

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.285.177 ESPÍRITO SANTO

RELATOR : MIN. CRISTIANO ZANIN
RECTE.(S) : LEVANTINA NATURAL STONE BRASIL LTDA
ADV.(A/S) : FLÁVIA LORENA PEIXOTO HOLANDA GAETA
RECDO.(A/S) : UNIÃO
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO

O Senhor Ministro **CRISTIANO ZANIN** (Relator): A controvérsia submetida ao regime de repercussão geral consiste em saber se é aplicável o princípio da **anterioridade geral (anual ou de exercício)** diante das reduções de alíquotas do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), ocorridas nos Decretos n. 8.415/2015 e 9.393/2018.

Para dirimir a questão em litígio, faz-se necessário compreender o princípio da anterioridade, a natureza jurídica do REINTEGRA e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relacionada a ambos.

I - O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Na redação original da Constituição de 1988, a anterioridade tributária veio garantida pela alínea *b* do art. 150, III, em sua dimensão clássica, conhecida como “anterioridade geral”, “anual” ou “de exercício”. Ela estabelece que a instituição e a majoração de tributos somente pode produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que as determinou.

Eis a redação do art. 150, III, da Constituição ao tempo de sua promulgação:

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:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

No texto original, havia, ainda, uma regra excepcional, aplicável apenas às contribuições sociais para financiamento da seguridade social, prevista no art. 195, § 6º:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

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

Com a Emenda Constitucional n. 42/2003, o texto constitucional foi alterado para incluir a alínea *c* no inciso III do art. 150, instituindo a anterioridade nonagesimal ou noventena **como regra geral**, a ser aplicada cumulativamente com a anterioridade geral:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o

disposto na alínea b;

Sobre a aplicação **prática** da anterioridade, a doutrina pontua que:

Somente aquelas regras legais que dispõem sobre elementos da regra-matriz de incidência dos tributos e que tragam, como consequência, a instituição ou o aumento do tributo, ficarão sujeitas ao princípio da anterioridade. Nestes termos, as leis tributárias impositivas somente entrarão em vigor atendidos os critérios de anterioridade previstos na Constituição, salvo a previsão, na lei, de prazo mais favorável ao contribuinte.

Para todas as demais matérias que não impliquem criação, modificação ou aumento de tributos, as leis tributárias entram em vigor como qualquer outra, respeitando o dispositivo que fizer menção expressa à sua vigência, a partir da publicação, de imediato ou com contagem de prazo definido; e bem assim, na ausência de tal ordem expressa, nos moldes previstos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB ou na Lei Complementar n. 95/98, respeitando o período de *vacatio legis* (CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2. ed. 2018).

Em conjunto com a vedação à retroatividade da lei tributária (art. 150, III, *a*), a anterioridade constitui uma das principais salvaguardas dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da não surpresa no aspecto temporal das relações jurídico-tributárias. Nesse sentido, Luiz Alberto Gurgel de Faria leciona:

Sobressai, aqui, a noção de confiança legítima, a qual, derivada da ideia de segurança jurídica, é um direito subjetivo que protege os cidadãos contra as mudanças por parte do Estado. Afinal, quando este se manifesta em forma de leis em sentido estrito, atos infralegais e julgados, estabelece-se uma

previsão que deve ser cumprida, devendo o contribuinte poder acreditar no que foi assentado.

É conforme as ideias de confiança e segurança que se percebe que não basta que tributos sejam exigidos ou aumentados por lei (princípio da legalidade, art. 150, I, da Constituição) e cobrados em relação a fatos geradores posteriores ao início da vigência da lei que os institui ou aumenta (princípio da irretroatividade, art. 150, III, "a", da Constituição). É imperioso, ainda, que não haja a cobrança de um aumento da carga tributária sem que o sujeito passivo da obrigação tenha a possibilidade de se preparar para a adição de seus custos empresariais ou pessoais, devendo este ter um tempo considerado razoável para regular, prever e organizar suas atividades e orçamentos.

