



Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT

ISSN: 2594-858X

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v9n2.119>

Seção: Artigos

Exclusão do crédito tributário: isenção como instrumento de benefício fiscal

Exclusion of tax credit: exemption as a tax benefit instrument

Exclusión del crédito fiscal: la exención como instrumento de beneficio fiscal

Gabrielly Andrade Rodrigues¹

Fernanda Ramos Konno²

Lídia Maria Ribas³

Resumo

Este artigo analisa as controvérsias conceituais e as implicações práticas da expressão "exclusão do crédito tributário" no Direito Tributário Brasileiro, com foco no instituto da isenção. O estudo investiga a crítica doutrinária à adequação terminológica do Código Tributário Nacional, que se manifesta na divergência sobre a natureza jurídica da isenção, se ela constitui não-incidência ou dispensa legal de pagamento de tributo devido. O objetivo do trabalho consistiu em examinar como essa persistente controvérsia impacta o regime de revogação de benefícios fiscais e a observância do Princípio da Anterioridade, verificando o papel da jurisprudência em garantir a segurança jurídica. A pesquisa, de natureza bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e método hipotético-dedutivo, observou a doutrina com as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF). Verificou-se que a divergência conceitual possui reflexo direto no regime temporal da revogação da isenção. Concluiu-se que o STF promoveu uma relevante alteração jurisprudencial ao reconhecer que a eliminação de um benefício fiscal gera o mesmo impacto financeiro de uma majoração indireta de tributo, impondo, assim, a observância obrigatória da Anterioridade. Essa mudança de entendimento afasta a rigidez da interpretação legal e prioriza a perspectiva material do impacto econômico para proteger o contribuinte contra a surpresa fiscal, reforçando a segurança jurídica. Sugere-se o aprofundamento da investigação do impacto prático dessa alteração no planejamento tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direitos Fundamentais. Política Fiscal. Princípio da Anterioridade. Segurança Jurídica.

¹Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-8377-3592>. Email: gabyandraderodrigues@gmail.com.

² Mestranda em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1707-7587>. E-mail: fernandakonno@gmail.com.

³ Doutora em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Brasil. Pós-doutora pela Universidade de Coimbra, Portugal, e pela Universidade NOVA de Lisboa, Portugal. Professora Titular da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4764-6661>. E-mail: limaribas@uol.com.br.



Abstract

This article analyzes the conceptual controversies and practical implications of the expression "exclusion of tax credit" in Brazilian Tax Law, focusing on the institute of exemption. The study investigates the doctrinal criticism of the terminological adequacy of the National Tax Code, which manifests itself in the divergence regarding the legal nature of exemption, whether it constitutes non-incidence or legal waiver of payment of tax due. The objective of the work was to examine how this persistent controversy impacts the regime of revocation of tax benefits and the observance of the Principle of Prior Notice, verifying the role of jurisprudence in guaranteeing legal certainty. The research, of a bibliographic and documentary nature, with a qualitative approach and hypothetical-deductive method, observed the doctrine with the decisions of the Supreme Federal Court (STF). It was found that the conceptual divergence has a direct impact on the temporal regime of the revocation of exemption. It was concluded that the Brazilian Supreme Court (STF) promoted a significant jurisprudential evolution by recognizing that the elimination of a tax benefit generates the same financial impact as an indirect tax increase, thus imposing the mandatory observance of the principle of prior notice. This change in understanding moves away from the rigidity of legal interpretation and prioritizes the material perspective of the economic impact to protect the taxpayer against tax surprises, reinforcing legal certainty. Further investigation into the practical impact of this evolution on tax planning is suggested.

Keywords: Tax Law. Fundamental Rights. Fiscal Policy. Principle of Prior Notice. Legal Certainty.

Resumen

Este artículo analiza las controversias conceptuales y las implicaciones prácticas de la expresión "exclusión de crédito tributario" en el Derecho Tributario Brasileño, centrándose en la institución de la exención. El estudio investiga la crítica doctrinal a la adecuación terminológica del Código Tributario Nacional, que se manifiesta en la divergencia respecto a la naturaleza jurídica de la exención, ya sea que constituya no incidencia o renuncia legal al pago del impuesto adeudado. El objetivo del trabajo fue examinar cómo esta persistente 3 controversia impacta el régimen de revocación de beneficios tributarios y la observancia del Principio de Preaviso, verificando el papel de la jurisprudencia en la garantía de seguridad jurídica. La investigación, de carácter bibliográfico y documental, con un enfoque cualitativo y un método hipotético-deductivo, observado la doctrina con las decisiones del Supremo Tribunal Federal (STF). Se encontró que la divergencia conceptual tiene un impacto directo en el régimen temporal de la revocación de la exención. Se concluyó que el Tribunal Supremo de Justicia de Brasil (TSJ) impulsó una importante evolución jurisprudencial al reconocer que la eliminación de un beneficio fiscal genera el mismo impacto financiero que un aumento de impuestos indirectos, imponiendo así la observancia obligatoria del principio de preaviso. Este cambio de interpretación se aleja de la rigidez jurídica y prioriza la perspectiva material del impacto económico para proteger al contribuyente de sorpresas fiscales, reforzando la seguridad jurídica. Se sugiere profundizar en el impacto práctico de esta evolución en la planificación tributaria.

Palabras Clave: Derecho Tributario; Derechos Fundamentales; Política Fiscal; Principio de Notificación Previa; Seguridad Jurídica.

1. Introdução

O Direito Tributário Brasileiro fundamenta-se na relação entre a obrigação tributária e o crédito tributário. A obrigação surge com a ocorrência do fato gerador, enquanto o crédito se constitui formalmente mediante o lançamento. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê hipóteses que afastam a exigibilidade do tributo, reunindo a isenção e a anistia sob a categoria de “exclusão do crédito tributário”.

Sob a perspectiva constitucional, a análise da exclusão do crédito tributário é indissociável da proteção aos direitos fundamentais do contribuinte. A limitação do poder de tributar, materializada em uma série de princípios, como, por exemplo, o princípio da anterioridade que evidencia que a disciplina dos benefícios fiscais não se restringe à técnica tributária, mas integra o núcleo de garantias fundamentais contra a atuação arbitrária do Estado.

O estudo da exclusão do crédito tributário como instrumento de política fiscal relaciona-se diretamente ao planejamento econômico estatal, haja vista que o Estado utiliza institutos como a isenção e a anistia para internalizar externalidades, estimulando ou desestimulando determinadas atividades com vistas à consecução de objetivos de desenvolvimento.

A presente pesquisa concentra-se na isenção como instrumento de política fiscal e forma de concessão de benefícios tributários. Sua aplicação, contudo, é marcada por controvérsias doutrinárias quanto à sua natureza jurídica, o que gera divergências sobre a revogação desses benefícios e a incidência do princípio da anterioridade, pois a revogação da isenção pode ser entendida tanto como simples supressão de benefício fiscal quanto como forma indireta de majoração tributária, hipótese que exigiria a observância da anterioridade.

Diante dessas divergências conceituais, o estudo investiga o seguinte problema de pesquisa: quais são as implicações práticas da controvérsia sobre a natureza jurídica da isenção para a revogação de benefícios fiscais?

Nesse contexto, investiga-se como os precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) tem enfrentado essas controvérsias, buscando compreender suas implicações

práticas para o regime de revogação dos benefícios fiscais e para a efetividade da segurança jurídica no sistema tributário.

