

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Maurício Dalri Timm do Valle¹

Sumário: 1. Os Princípios da Anterioridade Genérica e da Anterioridade Nonagesimal. 2. O Princípio da Anterioridade Posterga a Eficácia – Incidência – da Lei. 3. Aplicabilidade do Princípio da Anterioridade à Instituição e à Majoração do Tributo: análise das hipóteses: 3.1 Revogação ou Extinção de Isenções; 3.2 Elevação de Alíquotas por meio de Decreto (Art. 153, § 1º, Constituição Federal de 1988); 3.3 Diminuição para o Prazo de Pagamento do Tributo. 4. Conclusões

Resumo: O presente artigo tem por escopo tratar do Princípio da Anterioridade tributária, tanto em sua feição genérica quanto na nonagesimal. Será analisado o conteúdo do princípio, que posterga a eficácia da lei, bem como os tributos que lhe devem observância e aqueles que a ele não se submetem. Analisar-se-á, ainda, a aplicação do princípio aos casos de instituição, majoração dos tributos, reduções ou revogações de isenções, ele-

¹ Mestre e Doutorando em Direito do Estado – Direito Tributário – pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharel em Direito pela UFPR. Professor de Direito Tributário e de Direito Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Professor-Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Associado da Associação Brasileira de Filosofia do Direito e Sociologia do Direito - ABRAFI. Membro do Grupo de Pesquisa em "Fundamentos do Direito" do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPR. Orientador Co-lider do Projeto de Pesquisa e de Iniciação Científica "Questões controversas de tributação das empresas: constituição, crítica e sustentabilidade", liderado pelo Professor Doutor José Roberto Vieira, desenvolvido e implementado pelo Grupo de Pesquisa "Atividade Empresarial e Tributação", do Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA. Autor do livro *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*, no prelo, de artigos científicos e de traduções de obras e artigos de filosofia analítica. Advogado e consultor tributário.

vação das alíquotas por meio de decreto, nos termos do art. 153, § 1º, da Constituição Federal e, por fim, redução do prazo para pagamento do tributo.

Palavras-chave: Princípio da Anterioridade Genérica e Nonagesimal – Postergação da Eficácia – Instituição e majoração do tributo

THE PRINCIPLE OF TAX ANTERIORITY

Abstract: The purpose of this paper is to discuss the principle of tax anteriority, both in general and in its 90-day rule. It will analyze the content of the principle, the postponing effectiveness of the law in question, as well as the taxes that it should apply to and those which do not submit to them. It will also analyze the application of the principle in cases of tax institution, the increase of taxes, reductions or withdrawals of exemptions, increased rates by decree, in accordance with article 153, § 1 of the Federal Constitution and, finally, reduce the payment period of the tax.

Keywords: Principle of Generic and 90-Day Anteriority - Postponement of Effectiveness - Establishment and Increase of Tax²

1. OS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE GENÉRICA E DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

² Pelas traduções para o inglês, agradeço a SHAILAN HARSADBHAI PATEL, Bacharel em Psicologia pela York University e Acadêmico de Direito do Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA.



Princípio da Anterioridade veio em substituição ao Princípio da Anualidade. Este último exigia a “...*prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributos*”.³ O seu surgimento, no direito positivo brasileiro, deu-se com a Emenda nº 1, de 1969, à Constituição de 1967, mais especificamente em seu artigo 153, § 29.⁴

O Princípio da Anterioridade genérica faz parte do Texto Constitucional atual desde o seu nascimento. É garantia do contribuinte prescrita pelo artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988. Ele prescreve ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos “*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”. É importante esclarecer que o sentido no qual foi empregado o vocábulo “cobrado” é o mesmo de “exigido”, até mesmo porque a interpretação literal abre margem à absurda conclusão de que o retardamento da cobrança atenderia à prescrição constitucional.⁵ Com relação ao exer-

³ RICARDO LOBO TÔRRES. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 557.

⁴ CARLOS MÁRIO VELLOSO. O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 31, jan./mar. 1985, p. 112.

