pagar tributo, todavia existem algumas exceções, como a isenção, que por sua vez podem ser revogadas, estando sujeitas a requisitos próprios a depender de qual isenção foi concedida: geral ou específica. Por fim, a revogação da norma de isenção produz os mesmos efeitos da instituição de novo tributo ou majoração de um já existente. Afinal, o prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia da certeza do direito, sendo essencial à saúde financeira do indivíduo (e à saúde econômica do país) que haja um ambiente no qual se possa confiar nas promessas estabelecidas pelo Poder Público.

Além disso, a justificativa para a existência, na Constituição, do Princípio da Anterioridade específica, é a necessária observância do Princípio da Segurança Jurídica. Lembremos que integram a ideia de segurança jurídica as noções de certeza do direito e de previsibilidade da atuação estatal.

Resta claro, portanto, que a segurança jurídica encontra sua razão de ser para que de fato a justiça se concretize, e assim seja atingida a finalidade do Direito ou os próprios fundamentos e objetivos do Estado, pois concede aos indivíduos a garantia imprescindível ao desenvolvimento das relações entre particulares.

## **5 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NA REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO**

A tese para aplicação deste princípio sobre a revogação das isenções não é uníssona. Temos que a doutrina e a jurisprudência tardaram a alcançar um entendimento satisfatório. Em verdade, o fato é que o Supremo Tribunal Federal vinha proferindo decisões refratárias às teses doutrinárias e em prejuízo aos contribuintes, principais prejudicados nessa discussão.

Com efeito, o principal ponto a ser analisado diz respeito às decisões do Supremo Tribunal Federal, pois divergiam quanto à natureza das isenções, e se, no caso de revogação, seria necessária a agravação do ônus tributário para que o princípio pudesse ser aplicado, tendo sua eficácia garantida.

Por fim, com base na doutrina, e no informativo nº 757 do STF publicado em 16 de setembro de 2014, ficou consignado que na revogação de isenção deve haver o respeito à anterioridade do exercício e a noventena cumulado com a anterioridade anual.

### **5.1 REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE: ANÁLISE DOUTRINÁRIA.**

Dada à índole deste trabalho, fixamos o entendimento que a natureza das isenções tributárias pode ser gratuita ou onerosa. Desta feita, tratando das isenções gratuitas ou genéricas ressaltamos o seu caráter social, pois incentiva determinadas atividades, bem como ampara os mais necessitados e de menor poder aquisitivo na sociedade.

Estes fatores possuem relação direta com o princípio da capacidade contributiva, pois justifica a fragilidade dos mais vulneráveis na ocorrência de revogação de isenção, bem como fortalece o entendimento para respeito ao princípio da anterioridade.

Nessa esteira de inteligência resta-se claro que a revogação de isenção tributária equivale à majoração do tributo anteriormente isento e que acarreta aumento na carga tributária a ser suportada pelo contribuinte.

Tratando-se sobre o tema trazemos os ensinamentos do doutrinador Ricardo Lobo Torres (2009, p.315-316), à luz do art. 104, III, CTN:

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

Vale ressaltar que às isenções tributárias concedidas a prazo certo e sob determinadas condições é irrevogável, pois se integra ao estatuto do contribuinte (TORRES, 2009). Além disso, o entendimento doutrinário e jurisprudencial é consolidado ao atribuir direito adquirido para a fruição do benefício, não podendo uma lei posterior revogar a isenção e prejudicar o contribuinte, retirando-lhe seu direito líquido e certo, anteriormente concedido.

Desta forma, a doutrina dominante concorda que a revogação de norma concedente de isenção se equivale à edição de uma norma de incidência. A diferença seria apenas de técnica legislativa. Em razão disso, a maioria da doutrina defende que a revogação de isenção deve se submeter aos princípios constitucionais tributários.

