

**AS REVOGAÇÕES DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E O PRINCÍPIO
CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**
*REVOCATIONS OF TAX BENEFITS AND THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF TAX
PREVIOUSNESS*

Bruno Bastos de Oliveira*
Bárbara Melo Delgado**

RESUMO: O presente artigo envolve o estudo acerca da observância ao princípio constitucional da anterioridade tributária quando da revogação de benefício fiscal anteriormente concedido. A doutrina defende a aplicação do princípio, considerando que a revogação de um benefício fiscal representa uma norma de incidência, ou seja, é considerada criação/aumento de tributo, devendo obediência ao art. 150, III, “b”, da Constituição Federal. No entanto, o Supremo Tribunal Federal ainda não pacificou o tema, possuindo precedente em sentido contrário, embora em julgamento mais recente tenha entendido também pela aplicação do referido princípio.

PALAVRAS-CHAVE: Anterioridade tributária; isenção; revogação de benefício; aumento de tributo; segurança jurídica.

ABSTRACT: The present article involves the study about the observance of the constitutional principle of tax precedence when the previously granted tax benefit is revoked. The doctrine defends the application of the principle, considering that the revocation of a tax benefit represents a standard of incidence, that is, it is considered creation / increase of tax, and obedience to art. 150, III, "b", of the Federal Constitution. However, the Federal Supreme Court has not yet pacified the issue, having precedent to the contrary, although in a more recent judgment also understood the application of said principle.

KEY-WORDS: Tax previousness; exemption; repeal of benefit; increase of tribute; legal certainty.

1. INTRODUÇÃO

Inicialmente, cumpre registrar que a possibilidade de cobrança de tributos por parte do Estado advém do conjunto de prerrogativas que lhe são asseguradas com o escopo de viabilizar a consecução do bem comum. Nesse sentido, o Estado tem o poder de, mediante lei, buscando o interesse público, obrigar os particulares a entregar determinado valor em dinheiro.

* Doutor em Direitos Humanos e Desenvolvimento e Mestre em Direito Econômico, ambos pela UFPB. Especialista em Direito Tributário pela UNISUL. Bolsista PNPd na UNIMAR.

** Graduada em Direito pela Universidade Federal da Paraíba. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Faculdade Maurício de Nassau/Escola Superior da Advocacia da Paraíba.

Ocorre que tal poder não é ilimitado, tendo em vista principalmente a interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade. Então, a própria Constituição Federal tratou de traçar as principais diretrizes e limitações ao seu exercício, as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar. Nota-se que de um lado o texto constitucional legitima o poder de tributar e de outro limita esse poder, fazendo com que a relação jurídica tributária se estabeleça da maneira mais igualitária possível e buscando sempre a máxima segurança jurídica em prol dos contribuintes.

Grande parte das limitações constitucionais ao poder de tributar configuram verdadeiras garantias individuais do contribuinte, de modo que se encontram protegidas pelo manto da cláusula pétrea, não admitindo, portanto, mudanças que diminuam o seu alcance ou amplitude.

Fato é que o Estado no exercício do seu poder de tributar deve respeitar alguns limites, esses, por suas vezes, são entendidos como princípios, objetivando proteger os contribuintes dos abusos estatais ao tempo que dão legitimidade às atividades da Administração Pública. Nesse almiré, abordam-se alguns dos princípios tributários por ser importantes para o estudo do imposto de renda de pessoa física. São eles: da estrita legalidade, da tipicidade, do não-confisco, da capacidade contributiva, da anterioridade.

Os princípios tributários estampados na Carta Magna, ao lado das imunidades, consistem no principal meio usado pelo legislador constituinte de limitar a atuação fiscal do Estado. Dentre os princípios constitucionais tributários, encontra-se o da anterioridade tributária, de maior importância para o presente estudo.

Tal princípio, atualmente, sofre uma preocupante mitigação pela jurisprudência no tocante aos efeitos da revogação de benefício fiscal anteriormente concedido, questão que será objeto deste estudo.

Nesse contexto, o presente artigo visa analisar o questionamento acerca da obrigatoriedade de se observar a anterioridade tributária quando da revogação de uma determinada isenção. Num primeiro momento, tratar-se-á do princípio da anterioridade, abordando suas duas espécies, bem como sua evolução e importância no ordenamento jurídico pátrio. Após, analisar-se-á o que vem a ser isenção fiscal, apontando suas características, classificações e distinção em relação à imunidade tributária. Por fim, verificar-se-á qual o posicionamento da doutrina sobre a matéria e se Supremo Tribunal Federal tem caminhado no mesmo sentido.

