



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE RORAIMA
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO
DISCIPLINA: DIREITO TRIBUTÁRIO
PROFESSOR: EDIVAL BRAGA



**ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA: limite para
revogação de benefício fiscal anteriormente concedido¹**

Daniel Fernandes de Araújo²

Larissa Carvalho Pimenta³

Coordenador: Prof. Dr. Edival Braga⁴

Artigo acadêmico desenvolvido com o objetivo de analisar a isenção tributária e seus limites constitucionais em relação ao princípio da anterioridade. Busca também analisar a mudança de entendimento do STF sobre o tema.

Subsidiariamente, possui o fim de avaliação na Disciplina de Direito Tributário, ministrada pelo Professor Dr. Edival Braga.

Sumário: 1. Introdução; 2. Princípio da anterioridade; 2.1. Exceções ao princípio da anterioridade; 3 Princípio da noventena ou espera nonagesimal; 3.1. Exceções ao princípio da noventena; 4. Isenção tributária; 5. A revogação de benefício fiscal e a (des)necessidade de observância do princípio da anterioridade; 5.1 a posição do STF; 6. Considerações finais; 7. Referências bibliográficas.

Resumo: O presente estudo visa fornecer uma abordagem crítica acerca da relação existente entre o princípio constitucional da anterioridade tributária e a revogação de benefícios fiscais. Em um primeiro momento, é feita uma análise do princípio da anterioridade, explorando seu conceito, suas espécies, bem como seu caráter de direito fundamental. Em seguida, uma breve abordagem sobre o princípio da noventena ou espera nonagesimal e suas exceções. Um enfoque especial no instituto da isenção tributária, e posteriormente o principal foco do estudo, a análise da revogação de benefício fiscal. São então objeto de estudo os posicionamentos doutrinário e jurisprudencial acerca da aplicação da anterioridade na hipótese de revogação de isenções. Por fim, analisa-se qual o entendimento melhor se amolda à previsão contida na Constituição Federal de 1988.

Palavras-chave: Princípio da Anterioridade; Isenção fiscal; Constitucionalidade; Jurisprudência; Doutrina.

¹ O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

² Acadêmico de Direito da Universidade Federal de Roraima. danielkreta@yahoo.com.br

³ Acadêmica de Direito da Universidade Federal de Roraima. larissa_pimenta@outlook.com

⁴ Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima

Abstract:

The present study aims to provide a critical approach to the relationship between the constitutional principle of tax precedence and the revocation of tax benefits. At first, an analysis of the principle of anteriority is made, exploring its concept, its species, as well as its character of fundamental right. Then a brief approach on the principle mitigated anteriority “noventena or “nonagesimal expects” and its exceptions. A special focus on the institute of tax exemption, and subsequently the main focus of the study, the analysis of the revocation of tax benefit. The doctrinal and jurisprudential positions on the application of anteriority in the hypothesis of revocation of exemptions are then object of study. Finally, it is analyzed which understanding best conforms to the prediction contained in the Federal Constitution of 1988.

Keywords: Principle of Anteriority; Tax exemption; Constitutionality; Jurisprudence; Doctrine.

1 INTRODUÇÃO

O conceito de isenção no direito tributário aparentemente estava consolidado, mas com o questionamento sobre a suspensão da concessão de isenção que afeta diretamente o montante de imposto que o contribuinte irá pagar, abre-se um tema para ser analisado tanto pela doutrina quanto pelo Supremo Tribunal Federal.

2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O **princípio da anterioridade** foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, III, “b”:

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

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

Como é possível observar pela leitura do dispositivo acima, o princípio da anterioridade permite aos contribuintes que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que esses tenham ciência a que tipo de gravame estarão sujeitos no exercício financeiro seguinte, de tal maneira a **permitir-lhes planejar e organizar seus negócios e atividades**.

Vejamos o que dispõe Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 168) acerca da anterioridade prevista no art. 150, III, "b", da Constituição Federal:

Segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito.

É notório que o princípio aqui estudado limita o poder de tributar dos entes federados, de modo que esses, ao instituir ou majorar tributos, poderão exercer a capacidade tributária, fazendo a cobrança de tais tributos somente no exercício financeiro seguinte.

