

V - Conclusão

Pelos argumentos apresentados, temos a firme opinião de que há uma demora injustificada juridicamente no ajuizamento das execuções fiscais federais, ao menos na subseção judiciária de São Paulo/SP. Esse fato tem levado a alterações legislativas, que arranham a Constituição Federal (como a levado a cabo pela Lei Complementar n. 118/2005, a respeito da interrupção do prazo de prescrição), aumentam o redirecionamento de feitos contra os pretensos responsáveis tributários (diante da não-localização da empresa devedora), elevam os gastos do Estado com a condenação em honorários advocatícios e demais ônus da sucumbência e aumentam o número de feitos, pelas apelações à condenação na execução fiscal, proposituras de embargos do devedor por parte do Poder Público e pelo ajuizamento de ações cautelares inominadas, pelos pretensos devedores, para antecipar a ocorrência da penhora de bens.

VI - Proposição

Tendo em vista o que foi exposto, acreditamos que seja desejável, pelos princípios constitucionais da eficiência administrativa e da duração razoável dos processos, que o Poder Executivo Federal ajuíze as execuções fiscais em até 60 dias após a caracterização da mora do devedor. A comunidade científica brasileira poderá observar, então, os resultados dessa salutar providência diante dos efeitos apresentados no presente estudo.

O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária: Teoria Geral e Análise de Casos

Rodrigo Caramori Petry

1. Introdução

No presente artigo, vamos nos dedicar à análise do princípio constitucional da anterioridade da lei tributária, especialmente para definir quais normas e quais os veículos normativos que atraem a obediência ao aludido princípio, utilizando, para tanto, uma exposição de casos práticos, especialmente envolvendo contribuições, espécie tributária muito rica de abordagens polêmicas. Ao final, pretendemos apresentar um quadro geral sistematizado que oriente o leitor na aplicação prática das diversas regras constitucionais de anterioridade tributária.

2. Conteúdo do Princípio da Anterioridade

O chamado “princípio” da anterioridade tributária¹ determina que a lei que institua ou majore um tributo preveja para si um prazo de vacância (*vacatio legis*) obrigatório contado a partir da data de sua publicação, para que somente após a expiração de tal prazo entre em vigor a incidência do novo tributo ou a majoração de tributo já existente, dando assim um período de tempo para que os contribuintes possam se preparar para suportar a nova carga tributária, em respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica, garantidor da previsibilidade dos atos estatais.

Mas a anterioridade tributária, nos termos em que é colocada pela Constituição Federal, ainda traz outra garantia aos contribuintes. Além de prostrar no tempo o início da vigência de uma nova norma tributária, a anterioridade também garante que somente os fatos ocorridos após o início da vigência da norma possam ser atingidos, ou seja, os fatos ocorridos durante a *vacatio legis* ficam protegidos, o que nos faz concluir que a anterioridade tributária funciona aqui de forma redundante com o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, “a”, da Constituição).²

¹ Também nos referimos à “regra”, já que não ostenta um grau superior de abstração e generalidade.

² A regra da irretroatividade tributária (também chamada “princípio”) se dirige a impedir que fatos anteriores ao início da vigência de uma nova lei tributária sejam atingidos por ela, garantindo-se assim o respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica, do qual decorre a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e



Rodrigo Caramori Petry

é Professor de Direito Tributário do Centro Universitário Curitiba (Unicuritiba), Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC-PR, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba-PR.

O princípio da anterioridade possui diversos modelos e indicações de aplicação aos diferentes tributos na Constituição, expressos no art. 150, III, “b” e “c”; no art. 195, parágrafo 6º; no art. 148, II; no art. 177, parágrafo 4º, I, “b”; no art. 155, parágrafo 4º, IV, “c”; e no art. 62, parágrafo 2º, assim como existem tributos excepcionados da regra da anterioridade, tendo, portanto, vigência imediata (na data da publicação da lei), como também previsto pela Constituição.