2. ASPECTOS PREAMBULARES ACERCA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Possível conceituar o poder de tributar como poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo (SABBAG, 2010, p.20). Assim, o poder de tributar se revela uma parcela da soberania que Estado, que recebe do detentor original do poder em um território politicamente organizado, ou seja, do povo.

É possível mencionar que o poder de tributar é “poder-direito” e não “poder-força”, uma vez que, os próprios integrantes da sociedade organizada reconhecem ao Estado o monopólio da violência física legítima de forma bem sucedida, tal como ensina o professor Paulo Bonavides (2006, p.70), com o objetivo que esse proteja e supra de forma efetiva o bem comum social, cumprindo assim a soberania estatal.

O texto positivado pela Constituição Cidadã regulou a relação jurídica entre contribuinte e Estado, ou ainda, governante e governado no momento em que inseriu em sua substância textual as normas jurídicas de crivo tributário, onde reparte para cada ente estatal suas competências tributárias específicas; e os princípios explanados do decorrer do texto constitucional que angariam, na maioria das vezes a repressão aos abusos do próprio Estado contra os direitos intrínsecos aos indivíduos. As garantias fundamentais deveriam assim, serem garantidas pelo próprio Estado devido esse ter sido legitimado pelo povo para tal função protetora.

Dentro do contexto do poder de tributar, o princípio da anterioridade tributária é corolário lógico do princípio da segurança jurídica, representado no Direito Tributário pelo princípio da não surpresa, na medida em que visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos, no curso do exercício financeiro.

Referido princípio impõe a existência de um prazo entre a lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua cobrança, prazo este que, embora não se estenda a todos os tributos, pode ser de noventa dias ou de até um ano, conforme o tributo em questão.

Percebe-se, de pronto, a importância que esse princípio tem no ordenamento jurídico, pois possibilita o conhecimento antecipado pelo contribuinte, por tempo suficiente, sobre a instituição e majoração de um tributo, permitindo, conseqüentemente, o seu planejamento econômico antes da cobrança efetiva dos tributos.

Nesse sentido, afirma Roque Antonio Carraza (2004, p. 174):

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso, que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica.

Vale ressaltar que, como o princípio existe para proteger o contribuinte, não há impedimento para a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que está sujeito ou que não tenham qualquer impacto sobre essa carga tributária.

Destaque-se, ainda, que o princípio da anterioridade é considerado um direito fundamental do contribuinte, configurando, portanto, cláusula pétrea. Dessa forma, não pode ser suprimido por emenda constitucional.

A anterioridade tributária, atualmente, possui duas espécies, protegendo o contribuinte de forma ampla contra aumentos súbitos do encargo fiscal. Elas se encontram no art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal:

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;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como se infere da leitura do dispositivo supracitado, a norma constitucional estabelece que a lei que cria ou aumenta um tributo só terá eficácia no exercício seguinte ao de sua publicação, observados ainda noventa dias entre esta e a cobrança do tributo criado ou majorado.

A primeira anterioridade assegurada foi a do exercício financeiro, prevista na alínea “b” do art. 150, III, da Constituição Federal, estabelecendo que é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Registre-se que o exercício financeiro coincide com o ano civil, que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Então, caso uma lei hoje crie ou aumente um determinado tributo, este só poderá ser cobrado a partir do dia 1º de janeiro do ano que vem.

Contudo, a Constituição Federal prevê algumas exceções ao princípio da anterioridade do exercício, facultando ao ente competente a cobrança de tributo a partir da entrada em vigor da lei que o criou ou o majorou, não sendo obrigado a aguardar o exercício financeiro seguinte.

Em primeiro lugar, o princípio não se aplica aos impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras. Tais exceções se justificam pelo fato de os referidos tributos possuírem um caráter marcadamente extrafiscal, constituindo-se em poderosos mecanismos de intervenção no domínio econômico.