⁵ Nesse sentido, vide, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 188-189. No sentido de que a expressão refere-se à incidência da norma, vide CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON: “...a expressão *cobrar* é direcionada, decisivamente, à norma geral e abstrata, condicionando que sua incidência não alcance o fato ocorrido *antes* (*anterioridade*) do término do lapso temporal previsto na Carta Magna, prazo, este, cujo termo a *quo* é a data da publicação da lei e o termo *ad quem* é o nonagésimo dia ou o último instante do último dia do exercício civil da publicação da norma, o que vier depois, combinado, claro, com o princípio da anterioridade anual” – O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI. In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (coord.). *IPI: questões fundamentais*. São Paulo : MP Editora, 2008, p. 326. Sobre a impossibilidade de ler o termo “cobrado” como meramente “arrecadado”, vide LUCIANO AMARO, Irretroatividade e anterioridade da lei tributária. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTARIO, 1., 1998, Vitoria. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes*

cício financeiro, lembre-se que, no Brasil, ele coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro, conforme prevê o artigo 34, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.

A publicação à qual se refere o dispositivo citado é a publicação efetiva da lei. Não basta, por exemplo, a publicação da lei, no Diário Oficial do dia 05, para que todos dela tomem ciência, se o Diário Oficial circular apenas no dia 10. É evidente que o termo inicial da contagem não será o dia da publicação, e sim o da efetiva circulação, com a qual se presume a ciência da nova lei por parte dos contribuintes.⁶

O texto original do § 1º desse artigo prescrevia que essa vedação não se aplicava a uma série de tributos, os que constituíam exceção à anterioridade genérica. Eram eles os previstos nos artigos 148, I (o Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência - EC); 153, I (Imposto de Importação - II); 153, II (Imposto de Exportação - IE); 153, IV (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI); 153, V (Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF); e artigo 154, II (Imposto Extraordinário de Guerra - IEG).

Este rol é *taxativo*, não podendo ser ampliado sequer por emenda constitucional. E isso por uma razão relativamente simples. O Princípio da Anterioridade Genérica é garantia

nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 580-581.

⁶ Essa exigência ensejou situações, no mínimo esdrúxulas, como a da encenação filmada da compra de um *Diário Oficial*, datado de 31 de dezembro, às 22 horas da chuvosa noite dessa mesma data em Brasília. Tudo com o escopo de conferir a característica de publicada a uma lei que majorou um tributo. Seria cômico se não fosse trágico. Demonstração inquestionável de imoralidade pública e de subestimação da inteligência dos contribuintes. Sobre o episódio, vide ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas, *Revista direito tributário*, São Paulo: Malheiros, n.92, 2004, p. 79-80.

constitucional assegurada ao contribuinte, por expressa previsão do “*caput*” do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. E, em sendo assim, qualquer proposta de emenda constitucional que seja *tendente a aboli-la* sequer será objeto de deliberação, nos termos do artigo 60, § 4º, IV, do Texto Maior. E não há dúvida de que uma eventual ampliação do rol de tributos excepcionados à observância da Anterioridade Genérica será uma forma de diminuí-la ou, como quer o Texto Constitucional, *tendente a aboli-la*.⁷

A justificativa para a existência, na Constituição, do Princípio da Anterioridade Genérica, 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.⁸ Assim, o Princípio da Anterioridade Genérica é uma das formas de implementar e garantir a Segurança Jurídica.⁹

⁷ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 200; EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 91

⁸ Sobre nossa visão acerca da Segurança Jurídica, ver MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, *Segurança jurídica em matéria tributária: breves noções acerca dos Princípios da Tripartição das Funções, da Legalidade, da Anterioridade e da Irretroatividade*. *Direito empresarial: temas atuais*. Curitiba, 2010, p. 9-18.

⁹ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 113; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 176; SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2006, p. 214, 254-256; *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*. Rio de Janeiro : Forense, 2006, p. 270-273; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 189; O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas, *Revista direito tributário*, São Paulo: Malheiros, n.92, 2004, p. 78-79; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1991, p. 58-59; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 126-127; FRANCISCO PINTO RABELLO FILHO, *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo : RT, 2002, p. 102-104; EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, Princípio da anterioridade: uma proposta para a sua interpretação. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 83, ago. 2002, p. 29-30;

Entretanto, a previsão da Anterioridade Genérica não mais assegurava plenamente a previsibilidade para a qual foi concebida. Como mencionado, era de certa forma corrente publicarem-se leis no apagar das luzes do ano, lá pelo dia 30 ou 31 de dezembro. Nesses casos, mesmo respeitando-se formalmente o Princípio da Anterioridade Genérica, as leis irradiariam efeitos dentro de um ou dois dias, aptas a incidir sobre os fatos que em seguida viessem a ocorrer. A previsibilidade buscada pelo princípio esvaia-se.

