

EL PRINCIPIO DE LA ANTERIORIDAD TRIBUTARIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO BRASILEÑO*

THE PRINCIPLE OF TAX ANTERIORITY IN THE BRAZILIAN TAX LAW

MAURICIO DALRI TIMM DO VALLE**

RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto tratar del principio de la anterioridad tributaria, tanto en su regulación genérica como en su anterioridad de los noventa días. Será analizado el contenido de este principio que posterga la eficacia de la ley, tanto de los tributos que le deben observancia como de aquellos que a él no se someten. Se analizará, además, la aplicación del principio a los casos de su instauración, aumento de los tributos, reducciones o revocaciones, exenciones, elevación de las alícuotas por medio de decreto, en los términos del artículo 153, § 1º, de la Constitución Federal del Brasil y, por fin, la reducción del plazo para el pago del tributo.

Palabras clave: Principio de la anterioridad genérica y anterioridad de los noventa días, Postergación de la eficacia, Instauración y aumento del tributo.

* Este artículo fue traducido al castellano por el profesor ANTONIO FAÚNDEZ UGALDE, profesor de Derecho Tributario de la Escuela de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Viña del Mar.

** Maestría y Doctorado en Derecho del Estado por la Universidad Federal de Paraná (UFPR), Especialista en Derecho Tributario por el Instituto Brasileño de Derecho Tributario, Bachiller en Derecho por la UFPR, Profesor de Derecho Tributario y de Derecho Procesal Tributario del Centro Universitario Curitiba (UNICURITIBA), Miembro del Grupo de Investigación en “Fundamentos del Derecho” y del Grupo de Investigación “Derecho Tributario Empresarial” del Programa de Posgraduación en Derecho de la UFPR. email: mauricio_do_valle@hotmail.com.

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.

Key words: Principle of Generic and 90-Day Anteriority, Postponement of Effectiveness, Establishment and Increase of Tax.

Fecha de recepción: 12 de octubre de 2014

Fecha de aceptación: 2 de noviembre de 2014

1. LOS PRINCIPIOS DE LA ANTERIORIDAD GENÉRICA Y DE LA ANTERIORIDAD DE LOS NOVENTA DÍAS

El principio de la anterioridad en Brasil se estableció en sustitución del principio de la anualidad. Este último, surgió con la Enmienda nº 1, de 1969, a la Constitución de 1967, más específicamente, en su artículo 153, § 29¹, el que exigía "...previa autorización presupuestaria para la cobranza de tributos"².

El principio de la anterioridad genérica es parte del texto Constitucional actual desde su nacimiento. Es garantía del contribuyente prescrita por el artículo 150, III, b, de la Constitución Federal de 1988. Dicho principio prescribe la imposibilidad a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los municipios, de cobrar tributos "...en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó"³.

¹ VELLOSO, Carlos, "O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência", en: *Revista de direito tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 31, jan./mar., 1985, p. 112.

² LOBO TÓRRES, Ricardo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais*, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 557.

³ Si se hace una comparación con el derecho tributario chileno, es importante identificar que el principio de anterioridad no correspondería al principio de la irretroactividad de la ley. Antonio Faúndez UGALDE indica que el principio de la irretroactividad, si bien, constitucionalmente no tiene una regulación general, es recogido por el Código Civil en el artículo 9º, en los siguientes términos: "La ley puede solo disponer para lo futuro, y no tendrá jamás efecto retroactivo"; tal principio resulta aplicable al derecho público y, consecuentemente, al derecho tributario chileno (FAÚNDEZ

Es importante aclarar que el término “cobrado” se utiliza en el mismo sentido que “exigido”, lo que implica dejar de lado su interpretación literal, lo que abriría al contrasentido de que el retardamiento de la cobranza atendería a la prescripción constitucional⁴. Con relación al ejercicio financiero, acuérdesese que, en Brasil, coincide con el año civil, iniciándose el 1 de enero y terminando el 31 de diciembre, conforme prevé el artículo 34 de la Ley n° 4.320, de 17 de marzo de 1964. En cuanto a la publicación a que se refiere el dispositivo citado, es la publicación efectiva de la ley, lo que implica que no basta, por ejemplo, la publicación de la ley en el *Diario Oficial* en el día cinco, para que todos de ella tomen conocimiento, si el *Diario Oficial* circula solamente en el día diez; es evidente que el término inicial del recuento no será el día de la publicación, sino que el de la efectiva circulación, momento en el cual se presume conocida la nueva ley por parte de los contribuyentes⁵⁻⁶. El texto original del § 1° de

UGALDE, Antonio, “Los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria: análisis de la perspectiva de la argumentación jurídica”, en: *Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, Nº 6 (2012), p. 148).