Ainda é de ser lembrado o modelo transitório de anterioridade estabelecido pelo art. 34, parágrafo 6º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição (ADCT), que previu até 31 de dezembro de 1989 uma regra diferenciada de anterioridade (30 dias) para a vigência de alguns impostos, que seriam instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios a partir da promulgação da nova Constituição.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), em seus arts. 9º, II,³ e 104,⁴ também aborda o princípio da anterioridade, mas apenas com cunho explicativo e limitado, já que o regime da anterioridade tributária é exclusivamente constitucional. Serve o CTN, ainda atualmente, como lei complementar para regulamentar essa limitação ao poder de tributar (art. 146, II, CF/1988),⁵ mas o faz de forma incompleta e desatualizada, já que a anterioridade ganhou uma nova dimensão com a Constituição de 1988, bem diversa daquela que tinha à época da edição do CTN (surgido sob a vigência da Constituição de 1946 com a redação dada pela Emenda nº 18/1965).

Da leitura das regras de anterioridade tributária, veremos que a Constituição sempre se dirige textualmente à “lei” (vide especialmente o art. 150, III, “b” e “c” e o art. 195, parágrafo 6º), mas o vocábulo “lei” aqui deve ser entendido em sentido amplo, ou seja, se refere a qualquer instrumento normativo capaz de instituir ou majorar tributos, não se limitando apenas à lei ordinária e podendo atingir até mesmo decretos e instruções normativas em casos excepcionais, como veremos mais adiante.

3. Anterioridade não é Regra Exclusiva do Direito Tributário

Observe-se que o período de *vacatio legis* ou período de vacância entre a publicação de uma norma jurídica e o início de sua “potencial geração de efeitos” (“eficácia”, “vigência” ou “vigor”)⁶ não é um instituto exclusivo do Direito Tributário,

à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). Note-se que a irretroatividade complementa a anterioridade da lei tributária. Partindo do momento do início da vigência da lei (que será determinada pela presença ou não da anterioridade), buscamos analisar quais fatos serão atingidos pela lei: presentes, futuros ou passados. Se a vigência da nova lei aplicar-se aos fatos presentes (ocorridos na data do início da vigência) ou ainda futuros, estará obedecida a irretroatividade; mas caso a nova lei seja aplicada, a partir de sua vigência, aos fatos passados, ou seja, anteriores ao início da vigência da lei, restará desobedecida a regra da irretroatividade.

³ “Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda.”

⁴ “Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (...) III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.”

⁵ “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

⁶ Não ignoramos que autores de nomeada por vezes se utilizam da expressão “vigência” como sinônimo de “existência” da lei (vide CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição, São Paulo:

pelo contrário, permeia todo o Direito, estando presente nas mais diversas normas jurídicas, pois é previsto na “Lei de Introdução ao Código Civil” (LICC) que é representada pelo antigo Decreto-Lei nº 4.657/1942, editado ainda sob a égide da Constituição de 1937.

A anterioridade (*vacatio legis* necessária) é inclusive exigida como regra para o início da vigência das leis em geral, conforme prevê o art. 8º da Lei Complementar nº 95/1998,⁷ editada com base no art. 59, parágrafo único, da Constituição.⁸

No Direito Tributário, a regra da anterioridade ganha *status* constitucional, possui cunho objetivo (os prazos de anterioridade são estabelecidos objetivamente), e é de restrita aplicação às leis que instituem ou majoram tributos. Mas mesmo essa exigência constitucional de anterioridade da lei não é exclusiva do Direito Tributário, ao contrário do que afirma grande parte da doutrina, pois a Constituição Federal também exige anterioridade para leis de um outro ramo do Direito, o Direito Eleitoral, de forma semelhante como o faz para as leis que instituem ou majoram tributos.