Diante disso, o legislador constitucional, no exercício da competência reformadora, por meio da Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, inseriu, no inciso III do artigo 150 da Carta Magna, a alínea “c”, a qual prescreve ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos “*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*”

Essa Emenda Constitucional estendeu a determinados impostos a anterioridade prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, para as contribuições sociais para a seguridade social. Assim, para que a lei que institua ou aumente tributos incida sobre os fatos que ocorrerão no primeiro dia

TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, v.65, fev. 2001, p. 124-125; FABIANA DEL PADRE TOMÉ, *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 133-135; TÁCIO LACERDA GAMA, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 150; HUMBERTO ÁVILA, *Sistema constitucional tributário*, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 154-157; ALBERTO XAVIER, Sujeição dos atos do poder executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.147, p.9-15, dez. 2007, p. 12; JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 197; e LEANDRO PAULSEN, *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2006, p. 144-145.

do exercício financeiro seguinte, deverá ser publicada até o dia 02 de outubro do ano corrente.

Entretanto, antes mesmo de a Emenda Constitucional nº 42/2003 ser editada, havia quem defendesse com base numa interpretação conjunta do artigo 150, III, *b*, com o artigo 195, § 6º, ambos da Constituição Federal de 1988, a necessária observância, não de noventa, mas de noventa e um dias após a publicação da lei, pois, caso assim não fosse, a regra de exceção seria mais eficaz que a regra geral.¹⁰

Essa mesma Emenda inseriu uma segunda parte no § 1º do artigo 150. Nele, estão elencados os impostos aos quais não se aplica a Anterioridade Nonagesimal. Sua prescrição é a de que “...a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”. Além do Empréstimo Compulsório (EC), do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do IOF e do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), que integram também o rol dos tributos excepcionados à observância da Anterioridade Genérica, foram incluídos, no rol das exceções à Anterioridade Nonagesimal, o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR) e a fixação das bases de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Percebemos que a reforma constitucional não excepcionou o IPI da Anterioridade Nonagesimal, como o fez com o II, IE, IR e IOF. Assim, mesmo sendo exceção à Anterioridade Genérica, a lei que instituir ou majorar o IPI terá o início de sua

¹⁰ EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: RT, 2002, p. 96-99; Princípio da anterioridade: uma proposta para a sua interpretação. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 83, ago. 2002, p. 30-33; *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 84-85; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 195-197.

eficácia sobrestado em noventa dias, o que é algo inédito.¹¹

A razão de ser desse específico tratamento é que “...o grau de urgência das políticas econômicas prosseguidas através deste tributo se situa a meio caminho entre a estabilidade e a imediatidade, não devendo aguardar o início do exercício financeiro seguinte, mas também não devendo deixar de oferecer ao contribuinte um período razoável de adaptação”.¹²

2. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE POSTERGA A EFICÁCIA – INCIDÊNCIA – DA LEI

Falamos que o Princípio da Anterioridade determina a postergação da eficácia da lei que instituir ou majorar o tributo. Entretanto, esse posicionamento não é unânime. Mesmo sendo majoritária a corrente que liga o Princípio da Anterioridade à eficácia ou incidência da lei.¹³ Há, entretanto, quem dela dis-

¹¹ Parece-nos que, pelo fato de o constituinte derivado ter estendido, nos casos do II, IE e IOF, a exceção da Anterioridade Genérica à Anterioridade Nonagesimal, que houve quem não se apercebesse e incluisse, no rol das exceções a esta última, também o IPI, o que, da leitura da segunda parte do § 1º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, verificamos não ser verdade. Incluindo o IPI no rol das exceções ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal, vide ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, *IPI: aspectos práticos e teóricos*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 99-100. Sobre a inovação relativa à submissão apenas à Anterioridade Genérica, vide CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON, O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI. In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (coord.). *IPI: questões fundamentais*. São Paulo : MP Editora, 2008, p. 324. Além disso, há quem defenda expressamente que o IPI não é exceção ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal, como por exemplo, RICARDO LOBO TORRES cuja opinião é a de que “...a noventena não terá cabimento no caso do IPI, que, não se vinculando à anterioridade, não pode ficar preso à sua especificação” - *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 562-563.

¹² ALBERTO XAVIER. Sujeição dos atos do poder executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.147, p.9-15, dez. 2007, p. 11.