Por outro lado, também não se aplica o princípio da anterioridade do exercício aos empréstimos compulsórios de guerra ou calamidade pública e aos impostos extraordinários de guerra. Nesses casos, a não sujeição deve-se à indiscutível urgência na obtenção de recursos para enfrentar as graves situações que autorizam a instituição dos tributos. Não seria razoável a espera pelo exercício seguinte diante da situação de urgência que ensejou a instituição do tributo. O que é urgente não pode esperar.

As contribuições para financiamento da seguridade social, do mesmo modo, não se sujeitam à anterioridade do exercício, mas, desde a promulgação da Constituição de 1988, devem obediência ao princípio da noventena ou anterioridade nonagesimal, que será melhor analisado adiante.

Por fim, as duas últimas exceções foram criadas pela Emenda Constitucional 33/2001, as quais, na realidade, atingem apenas o reestabelecimento das alíquotas do ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis definidos em lei complementar e das alíquotas da CIDE-combustíveis.

Outra questão que merece atenção quando se fala do princípio da anterioridade do exercício diz respeito à sua diferença em relação ao princípio da anualidade, este não mais vigente no ordenamento jurídico pátrio. Pelo princípio da anualidade, o tributo não poderia ser cobrado sem prévia autorização orçamentária anual do respectivo exercício financeiro. No entanto, de acordo com o sistema jurídico atual, as leis tributárias continuam produzindo seus efeitos ano a ano, independentemente de prévia autorização orçamentária.

O princípio da anterioridade nonagesimal não estava previsto para todos os tributos no texto constitucional originário (apenas para as contribuições para financiamento da seguridade social), vindo a ser estabelecido pela Emenda Constitucional n. 42, que acrescentou a alínea “c”

ao art. 150, III, da CRFB/88. Estendeu-se o mandamento da observância de intervalo de noventa dias à generalidade dos tributos, juntamente com a observância da anterioridade em relação ao exercício financeiro, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional.

Tal modificação mostrou-se necessária, pois o princípio da anterioridade anual, na prática, representava apenas uma regra. Seu conteúdo valorativo, que é a proteção do contribuinte contra aumentos inesperados na carga tributária, não era respeitado, uma vez que os vários poderes legislativos asseguravam a aprovação das leis tributárias apenas no final do ano, sem qualquer consideração para com o contribuinte (SCHOUERI, 2013, p. 313).

Diante disso, além da anterioridade anual, o art. 150, III, da CRFB/88 passou a prever, em sua alínea “c”, que é vedado cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumento, observado o disposto na alínea b”.

Assim, pelo princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena, se um tributo vier a ser majorado ou instituído por lei publicada após o dia 03 de outubro (quando faltam noventa dias para o término do exercício financeiro), a cobrança não pode ser feita a partir de 1º de janeiro do ano seguinte, sob pena de infringir a noventena. Ou seja, se a lei foi publicada, por exemplo, no final de outubro, o tributo só poderá ser cobrado no final de janeiro do ano seguinte.

Da mesma forma que a anterioridade do exercício, o princípio da noventena também possui exceções no texto constitucional, sendo sua lista de exceções bastante semelhante à daquela.

Os impostos de importação, de exportação e sobre operações financeiras, os chamados “impostos reguladores”, também não se sujeitam à noventena. Perceba que o IPI, apesar de não precisar observar à anterioridade do exercício, está sujeito à noventena, isso porque ele é tratado como uma importante fonte de arrecadação, e não apenas como um tributo que visa precipuamente à intervenção no domínio econômico (ALEXANDRE, 2013, p. 113). No que concerne aos impostos extraordinários de guerra e aos empréstimos compulsórios, a justificativa é a mesma para afastar a anterioridade anual.

A Constituição prevê que ficam livres da noventena, ainda, o imposto de renda, sem que se identifique razão para tanto, tendo em vista sua finalidade marcadamente fiscal; e as bases de cálculo de IPVA e IPTU, uma vez que o momento mais propício para que as fazendas públicas estaduais e municipais procedam às revisões dos valores dos veículos e imóveis, respectivamente, é o fim de cada exercício.

Compreendido o princípio da anterioridade em seus dois aspectos, indaga-se: a revogação de um benefício fiscal representa criação/majoração de tributo, necessitando, portanto, observar o princípio da anterioridade?

3. AS ISENÇÕES COMO INSTRUMENTO EFETIVO DE BENEFÍCIO FISCAL

Antes de adentrar especificamente no cerne deste estudo, também é preciso fazer alguns esclarecimentos acerca das isenções tributárias.