A hipótese central sustenta que a indefinição quanto à natureza jurídica da isenção resulta em aplicação inconsistente do Princípio da Anterioridade pelo Supremo Tribunal Federal na revogação de benefícios fiscais, na medida em que tais revogações são ora qualificadas como mera supressão de benefício, ora como majoração indireta de tributo, comprometendo a segurança jurídica do contribuinte. Para testá-la, o estudo examina: (i) a adequação da expressão “exclusão do crédito tributário”; (ii) as divergências doutrinárias acerca da natureza jurídica da isenção; e (iii) a aplicação do Princípio da Anterioridade na jurisprudência do STF em hipóteses de revogação de benefícios fiscais.

Desse modo, o objetivo geral deste trabalho consiste em analisar as 3 (três) principais controvérsias que envolvem o conceito de “exclusão do crédito tributário”, especialmente no instituto da isenção, examinando de que modo a sua definição impacta a segurança jurídica no Direito Tributário Brasileiro. Para tanto, estabelecem-se como objetivos específicos: (a) discutir as críticas conceituais e terminológicas que recaem sobre a expressão “exclusão do crédito tributário”; (b) analisar as teorias divergentes acerca da natureza jurídica da isenção, enquadrando-a também como instrumento de política fiscal; e (c) examinar as implicações da revogação da isenção em face do princípio da anterioridade, mediante o confronto entre posições doutrinárias e decisões judiciais.

A relevância deste estudo transcende ao debate acadêmico. No plano jurídico-científico, impulsiona o aprofundamento da dogmática tributária ao sistematizar controvérsias conceituais que persistem há décadas de vigência do CTN. No plano social, a análise das implicações da revogação da isenção em relação ao princípio da anterioridade busca demonstrar a importância da segurança jurídica no sistema tributário, princípio este que assegura ao contribuinte a previsibilidade da cobrança tributária e limita a adoção de medidas fiscais inesperadas.

O estudo adota abordagem qualitativa, com utilização de pesquisa documental e bibliográfica, norteadas pelo método hipotético-dedutivo. A pesquisa documental, foca-se no exame de decisões do STF, a fim de identificar o entendimento sobre a

revogação de benefícios fiscais e da aplicação do princípio da anterioridade. Com relação à pesquisa bibliográfica fundamenta-se na análise de obras doutrinárias e produções acadêmicas relacionadas à exclusão do crédito tributário, especificamente ao instituto da isenção e às controvérsias conceituais. Já o método hipotético-dedutivo orienta a análise a partir de premissas gerais do Direito Tributário para a compreensão de situações específicas verificadas.

Além desta introdução, o artigo estrutura-se em três seções principais. A seção 2 averigua os aspectos conceituais da “exclusão” do crédito tributário, com destaque para as controvérsias relacionadas à terminologia adotada pelo legislador. A seção 3 aborda os aspectos dogmáticos da isenção tributária, apresentando as principais teorias acerca de sua natureza jurídica e o debate entre as concepções de não incidência e de dispensa legal do pagamento do tributo. Na sequência, a seção 4 analisa a revogação da isenção e a (in)observância do princípio da anterioridade, à luz da interpretação judicial predominante. Por fim, apresentam-se as considerações finais, seguidas das referências utilizadas.

2. “Exclusão” do Crédito Tributário: aspectos conceituais

Ao tratar da dinâmica do Direito Tributário, o CTN estabelece distinção entre os conceitos de obrigação tributária e de crédito tributário. Inicialmente, observa-se que a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o artigo 113, §1º da Lei no 5.172/1966 (Brasil, 1966).

O crédito tributário, por sua vez, embora possua a mesma natureza jurídica da obrigação, constitui-se apenas mediante o lançamento, nos termos do art. 142 do mesmo diploma (Brasil, 1966).

A diferenciação quanto ao momento de surgimento evidencia a complexidade do sistema tributário brasileiro, servindo de substrato para debates doutrinários, os quais se refletem na disciplina legal das hipóteses de exclusão do crédito tributário, tema central do presente estudo, estabelecida no art. 175 do CTN, que estabelece as hipóteses da isenção ou da anistia (Brasil, 1966).

Nesse contexto, como premissa teórica inicial à compreensão do instituto, Paulo de Barros Carvalho leciona que:

O tema da exclusão do crédito tributário nos põe diante de situações sobremaneira importantes no direito tributário, possibilitando que, de sua análise, possamos olhar de forma crítica o sistema jurídico em vigor e, pela hermenêutica, reconstruir dogmaticamente a compreensão dos dispositivos que a ela se referem. Isso porque falar em excluir é ingressar nos domínios da “vida” do crédito tributário, verificando os laços existentes na estrutura lógica da norma jurídica, associando-se crédito e vínculo obrigacional numa só formulação (Carvalho, 2018, p. 646).

A partir dessa perspectiva, verifica-se que o entendimento de “exclusão do crédito tributário” requer uma compreensão que sobrepuje a simples literalidade da expressão adotada pelo CTN. Efetivamente, ao se problematizar a própria existência de um crédito previamente constituído suscetível de exclusão, direciona-se a análise para averiguação das hipóteses que, em verdade, entravam no surgimento da obrigação tributária ou de seus efeitos jurídicos. Essa abordagem evidencia uma imprecisão terminológica e, por conseguinte, a necessidade de reexame da coerência lógico-sistemática do ordenamento, especialmente com relação à obrigação e o crédito tributário.

Nesse sentido, observa-se que a expressão “exclusão do crédito tributário” constitui objeto de críticas recorrentes na doutrina, seja em razão de sua impropriedade técnica, seja em virtude de inconsistências conceituais. Para Regina Helena Costa (2025, p. 286), o CTN reuniu, de forma inadequada, dois institutos de natureza distinta, a isenção e a anistia, além de incorrer em falta de lógica na separação entre crédito e débito, uma vez que tais hipóteses não configuram propriamente exclusão em sentido técnico.

Nessa mesma linha, reforçando a crítica à impropriedade da terminologia e à incoerência do texto normativo, Sacha Calmon Navarro Coelho (2022, p. 603) respalda, de forma categórica, que a expressão “exclusão do crédito tributário” é desprovida de conteúdo, configurando um equívoco técnico na sistematização do Direito Tributário.

A crítica terminológica provém da própria redação do diploma legal que, ao utilizar a expressão “exclusão do crédito tributário”, adota também formulação considerada tecnicamente inadequada por parte da doutrina. O debate manifesta-se,

de um lado, no fato de o Código reunir sob uma mesma categoria institutos de natureza distintas (isenção e a anistia) o que comprometeria a precisão conceitual pretendida pela norma. De outro lado, identifica-se impropriedade semântica no termo “exclusão”, o qual pressupõe a retirada de algo previamente existente, enquanto, na hipótese da isenção, o crédito tributário sequer chega a se constituir.

Dessarte, parcela da corrente doutrinária sustenta que a redação legal não descreve com exatidão a realidade normativa a que se refere, sendo frequentemente apontada como uma imperfeição técnica associada ao contexto histórico de elaboração do CTN, período em que a Teoria Tributária Brasileira se encontrava em processo de amadurecimento e consolidação.

Ademais, ao evidenciar a incongruência técnico-sistemática dos institutos indevidamente enquadrados como hipóteses de exclusão do crédito tributário pelo CTN, Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2021, p. 1211) critica a própria terminologia “exclusão do crédito tributário”, uma vez que o Código trata como exclusão algo que, na realidade, nem chega a existir. Segundo o autor, esse equívoco decorre da adoção de uma concepção específica de isenção tributária, pela qual, embora o fato gerador ocorra, uma norma posterior impede a constituição do crédito, dispensando-o.