Como observa Luciano Amaro (2014), se o fato estava fora do campo da incidência, porque, pura e simplesmente, não fora abrangido pela regra de incidência, ou porque, embora abrangido pelo gênero tributado, fora excepcionado da incidência por norma de isenção, tanto a edição de regra que o tributo como a revogação da norma que o isentava implica seu ingresso no rol dos fatos tributáveis.

Paulo de Barros Carvalho (2012) afirma que as leis que extinguem ou reduzem isenções só devem entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que forem publicados, bem como defende que a revogação de isenção deve observar a dicção do artigo 104, inciso III do CTN:

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

[...]

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

Portanto, a redução ou extinção da isenção deveria produzir seus efeitos somente no exercício financeiro seguinte, ou seja, devendo obediência ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal.

Do mesmo entendimento compartilha Hugo de Brito Machado (2010, p. 251):

A revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de tributo. Por isso deve ser observado o princípio da anterioridade da lei, assegurado pelo art. 150, inciso III, letra "b", da Constituição Federal (...) a irrevogabilidade da isenção passou a depender dos dois requisitos, isto é, de ser por prazo certo e em função de determinadas condições.

CARRAZZA (2009, p. 198) reforça a corrente doutrinária que adota tal teoria, senão vejamos:

Outra postura colocaria o contribuinte sob a guarda da insegurança, ensejando a instalação do império da surpresa nas relações entre ele e o Estado. Ao grado de interesses passageiros seria possível afugentar a lealdade da ação estatal, contrariando o regime de direito público e o próprio princípio republicano, que a anterioridade reafirma.

Por outro lado, em corrente minoritária, Luis Emygidio (2012) defende que a concessão de isenção não faz surgir uma obrigação tributária. A lei isentiva, portanto, suspende a eficácia da norma impositiva tributante. De tal forma, a revogação da lei isentiva gera, imediatamente, a eficácia da lei de incidência.

Os doutrinadores Alexandrino e Paulo (2007) não veem incompatibilidade entre o art. 104, III do CTN e a Súmula 615 do STF, pois o preceito traz uma regra de vigência, restrita aos impostos sobre o patrimônio e a renda, que não inclui o ICMS, ao passo que o princípio da anterioridade diz respeito à aplicação da lei que institua ou majore tributo, bastando, para que ela possa ser aplicada, que tenha sido publicada no ano anterior.

Para a doutrina clássica a lei tributária contém uma norma impositiva se a situação abstrata prevista vier a ocorrer, e a lei que concede isenção contém norma que suspende a eficácia da norma tributante. Assim, se a lei isencional vier a ser revogada, a lei de incidência readquire a sua eficácia.

AMARO, (2014) refuta os fundamentos da doutrina minoritária e da jurisprudência do STF, para ele ambas partem de premissas equivocadas e que mesmo na hipótese de serem assumidas como corretas, não levariam às conclusões que foram firmadas. Isso porque, mesmo que se admita a consagração pelo CTN do conceito de isenção como dispensa de tributo devido, ainda assim o Código não teria propiciado oblíquo desrespeito ao princípio da anterioridade.

Portanto, poucos são os doutrinadores os quais opinam acerca de que a revogação da isenção não deverá observar o princípio na anterioridade tributária, sendo majoritária a corrente que defende a aplicação do princípio, como forma de evitar uma “surpresa desagradável” ao contribuinte.

## 5.2 REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE: ANÁLISE DO INFORMATIVO Nº 757 DO STF

Conforme exposto, podemos compreender que o instituto da isenção tem sido objeto de muitas construções doutrinárias que se propuseram a relatar a figura em diversos aspectos. Em razão disso, não seria diferente a visão dos magistrados da Suprema Corte.

Analisando alguns julgados identifica-se que existe divergência nos votos dos ministros, a depender da turma que analise a matéria. Imperioso destacar que até o ano de 2014, conforme precedente da segunda turma a Suprema Corte vinha

decidindo que a revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica, pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, assim não estaria adstrita à observância das regras de anterioridade tributária.