- ⁴ En ese sentido, Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, 23, Malheiros, Ed. São Paulo, 2007, pp. 188-189. En el sentido de que la expresión se refiere a la incidencia de la norma, vide Charles WILLIAM MCNAUGHTON: “...la expresión *cobrar* es direccionada, decisivamente, a la norma general y abstracta, condicionando que su incidencia no alcance el hecho ocurrido antes (anterioridad) del término del lapso temporal, previsto en la Carta Magna, plazo, este, cuyo término *a quo* es la fecha de la publicación de la ley y el término *ad quem* es el nonagésimo día o el último instante del último día del ejercicio civil de la publicación de la norma lo que viene después, combinado, claro, con el principio de la anterioridad anual (*El principio de la anterioridad nonagesimal* y el IPI, en: Marcelo MAGALHÃES PEIXOTO y Fábio SOARES DE MELO (coord.), *IPI: questões fundamentais*, São Paulo, MP Editora, 2008, p. 326. Sobre la imposibilidad de leer el término “cobrado” como meramente “recaudado”, Luciano AMARO, “Irretroatividade e anterioridade da lei tributária”, en: *Congresso internacional de direito tributário*, 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, pp. 580-581.
- ⁵ Esa exigencia llevó a situaciones como la de la escenificación filmada de la compra de un *Diario Oficial*, fechado de 31 de diciembre, a las 22 horas, de la lluviosa noche de esa misma fecha en Brasilia, todo con el objeto de probar la publicación de una ley que aumentó un tributo. Sería cómico si no fuera trágico. Demostración incuestionable de inmoralidad pública y de subestimación de la inteligencia de los contribuyentes. Sobre el episodio, vide Roque Antônio Carrazza, “O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas”, en: *Revista direito tributário*, São Paulo, Malheiros, n.92, 2004, pp. 79-80.
- ⁶ En el derecho tributario chileno, en cambio, el Código Tributario regula situaciones especiales relacionadas con los efectos de la ley en el tiempo: el inciso primero del ar-

ese artículo prescribía que esa prohibición no se aplicaba a una serie de tributos, los que constituían excepción a la anterioridad genérica. Eran ellos los previstos en los artículos 148, I, (el Empréstito Compulsorio para atender a los dispendios extraordinarios, que surja de calamidad pública, de guerra externa o de su inminencia – EC); 153, I (Impuesto de Importación – II); 153, II (Impuesto de Exportación – IE); 153, IV (Impuesto sobre Productos Industrializados – IPI); 153, V (Impuesto sobre Operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativos a títulos o valores mobiliarios – IOF); y artículo 154, II (Impuesto Extraordinario de Guerra – IEG).

Este rol es *taxativo*, no pudiendo ser ampliado siquiera por enmienda constitucional. Y eso por una razón relativamente simple: el principio de la anterioridad genérica es garantía constitucional asegurada al contribuyente, por expresa previsión del “*caput*” del artículo 150 de la Constitución Federal de 1988. Y, siendo así, cualquier propuesta de enmienda constitucional tendiente a abolirla⁷, no será objeto de deliberación en los términos del artículo 60, § 4º, IV, del Texto Mayor.

La justificación para la existencia en la Constitución del principio de la anterioridad genérica, es la necesaria observancia del principio de la seguridad jurídica. Recordemos que integran la idea de seguridad jurídica las nociones de certeza del derecho y de previsibilidad de la actuación estatal⁸. Así, el principio de la anterioridad genérica es una de las formas de implementar y garantizar la seguridad jurídica⁹.

tículo 3º del referido Código, indica que, la ley que modifique una norma impositiva, establezca nuevos impuestos o suprima uno existente, regirá desde el día primero del mes siguiente al de su publicación.

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

⁸ Sobre nuestra visión acerca de La Seguridad 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”, en: *Direito empresarial: temas atuais*, Curitiba, 2010, p. 9-18.