¹³ TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, v.65, fev. 2001, p. 129; MISABEL ABREU MACHADO DERZI, Nota in BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 104; R. A. CAR-

corde, aludindo à postergação da aplicação da lei.¹⁴ Há quem o relacione à vigência da lei. A lei somente teria força para regular condutas após o período da *vacatio legis* especial, estabelecido pelos Princípios da Anterioridade Genérica e Nonagesimal, que será, nos casos dos tributos que se sujeitem a ambas, a data mais distante a contar da data da publicação da lei, levando-se em consideração a data do primeiro dia do exercício financeiro seguinte e a data após o cômputo dos noventa dias.¹⁵ Integram essa corrente PAULO DE BARROS CARVALHO – que, de forma enfática, afirma que a *anterioridade* “*Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência*” –, dentre outros.¹⁶

Filiamo-nos à corrente que considera a Anterioridade

RAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 186-187 e 190-191; O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas, *Revista direito tributário*, São Paulo: Malheiros, n.92, 2004, p. 78; PAULO AYRES BARRETO, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 130; FRANCISCO PINTO RABELLO FILHO, *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo : RT, 2002, p. 111; e JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 197-198;

¹⁴ LUCIANO AMARO. *Direito tributário brasileiro*. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 120-121.

¹⁵ No sentido de que se trata de um problema de *vacatio legis*, vide JOSÉ ALFREDO BORGES, O princípio da anterioridade em matéria tributária. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Malheiros, v.23-24, jan./jun. de 1983, p. 280.

¹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 290. No mesmo sentido, vide *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 175; LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES, *COFINS: contribuição social sobre o faturamento: L.C. 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 83; CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON, O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI. In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (coord.). *IPI: questões fundamentais*. São Paulo : MP Editora, 2008, p. 327; ALBERTO. XAVIER, Sujeição dos atos do poder executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.147, p.9-15, dez. 2007, p. 10; e MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 93.

uma questão relativa à incidência da norma.¹⁷ Firmada essa premissa, cabe analisarmos em que consiste instituir ou majorar um tributo.

3. APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE À INSTITUIÇÃO E À MAJORAÇÃO DO TRIBUTO: ANÁLISE DAS HIPÓTESES

Instituir tributo é tarefa exclusiva do Poder Legislativo e consiste em desenhar todos os contornos da regra-matriz de incidência tributária, estabelecendo seus critérios material, temporal e espacial, bem como as determinações do consequente normativo, ou seja, os possíveis sujeitos da relação jurídica e os elementos para alcançar o “*quantum*” do seu objeto – prestação de dar. Até aqui, parecem não surgir maiores dúvidas.

O mesmo não se passa, entretanto, com o majorar. Há pelos menos três casos que merecem destaque: aumento do tributo em decorrência da extinção de isenções; aumento de tributo em decorrência da elevação de alíquotas, permitida pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988, por meio de decreto do Poder Executivo; e diminuição do prazo para o pagamento do tributo.

3.1 REVOGAÇÃO OU EXTINÇÃO DE ISENÇÕES

Parece intuitivo que a revogação ou extinção de isenção tributária equivale, pelo menos pragmaticamente, à majoração do tributo. Inegavelmente, a extinção da isenção acarreta um aumento na carga tributária a ser suportada pelo contribuinte, mesmo que assim não entenda a Corte Suprema. A Súmula nº

¹⁷ MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE, *Princípios Constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Curitiba, 2010, p. 167 *et. seq.*

615, do Supremo Tribunal Federal (STF), é vazada nos seguintes termos: “*O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação da isenção de ICM*”.

É evidente que não estamos, aqui, a tratar do Princípio da Anualidade e tampouco de isenções relativas ao ICM, hoje ICMS. Mas a correta interpretação da Súmula permite concluir que a posição do Supremo Tribunal Federal caminha no sentido de que a revogação de uma isenção não equivale à criação de nova incidência tributária ou seu aumento, não se lhe aplicando o Princípio da Anterioridade.¹⁸

Em que pese a questionável posição da Corte Suprema, não são poucos os que entendem que as reduções ou revogações de isenções devem respeito ao Princípio da Anterioridade.¹⁹

É esta também a nossa opinião. Entretanto, esse entendi-

¹⁸ Sobre a interpretação do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, vide CARLOS MÁRIO VELLOSO, O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência. *Revista de direito tributário*, São Paulo: Malheiros, v. 31, jan./mar. 1985, p. 120-122; FRANCISCO PAWLOW, MARIA ELISA BRUZZI BOECHAT e MÔNICA ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO. Seletividade da tabela de incidência do IPI In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 217.