Ressalta-se que a segunda turma do Supremo Tribunal Federal no voto proferido pelo ministro Carlos Veloso Velloso no RE 204.062 julgado em 1996 formulou o entendimento de que na revogação de isenção não se equipara a criação ou a majoração de tributo, sendo apenas a dispensa legal do pagamento de exação já existente, de forma que o tributo volta a ser imediatamente exigível, não sendo aplicável o princípio da anterioridade. Assim, percebemos a defasagem temporal deste Recurso Extraordinário, julgado em 1996, pois não deixou claro em quais espécies tributárias deveria ser aplicada.

Por fim, restou-se claro o apego à literalidade do texto constitucional pela segunda turma, ou seja, somente é objeto da postergação da eficácia a lei que criar ou majorar tributo existente.

Todavia, para a surpresa da doutrina majoritária foi publicado em 16 de setembro de 2014 o informativo do STF nº757, no qual trazia notas sobre o julgamento do RE 564225 AgR/RS em que a primeira turma analisou novamente o assunto e mudou seu entendimento, afirmando que o ato normativo que revoga um benefício fiscal anteriormente concedido, configura aumento indireto do tributo e, portanto está sujeito ao princípio da anterioridade tributária.

Deste modo, a primeira turma publicou informativo nº 757, precedente do RE 564.225, registrando:

ICMS: revogação de benefício fiscal e princípio da anterioridade tributária:

Configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal anteriormente concedido. Com base nessa orientação, a 1ª Turma, por maioria, manteve decisão do Ministro Marco Aurélio (relator), que negara seguimento a recurso extraordinário, por entender que o acórdão impugnado estaria em consonância com o precedente firmado na ADI 2.325 MC/DF (DJU de 6.10.2006). Na espécie, o tribunal “a quo” afastara a aplicação — para o ano em que publicados — de decretos estaduais que teriam reduzido benefício de diminuição de base de cálculo do ICMS, sob o fundamento de ofensa ao princípio da anterioridade tributária. A Turma afirmou que os mencionados atos normativos teriam reduzido benefício fiscal vigente e, em consequência, aumentado indiretamente o aludido imposto, o que atrairia a aplicação do princípio da anterioridade. Frisou que a concepção mais adequada de anterioridade seria aquela que

afetasse o conteúdo teleológico da garantia. Ponderou que o mencionado princípio visaria garantir que o contribuinte não fosse surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propiciaria um direito implícito e inafastável ao planejamento. Asseverou que o prévio conhecimento da carga tributária teria como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Ressaltou, por fim, que toda alteração do critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo. Vencidos os Ministros Dias Toffoli e Rosa Weber, que proviam o agravo regimental. Após aduzirem que benefícios fiscais de redução de base de cálculo se caracterizariam como isenção parcial, pontuavam que, de acordo com a jurisprudência do STF, não haveria que se confundir instituição ou aumento de tributos com revogação de isenções fiscais, uma vez que, neste caso, a exação já existiria e persistiria, embora com a dispensa legal de pagamento.

AgR/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014. (RE-564225)

Por sua vez, com a orientação da Constituição Federal acerca do dever de observância ao princípio da anterioridade geral e nonagesimal nas revogações de isenções de tributos, agora concretizada no entendimento do STF, por ocasião do julgamento do RE nº 564.225 AgR, Primeira Turma, o Ministro Marco Aurélio, Relator, publicado no DJE de 18/11/2014, com a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

(STF - RE: 564225 RS, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 02/09/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)

O Relator Ministro Marco Aurélio brilhantemente posicionou-se acerca da aplicação do princípio da anterioridade – do exercício e nonagesimal – aos aumentos indiretos do imposto através da revogação da isenção:

Continuo convencido de que as duas espécies de anterioridade – a anterioridade alusiva ao exercício e a nonagesimal – visam evitar que o contribuinte seja surpreendido. Se, de uma hora para outra, modifica-se o valor do tributo, muito embora essa modificação decorra de cassação de benefício tributário, há surpresa. Por isso, entendo que, buscando o objetivo maior do Texto Constitucional, é observável a anterioridade.