Diante dessas considerações, passamos a fazer uma breve análise do Código Tributário Nacional acerca do assunto aqui tratado:

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 patrimônio e a renda:

I – que instituem ou majoram tais impostos;

II – que definem novas hipóteses de incidência;

Podemos observar pela leitura do dispositivo acima que o Código Tributário Nacional já previa a anterioridade consubstanciada pelo Art. 150, III, "b", da CF. No entanto, a referida anterioridade era pautada tão somente pelos impostos cujo fato gerador abrangia o patrimônio e a renda.

Logo, concluímos que a Constituição da República aumentou o campo de atuação das disposições do Código Tributário Nacional acerca da anterioridade, assim acarretando maiores benefícios aos contribuintes.

Vejamos que o princípio da anterioridade mantém relação direta com a segurança jurídica dos contribuintes, de modo que esses poderão se programar quanto às suas atividades e rendimentos financeiros, o que, por conseguinte, contribui para a adimplência junto ao Fisco.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2010, p. 223) discorre com propriedade acerca dos fundamentos do princípio aqui tratado:

Os fundamentos históricos e axiológicos do **princípio tributário da anterioridade** radicam na possibilidade de os contribuintes poderem **prever a lei de regência** [grifo nosso] a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados aos seus negócios, bens, renda e patrimônio; e na certeza de que, durante o transcurso do exercício, lei alguma terá eficácia para alterar a *lex* previa em que se basearam para a realização dos fatos jurídicos tributários.

Diante da importância do referido princípio, o Supremo Tribunal Federal, por meio da **ADIN 939**, declarou tal princípio como sendo **Cláusula Pétrea**. Logo, podemos afirmar que o benefício trazido por esse princípio não poderá, em hipótese alguma, ser afastado do ordenamento jurídico brasileiro, exceto através de uma nova constituição.

Como já explanado, o princípio da anterioridade é uma garantia que a Constituição oferece aos contribuintes, limitando o poder de tributar inerente a cada ente federado. Desta

feita, tal princípio não se aplica às leis que extinguem ou reduzem tributo, devendo, nesses casos, serem aplicadas de imediato.

2.1 EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O §1º do art. 150 da Constituição Federal dispõe sobre as exceções quanto a aplicação do princípio ora estudado:

Art. 150.

(...)

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

Nota-se que o constituinte exclui da observância do princípio da anterioridade os impostos que decorrem de importação de produtos estrangeiros (II), exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), produtos industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF) e, por fim, o imposto decorrente de guerra externa (EG) – esta última elimina comoção interna.

A não aplicação do princípio da anterioridade, nos casos narrados acima, justifica-se pelo **caráter emergencial que tais tributos carregam consigo**. No que tange aos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, tal emergência se faz presente no âmbito da economia do país, por outro lado, no imposto sobre guerra, a emergência se verifica na possível calamidade que a guerra pode acarretar, justificando a exigência do imposto imediatamente.

O art. 195, § 6º da Constituição Federal traz outra exceção ao princípio aqui tratado:

Art. 195.

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

(...)

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

Alguns doutrinadores, tais como Hugo de Brito Machado (2012, p. 98) e Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 168), criticam o dispositivo transcrito acima por entenderem que tal exceção não carrega consigo nenhuma justificativa.

Como podemos observar, o referido dispositivo afasta a aplicação da anterioridade; contudo, em contrapartida, impõe uma **carência de noventa dias** para que a contribuição social seja exigida. Vejamos o que dispõe Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 168):

Diversa também é a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, arroladas pelo art. 195 da Constituição da República, as quais podem ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro.

3 PRINCÍPIO DA NOVENTENA OU ESPERA NONAGESIMAL

Conforme exposto anteriormente, a observância do princípio da anterioridade acarreta a **vedação ao Fisco de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que os cria ou aumenta.

Não há dúvidas de que a instituição deste princípio no ordenamento jurídico brasileiro se dá no sentido de prevenir os contribuintes, não os surpreendendo quanto às imposições tributárias dos entes federados.

No entanto, com o passar do tempo, o Constituinte passou observar que o **princípio da anterioridade nem sempre apresentava a eficácia que pretendia**. Tal situação era notável quando um tributo era criado ou majorado restando poucos dias para o término do ano, já podendo ser cobrado no mês seguinte.

Sendo assim, resta claro que o princípio da anterioridade não acarretava segurança alguma ao contribuinte quando a lei instituidora ou majoradora era publicada no final do exercício financeiro.