Nessa perspectiva, deve-se evitar que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças sem o tempo necessário para conhecer a nova legislação, a fim de que possam se programar. Figura, assim, ao lado do princípio da irretroatividade, como afirmação da não surpresa tributária, a anterioridade, prevista apenas a partir da Constituição de 1967 (O princípio da anterioridade e a revogação de isenções: a evolução da jurisprudência do STF em prol da segurança jurídica. *In: Supremos acertos: avanços doutrinários a partir da jurisprudência do STF*. Fernando Facury Scaff [*et. al.*] (org.). Belo Horizonte, MG: Casa do Direito, 2022).

Dessa forma, incumbe ressaltar que os tributos aos quais se dispensa a observância das regras da anterioridade são apenas aqueles expressamente ressalvados na própria Constituição, a exemplo do que dispõem o § 1º do art. 150 e a parte final do § 6º do art. 195.

II - O REINTEGRA

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as

ARE 1285177 / ES

Empresas Exportadoras – ou, simplesmente, REINTEGRA – é um programa criado pelo Governo Federal que objetiva “restituir” valores referentes ao resíduo tributário existente na cadeia de produção das empresas brasileiras exportadoras.

Foi criado pela Medida Provisória n. 540, convertida na Lei n. 12.546/2011, e reinstituído em 2014, mediante a Medida Provisória n. 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei n. 13.043/2014, nos seguintes termos:

Lei 13.043/2014

Art. 21. Fica reinstituído o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA, que tem por objetivo devolver parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados.

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

Recentemente, o Plenário desta Suprema Corte apreciou a natureza jurídica desse “Regime Especial”, no julgamento das ADIs 6.040 e 6.055, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Debatia-se, na ocasião, a possibilidade de redução, por ato do Poder Executivo, do percentual de crédito que a pessoa jurídica exportadora poderia apurar no âmbito do REINTEGRA.

Os autores das ações diretas defenderam a impossibilidade da redução do referido crédito, pois ele representa a recuperação do resíduo tributário remanescente na cadeia produtiva do produto exportado, estando, assim, amparado pela imunidade conferida às exportações, conforme os arts. 149, § 2º, I; 155, § 2º, X, *a*; e 156, § 3º, II, da Constituição,

o que daria ao crédito do REINTEGRA a natureza de ressarcimento de ônus fiscais indevidos ou repetição de indébito tributário.

O Ministro Relator, Gilmar Mendes, destacou que o REINTEGRA “anda lado a lado com as imunidades [à exportação] garantidas pela Constituição Federal”, mas com elas não se confunde e delas não é decorrência. De acordo com o voto condutor de Sua Excelência - acompanhado pela maioria dos integrantes da Corte - trata-se de instrumento de incentivo à exportação com natureza de **benefício fiscal**, na forma de **subvenção econômica**.

Oportuno transcrever o trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes que fixou a **natureza jurídica do crédito do REINTEGRA**:

b) Da natureza jurídica do REINTEGRA

A meu ver, o REINTEGRA se enquadra como benefício fiscal que busca incentivar as exportações e o desenvolvimento nacional, mas não se insere no contexto das imunidades tributárias. Trata-se, na realidade, de uma ajuda financeira, uma subvenção econômica, consoante previsto na Lei 4.320/1964:

“Lei 4.320/1964

Art. 12 A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

(...)

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

Conforme esclarece Souto Maior Borges:

“O conceito de subvenção está sempre associado à idéia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (*subventio*) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público relevante. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.” (BORGES, José Souto Maior. Subvenção Financeira, Isenção e Deduções Tributárias. In: Revista de Direito Público, vols. 41 e 42. p. 43)

O REINTEGRA, como instrumento de fomento à indústria nacional e às exportações, enquadra-se perfeitamente nas lições de Reinaldo Pizolio, *in verbis*:

“No que tange à sua conceituação, a palavra subvenção encontra sua origem etimológica no latim, em *subventio*, de *subvenire*, que significa socorrer, ajudar, auxiliar. (...) **a subvenção não apresenta nada de extraordinário, constituindo-se, antes, em relevante instrumento à disposição do Poder Público, para que este possa estimular determinadas atividades, operações e empreendimentos que encontram sua razão de ser na satisfação de determinados interesses públicos.** Dessa forma, a subvenção, na qualidade de instrumento viabilizador de interesses públicos, submete-se a regime jurídico próprio e pode comportar variados critérios de eleição para sua

efetivação, sem que isto implique o desvirtuamento do instituto jurídico. Com efeito, a subvenção, que pode ser concedida pela União, pelos Estados e pelos Municípios, **atende à necessidade de se fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial. As subvenções correntes, que a lei tributária trata como direcionadas para o custeio ou para a operação, são aquelas concedidas à pessoa jurídica para que esta possa fazer frente aos seus custos, por assim dizer, comuns ordinários, como, por exemplo, necessidades de caixa ou determinados déficits operacionais.**” (PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002, p. 149.) (realce atual)