Em seu voto, o Ministro Luís Roberto Barroso acompanhou o relator, destacando o conteúdo teleológico da garantia, nos seguintes termos:

A ocasião é oportuna para revisitar a jurisprudência da Corte, que foi muito bem retratada pela divergência. A concepção de anterioridade que me parece mais adequada é aquela afeta ao conteúdo teleológico da garantia. O princípio busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal ao não permitir que o contribuinte seja surpreendido com um aumento súbito do encargo, confirmando o direito inafastável ao planejamento de suas finanças. O prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia da certeza do direito. Deve ser entendida como majoração do tributo toda alteração ocorrida nos critérios quantitativos do consequente da regra-matriz de incidência. Sob tal perspectiva, um aumento de alíquota ou uma redução de benefício relacionada a base econômica apontam para o mesmo resultado: agravamento do encargo. O que não é a diminuição da redução da base de cálculo senão seu próprio aumento com relação à situação anterior. A proteção ao contribuinte remonta à origem do próprio constitucionalismo, quando passou a constar da Carta ao Rei João Sem-Terra que o povo é quem determina a medida do seu esforço. As garantias contra o poder de tributar evoluem e hoje o povo tem o poder de decidir e o direito de se preparar. Pedindo vênias à divergência, acompanho o Eminentíssimo relator para negar provimento ao recurso.

Em síntese, o Estado da Bahia insurgiu-se contra acórdão por meio do qual o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul afastou a aplicação dos Decretos estaduais nº 39.596 e nº 39.697, ambos de 1999, que promoveram a majoração da base de cálculo do ICMS devido por prestadores de serviços de televisão por assinatura, para o ano de publicação, assentada a possibilidade de surtirem efeitos, em razão do princípio da anterioridade tributária, apenas a partir de 1º de janeiro de 2000. Os atos infralegais implicaram aumento indireto do imposto, porquanto revelaram redução de benefício fiscal vigente, devendo ser observado, também nesses casos, o princípio da anterioridade. Essa foi a óptica adotada pelo Supremo no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de relatoria do Ministro Marco Aurélio.

Com efeito, embora o STF viesse aplicando o entendimento clássico e consequentemente dando efeito imediato a revogação de isenção, o entendimento

da segunda corrente, mais moderna, ganhou cada vez mais força e adeptos. Por ser mais vantajoso para os contribuintes, pois não se veriam surpreendidos com a cobrança ainda no mesmo exercício por conta da norma isentiva que fora revogada.

Contudo, restou-se claro que o novel entendimento da primeira turma decidiu de forma inovadora seguindo a doutrina moderna afirmando que configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal anteriormente concedido.

O Tribunal frisou que “a concepção mais adequada de anterioridade seria aquela que afetasse o conteúdo teleológico da garantia. Ponderou que o mencionado princípio visaria garantir que o contribuinte não fosse surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propiciaria um direito implícito e inafastável ao planejamento. Asseverou que o prévio conhecimento da carga tributária teria como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito. Ressaltou, por fim, que toda alteração do critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo.”

No entanto, não se pode desconhecer que a revogação de isenção significa aumento da carga tributária. Não importa saber se o tributo existe ou não. Em verdade o mais importante é saber se ele é cobrado ou não. Se não é cobrado, por conta de isenção e volta a ser, há manifesta majoração de carga tributária sem prévio conhecimento do sujeito passivo.

É necessário que o contribuinte possa planejar sua atividade econômica e, a menos que conheça de forma prévia o real custo tributário dessas atividades, qualquer planejamento não passará de um exercício de adivinhação.