⁹ SOUTO MAIOR BORGES, José, *Teoria geral da isenção tributária* –3ª ed.–, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 113; DE BARROS CARVALHO, Paulo, *Curso de direito tributário*, –19ª ed.– São Paulo, Saraiva, 2007, p. 176; NAVARRO COELHO, Sasha, *Curso de direito tributário brasileiro* –9ª ed.– Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2006, 214, 254-256; *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 270-273; CARRAZZA, Roque, *Curso de direito constitucional tributário* –23ª ed.–, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 189; “O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda

Entretanto, la previsión de la anterioridad genérica no más aseguraba plenamente la previsibilidad para la cual fue concebida. Como ya se indicó, era de cierta forma corriente publicarse leyes en el apagar de las luces del año, allá por el día 30 o 31 de diciembre. En esos casos, si bien se respetaba formalmente el principio de la anterioridad genérica, las leyes irradiarían efectos dentro de uno o dos días, aptos a incidir sobre los hechos que en seguida vinieran a ocurrir en el siguiente año, lo que hace desaparecer la previsibilidad buscada por el principio.

Fue así como el legislador constitucional, en el ejercicio de la competencia reformadora por medio de la Enmienda Constitucional nº 42, de 19 de diciembre de 2003, insertó en el inciso III del artículo 150 de la Carta Magna, el apartado “c”, el que prescribe: estar vedado a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los municipios, cobrar tributos “antes de transcurrido noventa días de la fecha en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó, observado el dispuesto en el apartado b”.

Esa Enmienda Constitucional extendió a determinados impuestos la anterioridad prevista en el artículo 195, § 6º, de la Constitución Federal de 1988, para las contribuciones sociales para la seguridad so-

Constitucional 42/2003 e questões conexas”, en: *Revista direito tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 92, 2004, p. 78-79; SOARES DE MELO, José, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*, São Paulo: RT, 1991, p. 58-59; TREIGER GRUPENMACHER, Betina, *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo, Resenha Tributária, 1997, p. 126-127; PINTO RABELLO FILHO, Francisco, *O princípio da anterioridade da lei tributária*, São Paulo: RT, 2002, p. 102-104; DOMINGOS BOTTALLO, Eduardo, “Princípio da anterioridade: uma proposta para a sua interpretação”, em: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Nº 83 (2002), p. 29-30; SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, Tercio, “Anterioridade e irretroatividade no campo tributário”, em: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Vol. 65 (2001), p. 124-125; DEL PADRE TOMÉ, Fabiana, *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, Curitiba: Juruá, 2002, p. 133-135; LACERDA GAMA, Tácio, *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 150; ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, São Paulo, Saraiva, 2004, p. 154-157; XAVIER, Alberto, “Sujeição dos atos do poder executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagésimal”, em: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.147, dez. 12 (2007), p. 9-15 p.; TELLINI TOLEDO, José, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*, São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 197; e PAULSEN, Leandro, *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.

cial. Así, para que la ley que instituya o aumente tributos incida sobre los hechos que ocurrieron en el primer ejercicio financiero siguiente, deberá ser publicada hasta el día dos de octubre del año corriente.

Entretanto, antes de que la Enmienda Constitucional n° 42/2003 entrara en vigencia, había quienes defendían con base a una interpretación conjunta del artículo 150, II, b, con el artículo 195, § 6°, ambos de la Constitución Federal de 1988, la necesaria observancia, no de noventa días, sino de noventa y uno días tras la publicación de la ley, pues, en caso que así no fuera, la regla de excepción sería más eficaz que la regla general¹⁰.

Esa misma Enmienda insertó una segunda parte en el § 1° del artículo 150, en la que se enumeran los impuestos a los cuales no se aplica la anterioridad de los noventa días. Señala: "...el inciso III, c, no se aplica a los tributos previstos en los arts. 148, I, 153, I, II, III y V; 154, II, ni a la fijación de la base de cálculo de los impuestos previstos en los arts. 155, III, y 156, I". Además del Empréstito Compulsorio (EC), del Impuesto de Importación (II), del Impuesto de Exportación (IE), del IOF y del Impuesto Extraordinario de Guerra (IEG), que integran también el rol de los tributos excepcionados a la observancia de la anterioridad genérica, fueron incluidos, en el rol de las excepciones a la anterioridad de los noventa días, el Impuesto sobre la renta y productos de cualquier naturaleza (IR) y la fijación de las bases de cálculo del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA) y del Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial Urbana (IPTU).