Ainda no âmbito doutrinário, Gabriela Halmenschlager igualmente explicita o caráter de benefício fiscal do REINTEGRA:

“Como visto, o Reintegra é um importante benefício fiscal, colocando em prática o intento constitucional de incentivo e desoneração das exportações. A medida que desonera as empresas enquadradas em relação aos custos com tributos federais, possibilita que as mesmas tenham preços mais competitivos e, assim, ganhem mais espaço no comércio internacional, oportunizando investimentos em áreas importantes, tais como desenvolvimento de produtos e tecnologia.” (Halmenschlager, Gabriella. O Incentivo às Exportações e o Reintegra: Possibilidade de Apuração do Benefício em Relação às Vendas para a ZFM e ALC e às Receitas com Variação Cambial Positiva Decorrentes de Exportação. Revista de

Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: Dialética, 2018, p. 229.)

A classificação do REINTEGRA como benefício fiscal na modalidade subvenção econômica também restou muito bem esclarecida pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se observa de trecho do voto do Ministro Gurgel de Faria:

“O crédito do REINTEGRA é benefício fiscal, caracterizado por transferência financeira a entidade privada para o custeio de atividade econômica setorial, daí porque se trata de espécie de subvenção econômica. Por isso, a expressão ‘devolver resíduo tributário’, constante do art. 21, não se refere aos tributos efetivamente recolhidos.

(...)

É que o fim buscado pelo legislador com o REINTEGRA realmente depende de estudo administrativo para especificação do momento em que as exportações necessitam do estímulo por meio da subvenção, qual deve ser a sua medida e quais bens merecem maior ou menor incentivo, daí a previsão legal de aceitação da diferenciação das alíquotas por espécies de bem.

Ao lado da expressa autorização legal, convém observar que a dinâmica própria do mercado de exportação é determinada por fatores diversos, como consumo mundial ou do mercado-alvo, estratégia mercadológica, ondas de consumo, barreiras comerciais etc., e o critério temporal é um deles.” (REsp 1.732.813 - RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 12.6.2019) (realce atual)

Finalmente, merece registro o fato de que esta Suprema Corte, por ambas as suas turmas, igualmente tem conferido interpretação no sentido de considerar o REINTEGRA como uma espécie de benefício fiscal (RE 1.211.693 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 19.11.19; RE 1.213.453

ARE 1285177 / ES

AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 12.9.2019; RE 1.160.814 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe 10.9.2019; RE 1.053.254/RS, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 13.11.2018)

Concluo o tópico, portanto, no sentido de considerar o REINTEGRA como um benefício fiscal, sendo enquadrado, no direito financeiro, como subvenção econômica.

No referido julgamento, aderi integralmente à posição do Ministro Relator e registrei, ainda, o seguinte:

Digno de nota, nesse contexto, é o fato de que os resíduos tributários da cadeia de produção não são formados apenas por tributos federais. Neles se incluem também os efeitos da tributação estadual e municipal. Não obstante, é apenas a União quem arca com os custos da neutralização dos resíduos por meio do REINTEGRA, o que reforça a noção de que se trata de um benefício fiscal concedido pela União aos exportadores.

Reforçando o caráter de benefício fiscal sob a forma de subvenção econômica, é oportuno mencionar o RE 1.371.101 AgR, da relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, julgado pela Primeira Turma em 13/6/2022, ao qual também fiz referência em meu voto nas ADIs 6.040 e 6.055:

EMENTA: AGRADO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. [...]. EXCLUSÃO DE PRODUTOS ESPECÍFICOS (AÇÚCAR E ÁLCOOL) DO PROGRAMA REINTEGRA, PELO DECRETO 7.633/2011. VALIDADE. INEXISTÊNCIA DE DIREITO SUBJETIVO DOS CONTRIBUINTES À MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.