Ao lado do poder de tributar, há também a faculdade de isentar. Nesse sentido, merecem destaque os ensinamentos de José Souto Maior Borges (*apud* CARRAZZA, 2003, p. 750): “O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção.”

Segundo a doutrina clássica, a isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo devido. Destaque-se que, nessa corrente, existe a incidência tributária, pois os fatos geradores continuam a ocorrer, surgindo as respectivas obrigações tributárias; no entanto, a lei dispensa o contribuinte do pagamento do tributo, impedindo apenas a constituição do crédito. Esse também era o entendimento que Supremo Tribunal Federal vinha adotando.

Nesse sentido, a isenção, assim como a anistia, é modalidade de exclusão do crédito tributário, ou seja, a isenção é cláusula excludente que impede a normal constituição do crédito tributário, consoante o art. 175 do CTN.

Todavia, existe posicionamento contrário, entendendo que se trata de hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada, defendido por José Souto Maior Borges (*apud* SCHOUERI, 2013, p. 651). O efeito principal da isenção seria justamente o de impedir o nascimento da obrigação tributária. Sacha Calmon Navarro Coelho (2007, p. 849), no mesmo sentido, sustenta a isenção como fato impeditivo, impedindo que determinadas situações objetivas ou subjetivas fossem abarcadas pela lei tributante.

O professor Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, critica as teorias expostas, sustentando que o cerne da questão é saber se a norma de incidência vem antes ou após o fato concreto. O mencionado autor traz uma terceira ideia para conceituar isenção, que, contudo, não exclui a da não-incidência, apenas a aperfeiçoa. Para ele, "a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária, mutilando-os parcialmente" (CARVALHO

apud SCHOUERI, 2013, p. 652). Paulo de Barros faz uso das figuras de normas de comportamento e normas de estrutura para fundamentar seu entendimento.

Essa discussão tem uma consequência prática muito importante: a aplicação ou não do princípio da anterioridade quando uma lei revoga a isenção, já que, se se entende que há incidência, a revogação não cria uma obrigação (a obrigação existia, apenas se dispensava o pagamento); e, considerando que não há incidência, a revogação da isenção cria uma obrigação antes inexistente.

Cumpra registrar que, de toda forma, esse benefício fiscal somente pode ser concedido, em regra, através de lei formal específica elaborada pelo ente que tem competência para a criação do tributo (isenção autônoma), de acordo com o art. 150, § 6º, da CRFB/88 e, ainda, com o art. 176 do Código Tributário Nacional.

A exigência de lei decorre da própria indisponibilidade do interesse e do patrimônio público. Num Estado Democrático de Direito, o povo é o verdadeiro titular das disponibilidades, por isso, ele quem deve autorizar a prática de atos que configuram disponibilidade do patrimônio público, através da elaboração de lei, não sendo possível, em regra, a concessão de benefícios fiscais por intermédio de qualquer ato infralegal. Dessa forma, diminui-se bastante a margem de manobra pelo Poder Executivo.

Por outro lado, a exigência de especificidade da lei busca evitar que o parlamento esconda benefícios fiscais dentro de leis de matéria totalmente diversa da tributária.

No que se refere ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, há uma restrição ainda maior à concessão de benefícios fiscais. Isso porque, sendo da competência dos Estados a criação do ICMS, inevitável seria uma guerra fiscal.

Assim, visando minimizar o problema, a Constituição exige que a concessão de benefícios fiscais de ICMS seja precedida de deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, conforme regulado em lei complementar. Essa deliberação conjunta, hoje, está consubstanciada na forma de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DAS ISENÇÕES

A isenção pode ser concedida de forma geral ou específica. A primeira decorre do fato de o benefício atingir a generalidade dos contribuintes, independentemente da comprovação por parte destes de alguma característica pessoal especial. A segunda, por sua vez, decorre de

restrição de benefício a pessoas que obedecem determinados requisitos, de modo que a sua fruição estará condicionada de requerimento à Administração Tributária, necessitando, ainda, da comprovação de cumprimento dos pressupostos legais, conforme determina a redação do artigo 179 do CTN.

Existem também as chamadas isenções onerosas ou condicionadas, definidas como aquelas que não trazem somente o bônus da dispensa legal do pagamento, mas também algum ônus como condição para seu gozo.