Estimo que la reforma constitucional no excepcionó el IPI del principio de la anterioridad de los noventa días, como lo ha hecho con el II, IE, IR e IOF. Así, mismo siendo excepción a la anterioridad genérica, la ley que establece o aumentar el IPI tendrá el inicio de su eficacia retardada en noventa días, lo que es algo inédito¹¹.

¹⁰ DOMINGOS BOTTALLO, Eduardo, *Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)*, São Paulo: RT, 2002, p. 96-99; "Princípio da anterioridade: uma proposta para a sua interpretação", em: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Nº 83 (2002), p. 30-33; *IPI: princípios e estrutura*, São Paulo, *Dialética*, 2009, p. 84-85; CARRAZZA, Roque, *Curso de direito constitucional tributário*, -23ª ed.-, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 195-197.

¹¹ En cuanto al IPI en el rol de las excepciones al principio de la anterioridad de los noventa días, 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 an-*

La razón de ser de ese específico tratamiento es que “... *el grado de urgencia de las políticas económicas proseguidas a través de este tributo se sitúa a medio camino entre la estabilidad y la inmediatez, no debiendo aguardar el inicio del ejercicio financiero siguiente, pero también no debiendo dejar de ofrecer al contribuyente un periodo razonable de adaptación*”¹².

2. EL PRINCIPIO DE LA ANTERIORIDAD POSTERGA LA EFICACIA - INCIDENCIA - DE LA LEY

Se ha señalado que el principio de la anterioridad determina la postergación de la eficacia de la ley que establece o aumenta el tributo. Entretanto, ese posicionamiento no es unánime.

La corriente mayoritaria liga el principio de la anterioridad a la eficacia o incidencia de la ley¹³. Por otro lado, están quienes aluden a la postergación de la aplicación de la ley¹⁴. Hay quien lo relaciona con la vigencia de la ley, esto es, la ley solamente tendría fuerza para

terioridade nonagesimal e o IPI, en Marcelo MAGALHÃES PEIXOTO e Fábio SOARES DE MELO (coord.), *IPI: questões fundamentais*. São Paulo, MP Editora, 2008, p. 324. Además de eso, hay quien defiende expresamente que el IPI no es excepción al principio de la anterioridad de los noventa días, como por ejemplo, Ricardo LOBO TORRES cuya opinión es que “...la ‘anterioridad de los noventa días’ no tendrá cabida en el caso del IPI, que, al no vincularse con la anterioridad, no puede quedar preso a su especificación” – *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais*, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 562-563.

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

¹³ SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, Tércio, “Anterioridade e irretroatividade no campo tributário”, em: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Vol.65 (2001), p. 129; ABREU MACHADO DERZI, Misabel, Nota in BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 104; R. A. CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, -23ª 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”, em: *Revista direito tributário*, São Paulo, Malheiros, Nº 92 (2004), p. 78; AYRES BARRETO, Paulo, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, São Paulo, Noeses, 2006, p. 130; PINTO RABELLO FILHO, Francisco, *O princípio da anterioridade da lei tributária*, São Paulo, 2002, p. 111; y TELLINI TOLEDO, José, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*, São Paulo, Quartier Latin, 2006, p. 197-198

¹⁴ AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro* – 12ª ed.-, São Paulo, Saraiva, 2006, p. 120-121.

regular conductas tras el periodo del *vacio legis* especial, establecido por el principio de la anterioridad genérica y el principio de los noventa días, que será en los casos de los tributos que se sujeten a ambos principios, sometiéndose a la fecha más distante a contar de la fecha de la publicación de la ley, entre el primer día del ejercicio financiero siguiente y la fecha tras el cómputo de los noventa días¹⁵. Integran también esa corriente Paulo DE BARROS CARVALHO que, de forma enfática, afirma que la anterioridad “*No se trata de problema de eficacia, sino única y exclusivamente de vigencia*”¹⁶. Comparto la corriente que considera el principio de la anterioridad como una cuestión relativa a la incidencia de la norma¹⁷, sobre lo cual se pasará a analizar el establecimiento o aumento de los tributos.