[...]

6. Discute-se no RE a constitucionalidade da exclusão, do

benefício fiscal instituído pelo REINTEGRA, de produtos específicos (álcool e açúcar), por meio do Decreto 7.633/2011.

7. Criado com a finalidade de estimular a exportação de produtos manufaturados, o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – REINTEGRA surgiu no ordenamento jurídico por meio da Medida Provisória 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei 12.546/2011, com vista ao ressarcimento parcial ou integral do resíduo tributário federal existente ao longo das inúmeras etapas produtivas de bens manufaturados destinados à exportação.

8. Quanto à natureza jurídica da desoneração implantada pelo Regime Especial em questão e ao sentido da atividade estatal de mitigação de resíduos tributários existentes na cadeia produtiva do exportador, **o REINTEGRA conforma um modelo de benefício fiscal que não atinge o núcleo das obrigações tributárias devidas por empresas exportadoras.**

9. Os valores apurados no REINTEGRA não caracterizam a concessão de isenção ou desoneração em relação a nenhuma espécie tributária em particular, mas “receita de subvenção para custeio ou operação”, conforme Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil – Cosit, a revelar a ocorrência de benefício fiscal.

10. Desse modo, tratando-se de benefício fiscal que, em sua própria instituição, foi desenhado como um instrumento de estratégia estatal de política econômica necessariamente adaptável conforme as contingências fiscais e extrafiscais a serem enfrentadas, descabe cogitar-se de um direito subjetivo adquirido pelos contribuintes à apuração de créditos do REINTEGRA.

11. Agravo Interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda

Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final).

De forma análoga, no julgamento do Tema 504 da Repercussão Geral (RE 593.544 RG, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, DJe 9/3/2024), ao analisar o crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/1996, esta Suprema Corte também compreendeu sua natureza jurídica como sendo de “subvenção corrente”, tendo o Ministro Relator Luís Roberto Barroso consignado o seguinte no voto condutor :

2. Natureza jurídica do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996. **Não obstante a lei preveja se tratar de incentivo fiscal que visa a “ressarcir” as sociedades empresárias, não há, na espécie, pagamento indevido que torne imperativa a restituição do tributo.** O que há é uma opção legislativa com o objetivo de desonerar as exportações. A natureza jurídica da benesse, por suas características, é a de subvenção corrente, uma vez que consiste num auxílio financeiro (via crédito tributário) prestado pelo Estado a pessoa jurídica para fins de suporte econômico de despesas na consecução do seu objeto social.

De maneira semelhante, no que diz respeito ao REINTEGRA, é importante destacar: em que pese a Lei n. 13.043/2011 diga que o benefício “tem por objetivo **devolver** parcial ou integralmente o resíduo tributário remanescente na cadeia de produção de bens exportados”, não há, no caso, pagamento indevido de tributo a ensejar uma “restituição”, em sentido técnico. O que há é a intenção do legislador de **anular ou mitigar** resquícios tributários que são indesejados, mas que **decorrem da regular aplicação** da sistemática da não cumulatividade.

Portanto, quanto à natureza jurídica do crédito do REINTEGRA, está consolidado no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que se

trata de benefício fiscal em sentido lato, que não interfere de forma específica na regra-matriz de incidência de nenhum dos tributos cujos resíduos objetiva “restituir”, ainda que parcialmente, **para fins de incentivo à exportação**. Por isso mesmo, o benefício é dado, não sob a forma de isenção ou desoneração, mas na forma de **subvenção econômica**, como bem escrutinado no voto condutor das ADIs 6.040 e 6.055.

III - A JURISPRUDÊNCIA DO STF

Durante muito tempo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal foi no sentido de que o princípio da anterioridade não se aplicava à revogação ou à redução de benefícios fiscais, conforme se observa do julgamento do RE 204.062/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 19/12/1996:

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.

Em sentido semelhante, vale citar a Súmula n. 615 do STF, aprovada ainda sob a Constituição de 1967/69:

O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF[1]) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

Não obstante, o entendimento da Suprema Corte evoluiu, como bem demonstrou o Ministro Dias Toffoli, Redator para o acórdão dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental nos Embargos de

Divergência no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 564.225, (Rel. Min. Alexandre de Moraes, Red. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 16/12/2020). Peço vênica para transcrever trecho do voto de Sua Excelência:

Embora eu tenha partilhado do entendimento de que não se aplica nem a anterioridade geral (art. 150, III, “b”, da CF/88) nem a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03) nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, ainda que acarretem majoração indireta de tributos, o que, aliás, consta da Súmula nº 615/STF, acabei me curvando ao entendimento majoritário mais atual da Corte em sentido diverso.