Cabe ressaltar que a revogação da isenção onerosa sofre restrições: não tem o condão de prejudicar quem já havia cumprido os requisitos para o gozo do benefício legal. É o que se depreende da leitura do art. 178 do CTN. Ricardo Alexandre (2013, p. 474) chama atenção para o fato de que, para ser abrangida pela exceção à regra da plena revogabilidade, a isenção precisa ser concedida em função de determinadas condições e também por prazo certo.

Em contraposição, há as isenções incondicionadas ou gratuitas, que são aquelas livres de qualquer ônus por parte do contribuinte, sendo concedidas em caráter geral. Não dependem de reconhecimento formal e expresso, sendo sua fruição imediata. Essas, de acordo com o mesmo art. 178, podem ser modificadas a qualquer tempo.

Outra classificação comum é a que distingue as isenções subjetivas das objetivas. Como a própria nomenclatura indica, as primeiras se aplicam a determinadas pessoas em virtude de mero aspecto pessoal, enquanto as segundas levam em conta apenas os aspectos objetivos do fato tributado.

As isenções podem ser, ainda, regionais, se atingirem apenas parte de um certo território; ou setoriais, se abarcarem dado setor da atividade econômica. Poderão ser também totais, se retirarem todo o gravame do tributo de certa situação, ou parciais, se apenas diminuïrem a alíquota ou a base de cálculo; entre outras classificações.

Vale destacar, por fim, que a norma exonerativa, ao estipular tratamentos diferenciados, não está maculada do vício de inconstitucionalidade, haja vista o interesse público que se busca.

3.2 AS DIFERENÇAS BÁSICAS ENTRE INSENÇÕES IMUNIDADES

Nas palavras do autor Ricardo Alexandre (2013, p.148), “as imunidades são limitações ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”.

Já o professor Paulo de Barros Carvalho (1999, p. 178) traz o seguinte conceito de imunidade:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Diversos doutrinadores definem a imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada. Isto porque a não-incidência coloca uma determinada situação de fora da incidência de uma regra de tributação prevista na Constituição, sendo qualificada porque, ao contrário de uma circunstância simples de não incidência, quando determinada situação deixa de ser definida como hipótese de incidência ou o ente político deixar de exercer a competência atribuída pela Constituição Federal (negativa), na imunidade tem-se uma previsão expressa (positiva) de hipótese de não-incidência.

A partir dessa conceituação, é possível, desde logo, verificar uma primeira diferenciação entre imunidade e isenção: enquanto a imunidade opera no âmbito da própria competência, a isenção opera no âmbito do exercício da competência.

Diante disso, o primeiro autor afirma o seguinte:

A consequência da diferença essencial entre imunidade e isenção é que, como a imunidade delimita uma competência constitucionalmente atribuída, é sempre prevista na própria Constituição, pois não se pode criar exceções a uma regra numa norma de hierarquia inferior àquela que estatui a própria regra. Já a isenção está sempre prevista em lei, pois atua no âmbito do exercício legal de uma competência. (ALEXANDRE, 2013, p. 149)

É importante observar que, mesmo naquelas situações em que a Constituição fala em isenção, trata-se de imunidade, pois todas as situações previstas na Constituição são imunidades e não isenção. Tem-se como exemplo o art. 195, § 7º da Constituição Federal que dispõe: “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Feita a distinção, conclui-se que a lei jamais poderá revogar uma imunidade, visto ter previsão no próprio texto constitucional, nem mesmo uma emenda constitucional, como decidiu o STF na ADIN 939-7.

As imunidades também possuem várias classificações.

Ela pode ser genérica, quando abrange vários tributos (Exemplo: art. 150, VI, da CRFB/88), ou específica, quando atinge um tributo específico (Exemplo: art. 149, § 2º, I; art. 195, § 7º; art. 155, § 3º, da CRFB/88).

Quanto ao modo de incidência, pode ser subjetiva, objetiva ou mista. Será subjetiva quando recair sobre determinados sujeitos, e objetiva, como o próprio nome sugere, quando recair sobre fatos, bens ou situações. Já a imunidade mista é composta por ambos os elementos: indica o ente beneficiado pela exoneração constitucional atrelando um parâmetro específico próprio.