3. APLICABILIDAD DEL PRINCIPIO DE LA ANTERIORIDAD AL ESTABLECIMIENTO Y AL AUMENTO DEL TRIBUTO: ANÁLISIS DE LAS HIPÓTESIS

Instituir tributo es tarea exclusiva del Poder Legislativo¹⁸ y consiste en diseñar todos los contornos de la regla-matriz de incidencia tributa-

¹⁵ En el sentido de que se trata de un problema de *vacatio legis*, BORGES, José, “O princípio da anterioridade em matéria tributária”, em: *Revista de direito tributário*, São Paulo, Malheiros, v.23-24, jan./jun. de 1983, p. 280.

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

¹⁷ TIMM DO VALLE, Maurício, *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.*

¹⁸ En Chile, en cambio, la Constitución Política de la República, de acuerdo con sus artículos 63 y 65, señala que es de iniciativa exclusiva del Poder Ejecutivo el estable-

ria, estableciendo el criterio material, temporal y espacial, bien como las determinaciones del consecuente normativo, o sea, los posibles sujetos de la relación jurídica y los elementos para alcanzar el “quantum” de su objeto prestación de dar. Hasta aquí, parece no surgir mayores dudas.

No sucede lo mismo con la posibilidad de aumentar tributos. Hay por lo menos tres casos que merecen destacar: aumento del tributo debido a la derogación de una exención; aumento del tributo debido a la elevación de alícuotas, permitida por el artículo 153, § 1º de la Constitución Federal de 1988, por medio de decreto del Poder Ejecutivo; y disminución del plazo para el pago del tributo.

3.1. Revocación o Extinción de Exenciones

Parece intuitivo que la revocación o extinción de una exención tributaria equivale, por lo menos pragmáticamente, al aumento del tributo. Innegablemente, la extinción de una exención acarrea un aumento en la carga tributaria soportada por el contribuyente, criterio que no es aceptado por la Corte Suprema. En efecto, el expediente nº 615, del Supremo Tribunal Federal (STF), declaró lo siguiente: “*El Principio Constitucional de la Anualidad (§ 29 del art. 153 de la CF) no se aplica a la revocación de la exención de ICM*”. La interpretación realizada en la citada causa permite concluir que la posición del Supremo Tribunal Federal camina en el sentido de que la revocación de una exención no equivale a la creación de nueva incidencia tributaria o su aumento, no aplica el principio de la anterioridad¹⁹.

Pese la cuestionable posición de la Corte Suprema, no son pocos los que entienden que las reducciones o revocaciones de exenciones deben respeto al principio de la anterioridad²⁰. Es esta también nues-

cimiento, modificación o la derogación de un tributo, la que es presentada ante el Poder Legislativo para su aprobación.

¹⁹ Sobre la interpretación del posicionamiento del STF, vide Carlos VELLOSO, “O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência”, em: *Revista de direito tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 31, jan./mar. 1985, p. 120-122; Francisco PAWLOW, Maria Elisa BRUZZI BOECHAT y Mônica ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO, “Seletividade da tabela de incidência do IPI”, en: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.), *IPI: temas constitucionais polêmicos*, Belo Horizonte, MG: Forum, 2009, p. 217.

²⁰ LOBO TÓRRES, Ricardo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais*, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, v. II, p. 561; Carraz-

tra opinión. Entretanto, ese entendimiento no es aplicable a toda y cualquier especie de exención. A primera vista, parece que, en los casos de extinción de exenciones concedidas con plazo determinado, no tiene lugar el principio de la anterioridad. Sin embargo, esto tendría plena aplicación en los casos de exención que diga relación con tributos excepcionados de la observancia del principio de la anterioridad genérica y el principio de la anterioridad de los noventa días. En los demás casos no será necesaria la observancia de la anterioridad si entre el inicio de la vigencia de la ley que establece la exención y su extinción o revocación, transcurre el plazo dispuesto en el artículo 150, III, b y c, de la Constitución Federal de Brasil de 1988²¹.

3.2. Elevación de Alícuotas por medio de Decreto (Art. 153, § 1º, Constitución Federal de 1988)

La segunda cuestión dice relación con el aumento del tributo en el caso de la elevación de alícuotas, lo que es permitido por el artículo 153, § 1º, de la Carta Magna, por medio de decreto del Poder Ejecutivo. Dicha disposición indica que “*es facultad del Poder Ejecutivo, atendidas las condiciones y los límites establecidos en ley, alterar las alícuotas de los impuestos enumerados en los incisos I, II, IV y V*”.