O art. 16 da Constituição Federal de 1988, desde sua redação original, dispõe de regra de anterioridade constitucional aplicável para as leis que modifiquem o processo eleitoral, *in verbis*: “Art. 16. A lei que alterar o processo eleitoral só entrará em vigor 1 (um) ano após sua promulgação.” A Emenda nº 4/1993 apenas alterou um pouco a redação do artigo, com o demérito de torná-la confusa.⁹

Trata-se, nesse caso, de uma exigência constitucional de *vacatio legis* do mesmo tipo daquela que é exigida para as leis que instituem ou majoram tributos, embora a anterioridade da lei eleitoral (art. 16 da CF) seja contada da data da sua promulgação e não da data de sua publicação, como ocorre na anterioridade da lei tributária (vide especialmente o art. 150, III, “b” e “c”, da CF).¹⁰

Ainda, cabe observar que o Direito Penal também possui um “princípio da anterioridade da lei penal”, mas se trata de instituto diverso, em nada assemelhado à anterioridade da lei tributária. O princípio da anterioridade da lei penal encontra

Malheiros, 2008, pp. 190-191). Mas, a nosso ver, para melhor compreender a regra da anterioridade e de que forma na prática a legislação federal se expressa, com base nas normas gerais da Lei de Introdução ao Código Civil, é preciso distinguir entre o início da existência pública da lei (publicação) e o início de sua vigência (aptidão para gerar efeitos), momentos que poderão coincidir apenas no caso de vigência imediata, ou seja, aquela que se inicia na data da publicação da lei.

⁷ O citado dispositivo recomenda que as leis em geral tenham algum prazo razoável de anterioridade para início de sua vigência, mas sem determinar parâmetros objetivos, como o faz a anterioridade constitucional tributária. Apenas estão dispensadas da anterioridade as leis de “pequena repercussão”, que poderão conter a cláusula “entra em vigor na data de sua publicação”.

⁸ “Art. 59. (...) Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

⁹ Eis a redação atual (EC nº 4/1993): “Art. 16. A lei que alterar o processo eleitoral entrará em vigor na data de sua publicação, não se aplicando à eleição que ocorra até 1 (um) ano da data de sua vigência.”

¹⁰ O Supremo Tribunal Federal já julgou diversos casos envolvendo leis que alteraram o processo eleitoral, aplicando o princípio da anterioridade contido no art. 16 da Constituição. Em reiterados julgamentos, os ministros do STF reconheceram a semelhança entre esse princípio e o princípio da anterioridade da lei tributária (STF, Pleno, ADIn nº 354-2, Rel. Ministro Octavio Gallotti, j. por maioria de votos em 24.09.1990, *DJU* em 22.06.2001), inclusive para efeito de ver, em ambos, uma expressão do sobreprincípio da segurança jurídica, o que os torna, na visão do Pretório Excelso, cláusulas pétreas (art. 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição), irrestingíveis por emenda constitucional (STF, Pleno, ADIn nº 3.685-8/DF, Rel. Ministra Ellen Gracie, j. por maioria de votos em 22.03.2006, *DJU* em 10.08.2006).

fundamento expresso no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal de 1988 e é repetido com esse nome pelo art. 1º do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940). A Constituição aponta o princípio da seguinte forma: “Art. 5º (...) XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”

Da leitura do referido dispositivo constitucional, verificamos que a “anterioridade da lei penal” trata, na verdade, apenas de explicitar a necessária obediência à legalidade e à irretroatividade das leis penais, limitando-se, em resumo, a exigir que o crime e sua pena sejam previstos em lei, e que essa lei seja anterior ao crime.

4. A Instituição ou Majoração do Tributo e as Figuras Equivalentes para Efeito de Aplicação da Anterioridade

Já esclarecemos que o princípio ou regra da anterioridade se aplica aos casos em que a norma jurídica institui ou majora tributos. Vamos, então, nos dedicar a explicitar quais situações compreendem a “instituição” e a “majoração” de tributos, pois, se a primeira vista podem parecer evidentes, um estudo mais aprofundado de casos práticos nos revelará o contrário, o que ressalta a utilidade dessa abordagem.