Em contrapartida, apesar das críticas formuladas quanto à precisão conceitual da expressão “exclusão do crédito tributário”, há vertentes doutrinárias, frequentemente alinhadas à interpretação literal e sistemática do CTN, fundamentam-se a validade e a pertinência da nomenclatura adotada pelo legislador. Para essa vertente, o elemento central reside no efeito jurídico produzido pelas normas de isenção e anistia, qual seja, a impossibilidade de exigência do crédito tributário.

Sob essa perspectiva, Carlos Valder do Nascimento (2016, p. 137) defende a utilização da terminologia legal a partir de um sentido funcional, alinhado aos efeitos práticos. Para o autor, o termo “exclusão”, em sua acepção comum, refere-se ao ato ou efeito de excluir, o que justificaria sua adoção pelo CTN para designar as hipóteses em que se afasta a exigibilidade do crédito tributário.

Esta concepção alinha-se à visão de que a expressão “exclusão do crédito tributário” não corresponde à inexistência do crédito, pois refere-se ao efeito prático-jurídico da norma, que consiste em impedir sua exigibilidade. Embora parcela da

doutrina, como Costa (2025), critique a ideia de exclusão de um crédito que não chegou a ser formalmente constituído, aduzem-se que o legislador optou por empregar um vocábulo que, em sua acepção usual, expressa o resultado prático pretendido: dispensar a cobrança do tributo, no caso da isenção, ou afastar a aplicação de penalidade, na hipótese da anistia.

Logo, no plano do Direito Positivo, entende-se que o termo “exclusão” cumpre função sistemática ao delimitar as situações em que o Fisco se encontra legalmente impedido de efetuar o lançamento do tributo ou da penalidade, distinguindo-as das hipóteses de extinção, que incidem sobre crédito tributário já constituído.

Nesse mesmo arcabouço interpretativo, Marcus Abraham (2024, p. 264) argumenta que as hipóteses de exclusão do crédito tributário afastam o dever do contribuinte de cumprir a obrigação tributária já constituída e impedem que a Administração Tributária realize o lançamento e constitua o crédito para fins de cobrança. Dessa forma, permanecem exigíveis as obrigações acessórias vinculadas à obrigação principal cujo crédito tenha sido excluído ou àquela que dele decorra.

Para a corrente doutrinária, o objetivo da redação legal está no seu efeito prático: afastar o dever de o contribuinte cumprir a obrigação de pagar e excluir o poder do Fisco de constituir o crédito tributário. Nessa perspectiva, autores alinhados a tal entendimento, como, Abraham (2024), rejeitam o argumento que a isenção, ao impedir o surgimento da obrigação tributária, não poderia “excluir” algo inexistente. Em vez disso, enfatiza-se o resultado normativo final do ordenamento jurídico, qual seja, a dispensa legal da cobrança do tributo ou da penalidade, por meio dos institutos da isenção e da anistia.

A despeito da complexidade do tema e das críticas doutrinárias em torno da expressão legal “exclusão do crédito tributário”, observa-se que o CTN estabelece regra específica de interpretação aplicável à matéria, firmando a questão no plano do Direito Positivo. O art. 111 dispõe que a legislação tributária deve ser interpretada de forma literal nas hipóteses que envolvam a suspensão ou exclusão do crédito tributário (Brasil, 1966).

O imperativo de exegese gramatical atua como parâmetro restritivo dirigido ao intérprete judicial e administrativo, interditando a adoção de hermenêuticas extensivas

ou a integração analógica de normas que excepcionam a regra geral de tributação. Nesse cenário, a desoneração tributária ancora-se estritamente na literalidade do preceito legal.

Com base no entendimento de Alexandre Macedo Tavares (2009, p. 193), não obstante a ausência de consenso dogmático quanto ao instituto da isenção, o autor preleciona que as normas que a disciplinam, sobretudo em razão de seu caráter excepcional, devem ser interpretadas de forma literal. Assim, regras que concedem isenção não admitem interpretação ampliativa nem integração analógica, devendo ser compreendidas como comandos de direito estrito, o que impõe a interpretação restritiva das exceções.

Verifica-se, contudo, que o artigo 111 do CTN (Brasil, 1966) estabelece uma solução metodológica para o conflito conceitual. A isenção, independentemente da crítica doutrinária sobre sua natureza (impedimento ao nascimento ou exclusão), é tratada como norma de dispensa que, por afastar a regra de incidência, exige que o intérprete se atenha a interpretação literal. Conforme Tavares (2009, p. 193-194), essa regra veda o emprego da analogia e da interpretação extensiva, impedindo suplementos hermenêuticos à norma.

Tal metodologia hermenêutica, ao exigir interpretação estrita das hipóteses de exclusão, acaba por atribuir eficácia funcional à expressão “exclusão do crédito tributário”, ainda que esta seja objeto de críticas no plano técnico-doutrinário. A partir desse ponto, torna-se necessário verificar em que medida a isenção, tratada pelo próprio CTN como causa de exclusão, opera, na prática, não apenas como categoria conceitual do direito tributário, todavia também como instrumento de política fiscal, conduzindo à análise subsequente.

3. Isenção Tributária como Benefício Fiscal: análise dogmática

A função do tributo, no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, não se limita à mera arrecadação de recursos destinados ao financiamento das atividades estatais, assumindo também papel relevante como instrumento de intervenção econômica e social.

Conforme observam Paulo Sérgio Fiorin e Lídia Maria Ribas (2019, p. 80), o sistema tributário pode assumir caráter extrafiscal, atuando como mecanismo capaz de estimular ou desestimular comportamentos sociais dos contribuintes, com a finalidade de resguardar valores constitucionalmente consagrados.

Assim, a tributação passa a desempenhar funções que transcendem a dimensão fiscal, abrangendo igualmente as esferas extrafiscal e parafiscal, por meio das quais o Estado orienta comportamentos e concretiza objetivos constitucionalmente previstos. É nesse contexto que a política fiscal tem sido amplamente debatida pela doutrina nacional, especialmente no que se refere à utilização de mecanismos tributários como instrumentos de indução e regulação.

Destacam-se os apontamentos de Rogério Leite Lobo (2003, p. 30-34), segundo os quais a concessão de vantagens tributárias, como isenções ou reduções de alíquotas, deve ser compreendida como modalidade de gasto tributário, equiparável a uma forma de despesa pública indireta.

Para Lobo (2003, p. 34), essa perspectiva confere aos benefícios fiscais a natureza de instrumento de política fiscal, ou de política pública, na medida em que são utilizados deliberadamente pelo Estado para influenciar o comportamento dos agentes econômicos e alcançar finalidades extrafiscais.

À vista disso, destacam-se os benefícios fiscais como instrumentos de política fiscal voltados à realização de objetivos econômicos e sociais previamente delineados pelo poder público.

No que concerne à conceituação de benefício fiscal, merece destaque a posição de Hendrick Pinheiro:

Propõe-se a compreensão dos benefícios tributários como uma categoria ampla de situações favoráveis ao contribuinte (provenientes de decisões interventivas ou não), que podem ter seu custo estimado por meio da teoria dos gastos tributários e que, em algumas situações, implicam em renúncias de receitas, enquanto redução na arrecadação potencial (Pinheiro, 2024, p. 19).