As imunidades podem ser, ainda, explícitas ou implícitas. As primeiras decorrem de previsão expressa no texto constitucional, como a imunidade dos templos e dos livros. As segundas, por sua vez, são extraíveis de princípios constitucionais e existiriam mesmo se não houvesse menção destas na Constituição, como é o caso da imunidade recíproca.

4. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A REVOGAÇÃO DAS ISENÇÕES: UMA ANÁLISE A PARTIR DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Como visto anteriormente, há no ordenamento jurídico pátrio isenções tributárias condicionadas e incondicionadas. As condicionadas, concedidas com prazo certo ou sob determinadas condições, são irrevogáveis ou, nas palavras de Carrazza (2003, p. 783), “se revogadas prematuramente, geram, para os contribuintes prejudicados, isto é, para os que implementaram a condição, o direito subjetivo de continuarem desfrutando do benefício fiscal, até a fluência do prazo assinalado na lei isentiva”. Neste caso, não há maiores questionamentos, eis que a jurisprudência do STF, bem como a doutrina é uníssona neste sentido.

No que concerne às isenções incondicionadas ou sem prazo certo, segundo o art. 178 do CTN, elas podem ser revogadas a qualquer tempo, tendo como consequência o retorno da exigibilidade do tributo objeto da isenção. É nesse cenário que a aplicação do princípio da anterioridade tributária passa a ser questionada.

Aqui, também entra a questão de considerar a isenção como hipótese de incidência ou não. Assim, se a revogação da isenção não cria nova incidência, já que a isenção apenas dispensava o pagamento, aquela revogação valerá imediatamente. Se, por outro lado, entender-se que com a revogação da isenção surge uma nova incidência, então se deverá observar o

referido princípio da anterioridade para que a nova exigência passe a produzir frutos, tendo em vista que se trata de aumento da carga tributária.

Atualmente, a doutrina majoritária tem acolhido a teoria de Paulo de Barros Carvalho, sustentando que a revogação da norma concessiva de isenção equivaleria a uma norma de incidência.

Assim, defendem que a redução ou extinção de isenções deve produzir efeitos tão somente se observado o princípio da anterioridade anual, isto é, somente no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que foi publicada a lei que reduziu ou extinguiu a isenção.

Nesse mesmo sentido, ensina Roque Carrazza (2003, p. 193) que “a lei que afasta ou diminui uma isenção tributária assemelha-se, em tudo e por tudo, à que cria ou aumenta um tributo”.

Desse modo, o mesmo autor acrescenta que:

Outra postura colocaria o contribuinte sob o guante 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.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 254-255) também segue basicamente o mesmo entendimento.

Sem desconsiderar a importância de se verificar a natureza jurídica da isenção e da lei que a revoga, o fato é que o princípio da anterioridade existe, para proteger o contribuinte justamente contra os efeitos que a revogação de uma lei isentiva gera, que é o aumento da carga tributária, a surpresa negativa ao contribuinte.

Portanto, o rigor da classificação pode acabar por afastar um direito fundamental, quando o que deve ser considerado, na verdade, são os efeitos práticos do ato de revogar um benefício fiscal.

Até pouco tempo, a Suprema Corte posicionava-se no sentido de que a revogação de uma isenção (aqui considerando apenas a isenção incondicionada) não se equiparava à criação ou à majoração de tributo, tendo em vista que a isenção seria apenas a dispensa legal do pagamento do tributo já existente. Partindo disso, afirmava que não era necessária a observância ao princípio da anterioridade, de modo que, revogada a isenção, o tributo deveria voltar a ser exigido de forma imediata.

O Supremo Tribunal Federal seguia, portanto, a teoria clássica, que defende que a isenção não afasta a incidência e a obrigação tributária, mas sim, a constituição do crédito tributário. Sendo assim, uma vez revogada a lei isentiva, nada obstaría a imediata cobrança do tributo outrora objeto de isenção, eis que o surgimento da obrigação tributária não restou impedido. Não estaria caracterizada, portanto, a criação ou majoração do tributo.

Confirmam-se as seguintes ementas:

Ementa: AGRADO 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. AGRADO 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. (STF. 2ª Turma. RE 617389 AgR, Relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 08/05/2012, grifo nosso)

Ementa: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REVISÃO OU REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. POLÍTICA ECONÔMICA. POSSIBILIDADE DE REVISÃO PELO ESTADO. DESNECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DAS REGRAS DE ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRADO IMPROVIDO. I - 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. Precedentes. II - Agravo regimental improvido. (STF. 1ª Turma. RE 562669/MG, Relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 03/05/2011)

Portanto, 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, isto é, mera dispensa legal do pagamento do tributo devido. No mesmo sentido, o art. 176, I, do Código Tributário Nacional dispõe que a isenção exclui o crédito tributário.