Primeiramente, observamos que “instituir um tributo” equivale a desenhar normativamente sua regra-matriz de incidência, fixando todos os seus elementos constitutivos por meio de lei (em sentido amplo), ou seja: sua hipótese de incidência (critérios material, pessoal, temporal e espacial) e seu conseqüente (sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquota), além de outros aspectos relativos à apuração do tributo, como, por exemplo, sistema de creditamento não cumulativo.

Evidentemente, no caso em que a lei tributária esteja a tratar de outros aspectos do regime jurídico do contribuinte que não impliquem na instituição de um novo ônus fiscal, não será necessário obedecer à anterioridade constitucional,¹¹ assim como não será necessária a anterioridade para o caso de normas de exoneração fiscal (isenções, reduções de alíquota etc.).

Existem outras situações normativas que equivalem à instituição ou majoração de um tributo, devendo obediência ao princípio da anterioridade, pois geram ônus significativo ao contribuinte. Vejamos as principais delas, em tópicos, a seguir.

4.1. Revogação de isenção ou de outro benefício fiscal e anterioridade

A anterioridade tributária, como regra, também deve ser obedecida no caso de lei que revoga uma isenção, tendo em vista que equivale à instituição de um tributo para o contribuinte que a usufruía, como explicita o art. 104, III, do Código Tributário Nacional. Tal artigo ainda é referenciado quando se trata do tema, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, embora sua redação esteja desatualizada frente à Constituição de 1988, que atribui ao princípio da anterioridade tributária uma dimensão ainda mais ampla, como veremos adiante.

A exigência da anterioridade tributária não ocorre quando a isenção deixa de existir em virtude de ter expirado o seu prazo de vigência, previsto pela própria lei

¹¹ Caso a nova norma tributária crie algum outro ônus que não configure instituição ou majoração de tributo poderá ser exigida uma *vacatio legis* razoável, conforme previsto no art. 8º da Lei Complementar nº 95/1998. Note-se que essa regra legal não se confunde com a anterioridade constitucional tributária.

de isenção. Expirado o prazo previsto para a isenção, o tributo volta a incidir imediatamente, tendo em vista que, nesse caso, não há surpresa para o contribuinte.

De qualquer forma, para bem compreender a aplicação da anterioridade aos casos de leis que revogam isenções tributárias, vemos a importância de distinguir as espécies de isenção e seus efeitos. Isso porque as isenções, dependendo de seu tipo, recebem tratamento jurídico distinto quanto à própria possibilidade de revogação. Assim, como esclarecem as normas gerais dos arts. 176 a 179 do CTN, teremos:

i) isenções incondicionais, concedidas em caráter geral, porque beneficiam genericamente a todos os contribuintes indicados pela lei isentiva sem exigir-se dos mesmos quaisquer condições onerosas ou prestações em favor do interesse do Estado; daí também serem chamadas de isenções “não onerosas” ou “unilaterais”;

ii) isenções condicionais, concedidas em caráter específico, porque beneficiam apenas os contribuintes que cumprirem com certas condições (ônus) ou realizarem certas prestações em favor do interesse estatal; daí serem chamadas de isenções “onerosas” ou “bilaterais” (dando a idéia de contraprestação).

As isenções tributárias ainda podem ser classificadas em “isenções por prazo certo” (também chamadas “transitórias”) e “isenções por prazo indeterminado” (também chamadas, indevidamente, de “permanentes”¹²), tudo a depender da existência ou não de previsão legal de um período de tempo para o vigor da isenção.¹³

Com base nessas premissas, as legislações tributárias dos diversos entes políticos poderão instituir, na prática: (a) isenções incondicionais com prazo indeterminado; (b) isenções incondicionais por prazo certo; (c) isenções condicionais por prazo indeterminado; e (d) isenções condicionais por prazo certo.