Diante dessa situação, o Constituinte, através da **Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003**, introduziu a alínea “c” ao inciso III, do art. 150 da Carta Magna, no intuito de estabelecer vedação à cobrança de tributos antes de **decorridos noventa dias** da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou:

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

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

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

A tal dispositivo, a doutrina deu-lhe o nome de princípio da noventena ou espera nonagesimal. Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 168) sustenta com propriedade acerca do assunto aqui tratado:

A anterioridade, sobre a qual acabamos de discorrer, objetiva implementar o princípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. A experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro. Essa a razão pela qual o constituinte derivado, por meio de Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea c ao inciso III do art. 150 da Constituição, prescrevendo ser vedado à União, Estados, Distrito federal e 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.

Nota-se, pela leitura da alínea introduzida, que os princípios da anterioridade e da noventena devem ser tratados de maneira conjunta, acarretando aos contribuintes segurança jurídica ainda maior face à instituição e aumento de tributo pelos entes competentes.

3.1 EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA NOVENTENA

Assim como no princípio da anterioridade, o Constituinte houve por bem apontar algumas exceções ao princípio da noventena:

Art. 150.

(...)

§1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Vejamos que os tributos que são excluídos da aplicação da anterioridade nonagesimal estão na segunda parte do dispositivo. Tais tributos correspondem às **Contribuições de Seguridade Social**, Imposto sobre Produtos Industrializados, **Imposto de Renda**, **Imposto Extraordinário sobre Guerra**, **Empréstimos Compulsórios**, Impostos de Importação e Exportação. Por fim, tão somente quanto à fixação da base de cálculo, o Imposto sobre **Propriedade Territorial Urbana** e **Imposto sobre Veículos Automotores**.

Nota-se, mais uma vez, ressaltando os impostos sobre propriedades territoriais urbanas e veículos automotores, que a **excepcionalidade se dá em razão da emergência**, que reside na necessidade de **controle da economia do país**.

Por fim, vale ressaltar que a observância dos princípios da anterioridade e da noventena, em regra, deve se dar conjuntamente, ressalvadas as hipóteses previstas pela própria Constituição Federal, o que se justifica pela característica inerente aos tributos excepcionados.

4 ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

A isenção tributária é o meio pelo qual o ente federado, através da competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal, afasta do contribuinte a hipótese de incidência sobre determinado tributo, de modo que os dispositivos que isentam adentram no campo das hipóteses de incidência das normas tributárias, de forma a delimitar o perfil do fato gerador atribuído pelo Poder Legislativo.

Pelo que foi exposto acima, podemos concluir que a isenção acarreta um benefício aos particulares, uma vez que tem por objeto a exclusão da hipótese de incidência tributária em determinadas situações, o que afasta, por consequência, a obrigação de pagar tributo.

De acordo com o Código Tributário Nacional, a isenção sempre deverá ser estabelecida por lei:

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.

É mister ressaltar que a isenção poderá atingir qualquer caráter da hipótese de incidência, seja o aspecto **material**, **temporal**, **espacial** ou **pessoal**. Logo, concluímos que a lei que confere determinada isenção poderá se ater ao **fato gerador**, ao momento do nascimento da obrigação tributária, ao lugar onde se realiza tal nascimento e, por fim, ao particular que dá ensejo ao nascimento da obrigação.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 456), a

“isenção se dá no plano da legislação ordinária, sendo que sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência os critérios da hipótese ou da consequência da regra matriz do tributo”.

Cumprе esclarecer que a isenção tributária só poderá ser conferida pelo ente federado que tenha competência legislativa acerca do tributo. Consubstanciando tal fala, assim dispõe o art. 151, III, da Constituição da República:

Art. 151. É vedado à União:

(...)

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Como já explicitado acima, o art. 176 do Código Tributário Nacional dispõe que a isenção só poderá ser conferida por meio de lei. Complementando tal disposição, a Constituição da República dispõe que os entes federados, ao concederem isenções, só poderão fazê-lo por lei específica:

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

(...)

§6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.

Ainda no que tange ao instituto da isenção, cumpre esclarecer que a Constituição da República impõe aos municípios que as isenções acerca dos impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS), excetuados os serviços previstos no art. 155, II, do referido diploma, deverão ser reguladas por lei complementar:

Art. 156. Compete aos municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar;

(...)