Com efeito, como já se referiu nestes autos, **o Tribunal Pleno no julgamento da ADI nº 2.325-MC/DF decidiu que só teriam efeitos a partir do próximo exercício financeiro determinadas normas da LC nº 102/00 que reduziram benefícios fiscais relativos ao ICMS** (como, v.g., limitação do crédito financeiro de ICMS decorrente da entrada de energia elétrica no estabelecimento), provocando aumento da carga do imposto.

Na ocasião, o Relator, o Ministro Marco Aurélio, consignou que o art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, ao versar sobre a anterioridade geral, traz uma garantia ao contribuinte. **Sua Excelência, em síntese, disse que se deve emprestar “eficácia ao que nele se contém, independentemente da forma utilizada para majorar-se certo tributo”, sendo certo que o dispositivo “não especifica o modo de implementar-se o aumento”.**

Mutatis mutandis, a mesma razão jurídica se aplica quando está em jogo a anterioridade nonagesimal, prevista na alínea “c” do inciso III do mesmo artigo, inserida pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003 (DOU de 31/12/03).

A propósito, foi a partir dessa compreensão que

surgiram diversos precedentes de ambas as Turmas reconhecendo a necessidade da observância desse tipo de anterioridade em reduções de benefícios fiscais de certos tributos. Nessa direção, cito o RE nº 1.227.782-AgR/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe de 9/3/20 e o RE nº 1.227.449-AgR/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, DJe de 3/2/20 (grifei).

No julgamento referido acima, o Plenário do Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento reiterado nas duas Turmas, no sentido de que, nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou incentivos fiscais que acarretem majoração indireta de tributos, deve-se observar, em regra, o princípio da anterioridade. Esclareceu-se, contudo, que a espécie tributária em discussão determinará o tipo de anterioridade a ser observado: se a geral (art. 150, III, *b*, da CF); a nonagesimal (arts. 150, III, *c*, e 195, § 6º, da CF); ou, ainda, nenhuma delas, como exceção (art. 150, § 1º, da CF).

Veja-se a ementa daquele julgado:

EMENTA Embargos de declaração no agravo regimental nos embargos de divergência no agravo regimental no recurso extraordinário. Presença de obscuridade no acórdão embargado. Acolhimento dos embargos de declaração para conferir ao item 2 da ementa do acórdão embargado nova redação. Tributário. Majoração indireta de tributo. Orientação para aplicação da anterioridade geral e/ou da anterioridade nonagesimal. Voto médio.

1. A redação do item 2 da ementa do acórdão embargado pode levar à interpretação equivocada de que, em qualquer hipótese de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haverá sempre a necessidade de se observarem as duas espécies de anterioridade, a geral e a nonagesimal. Presença de obscuridade.

2. Embargos de declaração acolhidos, nos termos do voto

médio, para sanar a obscuridade, conferindo-se ao citado item da ementa do acórdão embargado a seguinte redação:

“2. Como regra, ambas as espécies de anterioridade, geral e nonagesimal, se aplicam à instituição ou à majoração de tributos. Contudo, há casos em que apenas uma das anterioridades será aplicável e há casos em que nenhuma delas se aplicará. Essas situações estão expressas no § 1º do art. 150 e em outras passagens da Constituição. Sobre o assunto, vide o art. 155, § 4º, IV, c; o art. 177, § 4º, I, b; e o art. 195, § 6º, da CF/88. **Nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que acarretem majoração indireta de tributos, a observância das espécies de anterioridade deve também respeitar tais preceitos**, sem se olvidar, ademais, da data da entrada em vigor da EC nº 42/03, que inseriu no texto constitucional a garantia da anterioridade nonagesimal” (RE 564.225 AgR-EDv-AgR-ED, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Red. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 16/12/2020) (grifei).