Indaga-se: todas essas isenções são passíveis de revogação livre? E no caso de revogação, deverá ser obedecido o prazo de anterioridade tributária para o ressurgimento do tributo objeto da isenção revogada? Vamos responder a seguir, tratando primeiro das isenções condicionais.

i) Revogação de isenções condicionais por prazo certo

As isenções condicionais por prazo certo, ou seja, aquelas concedidas somente quando o sujeito passivo atenda a determinadas exigências legais, em geral ligadas a investimentos produtivos ou a encargos sociais que atendam ao interesse público, uma vez concedidas, não podem ser livremente revogadas, em prejuízo dos direitos adquiridos daqueles contribuintes que tiveram se sacrificado cumprindo as condições exigidas para usufruir dos benefícios da isenção tributária.¹⁴

¹² A nosso ver, a expressão “isenção permanente” não é adequada, uma vez que não podem existir isenções realmente permanentes, pois a lei que concede isenção (seja ela condicional ou não), sempre pode ser revogada futuramente por outra lei. Isso porque não existem leis “irrevogáveis” em nosso sistema jurídico. A questão importante é saber quais pessoas e quais fatos podem ser atingidos pelos efeitos da revogação da isenção.

¹³ As isenções ainda comportam outras classificações, sobre as quais não vamos nos deter aqui, já que o nosso estudo apenas circunscreve os limites da obediência ao princípio da anterioridade tributária.

¹⁴ Essa diretriz foi seguida pela própria Constituição de 1988, quando no art. 41, parágrafo 2º, do ADCT previu que a revogação dos incentivos fiscais concedidos antes da Constituição, por eventual ausência de revalidação nos termos do parágrafo 1º do mesmo artigo, não prejudicaria os direitos adquiridos dos contribuintes em relação aos incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

Observe-se que a lei que prevê isenção condicional por prazo certo não é irrevogável. Pode ser revogada por outra lei, entretanto, os efeitos dessa revogação (incidência e cobrança do tributo) não podem atingir os direitos adquiridos dos contribuintes de boa-fé que já gozavam da isenção antes da revogação.

Ou seja, nesses casos, nem se cogita da revogação da isenção tributária gerar efeitos para aqueles contribuintes que já cumpriram com as condições onerosas impostas pela lei isentiva. Para eles, a isenção deverá ser usufruída até o final do prazo certo previsto em lei, posição que já resta pacificada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹⁵ e aparece explícita no *caput* do art. 178 do CTN.¹⁶

ii) Revogação de isenções condicionais por prazo indeterminado

Dúvida pode ocorrer no caso de isenção condicional concedida por prazo indeterminado. Aqui teríamos duas situações: (i) a primeira, quando a lei atribui isenção condicional, exigindo o cumprimento de certos encargos por parte do contribuinte e determinando seja ele beneficiado pelo tempo em que tais encargos estiverem sendo desenvolvidos no interesse público; e (ii) uma segunda situação seria aquela em que a lei atribui a isenção mediante condições cumpridas pelo contribuinte, e que lhe dão direito a usufruir da norma isentiva por prazo indeterminado puro e simplesmente.

O Superior Tribunal de Justiça já teve oportunidade de analisar o primeiro caso, decidindo por prestigiar a boa-fé do contribuinte e, assim, garantindo que usufrua da isenção ainda que por tempo prolongado, mas determinável, ou seja, enquanto o contribuinte estiver desenvolvendo encargos/atividades no interesse público.

Já no segundo caso apontado acima, em que a isenção é concedida por prazo inteiramente indefinido, a doutrina se inclina em entendê-lo sem proteção jurídica contra eventual revogação (apenas devendo atender à anterioridade), para que não se prestigiem privilégios odiosos, ou seja, aqueles desproporcionais, que agridam a isonomia entre os contribuintes, em evidente prejuízo do interesse público.¹⁷

iii) Revogação de isenções incondicionais por prazo certo

Cabe ainda analisar a revogação de isenções incondicionais. Primeiramente, vejamos as isenções incondicionais por prazo certo.