A partir dessa concepção, observa-se que os benefícios fiscais não se limitam apenas às técnicas de desoneração tributária, pois configuram instrumentos de intervenção estatal com impactos diretos sobre a arrecadação e o equilíbrio das contas

públicas. Ao utilizarem, em muitos casos, renúncia de receitas, tais medidas demandam controle rigoroso e observância de critérios jurídicos específicos, especialmente no que se refere à responsabilidade na gestão fiscal. Nessa situação, evidencia-se a necessidade de disciplina normativa que estabeleça parâmetros para a sua concessão, de modo a compatibilizar a implementação de políticas públicas com a preservação do equilíbrio orçamentário.

Dessa maneira, o plano infraconstitucional estabelece parâmetros específicos para a concessão de benefícios fiscais, como a exigência de prévia estimativa do impacto orçamentário-financeiro da medida, os quais encontram disciplina no art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000).

Em âmbito constitucional, destaca-se ainda o disposto na Constituição Federal, segundo a qual as “leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão [...] o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções [...]” (Brasil, 1988, cap. II, art. 165, inc. I, II, III, §6º).

As normas supracitadas demonstram que a concessão de benefícios fiscais, como a isenção, não está limitada a uma técnica formal de desoneração tributária, haja vista que constitui decisão estratégica do Estado, submetida à avaliação de impacto orçamentário e social. Assim, tais medidas inserem-se no âmbito da política fiscal, uma vez que sua implementação depende da análise prévia de seus efeitos sobre as receitas públicas e sobre o equilíbrio das contas estatais, consolidando sua função como instrumentos de intervenção econômica e social.

Não obstante, Matheus Lolli Pazeto (2016, p. 238) observa que a isenção configura um relevante benefício fiscal no âmbito do Sistema Tributário Nacional e destaca que esse instituto é um dos que mais suscitam debates doutrinários, sobretudo quanto à sua incidência no plano fático e jurídico. Segundo o autor, há múltiplas correntes teóricas que procuram definir a natureza da isenção, o que evidencia sua complexidade no direito tributário.

Sob essa ótica, a relevância do debate proposto reflete-se na prática jurisdicional, uma vez que a definição da natureza jurídica da isenção não é meramente

teórica, enquanto benefício fiscal, porém define o momento de sua aplicação e a extensão dos direitos do contribuinte.

Tal circunstância justifica a delimitação do objeto de análise do presente estudo na isenção tributária, selecionada dentre os instrumentos de política fiscal por constituir benefício fiscal que, além de integrar as hipóteses de exclusão do crédito tributário, suscita relevantes controvérsias quanto à sua natureza jurídica.

3.1 Natureza Jurídica da Isenção: principais correntes doutrinárias

Ao analisar a natureza jurídica da isenção tributária, como espécie de exclusão do crédito tributário, verifica-se que esta não encontra concordância na doutrina, havendo interpretações substancialmente distintas a seu respeito.

Dessa maneira, Wesley Silva Melo (2024, p. 43) corrobora esse entendimento ao alegar que a isenção tributária, enquanto benefício fiscal, é interpretada sob duas óticas principais: a clássica, que a define como a dispensa legal do pagamento de um crédito já constituído, e a moderna, que a caracteriza como uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

A persistente divergência doutrinária, que não foi definitivamente solucionada pelo CTN, conforme já exposto, evidencia a necessidade de uma análise mais aprofundada acerca do momento e do modo de atuação da isenção tributária.

Nessa conjuntura, verifica-se que a controvérsia acerca da natureza jurídica da isenção estrutura-se, essencialmente, em torno de dois eixos interpretativos: de um lado, a concepção clássica, que a insere no âmbito da incidência da norma tributária, seguida da exclusão do crédito; de outro, a concepção moderna, que a compreende como hipótese de não-incidência.

Entre as formulações críticas à concepção clássica, destaca-se a isenção como regra não-juridicante de Alfredo Augusto Becker (1998, p. 304), cuja regra jurídica incide de forma não juridicante, sua atuação não produz a constituição, a desconstituição ou a modificação dos efeitos jurídicos da hipótese de incidência. Sendo assim, a incidência normativa apenas evidencia que a ocorrência do fato não altera a realidade já existente no plano jurídico. Assim, caso o fato ainda não possua relevância

jurídica, a norma atua para impedir seu ingresso no mundo jurídico; por outro lado, se o fato já for juridicizado, a incidência da norma mantém inalterada sua natureza jurídica e os efeitos anteriormente produzidos.

Para Valterlei A. da Costa (2019, p. 222), a interpretação clássica, que define como dispensa do pagamento de tributo exigível, vincula-se predominantemente a um critério temporal, razão pela qual já não se mostra a mais adequada. Contudo, tal concepção permaneceu consagrada no CTN.

Ademais, com relação a interpretação moderna, isenção como hipótese de não-incidência, Costa (2019, p. 230) objeta a validade teórica da isenção como não incidência qualificada, argumentando que tal construção padece de uma inconsistência lógica. Para o autor, a tentativa de atribuir qualificativos ou epítetos ao fenômeno da não incidência é juridicamente inócua, uma vez que a negação da incidência, por sua própria natureza, prescinde de adjetivações para se consolidar como fato jurídico.

Em perspectiva oposta, Gisele de Souza e Daniele Lambert da Cunha (2024, p. 17) compreendem a isenção como um fenômeno de não incidência tributária que opera no plano das normas gerais e abstratas. Para as autoras, a isenção não deve ser examinada a partir do fato já juridicizado, mas sim como uma condicionante onde a eficácia da norma instituidora do tributo é neutralizada, de plano, pela incidência da norma isentiva, impedindo que a primeira se torne potencialmente aplicável ao caso concreto.

A visão doutrinária apresentada argumenta que a isenção não se caracteriza como uma simples dispensa do pagamento de um tributo, contudo como hipótese de não-incidência legalmente qualificada. Nessa perspectiva, a norma isentiva atua previamente à ocorrência do fato gerador na prática. Em outros termos, a isenção retira determinado fato, o denominado fato isento, do campo de incidência da regra de tributação, impedindo que a obrigação tributária venha a se constituir.

Desse modo, rejeita-se a compreensão segundo a qual a isenção representaria simples desoneração de obrigação já existente, defendendo-se que sua função consiste, na realidade, em delimitar o próprio âmbito de incidência da norma tributária, de forma a assegurar que o contribuinte não seja alcançado pela tributação desde a origem.

Por outro lado, quanto à teoria da isenção como incidência da norma tributária, Paulo Alves da Silva Paiva destaca:

Convém não confundir o conceito de isenção com o de não incidência. Há não-incidência quando o fato gerador não ocorre concretamente, ou por não se configurarem os seus pressupostos de fato, ou por se tratar de fatos que hajam sido excluídos da competência impositiva de determinado ente público. Com a isenção coisa diversa se passa. Ocorre o fato gerador; o legislador, entretanto, se limita a determinar a inexigibilidade do débito assim surgido (Peixoto; Lacombe, 2005, p. 1281 *apud* Paiva, 2017, p. 335).

Conforme o entendimento da corrente clássica, a ocorrência do fato gerador tributário no mundo dos fatos enseja, em princípio, o surgimento da obrigação tributária. Nesse sentido, a isenção não atua como mecanismo de delimitação prévia do alcance da norma tributária, tendo em vista que opera em momento posterior, tornando inexigível o débito decorrente da obrigação já constituída.