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

(...)

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Vale destacar que a simples mudança de nome do tributo isento não é suficiente para afastar as isenções que atuam em seu fato gerador.

Logo, se houver identidade no fato gerador, a isenção irá perdurar da mesma forma que perduraria com a nomenclatura anterior.

5 A REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL E A (DES)NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Durante muito tempo prevaleceu no Supremo Tribunal Federal a tese de que a **revogação de isenção não onerosa** (espécie de benefício fiscal) não necessitaria observar o princípio da anterioridade, de forma que o tributo poderia ser cobrado imediatamente.

Isso porque, segundo entendimento até então reiterado no Pretório Excelso, mesmo com a isenção, os fatos geradores continuariam a ocorrer, de forma que as obrigações tributárias permaneceriam surgindo, e haveria apenas a exclusão do crédito tributário.

Em outras palavras, entendia o Supremo Tribunal Federal que a isenção tributária consistiria numa mera **dispensa legal de pagamento de tributo devido**.

Tal entendimento, inclusive, foi abrigado pelo Código Tributário Nacional, que, em seu art. 176, I, dispõe que a isenção exclui o crédito tributário.

5.1 A POSIÇÃO DO STF

A Suprema Corte posiciona-se no sentido de que a revogação de uma isenção incondicionada não se equipara à criação ou à majoração de tributo, sendo apenas a dispensa legal do pagamento do tributo já existente. Com isso, quando da revogação deste tipo de isenção, o tributo volta a ser exigido de forma imediata, não sendo, portanto, necessária a observância do princípio da anterioridade.

A lei concessiva da isenção incondicionada, ao suspender a eficácia da norma impositiva, faria com que esta readquirisse imediatamente sua eficácia quando da sua revogação.

A Corte Suprema segue a teoria clássica, posicionando-se no sentido de que a isenção seria dispensa legal do pagamento do tributo, não afastando a incidência e a obrigação tributária, mas sim, a constituição do crédito tributário. E, uma vez revogada a lei isentiva, nada obstará a imediata cobrança do tributo outrora objeto de isenção, eis que o surgimento da obrigação tributária não restou impedido. Não se caracterizando, portanto, criação nem majoração do tributo.

Importa destacar que, nos julgados pelos quais foi defendida a aludida posição do STF, tratava-se do antigo ICM, cuja posição restou consolidada na Súmula 615:

“O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da constituição federal) não se aplica à revogação de isenção do ICMS”.

Nessa esteira, Alexandrino e Paulo (2014, p. 155) asseveram que:

“Corolário dessa orientação, a revogação de uma isenção tributária não equivale à instituição de uma nova hipótese de incidência, nem mesmo a um aumento de tributo, uma vez que a norma isentiva não afastou a incidência da lei tributária, não impedindo, dessarte, o nascimento da obrigação tributária correspondente a essa incidência. A lei de isenção limitou-se a excluir a constituição do crédito tributário que decorreria dessa obrigação.”

Com base nesse entendimento, o STF editou enunciado sumular bastante antigo afirmando que o princípio da anterioridade não se aplica à revogação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Conquanto se refira a um imposto específico, é válido ressaltar que o entendimento consubstanciado na súmula abaixo transcrita se aplicava indistintamente, pela Corte Suprema, a qualquer tributo.

Veja-se, a propósito, o teor da **Súmula Comum nº 615 do STF**:

O princípio constitucional da anualidade⁵ (§ 29 do art. 153 da Constituição federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

Ao contrário dessa súmula, o Recurso Extraordinário tendo como relator Marco Aurélio RE 564225 AgR/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 2.9.2014, temos:

PRIMEIRA TURMA

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** [grifo nosso]. 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 consequente 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.

RE 564225 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO (Processo físico)

Origem: **RS - RIO GRANDE DO SUL**

Relator atual **MIN. TEORI ZAVASCKI**

RECTE.(S) **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

PROC.(A/S)(ES) **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

RECDO.(A/S) **DR EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO E RECEPÇÃO DE TV LTDA**

ADV.(A/S) **RENÉ BERGMANN ÁVILA**

Última movimentação 28/08/2015

⁵ Esta súmula data de 1963 e, para ser compreendida, deve sofrer alguns ajustes na sua redação. Onde se lê anualidade, entenda-se anterioridade; onde se lê ICM, entenda-se ICMS.