Mais recentemente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal confirmou mais uma vez esse entendimento, agora sob Repercussão Geral, ao julgar o Tema 1.383 (RE 1.473.645 RG, Rel. Min. Presidente, Tribunal Pleno, DJe 29/4/2025), fixando a seguinte tese de julgamento:

O princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, se aplica às hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que resultem em majoração indireta de tributos, **observadas as determinações e as exceções constitucionais para cada tributo**.

Assim, é sedimentado no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a vigência do ato normativo que promove redução ou revogação de benefícios fiscais deve observar, em relação à anterioridade, o mesmo regime aplicável ao tributo cuja carga está sendo indiretamente

aumentada.

No que diz respeito especificamente ao REINTEGRA, no entanto, ainda existem pronunciamentos conflitantes desta Suprema Corte a respeito da regra de anterioridade aplicável, conforme bem evidenciou o Ministro Luiz Fux, Relator do Acórdão de Admissão da Repercussão Geral (doc. 46):

Releva notar que, no mérito, apesar de assente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o entendimento segundo o qual a redução da alíquota do Reintegra (Decretos 8.415/2015, 9.148/2017 e 9.393/2018) configura aumento indireto de tributo e deve obedecer ao princípio da anterioridade nonagesimal, não se verifica posicionamento pacífico quanto à aplicabilidade da anterioridade anual. Cito, exemplificativamente, os seguintes julgados:

“Dois agravos regimentais no recurso extraordinário. Tributário. REINTEGRA. Decreto nº 8.415/15. Princípio da Anterioridade Nonagesimal. Aplicação. Anterioridade geral. Inaplicabilidade.

1. O entendimento desta Corte vem se firmando no sentido de que não só a majoração direta de tributos atrai a aplicação da anterioridade nonagesimal, mas também a majoração indireta decorrente de revogação de benefícios fiscais.

2. A alteração dos coeficientes de redução de alíquota pelo Poder Executivo perpetrada pelo Decreto nº 8.415/15 não se submete à regra da anterioridade geral, por força de disposição expressa do art. 195, § 6º, da Constituição, o qual excepciona as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social do disposto no art. 150, III, b, da Constituição Federal.

3. Negativa de provimento aos agravos regimentais. Não se aplica ao caso dos autos a majoração dos

honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem (Súmula 512/STF).” (RE 1.099.076-AgR-AgR-segundo, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe de 27/4/2018, grifei)

“REINTEGRA – DECRETO Nº 9.393/2018 – BENEFÍCIO – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – ANTERIORIDADE – PRECEDENTES. Alcançado aumento indireto de tributo, mediante redução da alíquota de incentivo do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – Reintegra, cumpre observar o princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, versado nas alíneas ‘b’ e ‘c’ do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal. Precedente: medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 2.325/DF, Pleno, relator ministro Marco Aurélio, acórdão publicado no Diário da Justiça de 6 de outubro de 2006.” (RE 1.267.299-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe de 23/9/2020, grifei).

Dessa forma, impõe-se que o Plenário da Suprema Corte unifique o entendimento sobre a vertente do princípio da anterioridade tributária aplicável às hipóteses de revogação do benefício do REINTEGRA ou de redução do percentual dos créditos apurados no âmbito do regime.

IV - A ANTERIORIDADE APLICÁVEL AO REINTEGRA

A divergência interpretativa exposta se deve à natureza peculiar do benefício fiscal instituído pelo REINTEGRA.

Como já exposto neste voto, os valores apurados no REINTEGRA não caracterizam concessão de isenção ou desoneração em relação a nenhuma espécie tributária em particular, mas sim uma subvenção

econômica concedida pela União aos exportadores de determinados bens, com a finalidade de estimular a competitividade das exportações nacionais, caracterizando-se como um auxílio financeiro destinado a mitigar o impacto de resíduos tributários incidentes ao longo da cadeia produtiva de bens manufaturados, os quais a técnica da não cumulatividade e a imunidade das exportações não logram alcançar.

Não obstante – e nisso concordam tanto a Fazenda Nacional quanto a empresa recorrente –, o legislador fez uma escolha de natureza financeira, orçamentária e contábil ao definir a fonte da qual a União deve retirar os valores a serem creditados ao contribuinte exportador: será deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Eis o que determina o art. 22, § 5º, da Lei n. 13.043/2014, que reinstituíu o REINTEGRA:

Art. 22. No âmbito do Reintegra, a pessoa jurídica que exporte os bens de que trata o art. 23 poderá apurar crédito, mediante a aplicação de percentual estabelecido pelo Poder Executivo, sobre a receita auferida com a exportação desses bens para o exterior.