El acto por lo cual el Poder Ejecutivo aumenta o reduce las alícuotas es por decreto. Recordemos. No estamos en presencia de leyes que establecen nuevos límites, ampliándolos, sino del decreto que, con base en la ley ya editada, aumenta las alícuotas dentro de los límites

za, Roque, *Curso de derecho constitucional tributario*, –23ª ed.–, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 217-220; “O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas”, em: *Revista direito tributário*, São Paulo, Malheiros, Nº 92 (2004), p. 79; DOMINGOS BOTTALLO, Eduardo, *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; SOARES DE MELO, José, en co-autoría con DOMINGOS BOTTALLO, Eduardo, “Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ”, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2007, p. 132-133; AMARO, Luciano, *Irretroatividade e anterioridade da lei tributária*, en: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTARIO, 1, 1998, Vitoria. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 576.

²¹ CARRAZZA, Roque, *Curso de direito constitucional tributário*, –23ª ed.–, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 234-235.

establecidos. Entonces surge la cuestión: ¿ese decreto debe observar el principio de la anterioridad de los noventa días?

Muchos entienden que la anterioridad es, en esos casos, inaplicable²². Mas la cuestión lejos está de ser pacífica. En sentido diametralmente opuesto, o sea, por la sumisión al principio de la anterioridad también por parte de esos decretos, se posicionan algunos²³. Nuestra posición se aproxima de aquella de los doctrinadores de la segunda corriente, de que también en esos casos hay sumisión al principio de la anterioridad. Nos parece correcto afirmar que los integrantes de la primera corriente justifican la no sumisión del decreto al principio de la

²² “En cuanto a esta facultad la no aplicación del principio de anterioridad es implícita y surge, sin necesidad, por lo tanto, de estar presa al precepto que ahora examinamos. En efecto, si el citado art. 153, § 1º, ya autoriza la variación de alícuotas por el Poder Ejecutivo, dentro de los parámetros previamente establecidos en ley, entonces la utilización de este poder no acarrea el establecimiento de institución de incidencia nueva, ni aumento de las ya existentes. Se trata, como se ve, de una situación que, de rigor, nada tiene a ver, con el hecho de que el IPI no es alcanzado por el principio de la anterioridad” (DOMINGOS BOTTALLO, Eduardo, *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; PEREIRA VALADÃO, Marcos, “A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional”, en: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.), *IPI: temas constitucionais polémicos*, Belo Horizonte, MG Forum, 2009, p. 94-95, 98-99; FRANCISCO PALOW, Maria Elisa BOECHAT y Mônica Alves DE OLIVEIRA MOURÃO, “Seletividade da tabela de incidência do IPI”, en: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polémicos*, Belo Horizonte, MG Forum, 2009, p. 217.

²³ El argumento por Alberto XAVIER utilizado es fuerte. Dice él que “sería desrazonable esperar que el contribuyente planease toda su actividad con base en la simple posibilidad de adopción en el futuro de determinada alícuota máxima por el Poder Ejecutivo, sin que hubiera siquiera un límite temporal para que el Poder Ejecutivo utilizara tal prerrogativa. La actividad del contribuyente se desarrolla llevando en cuenta la tributación concreta y efectiva existente en un momento dado y no una tributación potencial, por lo que cualquier aumento de tributos con efectos inmediatos para el contribuyente conlleva los principios de la no-sorpresa y de la seguridad jurídica de que es corolario el principio de la anterioridad de los noventa días...” “Sujeción de los actos del poder ejecutivo que aumenten el IPI al principio de la anterioridad nonagesimal”, en *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Nº 147 pp. 9-15, dez. (2007), pp. 14-15; y William Mcnaughton, Charles, “O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI”, en: Marcelo MAGALHÃES PEIXOTO y Fábio SOARES DE MELO (coord.), *IPI: questões fundamentais*, São Paulo, MP Editora, 2008, pp. 338-344.

anterioridad afirmando que en esos casos, el tributo es manejado extrafiscalmente, y que, por eso, no es el interés recaudatorio lo que predomina. El objeto de la alteración de las alícuotas es incentivar o inhibir conductas. Con la ampliación de alícuotas no se busca mayor recaudación, sino que determinadas conductas no vengan a realizarse²⁴.