Com base nesse entendimento, o STF editou enunciado sumular bastante antigo afirmando que o princípio da anterioridade não se aplica à revogação do ICMS. Conquanto se refira a um imposto específico, é válido ressaltar que o entendimento consubstanciado na Súmula n.º 615 se aplicava indistintamente, pela Suprema Corte, a qualquer tributo.

Infere-se das ementas dos julgados que a Suprema Corte também utilizou como fundamento, para a não-observância do princípio da anterioridade, o fato de a concessão de benefício fiscal e sua eventual revisão ou revogação estar atrelada a questões de política econômica.

O entendimento acima, contudo, sempre foi bastante criticado pela doutrina, que sustenta que a revogação de isenção equivaleria a criação ou majoração de tributo, devendo observar, portanto, o princípio da anterioridade.

Ocorre que, em decisão de novembro de 2014 (no RE 564225), a 1ª Turma do STF, em sentido diverso, seguindo o entendimento de que a norma que revoga benefício fiscal configura aumento indireto de imposto, manteve decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que determinou que dois decretos estaduais de 1999 alterando o cálculo do ICMS só teriam efeito a partir do ano 2000, estando sujeitos, portanto, ao princípio da anterioridade tributária.

Segue ementa do referido julgado:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS □ DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. DEVER DE OBSERVÂNCIA. PRECEDENTES. **Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas b e c do inciso III do artigo 150, da Carta.** Precedente. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA. AGRAVO. ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (STF. 1º Turma. RE 564225 AgR/RS, Relator Min. Marco Aurélio, julgado em 02/09/2014, grifo nosso)

O ministro relator chamou atenção para o fato de que a finalidade precípua da anterioridade é proteger o contribuinte, isto é, evitar que o contribuinte seja surpreendido com o aumento do encargo fiscal. “Se, de uma hora para outra, modifica-se o valor do tributo, muito embora essa modificação decorra de cassação de benefício tributário, há surpresa”, registrou.

O que se busca, acima de tudo, é a proteção do contribuinte contra o aumento súbito da carga tributária. Observa-se que o conteúdo valorativo do princípio da anterioridade é bastante evidenciado na fundamentação da decisão.

Nesse sentido, vale transcrever o seguinte trecho da decisão:

[...] toda alteração do critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência deveria ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo.

Segundo o ministro Marco Aurélio, toda alteração do critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) do tributo deve ser entendida como majoração. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontariam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo.

No julgamento do RE 564225, restaram vencidos os votos dos ministros Dias Toffoli e Rosa Weber. Para eles, a revogação de benefício fiscal não configura aumento de imposto, não precisando, portanto, respeitar o princípio da anterioridade.

Em seu voto, Toffoli afirmou que antigos julgados do Supremo apontavam que a isenção fiscal cingia-se ao regime da legislação ordinária e que o instituto retratava a dispensa de pagamento de tributo devido e não hipótese de não incidência. Assim, com a revogação da isenção, entendia-se não haver instituição ou majoração de tributo (ou extensão de sua incidência), uma vez que a exação já existia e persistia, embora com a dispensa legal de pagamento.

Pelas decisões recentes do Supremo, parece que a Corte vem consolidando o entendimento na interpretação pró-segurança jurídica:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCENTIVO FISCAL. REVOGAÇÃO. MAJORAÇÃO INDIRETA. ANTERIORIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal concebe que não apenas a majoração direta de tributos atrai a eficácia da anterioridade nonagesimal, mas

também a majoração indireta decorrente de revogação de benefícios fiscais. Precedentes. 2. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. (STF. AG Reg em RE 1.053.254 /RS, Relator Min. Luis Roberto Barroso, julgado em 26/10/2018)

Em que pese a recente decisão mais benéfica ao contribuinte, cumpre destacar que se trata de decisão de turma, não se podendo afirmar que esse seja o entendimento pacífico do STF. Ao contrário, o posicionamento que prevalece é no sentido de afastar a aplicação do princípio em estudo, porquanto foi assim que entendeu o Plenário da última vez que foi instado a se manifestar.