Com efeito, sustentava o Pretório Excelso que o **ato normativo revogador** de benefício fiscal outrora concedido se tratava de questão vinculada à **política econômica** do ente público, podendo ser revista a **qualquer tempo sem necessidade de observar o princípio da anterioridade tributária**. É o que se observa da ementa a seguir colacionada:

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO PLENÁRIO SOBRE O TEMA CONSTITUCIONAL DEBATIDO. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja restrição ou ausência não importa ofensa ao texto constitucional. II - **A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição.** III - A existência de orientação do Plenário da Corte sobre a questão constitucional debatida legitima o julgamento monocrático do recurso nos termos do art. 557 do CPC. IV - Agravo regimental improvido. – destacou-se. (STF - RE: 617389 DF, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 08/05/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-099 DIVULG 21-05-2012 PUBLIC 22-05-2012)

5.2 DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA

Entretanto, abalizada doutrina criticava veementemente o entendimento supra, sustentando que a **revogação de isenção equivaleria à criação de tributo** e, portanto, deveria observar o princípio da anterioridade, sob pena de violação ao princípio da **não surpresa do contribuinte**.

Por todos, traz-se à colação as lições do eminente jurista Machado (2010, p. 245):

A revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de tributo. Por isto, deve ser observado o **princípio da anterioridade da lei** [grifo nosso], assegurado pelo art. 150, inciso III, letra “b” da Constituição Federal.

Diante de tais ponderações, recentemente a 1ª Turma do STF decidiu em sentido contrário à sua jurisprudência consolidada.

Com efeito, entendeu a 1ª Turma, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 617389-AgR, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que o ato de revisão ou revogação de benefício fiscal concedido anteriormente configura aumento indireto do tributo, devendo, portanto, se sujeitar ao princípio da anterioridade tributária.

Pela relevância do julgado, faz-se imperiosa a transcrição de sua ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ICMS – BASE DE CÁLCULO – MAJORAÇÃO – ANTERIORIDADE – PRECEDENTE – NEGATIVA DE

SEGUIMENTO. 1. O Estado da Bahia insurge-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 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – 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. A decisão impugnada não merece reparos. **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 minha relatoria, envolvida lei complr que postergou a utilização de créditos tributários então permitidos. 2. Ante o exposto, nego seguimento ao recurso. 3. Publiquem. Brasília, 4 de dezembro de 2013. Ministro MARCO AURÉLIO Relator. – destacou-se (STF - RE: 564225 RS , Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 04/12/2013, Data de Publicação: DJe-249 DIVULG 16/12/2013 PUBLIC 17/12/2013)

Entendeu o Pretório Excelso, no caso, que o princípio da anterioridade visa garantir que o contribuinte **não seja surpreendido com aumentos súbitos** do encargo fiscal, em virtude do direito implícito e inafastável que possui ao planejamento tributário.

Asseverou, ainda, que o prévio conhecimento da carga tributária tem como **base a segurança jurídica** e, como conteúdo, a garantia da certeza do direito.

Por fim, aduziu que toda alteração do critério quantitativo da regra matriz de incidência deve ser entendida como majoração do tributo. Dessa forma, salientou que tanto o aumento de alíquota quanto a redução de benefício fiscal anteriormente concedido apontam para o mesmo resultado, qual seja, o **agravamento do encargo**.

A doutrina majoritária defende que a revogação da norma concessiva de isenção incondicionada equivaleria a uma norma de incidência.

Para Paulo de Barros Carvalho, a redução ou extinção de isenções deve produzir efeitos tão somente se observado o princípio da anterioridade anual, ou seja, somente no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que foram publicadas.

Ricardo Lobo Torres defende que a revogação de uma isenção implica no retorno da eficácia da norma impositiva, devendo-se, portanto, observar o princípio da anterioridade.

Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino entendem não haver qualquer incompatibilidade entre o artigo 104, inciso III, do CTN e a súmula 615 do STF, eis que o aludido inciso dispõe sobre uma regra de vigência apenas no que tange aos impostos sobre patrimônio e renda, não incluindo o ICMS; e o princípio da anterioridade dispõe sobre aplicação da lei instituidora ou que aumente o tributo.