Es de resaltar, entretanto, que la *extrafiscalidad* es cuestión meta-jurídica. Hace parte del ámbito de la política del derecho. Además de eso, recordemos que no interesa la voluntad del legislador, y sí la voluntad de la ley. Sea el tributo manejado extrafiscalmente o no, eso de poco importará en lo que se refiere a la sumisión del decreto que eleva alícuotas al principio de la anterioridad.

3.3. Disminución del plazo para el pago del tributo

Finalmente, falta tratar los casos en que el plazo para el pago del tributo se ha disminuido. El Supremo Tribunal Federal afirmar en la causa nº 669, que “*La norma legal que altera el plazo del recogimiento de la obligación tributaria no se sujeta al principio de la anterioridad*”. Parece no ser esa la mejor exégesis.

No hay como dejar de reconocer que la reducción de los plazos para la recaudación del tributo causa un gravamen en el patrimonio del contribuyente. El desembolso será aumentado sin que el contribuyente tenga previa ciencia sobre el agravamiento de su situación²⁵. En

²⁴ Manoela Floret SILVA XAVIER afirma que “*El motivo para esa exclusión es el hecho de que ese tributo tiene naturaleza extrafiscal, exigiendo una política ágil, a fin de compatibilizarlo con la coyuntura económica de la época*” *“IPI: imposto sobre produtos industrializados*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor, 2008, p. 7. En sentido semejante, PEREIRA VALADÃO, Marcos, para el cual, en el caso de los tributos con finalidades extrafiscales, no se aplicaría el principio de la no-sorpresa - *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. También, FRANCISCO PAWLOW, Maria Elisa BRUZZI BOECHAT y 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.

²⁵ En este sentido: CARRAZZA, Roque, *Curso de direito constitucional tributário*, -23ª ed.-, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 214-215; DOMINGOS BOTTALLO, Eduardo, *IPI: princípios e estrutura*, São Paulo, Dialética, 2009, p. 83, n. 5. En el mismo sentido, comentarios a la causa nº. 699, do STF, de ese autor, en conjunto con

mi criterio, la reducción del plazo para el pago del tributo debe respetar el principio de la anterioridad²⁶.

4. CONCLUSIONES

Las conclusiones alcanzadas son las siguientes:

- i) El principio de la anterioridad vino en sustitución al principio de la anualidad.
- ii) El sentido en lo cual fue empleado el vocablo “cobrado”, en lo que atina al principio de la anterioridad, es el mismo de “exigido”.
- iii) La previsión de la anterioridad genérica no asegura plenamente la previsibilidad para la cual fue concebida, razón por la cual la competencia constitucional reformadora extendió a determinados impuestos la anterioridad prevista en el artículo 195, § 6º, de la Constitución Federal de 1988, esto es, la llamada anterioridad de los noventa días.
- iv) El principio de anterioridad determina la postergación de la eficacia de la ley que establece o aumenta el tributo.
- v) Las reducciones o revocaciones de exenciones deben respetar el principio de la anterioridad. La afirmación de que, en los casos de extinción de exenciones concedidas con plazo determinado, no tiene lugar el principio de la anterioridad, solo será verdadera si la exención dice respecto a los tributos excepcionados de la observancia de la anterioridad genérica y del principio de la anterioridad de los noventa días. En los demás casos, no será necesaria la observancia de la anterioridad si, entre el inicio de la vigencia de la ley que establece la exención y su extinción o renovación, transcurre el periodo coincidente con aquellos dispuestos en el artículo 150, III, b y c, de la Constitución Federal de 1988;
- vi) El decreto que eleve las alícuotas por ocasión del desempeño de la prerrogativa conferida por el artículo 153, § 1º, de la Constitución Federal, debe observar el principio de la anterioridad;

SOARES DE MELO, José, *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2007, p. 161-162.

²⁶ En el mismo sentido: PINTO RABELLO FILHO, José, *O princípio da anterioridade da lei tributária*, São Paulo, RT, 2002, p. 102-104 124-134.

vii) La reducción del plazo para el pago del tributo debe respetar el principio de la anterioridad.