¹⁹ RICARDO LOBO TÔRRES, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, p. 561; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 217-220; O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas, *Revista direito tributário*, São Paulo: Malheiros, n.92, 2004, p. 79; EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: RT, 2002, p. 100-103; *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 87-90; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, Em co-autoria com EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007, p. 132-133; LUCIANO AMARO, Irretroatividade e anterioridade da lei tributária. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTARIO, 1., 1998, Vitória. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 576.

mento não é aplicável a toda e qualquer espécie de isenção. À primeira vista, parece que, nos casos de extinção de isenções concedidas com prazo determinado, não tem lugar o Princípio da Anterioridade.

Mas a afirmação há de ser temperada. Isso tem perfeito cabimento nos casos de isenção que diga respeito aos tributos excepcionados da observância das Anterioridades Genérica e Nonagesimal. Nos demais casos, não será necessária a observância da Anterioridade se, entre o início da vigência da lei que estabelece a isenção e a sua extinção ou revogação, decorrer período coincidente com aqueles dispostos no artigo 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal de 1988.²⁰

3.2 ELEVAÇÃO DE ALÍQUOTAS POR MEIO DE DECRETO (ART. 153, § 1º, CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988)

A segunda questão diz respeito ao aumento de tributo em decorrência da elevação de alíquotas, permitida pelo artigo 153, § 1º, da Carta Magna, por meio de decreto do Poder Executivo. Lembremo-nos que o artigo 153, § 1º, prescreve que “*É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V*”. O ato pelo qual o Poder Executivo amplia ou reduz as alíquotas é o decreto. Relembremos. Não estamos aqui a tratar da lei que estabelece novos limites, ampliando-os. E sim do decreto que, com base na lei já editada, aumenta as alíquotas dentro dos limites estabelecidos. Então surge a questão: esse decreto deve observar o Princípio da Anterioridade Nonagesimal?

Muitos entendem que a Anterioridade é, nesses casos, inaplicável.²¹ Mas a questão longe está de ser pacífica. Em sen-

²⁰ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 234-235.

²¹ “Quanto a esta faculdade, a não aplicação do princípio da anterioridade é implícita e decorrente, sem necessidade, portanto, de estar presa ao preceito que ora exami-

tido diametralmente oposto, ou seja, pela submissão ao Princípio da Anterioridade também por parte desses decretos, posicionam-se alguns.²² Nossa posição aproxima-se daquela dos doutrinadores da segunda corrente, de que também nesses casos há submissão ao Princípio da Anterioridade. Parece-nos correto afirmar que os integrantes da primeira corrente justificam a não submissão do decreto ao Princípio da Anterioridade afirmando que, nesses casos, o tributo é manejado extrafiscalmente, e que, por isso, não é o interesse arrecadatário o que prepondera. O escopo da alteração das alíquotas é incentivar ou inibir condu-

namos. Com efeito, se o citado art. 153, parágrafo 1º, já autoriza a variação de alíquotas, pelo Poder Executivo, dentro dos parâmetros previamente estabelecidos em lei, então a utilização deste poder não acarreta nem instituição de incidência nova, nem majoração das já existentes. Trata-se, como se vê, de situação que, de rigor, nada tem a ver com o fato de o IPI não ser alcançado pelo princípio da anterioridade” - EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)*. São Paulo: RT, 2002, p. 106 e IPI: *princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 92-93; MARCOS AAURÉLIO PEREIRA VALADÃO, A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 94-95, 98-99; FRANCISCO PALOW, MARIA ELISA BOECHAT e MÔNICA ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO, Seletividade da tabela de incidência do IPI In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 217.