Desta via, conforme o informativo do STF e a teoria da corrente moderna 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.

Entretanto, mesmo após o novo posicionamento do STF, ainda verifica-se a aplicação da teoria clássica em relação a revogação de isenção. Neste sentido foi

o julgamento da Apelação Cível no 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao consignar que revogação de isenção tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. Vejamos:

APELAÇÃO CÍVEL - Ação de repetição de indébito - Município de São Carlos - ITBI - Unidade habitacional financiada pelo "Programa Minha Casa Minha Vida" - Isenção que passou a ser restrita aos imóveis localizados em Áreas Especiais de Interesse Social (AEIS) e Empreendimentos Habitacionais de Interesse Social (EHIS) por força da Lei nº 16.799/13 que alterou o art. 3º, inciso V da Lei nº 10.086/89 – Nova Lei Municipal que não criou nem aumentou o tributo - Imóvel do autor que não se encontra localizado nas áreas especificadas na legislação municipal – Revogação de Isenção tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal - Precedentes do STF - Sentença mantida - Recurso não provido.

(TJ-SP - APL: 10038287920168260566 SP 1003828-79.2016.8.26.0566, Relator: Raul De Felice, Data de Julgamento: 09/03/2017, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 17/03/2017)

Por outro lado, verifica-se diversos julgados após a publicação do informativo, nos quais é possível notar a aplicação da teoria moderna, como no recente julgado do Agravo interno em Mandado de Segurança publicado em 30 de outubro de 2018, pela primeira turma do TRF 3, no qual o Agravante se insurgiu contra decisão monocrática que negou provimento a recurso que contrariou precedente do STF.

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REVOGAÇÃO ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE OBERVAR O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. AGRAVO INTERNO NEGADO.

(TRF-3 - ApReeNec: 00054311720094036002 MS, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL VALDECI DOS SANTOS, Data de Julgamento: 16/10/2018, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:30/10/2018)

Dessa maneira, mesmo a revogação de uma isenção de tributo não citada no art. 104 obedece ao princípio da anterioridade desde que o tributo esteja sujeito ao princípio.

Por fim, esse lapso temporal de espera objetiva evitar a surpresa do contribuinte, reforçando, portanto, a segurança e a previsibilidade. Assim, o princípio da não surpresa deve ser imposto em todos os casos de revogação de isenção corroborando para o respeito ao princípio da anterioridade tributária.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, conclui-se que existem diversos entendimentos doutrinários acerca do assunto tornando o instituto como de conceituação polêmica. Entretanto a maior parte dos autores é solidária à ideia de que o princípio da anterioridade deve incidir sobre as revogações de isenções, aguardando, ao menos, o transcurso de noventa dias ou noventa.

Seja a anterioridade do exercício financeiro, que evita a cobrança dos tributos ainda durante o exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou majorou, quanto à anterioridade nonagesimal, que restringe a cobrança de tributos antes do decurso do prazo de noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou majorou, o princípio da anterioridade fundamenta-se no cuidado de não surpreender o contribuinte isento com a exigência de um tributo sem o lapso temporal mínimo para que este possa organizar suas finanças para o pagamento do tributo pelo qual não se esperava – é o chamado princípio da não surpresa - que por sua vez, está interligado com o princípio da segurança jurídica e princípio da legalidade.

Diante do entendimento por muito tempo adotado pelo Supremo Tribunal Federal quanto à desnecessidade da aplicação do princípio mencionado a lei que revoga isenção tributária, as consequências da revogação atuam de imediato, fazendo com que a tributação tornasse a incidir sobre o contribuinte. Tratava-se de uma visão mais vantajosa ao fisco, e em desfavor do contribuinte.

Entretanto, com o advento do recente entendimento do Supremo Tribunal Federal neste sentido, conforme informativo nº 757, precedente do RE 564.225, em setembro de 2014, em nova análise sobre o tema e seguindo a doutrina moderna restou consignado que configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica revogação de benefício fiscal anteriormente concedido.