BIBLIOGRAFÍA

- AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*. -12ª edición- São Paulo, Saraiva, 2006.
- _____, “Irretroatividade e anterioridade da lei tributária”, en: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTARIO, 1, 1998, Vitoria. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo, Max Limonad, 1998.
- ÁVILA, Humberto, *Sistema constitucional tributário*, São Paulo, Saraiva, 2004.
- BARRETO, Paulo Ayres, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo, Noeses, 2006.
- BORGES, José Alfredo, O princípio da anterioridade em matéria tributária, en: *Revista de direito tributário*, São Paulo, Malheiros, Vol. 23-24 (1983).
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária* -3ª edición- São Paulo, Malheiros, 2001.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)*, São Paulo, RT, 2002;
- _____, *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo, Dialética, 2009.
- _____, “Princípio da anterioridade: uma proposta para a sua interpretação”, en: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Nº 83 (2002).
- CARRAZZA, Roque Antônio, “O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas”, en: *Revista direito tributário*, São Paulo, Malheiros, Nº 92 (2004).
- _____, *Curso de direito constitucional tributário* -23ª edición- São Paulo, Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* -19ª edición- São Paulo, Saraiva, 2007.
- _____, *Direito tributário, linguagem e método*, -2ª edición- São Paulo, Noeses, 2008.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 2006.
- _____. *Curso de direito tributário brasileiro* -9ª edición- Rio de Janeiro, RJ Forense, 2006.
- DERZI, Misabel Abreu Machado, Nota in BALEEIRO, Aliomar, *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 2005.

- ELALI, André de Souza Dantas, *IPI: aspectos práticos e teóricos*, Curitiba: Juruá, 2006.
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio, “Los derechos adquiridos como límite a la potestad tributaria: análisis de la perspectiva de la argumentación jurídica”, en: *Revista del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, Nº 6 (2012).
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio, “Anterioridade e irretroatividade no campo tributário”, en: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Vol. 65 (2001).
- GAMA, Tácio Lacerda *Contribuição de intervenção no domínio econômico*, São Paulo, Quartier Latin, 2003.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger, *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*, São Paulo, Resenha Tributária, 1997.
- MCNAUGHTON, Charles William. “O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI”, en: Marcelo MAGALHÃES PEIXOTO e Fábio SOARES DE MELO (coord.). *IPI: questões fundamentais*. São Paulo, MP Editora, 2008.
- MELO, José Eduardo Soares de, y BOTTALLO, Eduardo Domingos, *Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ*, São Paulo, Quartier Latin, 2007.
- MELO, José Eduardo Soares de, *O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988*. São Paulo, RT, 1991.
- NEVES, Luís Fernando de Souza, *COFINS: contribuição social sobre o faturamento: L.C. 70/91*, São Paulo, Max Limonad, 1997.
- PAULSEN, Leandro, *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.
- PAWLOW, Francisco, BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi e MOURÃO, Mônica Alves de Oliveira, “Seletividade da tabela de incidência do IPI”, en: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*, Belo Horizonte, MG Forum, 2009.
- RABELLO FILHO, Francisco Pinto, *O princípio da anterioridade da lei tributária*, São Paulo, RT, 2002.
- TOLEDO, José Eduardo Tellini, *O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais*, São Paulo, Quartier Latin, 2006.
- TOMÉ, Fabiana del Padre, *Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal*, Curitiba, Juruá, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais*, Rio de Janeiro, Renovar, 2005.
- VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, “A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional”, en: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio

Pereira (Coord.), *IPI: temas constitucionais polêmicos*, Belo Horizonte, MG Forum, (2009).

TIMM DO VALLE, Maurício Dalri, *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.

_____. “Segurança jurídica em matéria tributária: breves noções acerca dos Princípios da Tripartição das Funções, da Legalidade, da Anterioridade e da Irretroatividade”, en: *Direito empresarial: temas atuais*, Curitiba, (2010).

VELLOSO, Carlos Mário, O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência, en: *Revista de direito tributário*, São Paulo: Malheiros, Vol. 31 jan./mar. (1985).

XAVIER, Alberto, “Sujeição dos atos do poder executivo que majorem o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal”, en: *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, Nº 147 (2007).

XAVIER, Manoela Floret Silva, *IPI: imposto sobre produtos industrializados*, Rio de Janeiro, Freitas Bastos Editor.