Entretanto, o legislador, ao conceder uma isenção, não nega a ocorrência do fato gerador típico, mas concede uma dispensa legal de pagamento. Portanto, a isenção é compreendida como hipótese de exclusão do crédito tributário, uma vez que a obrigação subsiste, todavia o crédito correspondente é legalmente impedido de ser constituído ou exigido.

Não obstante a divergência teórica entre as concepções que compreendem a isenção como hipótese de incidência da norma tributária e aquelas que a qualificam como hipótese de não incidência, Ricardo Mariz de Oliveira aponta que:

Na jurisprudência não há muitas manifestações de apreciação da natureza jurídica da norma de isenção e dos seus efeitos, com a profundidade como a doutrina nela incursionou. Em geral, as questões colocadas sob julgamento foram resolvidas com base em uma característica mais específica e tópica, poucas vezes sendo cogitadas também as noções de obrigação tributária e isenção. Cabe referência inicialmente à antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a revogação de uma norma isentiva não ficaria sujeita ao princípio da anterioridade, outrora chamado da “anualidade” (Oliveira, 2023, p. 501-502).

Nesse sentido, Tavares (2009, p. 192) posiciona-se em oposição ao entendimento do STF, ao alegar que tal interpretação transforma a isenção em espécie de perdão de tributo já constituído, o que implicaria desvirtuamento de sua natureza jurídica. Referido autor traz que a regra de isenção não atua após a incidência da norma

tributária, mas incide no plano estrutural da própria regra-matriz de incidência, suprimindo um de seus elementos essenciais e impedindo que a incidência se concretize na hipótese legalmente prevista. Dessa forma, a isenção não pressupõe tributo devido nem exclusão posterior do crédito tributário, configurando, antes, técnica normativa destinada a impedir a incidência desde a origem, situando-se, portanto, no campo da não incidência da norma tributária.

Do mesmo modo, Oliveira (2023, p. 511-514), alinhado ao entendimento de que a isenção impede a própria ocorrência do fenômeno da incidência, defende que, em face de uma norma isentiva, não surge a obrigação tributária. Alternativamente, verifica-se o nascimento de um direito em favor do contribuinte, que lhe assegura a condição de não devedor do tributo, uma vez que o fato gerador, em vez de originar a obrigação de pagar, produz o efeito jurídico de dispensar o sujeito passivo do pagamento, resultando, portanto, na inexistência da obrigação tributária.

A despeito disso, ao se examinar a jurisprudência, observa-se que o debate doutrinário também encontra reflexo nas decisões judiciais. O STF tem consolidado entendimento no sentido de que a isenção não configura hipótese de não incidência, pois se qualifica como dispensa legal do pagamento de tributo já exigível, conforme se observa a seguir:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. [...] 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. [...] (STF, ADI 286/RO, Rel. Moreira Alves, Data do julgamento: 30/08/2002. Tribunal Pleno).

O posicionamento adotado pelo STF afigura-se fundamental, na medida em que alinha à jurisprudência da Corte a teoria clássica, ao estabelecer uma distinção categórica entre os conceitos de não-incidência e isenção. Conforme se observa no item 3 da ementa supracitada (Brasil, 2002), a isenção é definida como dispensa do

pagamento de tributo já devido, pressupondo, portanto, a válida ocorrência do fato gerador. Ao revés com a não incidência, que decorre da própria ausência de previsão legal do fato, conforme indicado no item 2 (Brasil, 2002), a isenção é compreendida como exceção instituída por lei à regra geral da tributação.

Infere-se, portanto, que o STF corrobora a tese de que a isenção atua no campo da exigibilidade ou da exclusão do crédito tributário, e não na delimitação da competência tributária ou na própria regra-matriz de incidência, consolidando entendimento que a qualifica como hipótese de exclusão do crédito tributário.

Contudo, embora a jurisprudência do STF sugere uma convergência, majoritariamente, para o entendimento de que a isenção se qualifica como dispensa legal de pagamento e, por conseguinte, uma forma de exclusão do crédito tributário, o debate doutrinário não se esgota nessa definição formal.

Com efeito, para corroborar a tese de que a natureza jurídica da isenção impacta a aplicação do princípio da anterioridade, Paiva (2017, p. 331) ressalta que sua definição projeta efeitos pragmáticos substanciais sobre o patrimônio do contribuinte em casos de revogação do benefício. Segundo o autor, a obrigatoriedade de observância do princípio da anterioridade, vincula-se estritamente à interpretação adotada: caso se compreenda a isenção como dispensa de pagamento ou como não incidência, a supressão da norma isentiva poderá ser equiparada, ou não, à majoração indireta de tributo.

Dessa maneira, a controvérsia atinente à natureza jurídica da isenção ultrapassa a discussão teórica, pois alcança no cerne da segurança jurídica e da proteção da confiança do contribuinte. Isso ocorre porque, dependendo da corrente doutrinária que for adotada, a revogação de um benefício fiscal pode ser equiparada à instituição de um novo tributo ou ao mero restabelecimento da incidência plena, o que repercute diretamente na obrigatoriedade de observância ao princípio da anterioridade.

4. Revogação da isenção: (in)observância ao princípio da anterioridade

Não obstante a previsão de interpretação literal estabelecida pelo CTN em relação às hipóteses de exclusão do crédito tributário, ainda se verificam divergências

conceituais quanto à sua aplicação prática, especialmente com relação ao princípio da anterioridade.

No Direito Tributário, a vedação à surpresa fiscal e à instituição de cobranças inesperadas constitui expressão das garantias fundamentais do contribuinte, as quais atuam como limites constitucionais ao exercício do poder estatal de tributar, assegurando a proteção do patrimônio e da segurança jurídica do contribuinte.

Para Fernanda Raquel Ramos Coelho, Nayane Stephane Antunes da Costa e Elisberg Francisco Bessa Lima (2025, p. 5), a relação jurídico-tributária brasileira desenvolveu-se historicamente sob uma lógica de assimetria estrutural, caracterizada pela prevalência das prerrogativas estatais em face da posição de vulnerabilidade do contribuinte. Segundo os autores, enquanto a Administração Tributária dispõe de amplos poderes de fiscalização, interpretação e exigência das obrigações fiscais, o contribuinte necessita de estabilidade normativa e previsibilidade jurídica para organizar suas atividades econômicas e cumprir suas obrigações tributárias de maneira segura.

À vista disso, o princípio da anterioridade assume papel central na contenção de alterações abruptas da carga tributária, funcionando como mecanismo de proteção da confiança legítima e da previsibilidade das relações jurídico-tributárias. A exigência de lapso temporal entre a publicação da norma instituidora ou majoradora do tributo e o início de sua cobrança busca impedir que o contribuinte seja surpreendido por modificações tributárias repentinas, assegurando-lhe condições mínimas de planejamento econômico e financeiro.

Inicialmente, incumbe destacar que, no ordenamento constitucional, o princípio da anterioridade, anual e nonagesimal, encontra-se expressamente no art. 150 da Constituição Federal, vedando aos entes federativos a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou, bem como antes de decorridos noventa dias da data de sua publicação (Brasil, 1988).

Complementarmente, no que tange ao princípio da anterioridade o CTN estabelece no art. 104 estabelece que as normas legais relativas a impostos sobre o patrimônio ou a renda passam a produzir efeitos apenas no primeiro dia do exercício

financeiro subsequente ao de sua publicação, abrangendo também aquelas que suprimem ou restringem isenções (Brasil, 1966).