[...]

§ 5º Do crédito de que trata este artigo:

I - 17,84% (dezessete inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) serão devolvidos a título da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 82,16% (oitenta e dois inteiros e dezesseis centésimos por cento) serão devolvidos a título da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

Verifica-se que, embora o REINTEGRA não afete a regra-matriz de incidência de nenhum dos tributos cujos resíduos objetiva mitigar e, por

isso mesmo, não se trate de um benefício fiscal em sentido estrito (isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão), **o ônus correspondente à subvenção econômica concedida pelo Estado não se dá na forma de despesa financeira da União, mas sim na forma de redução dos valores devidos pelo contribuinte a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS**, mediante apuração de créditos que poderão, ainda, ser objeto de compensação com débitos de outros tributos ou ressarcimento (art. 24 da Lei 13.043/2014).

É dizer: não obstante as nuances de natureza técnico-jurídicas, o que é vivenciado pelo contribuinte exportador, **por obra e vontade do próprio legislador**, é um alívio, uma redução, sobre a exação dessas contribuições sociais.

Nesse contexto, sobrevivendo revogação ou diminuição dessa subvenção econômica, a incidência do princípio da anterioridade tributária é medida que se impõe, uma vez que enseja **majoração indireta desses tributos**, na forma da interpretação que a jurisprudência do STF tem conferido às alíneas *b* e *c* do inciso III do art. 150 da Constituição Federal.

Nessa perspectiva, é inevitável concluir que, sendo os tributos **indiretamente majorados** pela redução do REINTEGRA **contribuições sociais** (PIS e COFINS, conforme art. 22, § 5º, da Lei n. 13.043/2014), **o constituinte já realizou a ponderação necessária acerca dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da não surpresa**, que devem nortear as relações jurídico-tributárias.

Como resultado dessa ponderação, o texto constitucional estabeleceu que, para esses tributos, a anterioridade aplicável é a nonagesimal, e somente ela, nos termos do seu art. 195, § 6º, *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

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

Dessa forma, concluo no sentido da seguinte **tese de julgamento, que ora proponho**:

As reduções do percentual de crédito a ser apurado no REINTEGRA, assim como a revogação do benefício, ensejam a majoração indireta das contribuições para o PIS e COFINS e devem observar, quanto à sua vigência, o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, não se lhes aplicando o princípio da anterioridade geral ou de exercício, previsto no art. 150, III, *b*.

V - O CASO CONCRETO

No caso concreto, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso de apelação, mantendo a sentença proferida pelo juízo de primeira instância no sentido de conceder parcialmente a segurança para impedir a autoridade impetrada de aplicar imediatamente à parte impetrante a redução do benefício fiscal do Reintegra estabelecida no Decreto n. 9.393/2018, (de 2% para 0,1%), mantendo-se o percentual original de 2% (dois por cento), na forma do Decreto n. 8.415/2015, com a redação conferida pelo Decreto n. 9.148/2017, pelo prazo de 90 (noventa) dias,

contados da data da publicação do Decreto n. 9.393/2018. **Determinou-se, portanto, a incidência da anterioridade nonagesimal.**

Contra o acórdão, Levantina Natural Stone do Brasil Ltda. interpôs recurso extraordinário com fulcro no art. 102, III, *a*, no qual **formulou pedido para que fosse mantido o benefício do Reintegra no percentual de 2% durante todo o ano calendário de 2018, aplicando-se a anterioridade geral** quanto às alterações promovidas pelo Decreto n. 9.393/2018. Inadmitido na origem, foi interposto o competente agravo.

À luz das considerações feitas neste voto e da tese proposta, **conheço do recurso extraordinário com agravo**, pois atendidos os pressupostos recursais, e **nego-lhe provimento**, pois a vigência do ato normativo que reduz o percentual dos créditos apurados no âmbito do REINTEGRA deve observar apenas a anterioridade nonagesimal.

Sem honorários (Súmula 512/STF).

É como voto.