²² O argumento por ALBERTO XAVIER utilizado é forte. Diz ele que “Seria desrazoável esperar que o contribuinte planejasse toda a sua atividade com base na simples possibilidade de adoção no futuro de determinada alíquota máxima pelo Poder Executivo, sem que houvesse sequer um limite temporal para que o Poder Executivo utilizasse tal prerrogativa. A atividade do contribuinte é desenvolvida levando em conta a tributação concreta e efetiva existente num dado momento e não uma tributação potencial, pelo que qualquer majoração de tributos com efeitos imediatos para o contribuinte colide com os princípios da não-surpresa e da segurança jurídica de que é corolário o princípio da anterioridade nonagesimal...” - Sujeição dos atos do poder executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.147, p.9-15, dez. 2007, p. 14-15; e CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON, O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI. In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (coord.). *IPI: questões fundamentais*. São Paulo : MP Editora, 2008, p. 338-344.

tas. Com a ampliação de alíquotas não se busca maior arrecadação, e sim que determinadas condutas não se venham a realizar.²³

É de se ressaltar, entretanto, que a *extrafiscalidade* é questão metajurídica. Faz parte do âmbito da Política do Direito. Além disso, lembremo-nos que não interessa a vontade do legislador, e sim a vontade da lei. Seja o tributo manejado extrafiscalmente ou não, isso de pouco importará no que se refere à submissão do decreto que eleva alíquotas ao Princípio da Anterioridade. Se as elevações efetivadas por meio de lei devem respeitar o Princípio da Anterioridade, que dirá o decreto, que está limitado à fiel execução da lei, conforme prescreve o artigo 84, IV, da Constituição Federal. Para finalizarmos essa questão, entendemos que também o decreto que majore alíquotas com base na permissão estabelecida pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, deverá observar o Princípio da Anterioridade.

3.3 DIMINUIÇÃO PARA O PRAZO DE PAGAMENTO DO TRIBUTO

Por fim, falta tratar dos casos em que o prazo para o pagamento do tributo seja diminuído. Em que pese o Supremo

²³ MANOELA FLORET SILVA XAVIER afirma que “*O motivo para essa exclusão é o fato desse tributo ter natureza extrafiscal, exigindo uma política ágil, a fim de compatibilizá-lo com a conjuntura econômica da época*” - IPI: imposto sobre produtos industrializados. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editor, 2008, p. 7. Em sentido semelhante, MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, para o qual, no caso dos tributos com finalidades extrafiscais, não se aplicaria o princípio da não-surpresa - A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 96-97. E, ainda, FRANCISCO PAWLOW, MARIA ELISA BRUZZI BOECHAT E MÔNICA ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO – Seletividade da tabela de incidência do IPI In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 217.

Tribunal Federal afirme, na Súmula nº 669, que “*Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade*”, parece não ser essa a melhor exegese.

Não há como deixar de reconhecer que a redução dos prazos para o recolhimento do tributo acarreta um agravamento do montante a ser suportado pelo contribuinte. O desembolso será aumentado sem que o contribuinte tenha prévia ciência sobre o agravamento de sua situação.²⁴ Somos da opinião de que a redução do prazo para pagamento do tributo deve respeitar o Princípio da Anterioridade.²⁵

4. CONCLUSÕES

As conclusões por nós alcançadas são as seguintes: i) O Princípio da Anterioridade veio em substituição ao Princípio da Anualidade; ii) O sentido no qual foi empregado o vocábulo “cobrado”, no que atina ao Princípio da Anterioridade, é o mesmo de “exigido”; iii) A previsão da Anterioridade Genérica não mais assegurava plenamente a previsibilidade para a qual foi concebida, razão pela qual a competência constitucional reformadora estendeu a determinados impostos a anterioridade prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, a chamada Anterioridade Nonagesimal; iv) O Princípio da Anterioridade determina a postergação da eficácia da lei que instituir ou majorar o tributo; v) As reduções ou revogações de isenções devem respeito ao Princípio da Anterioridade. A afir-

²⁴ Conforme lições de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 214-215; EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 83, n. 5. No mesmo sentido, vide comentários à Súmula nº. 699, do STF, deste autor, em conjunto com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007, p. 161-162.

²⁵ No mesmo sentido: FRANCISCO PINTO RABELLO FILHO. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo : RT, 2002, p. 102-104 124-134.

mação de que, nos casos de extinção de isenções concedidas com prazo determinado, não tem lugar o Princípio da Anterioridade, só será verdadeira se a isenção disser respeito aos tributos excepcionados da observância da Anterioridade Genérica e da Nonagesimal. Nos demais casos, não será necessária a observância da Anterioridade se, entre o início da vigência da lei que estabelece a isenção e a sua extinção ou revogação, decorrer período coincidente com aqueles dispostos no artigo 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal de 1988; vi) O decreto que elevar as alíquotas, por ocasião do desempenho da prerrogativa conferida pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, deve observar o Princípio da Anterioridade; vii) A redução do prazo para pagamento do tributo deve respeitar o Princípio da Anterioridade.