Nesse âmbito, para Luís Eduardo Schoueri (2025, p. 782) o presente debate acerca da "exclusão" transcende a semântica, pois dita se a revogação de uma isenção configura a mera cessação de uma dispensa de pagamento ou a instituição de uma nova carga tributária. Para o autor, caso se admita que a isenção obsta a própria incidência, sua supressão equivaleria logicamente à criação de uma hipótese incidental outrora inexistente, exigindo, por conseguinte, o respeito às garantias temporais de anterioridade.

Nota-se que a origem da divergência quanto à revogação da isenção reside na própria definição de sua natureza jurídica. Quando a isenção é compreendida como dispensa legal de um tributo cuja incidência já ocorreu, a sua revogação tende a ser interpretada como mera cessação do benefício fiscal, hipótese em que não se exigiria a observância do princípio da anterioridade, uma vez que a norma instituidora do tributo já se encontraria vigente.

Em sentido diverso, quando a isenção é concebida como mecanismo destinado a impedir a incidência da norma tributária no plano jurídico, a sua revogação passa a ser equiparada à instituição ou majoração de tributo para o contribuinte anteriormente beneficiado, circunstância que impõe a estrita observância do princípio da anterioridade. Esse dilema evidencia a persistência de relevante controvérsia jurídica acerca da isenção.

Nesse âmbito, destaca-se que a centralidade da discussão reside na divergência doutrinária acerca da natureza jurídica da revogação da isenção tributária, uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Conforme ensina Carvalho:

Com efeito, para o campo da especulação jurídica, o vocábulo "isenção" experimentou sensível oscilação semântica nos últimos 40 (quarenta) anos. De "dispensa do pagamento do tributo devido", para "hipótese de não incidência legalmente qualificada", passando por "fato impeditivo", até chegar ao fenômeno de "encontro de normas com a mutilação da regra-matriz de incidência", o instituto se estende em termos significativos, propiciando interessante fonte de pesquisa. Tudo vai depender do paradigma que for adotado e dos padrões de consistência do estudioso ao promover suas investigações (Carvalho, 2018, p. 646).

Diante desse panorama, depreende-se que a noção de isenção tributária não se apresenta como um conceito estático ou unívoco, e sim como uma construção teórica sujeita a variações com base referencial que for adotado. A alteração semântica do termo evidencia a complexidade do instituto e a necessidade de rigor metodológico na sua análise, sob pena de imprecisões conceituais que comprometam a coerência do sistema tributário. Sendo assim, a compreensão da isenção exige a identificação do paradigma teórico subjacente e da observância da lógica interna que estrutura a regra-matriz de incidência, de modo a assegurar consistência interpretativa e segurança jurídica.

Nesse âmbito, conforme assevera Schoueri (2025, p. 782-785), o princípio da anterioridade estabelece a necessidade de haver um intervalo de tempo entre a criação ou majoração de um tributo e o início de sua exigibilidade. Dessa forma, quando a revogação de uma isenção não implica a instituição de nova obrigação tributária, mas apenas a supressão de benefício anteriormente concedido, admite-se, em tese, a produção imediata de seus efeitos. Todavia, caso a revogação seja compreendida como a criação de nova hipótese de incidência tributária, impõe-se a observância do prazo previsto no referido princípio antes que a cobrança possa ser legitimamente exigida.

Percebe-se, contudo, que o regime temporal aplicável à revogação da isenção encontra-se intrinsecamente vinculado à natureza jurídica que lhe é atribuída. Outrossim, a distinção entre isenções onerosas e não onerosas, são relevantes para a definição dos limites à revogabilidade dos benefícios fiscais.

Para Pimenta (2021, p. 1221), as isenções onerosas, também denominadas condicionadas, são concedidas mediante o cumprimento de determinadas condições ou contraprestações pelo contribuinte, ao passo que as isenções simples ou não onerosas independem da assunção de qualquer ônus específico pelo beneficiário.

Nesse sentido, o STF consolidou este entendimento por meio da súmula 544, que informa: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (Brasil, 2011). Essa orientação demonstra que a isenção incorpora-se ao planejamento jurídico e econômico do contribuinte, especialmente quando este realiza investimentos ou assume obrigações com fundamento na permanência do benefício fiscal.

Com isso, Cláudio Carneiro (2024, p. 618), aponta que a doutrina apresenta divergências quanto aos efeitos decorrentes da revogação de uma isenção tributária. Uma corrente defende que, sendo a isenção compreendida como dispensa legal de pagamento, a sua revogação não se equipara à criação ou à majoração de tributo, razão pela qual a cobrança poderia ocorrer de forma imediata, sem a necessidade de observância do princípio da anterioridade. Em contrapartida, outra corrente defende que a revogação da isenção produz impacto financeiro equivalente ao de um aumento da carga tributária, devendo, por esse motivo, submeter-se ao princípio da anterioridade, como forma de proteger o contribuinte contra a denominada surpresa fiscal.

Desse modo, a análise das decisões judiciais permite evidenciar as implicações práticas decorrentes da discussão conceitual em torno do termo “exclusão”, especialmente no que se refere à aplicação do princípio da anterioridade. Inicialmente, identifica-se a corrente que sustenta a inaplicabilidade desse princípio, sob o argumento de que a obrigação tributária não teria sido afastada pela isenção, mas apenas o crédito tributário correspondente.

Nesse sentido, destaca-se o acórdão do STF no Recurso Extraordinário no 204.062, no qual se dispõe que:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. I. - Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente. II.- Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III.- R.E. conhecido e provido. (STF, RE 204.062, Rel. Carlos Velloso, Data do Julgamento: 19/12/1996. Segunda Turma).

O entendimento firmado neste julgado consiste na premissa de que a revogação da isenção não implica a criação de novo tributo nem o surgimento de nova obrigação tributária. Nessa perspectiva, a decisão apenas restabelece o dever de pagamento de crédito tributário já existente, cuja exigibilidade encontrava-se temporariamente afastada em razão da concessão da isenção. Sendo assim, partindo-se da premissa de que o tributo já integrava o ordenamento jurídico antes da revogação do benefício, a retomada de sua exigibilidade não demandaria a observância do princípio da anterioridade.

Contudo, esse entendimento começou a apresentar mudanças dentro do próprio STF. Um marco importante dessa alteração na jurisprudência ocorreu durante o julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade no 2.325/DF, quando a Corte reconheceu que a eliminação de um benefício fiscal pode gerar efeitos econômicos semelhantes ao aumento de impostos. Nesse contexto, ficou estabelecido que a revogação de um incentivo fiscal, ao resultar em um aumento indireto da carga tributária suportada pelo contribuinte, deve estar sujeita às garantias constitucionais de anterioridade, geral e nonagesimal, a fim de garantir a segurança jurídica e evitar surpresas fiscais.

Não obstante, identifica-se também corrente jurisprudencial que defende a necessidade de observância do princípio da anterioridade em hipóteses dessa natureza. Nesse sentido, destaca-se o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no 564.225/RS, julgado pelo STF, no qual se dispõe que:

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. (STF, RE 564.225/RS, Rel. Marco Aurélio, Data de publicação: 18/11/2014, Primeira Turma).