No entanto, com a devida vênia, o entendimento externado pelo STF em suas decisões anteriores acaba por desconsiderar um direito fundamental do contribuinte, além de ir de encontro ao vetor axiológico da segurança jurídica, representada no direito tributário pela não surpresa, e da justiça fiscal, valores consagrados na Carta Magna.

5. CONCLUSÃO

Como se observa, o tema ainda gera muita polêmica, existindo entendimentos diversos na doutrina e jurisprudência. O cerne da questão é oriundo da teoria explicativa escolhida sobre a natureza da isenção.

Por outro lado, verifica-se a indiscutível importância do princípio da anterioridade tributária no atual sistema jurídico-tributário, visto que permite o prévio conhecimento da carga tributária pelo contribuinte, tendo por fundamento a segurança jurídica e garantindo a certeza do direito.

De fato, se o ente público estatal decide reduzir ou revogar um benefício fiscal que era concedido aos contribuintes, a consequência, na prática, é que o valor do tributo pago pelo contribuinte irá aumentar, ou seja, o impacto é o mesmo que o da criação ou majoração de um tributo em sentido estrito. Desconsiderar a anterioridade tributária naquele caso é ir de encontro com o próprio fundamento e o sentido de existir do princípio.

Conclui-se, destarte, ser mais oportuno e adequado aos pilares de um Estado Democrático de Direito e aos valores previstos na atual Constituição Federal o entendimento da observância da anterioridade tributária na revogação de isenções, seguindo a corrente

contemporânea quanto à natureza das isenções, qual seja, a que, em síntese, não considera a isenção uma hipótese de incidência tributária.

Para deslinde da controvérsia que se apresenta, é importante observar o elemento axiológico dos preceitos constitucionais, especialmente os que orbitam na seara do Direito Tributário. O texto constitucional vigente é instrumento de efetiva proteção do contribuinte e assim deve ser interpretado, sob pena de completo desvirtuamento de sua própria razão de ser. Como mencionado, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como verdadeiras garantias fundamentais dos contribuintes

As recentes decisões do Supremo Tribunal Federal podem sinalizar uma mudança no entendimento anteriormente consolidado na sua jurisprudência, mas ainda não se pode afirmar que a Suprema Corte tenha pacificado o tema no sentido da aplicação do princípio da anterioridade.

O Brasil vive hoje séria crise econômica, lastreada em grave crise fiscal na qual o país submergiu a partir de adoção de políticas fiscais completamente equivocadas. Ainda assim, não se pode pensar na possibilidade de as decisões judiciais serem conduzidas por uma necessidade política de arrecadação estatal. Nada justifica o desrespeito às normas constitucionais vigentes.

Apenas é possível falar em retomada do crescimento econômico e desenvolvimento social e humano a partir da efetivação de ambiente com máxima segurança jurídica possível, especialmente na área fiscal. Parece óbvio que um dos pontos mais delicados vivenciados pelo setor privado na atualidade remete ao setor fiscal. O desenvolvimento do setor privado necessita de ambiente seguro juridicamente e é justamente neste aspecto que o aqui defendido ganha relevância.

É preciso que o Poder Judiciário brasileiro, através da corte constitucional, pacifique entendimento interpretativo favorável ao contribuinte na questão das controvérsias envolvendo o princípio da anterioridade tributária e a revogação dos benefícios fiscais, colaborando assim para a pavimentação de maior segurança jurídica em meio a um sistema tributário completamente irracional e caótico.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 7. ed., São Paulo: Método, 2013.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 617389*. 2ª Turma. Rel. Min Ricardo Lewandowski. Data de Julgamento: 08 maio 2012. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21778683/agreg-no-recurso-extraordinario-re-617389-df-stf>>. Acesso em: 09 maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 564225/RS*. 1ª Turma. Rel. Min Marco Aurélio. Data de Julgamento: 02 set. 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342169/agreg-no-recurso-extraordinario-re-564225-rs-stf/inteiro-teor-159437396>>. Acesso em: 09 maio de 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.053.254/RS*. 1ª Turma. Rel. Luís Roberto Barroso. Data de Julgamento: 26 out. 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748643445>> Acesso em: 10 jan de 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

Encaminhado em 10/04/19

Aprovado em 25/02/20