Apesar do importante posicionamento do STF sobre o tema, ainda nos deparamos com decisões contrárias ao precedente, contrastando com a doutrina majoritária e a própria Constituição Federal.

A discussão em relação à aplicação do princípio da anterioridade decorre principalmente de qual teoria da isenção tributária foi adotada. De um lado, a teoria clássica a qual sustenta ser a isenção uma mera dispensa legal do pagamento de tributo, considerando a ocorrência à obrigação tributária. Do outro, a teoria contemporânea, sustentando que a lei isentiva impede a ocorrência do fato gerador, de modo que a revogação da lei isentiva incondicionada se equivale à revogação de lei impositiva, criando ou majorando os tributos.

Por ser considerado um direito garantido ao contribuinte pela Constituição Federal de 1988, pela chamada segurança jurídica e pelo princípio constitucional da legalidade, é abertamente mais justo que seja adotado da corrente contemporânea. Sobretudo em consideração ao caráter atribuído a Carta Magna de 1988, que destaca o interesse na justiça social e na proteção à garantia dos direitos individuais e coletivos.

Se o contribuinte encontra-se isento de pagar determinado tributo, certamente estará aplicando as verbas economizadas em outra operação. Quando ocorre a revogação da isenção anteriormente concedida, nada parece ser mais justo e razoável que a carência mínima de noventa dias para o então beneficiado se planejar para que torne a pagar o referido tributo.

Não resta dúvida que é mais adequado aos valores previstos na Carta Magna, o entendimento da observância à anterioridade tributária ao que concerne a revogação das isenções, evitando uma surpresa que agrave o ônus do contribuinte, objetivo principal do princípio, e disponibilizando-o um prazo mínimo para programar-se possibilitando, novamente, a exação tributária, de forma que possa suportar, sem grandes prejuízos, o ônus trazido pelo tributo.

Negar ao contribuinte a possibilidade de planejar sua atividade econômica pode ter repercussões negativas tanto na vida privada quanto a sociedade como um todo.

Destarte, ponderando os fundamentos apresentados pela novel corrente e o Informativo nº 757 do STF, conclui-se que a adoção da teoria moderna foi a mais adequada por estender aos beneficiários das isenções incondicionadas a aplicação do princípio da anterioridade, que é um direito fundamental, além de representar justiça fiscal, pois, num país onde a carga tributária é uma das maiores do planeta,

no confronto entre a vontade do contribuinte em ver diminuída esta carga e a ânsia do Estado em maximizar a arrecadação de tributos, conduziria a uma maior segurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília DF: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 03 out. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Legislação Federal. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 03 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**. ADI 286 - Ação Direta de Inconstitucionalidade. Requerente: Governador do Estado de Rondônia. Intimado: Assembléia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Brasília. DF, 22 de maio de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1500094>>. Acesso em 07/12/2018.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**. RE 204062 – Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília. DF, 27 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1648083>>. Acesso em 07/12/2018.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**. RE 99430 – Recurso Extraordinário. Relator: Ministro Soares Muñoz. Brasília. DF, 01 de março de 1983. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE\(99430%20.NUME.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RE(99430%20.NUME.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em 07/12/2018.

\_\_\_\_\_. **Tribunal Regional Federal 5ª**. Apelação nº 468268/CE. Apelante: Município de Fortaleza - CE. Apelado: ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Relator: Des. Federal José Baptista de Almeida Filho. Recife, 01 de dezembro 2009. Disponível em: <<http://trf-5.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8388475/apelacao-civel-ac-468268-ce-0012473-7920064058100/inteiro-teor-15242118>>. Acesso em: 03 out. 2018.

\_\_\_\_\_, Amílcar de Araújo Falcão Aliomar. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, 1º ed, Rio de Janeiro: Financeiras, 1964, p.132.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

<<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo757.htm>>. Acesso em: 29 março. 2019.