Verifica-se, nesse contexto, uma mudança de posicionamento jurisprudencial quanto à aplicação do princípio da anterioridade no âmbito da revogação de benefícios fiscais. A Corte passou a adotar entendimento segundo o qual a norma que reduz ou elimina determinado benefício fiscal produz efeitos equivalentes aos de uma lei que promove a majoração direta do tributo.

Recentemente, destaca-se o julgamento do RE 1.473.645 (Tema 1383) da repercussão geral, no qual o STF firmou entendimento de que a redução ou supressão de benefícios fiscais que resulte em majoração indireta de tributos deve observar o princípio da anterioridade, anual e nonagesimal, com fulcro no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF. Na ocasião, o relator, Ministro Luís Roberto Barroso, ressaltou que a

anterioridade constitui garantia fundamental do contribuinte, destinada a assegurar previsibilidade, estabilidade e segurança jurídica diante de alterações abruptas da carga tributária. Assim, embora a revogação de benefícios fiscais ou incentivos fiscais não representem, formalmente, a criação ou majoração de tributo, o STF reconheceu que seus efeitos econômicos concretos justificam a incidência das limitações constitucionais ao poder de tributar. A tese fixada pela Corte consolidou a compreensão de que a anterioridade aplica-se às hipóteses de redução ou supressão de benefícios fiscais que impliquem majoração indireta de tributos, ressalvadas as exceções constitucionais expressamente.

Desse modo, embora a interpretação tradicional compreenda a revogação da isenção como mera retirada de uma dispensa legal de pagamento, circunstância que, em tese, afastaria a necessidade de observância do princípio da anterioridade, observa-se relevante alteração na jurisprudência do STF. Em decisões mais recentes, a Corte tem reconhecido que a supressão de benefício fiscal pode gerar impacto econômico equivalente ao de um aumento da carga tributária, caracterizando hipótese de majoração indireta do tributo e impondo, por conseguinte, a observância do princípio da anterioridade. Tal alteração evidencia a permanente tensão entre a técnica jurídica da exclusão do crédito tributário e a necessidade de preservação da segurança jurídica do contribuinte no sistema tributário brasileiro.

5. Conclusão

O presente artigo teve como objetivo investigar o dilema da revogação da isenção tributária, enquanto hipótese de exclusão do crédito tributário, à luz do princípio da anterioridade, partindo da persistente controvérsia doutrinária acerca do próprio conceito de exclusão e da controvérsia acerca da natureza jurídica da isenção. Para tanto, procedeu-se à análise da divergência conceitual em torno do instituto da isenção, das implicações práticas decorrentes dessa divergência e da alteração do entendimento jurisprudencial sobre o tema.

A análise empreendida demonstrou que a concepção clássica da isenção, construída a partir da interpretação literal do Código Tributário Nacional, apresenta

inconsistências lógico-sistemáticas ao admitir a exclusão de crédito tributário que, em determinadas hipóteses, sequer chega a se constituir juridicamente. Em contrapartida, as correntes doutrinárias modernas, que caracteriza como não incidência legalmente qualificada, evidenciam maior consistência dogmática para explicar os efeitos jurídicos decorrentes da revogação dos benefícios fiscais.

Sob essa perspectiva, verificou-se que a revogação da isenção não pode ser compreendida unicamente como restabelecimento da exigibilidade de tributo preexistente. Em múltiplas hipóteses, a supressão do benefício fiscal produz repercussões econômicas equivalentes à majoração da carga tributária, circunstância apta a justificar a incidência das garantias constitucionais da anterioridade tanto anual quanto nonagesimal.

O estudo permitiu identificar relevante transformação hermenêutica na jurisprudência do STF. Embora a Suprema Corte tenha historicamente adotado fundamentação vinculada à concepção clássica da isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário, os precedentes mais recentes passaram a reconhecer que a redução ou supressão de benefícios fiscais pode configurar hipótese de majoração indireta do tributo, impondo, conseqüentemente, a observância do princípio da anterioridade.

Constatou-se, assim, a existência de tensão entre a linguagem dogmática tradicionalmente empregada pelo STF e os efeitos jurídicos materialmente reconhecidos em sua jurisprudência contemporânea. Isso porque, ainda que a Corte continue recorrendo a categorias associadas à teoria clássica da isenção, sua alteração interpretativa revela progressiva aproximação substancial com as formulações modernas da não incidência tributária.

A contribuição central do presente estudo consiste em demonstrar que a indefinição quanto à natureza jurídica da isenção tributária não permanece circunscrita ao plano teórico-conceitual, produzindo reflexos diretos na aplicação do princípio da anterioridade pelo STF. A investigação permitiu evidenciar que o reconhecimento jurisprudencial da majoração indireta decorrente da revogação de benefícios fiscais aproxima materialmente a jurisprudência da Corte das construções doutrinárias

modernas, ainda que sem abandono expresso da fundamentação clássica tradicionalmente adotada.

Nessa linha, confirma-se a hipótese central da pesquisa, segundo a qual a indefinição acerca da natureza jurídica da isenção contribui para a aplicação oscilante do princípio da anterioridade nas hipóteses de revogação de benefícios fiscais, comprometendo a segurança jurídica do contribuinte. Paralelamente, a consolidação jurisprudencial da tese da majoração indireta representa relevante avanço na proteção da confiança legítima e na contenção de alterações abruptas da carga tributária.

Ademais, conclui-se que a compreensão da isenção tributária não pode permanecer restrita à literalidade da categoria “exclusão do crédito tributário”, exigindo interpretação sistemática compatível com os efeitos econômicos concretos da tributação contemporânea e com as garantias constitucionais limitadoras do poder estatal de tributar.

Por fim, embora o presente estudo tenha identificado o marco dessa mudança interpretativa e suas principais implicações conceituais, a análise aprofundada da casuística que contribuiu para a consolidação desse entendimento no âmbito do STF permanece como campo relevante para pesquisas futuras.

Sugere-se, como desdobramento da pesquisa, o exame pormenorizado dos acórdãos da Corte, com o objetivo de identificar os limites, a extensão e o grau de consolidação da aplicação do princípio da anterioridade nas hipóteses de revogação de incentivos fiscais, contribuindo, assim, para o fortalecimento da segurança jurídica no sistema tributário nacional.

Referências

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p. 264 ISBN 9786559649624. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559649624> .Acesso em: 02 out. 2025.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. 304 p. ISBN 85-85486-20-1.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2026]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm .Acesso em: 20 fev. 2026.

BRASIL. **Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2026]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm .Acesso em: 19 fev. 2026.