Hugo de Brito Machado, basicamente na mesma posição, defende que a revogação da lei concessiva de isenção equivale à criação de tributo, devendo, portanto, ser observado o princípio da anterioridade anual.

Luís Emygdio ressalta que, quando da ocorrência de uma isenção, não há o surgimento da obrigação tributária. A lei isentiva suspende a eficácia da norma impositiva tributante. Desta forma, com a revogação da lei isentiva, a lei de incidência tem a sua eficácia restaurada.

Segundo Roque Antonio Carrazza:

“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.”

Para Luciano Amaro, se o tributo está sujeito ao princípio da anterioridade tributária, deve haver obediência ao aludido princípio quando da revogação de uma isenção, eis que haveria o mesmo efeito de uma regra de tributação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se a existência de uma clara controvérsia envolvendo o tema da aplicação do princípio constitucional da anterioridade tributária às hipóteses de revogação de isenções não onerosas.

Verifica-se, dessa maneira, uma tendência de mudança no entendimento anteriormente consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Segundo o entendimento usual, o cerne da questão derivaria da corrente adotada para conceituar o instituto da isenção.

Em inúmeras decisões, a Suprema Corte deixou claro seu acolhimento ao conceito clássico de isenção, entendendo que o instituto pressupõe a incidência da norma de tributação, podendo ser caracterizado como a mera dispensa legal do pagamento do tributo. Para o Tribunal, portanto, há a ocorrência do fato gerador e o nascimento da obrigação tributária, de forma que a norma revogadora da isenção não configuraria uma nova hipótese de incidência. São esses os argumentos utilizados pela Corte para sustentar a não aplicação do princípio da anterioridade.

O Supremo Tribunal Federal, durante muito tempo, adotou o entendimento de que a revogação de benefício fiscal não importaria em aumento de tributo, mas tão somente numa política econômica de cada ente público.

Isso porque o Código Tributário Nacional estabeleceu, em seu art. 176, inciso I, que a isenção consiste em hipótese de exclusão do crédito tributário, de forma que sua concessão não teria o condão de impedir o surgimento da obrigação tributária, mas tão somente obstar a constituição do crédito tributário.

Todavia, a doutrina majoritária criticava bastante a tese adotada pelo Pretório Excelso, mormente tendo em vista que a revogação de benefício fiscal se configura uma verdadeira hipótese de majoração do tributo, de forma que deveria obedecer ao princípio da anterioridade, sob pena de violação ao postulado da não surpresa do contribuinte.

Diante de tais considerações, a Suprema Corte, recentemente, acolheu os reclamos doutrinários, estabelecendo que a revogação de benefício fiscal deve observar a anterioridade.

Conquanto não se possa afirmar que o novo entendimento esteja pacificado no STF - tendo em vista que o julgado sob comento adveio de uma de suas turmas, apenas - é importante ter em vista que nossa Corte Suprema tende a adotar o entendimento doutrinário prevalente, segundo o qual a revogação de benefício fiscal outrora concedido importa em majoração do tributo e, portanto, deve atender à anterioridade tributária, em observância à não surpresa e à segurança jurídica.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXANDRINO, M.; PAULO, V.. 17ª Ed. Direito tributário na Constituição e no STF. Teoria e Jurisprudência. São Paulo: Método, 2014.
- BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1571506>. Acesso dia 08 de fevereiro de 2017.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: Acesso dia 08 de fevereiro de 2017.
- _____. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso dia 08 de fevereiro de 2017.
- _____. Emenda Constitucional Nº 42, de 19 de dezembro de 2003. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso dia 08 de fevereiro de 2017.
- _____. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 564225. <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2559719>. Acesso dia 08 de fevereiro de 2017.
- _____. Súmula do Supremo Tribunal Federal 615. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=615.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso dia 08 de fevereiro de 2017.
- CARRAZZA, R. A.. Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, P. de B.. Curso de Direito Tributário. 24ª ed., São Paulo-SP: Saraiva, 2013.
- COELHO, S. C. N. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed., Rio de Janeiro-RJ: Forense, 2010.
- MACHADO, H. de B.. Curso de direito tributário. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ROSA JÚNIOR, L. E. F. da. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 19ª ed., Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006.
- TORRES, R. L.. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 13ª ed., Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006.
- VADE MECUM SARAIVA OAB. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.