<<https://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/439929433/apelacao-apl-10038287920168260566-sp-1003828-7920168260566?ref=serp>>. Acesso em: 29 mar. 2019.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Silva, Virgílio Afonso da (trad). 5. ed. Alemã. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista de Direito Tributário, São Paulo: 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Amílcar de Araújo Falcão Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 186.

BECKER, Alfredo Augusto, 1928-1986. **Teoria Geral do Direito Tributário** / Alfredo Augusto Becker . 5ª. ed – São Paulo: Noeses, 2010. 759p.

BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ**. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www1.fazenda.gov.br/confaz/ConvênioICMS38/2001>>. Acesso em 07/12/2018.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo Maleiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paula de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 307.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DE SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**, ed. pós., São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 97.

DONATO GIANNINI, Achille, **I concetti fondamentali del diritto tributario**. Torino, Torinese, 1956.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições especiais: natureza e regime jurídico**. In Santi, Eurico Marcos Diniz (coord.). **Curso de especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1152.

Geraldo Ataliba, **República e Constituição**, 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2011, pp. 34-35.

GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA. **Secretaria da Fazenda**. Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012. Salvador, BA. Disponível em:

<[http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas\\_complementares/decretos/decreto\\_2012\\_13780\\_ricms\\_texto.pdf](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/normas_complementares/decretos/decreto_2012_13780_ricms_texto.pdf)>. Acesso em 07/12/2018.

GUASTI, Rogério Wanderley. A revogação das isenções tributárias e a não-surpresa constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 86, p. 261, 2009.

Hirsch, Fábio Periandro de Almeida. **Segurança Jurídica, confiança legítima no Estado e proteção dos direitos fundamentais brasileiros: estudo de caso sobre a resolução nº 04/2009 da câmara de ensino de graduação do conselho de ensino, pesquisa e extensão da Universidade Federal da Bahia**. Artigo, Salvador - BA, 2009.

LENZA. Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. 2ª Ed. Niterói, RJ: Impetus, 2010, p. 310.

MACHADO, Hugo de Brito, **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989, p. 96.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2002, p. 40.

MAIOR BORGES, José Souto. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 99-100.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p.787.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões**. São Paulo: Max Limonad, 1964.

PAULO, Vicente & ALEXANDRINO, Marcelo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed., Niterói-RJ: Impetus, 2007, p. 110-111.

PEREIRA, Ivone Rotta. **A tributação na história do Brasil**. São Paulo: Moderna, 1.999).

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 5ª. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

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

SARLET, Ingo Wolfgang. **Algumas notas em torno da proibição de retrocesso na esfera dos direitos fundamentais sociais**. In: *Direito & Justiça: revista da Faculdade de direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul*, v. 32, n. 1, junho 2006, p. 37.

SILVA NETO, José Francisco da. **Apontamentos de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p.134.

STF - RE: 564225 RS, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 02/09/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014. Disponível em:

<<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342169/agreg-no-recurso-extraordinario-re-564225-rs-stf/inteiro-teor-159437396?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 22/01/2019.

TJ-SC - AC: 20120592108 SC 2012.059210-8 (Acórdão), Relator: Júlio César Knoll, Data de Julgamento: 02/07/2014, Quarta Câmara de Direito Público Julgado. Disponível em: <<http://tj-sc.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25192819/apelacao-civel-ac-20120592108-sc-2012059210-8-acordao-tjsc>>. Acesso em: 03/12/2018.

TJ-SP - AI: 990104355842 SP, Relator: Donegá Morandini, Data de Julgamento: 19/10/2010, 3ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 03/11/2010. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17180222/agravo-de-instrumento-ai-990104355842-sp>>. Acesso em: 27/12/2018.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFD FE, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, mar./ago. 2012. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=80426>>. Acesso em: 29 mar. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.17