BRASIL. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Diário Oficial da União, [2026]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm .Acesso em: 14 mar. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 564.225/RS**. 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. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: DR Empresa de Distribuição e Recepção de TV LTDA. Relator: Ministro Marco Aurélio, 18 de novembro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7259969> Acesso em: 09 out. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário no 204.062/ES**. Constitucional. Tributário. Isenção: Revogação. Princípio da Anterioridade. Recorrente: Município de Vitória. Recorrido: Conbras Engenharia LTDA. Relator: Ministro Carlos Velloso, 19 de dezembro de 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239143> .Acesso em: 09 out. de 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 1.473.645/PA**. Direito constitucional e tributário. Recurso extraordinário. ICMS. Revogação ou supressão de benefício fiscal. Anterioridade tributária. Reafirmação de jurisprudência. Recorrente: Estado do Pará. Recorrido: Souza Cruz S/A. Relator: Ministro Presidente, 21 de março de 2025. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=786421648> .Acesso em: 10 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade no 286-4/RO**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei 268, de 2 de abril de 1990, do estado de Rondônia, que acrescentou inciso ao artigo 4o da lei 223/89. Iniciativa parlamentar. Não-incidência do ICMS instituída como isenção. Vício formal de iniciativa: inexistência. Exigência de convênio entre os estados e o Distrito Federal. Requerente: Governador do Estado de Rondônia. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado de Rondônia. Relator: Ministro Moreira Alves, 30 de agosto de 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266286> .Acesso em: 19 fev. 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.325-0/DF**. Processo objetivo – controle de constitucionalidade - liminar. Surgindo a relevância e o risco de se manter com plena eficácia o preceito atacado, impõe-se o deferimento da medida acauteladora, suspendendo-o. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Marco Aurélio, 23 de setembro de 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347546> .Acesso em: 5 maio 2026.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº544**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [1969]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283> .Acesso em: 5 maio 2026.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. 618 p. ISBN 9788553620883. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620883/> .Acesso em: 15 out. 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. 646 p. ISBN 978-85-8310-104-8.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. E-book. 603 p. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530993900/> .Acesso em: 15 ago. 2025.

COELHO, Fernanda Raquel Ramos; COSTA, Nayane Stephane Antunes da; LIMA, Elisberg Francisco Bessa. A efetivação do princípio da cooperação tributário por meio das soluções de consulta fiscal. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, Porto Alegre, v. 8, n. 2, p. 5, ago. 2025. DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v8n2.108> .Acesso em: 14 maio 2026.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2025. E-book. 286 p. ISBN 9788553626502. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553626502/>. Acesso em: 15 ago. 2025.

COSTA, Valterlei A. da. Natureza Jurídica da Isenção: não incidência tout court. **Revista Tributária e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 139, n. 26, p. 222-230, mai. 2019. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/106>. Acesso em: 25 mar. 2026.

FIORIN, Paulo Sérgio; RIBAS, Lídia Maria. Direito Tributário Ambiental: instrumentos de Direitos Fundamentais. **Revista AREL FAAR**, Ariquemes, v. 7, n. 1, p. 80, jan. 2019. Disponível em: <https://www.faar.edu.br/sitenovo/revistas-eletronicas-do-iesur-faar/>. Acesso em: 5 mar. 2026.

LOBO, Rogério Leite. Os atos de tributação interventivos no domínio econômico. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 232, p. 30-34, abr. 2003. DOI: <https://doi.org/10.12660/rda.v232.2003.45683>. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/45683>. Acesso em: 19 out. 2025.

MELO, Wesley Silva. Isenções Fiscais: limitações da atuação do Estado brasileiro. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação**, [S. l.], v. 10, n. 8, p. 43, ago. 2024. DOI: <https://doi.org/10.51891/rease.v10i8.15097>. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/15097>. Acesso em: 02 abr. 2026.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Direito Tributário IV: Interpretação, obrigação e crédito tributário. 1. ed. **Ilhéus**: Editus – Editora da UESC, 2016. E-book, 137 p. ISBN 9788574553894. Disponível em: https://www.uesc.br/editora/livrosdigitais2018/direito_tributario_4.pdf. Acesso em: 2 out. 2025.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A norma de isenção e seus efeitos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 53, n. 41, p. 501-514, abr. 2023. DOI: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.20.2023.2354>. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2354/2144>. Acesso em: 19 out. 2025.

PAIVA, Paulo Alves da Silva. A natureza jurídica da isenção tributária. **REPATS – Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**, Brasília, v. 3, n. 2, p. 331–335, jul./dez. 2017. DOI: <https://doi.org/10.31501/repats.v3i2.7736>. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/7736>. Acesso em: 19 out. 2025.

PAZETO, Matheus Lolli. A (in)aplicabilidade do princípio da anterioridade da lei tributária à norma revogadora de isenção fiscal. **Revista Da ESMESC**, Florianópolis, v. 23, n. 29, p. 238, dez. 2016. DOI: <https://doi.org/10.14295/revistadaesmesc.v23i29.p231>

.Disponível em: <https://revista.esmesc.org.br/re/article/view/147> .Acesso em: 20 out. 2025.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A exclusão do crédito tributário no ordenamento jurídico brasileiro: análise crítica. **Centro de Investigação de Direito Privado**, [S.l.], v. 7, n. 2, p. 1211. 2021. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2021/2/2021_02_1209_1231.pdf. Acesso em: 14 ago. 2025.

PINHEIRO, Hendrick. Gastos Tributários: por uma autonomia conceitual em relação a renúncia de receitas e benefícios tributários. **Revista de la Facultad de Derecho**, Montevideo, n. 58, p. 19, jul./dez. 2024. ISSN 23010665. DOI: <https://doi.org/10.22187/rfd2024n58a6> .Disponível em: <http://www.scielo.edu.uy/pdf/rfd/n58/2301-0665-rfd-58-e205.pdf> .Acesso em: 03 abr. 2026.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2025. E-book. 782-785 p. ISBN 9788553625666. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625666/> .Acesso em: 07 out. 2025.

SOUZA, Gisele de; CUNHA, Daniele Lambert da. Interpretação das normas tributárias e isentiva análise das normas gerais e abstratas. **Revista Foco**, [S. l.], v. 17, n. 6, p. 17, jun. 2024. DOI: <https://doi.org/10.54751/revistafoco.v17n6-101> .Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/5234> .Acesso em: 02 abr. 2026.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009. E-book. 192-194 p. ISBN 9788502136830. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502136830/> .Acesso em: 06 out. 2025.

Recebido em: 30/04/2026

Aprovado em: 20/05/2026

Publicado em: 13/07/2026

Minibiografia:

Gabrielly Andrade Rodrigues:

Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul (UFMS). Aluna especial do Mestrado Acadêmico em Direitos Humanos da mesma instituição, na disciplina “Teoria Geral dos Direitos Fundamentais”. ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-8377-3592>. Email: gabyandraderodrigues@gmail.com .

Fernanda Ramos Konno:

Bolsista da CAPES. Mestranda em Direitos Humanos pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS). Bacharel em Direito pela UFMS. Advogada. Pesquisadora do Grupo de Pesquisa do CNPq Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1707-7587> . E-mail: fernandakonno@gmail.com .

Lídia Maria Ribas:

Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Pós-doutora pela Universidade de Coimbra e pela Universidade Nova de Lisboa. Professora Titular na FADIR/UFMS. Líder do Grupo de Pesquisas Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável e pesquisadora no Grupo - Tutela Jurídica das Empresas em face do Direito Ambiental Constitucional, ambos do CNPq. Membro da ABDT, da ADPMS, da ABDI e do CEDIS/UNL. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4764-6661>. E-mail: limaribas@uol.com.br .

Declaração de conflito de interesses:

Os autores declaram que não há conflito de interesses relacionados à pesquisa, autoria ou publicação deste artigo.

Declaração sobre uso de inteligência artificial

Os autores declaram ter utilizado inteligência artificial generativa apenas como apoio técnico, restrito à revisão linguística ou gramatical, a sugestões de clareza ou estilo textual e à organização preliminar do texto.

Contribuições dos autores (CRediT):

Gabrielly Andrade Rodrigues: Conceptualization; Methodology; Writing – original draft.
Fernanda Ramos Konno: Investigation; Formal analysis; Writing – review & editing.
Lídia Maria Ribas: Supervision; Validation; Writing – review & editing.