¹⁵ Vide Súmula nº 544 do STF: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas." Os precedentes da Súmula analisaram casos de leis de isenção condicional e por prazo certo, antes mesmo de surgir a regra expressa nesse sentido no art. 178 do CTN (1966).

¹⁶ Veja-se a redação atual do dispositivo, com a redação dada pela Lei Complementar nº 24/1975: "Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104 [anterioridade tributária]." Ou seja, a *contrario sensu*, a isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições (isenção onerosa) não pode ser revogada livremente, ou seja, sem respeito aos direitos adquiridos daqueles contribuintes que já aderiram às condições. Observe-se que o texto original desse artigo do CTN (datado de 1966) não previa a simultaneidade da isenção ser onerosa e por prazo certo. Assim, tanto a isenção condicional por prazo incerto quanto a isenção incondicional por prazo certo eram prestigiadas pelo texto do art. 178, sendo, a princípio, "irrevogáveis". A jurisprudência do STF acabou optando por proteger as isenções condicionais desde que atribuídas por prazo certo.

¹⁷ No mesmo sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 872.

Nesses casos, cuja lei isentiva já preveja uma data ou condição para a extinção da isenção, em ocorrendo tal data ou condição, estará imediatamente extinta a isenção, sem que exista aplicação da regra constitucional da anterioridade, vez que já era previsível a perda da isenção por parte do contribuinte, como já esclarecemos.

E se uma determinada lei antecipar a extinção da isenção, ou seja, revogá-la antes de findo o prazo previsto originalmente na lei isentiva? Nos parece que aqui sim deve ser atendido o princípio da anterioridade antes de se iniciar a incidência do tributo, vez que, para o contribuinte, a revogação antecipada da isenção tributária originalmente concedida por prazo certo lhe causa uma surpresa que deve a todo modo ser evitada, em prestígio do sobreprincípio da segurança jurídica.¹⁸

iv) Revogação de isenções incondicionais por prazo indeterminado

Por último, vejamos agora o caso da revogação de isenções incondicionais com prazo indeterminado em face do princípio da anterioridade. No início do presente estudo, vimos que, a rigor, a revogação de uma isenção equivale a instituição de um tributo, gerando a necessária obediência às regras de anterioridade. E quando afirmamos essa regra, tínhamos em mente justamente o caso da revogação de isenções incondicionais e sem prazo certo, por se tratar de caso muito comum na prática. Nesse sentido, já antecipamos que o art. 104, III, do CTN explicita aquilo que poderia ser depreendido do espírito da própria Constituição, ao exigir a anterioridade.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), no período anterior à Constituição de 1988, vinha negando aplicação da anterioridade no caso da revogação de isenções de tributos que não fossem incidentes sobre o patrimônio e a renda, como o ICM da época, hoje ICMS (vide RE nº 97.482-2/RS, dentre outros), pois o Supremo aplicava ao caso o que dispunha o art. 2º da Emenda Constitucional nº 18/1965, que realmente limitava o princípio da anterioridade apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda. O art. 104, III, do CTN reproduzia essa regra constitucional.

A matéria chegou a receber orientação sumular, fixada na Súmula nº 615 do STF, *in verbis*: "O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM." (Súmula aprovada na sessão de 17 de outubro de 1984)¹⁹

O significado dessa súmula ficou evidente: seus precedentes tratavam do ICM, um imposto sobre a circulação de mercadorias. Portanto, o ICM não era imposto sobre o patrimônio ou a renda, daí não ser aplicável o princípio da anterioridade. Por outras palavras: o princípio da anterioridade era inaplicável ao caso, mas não por se tratar de revogação de isenção e sim porque se tratava do ICM, imposto cuja

¹⁸ Alguns vão mais além, para afirmar que a isenção incondicional por prazo certo não pode ser sequer revogada antes de findo seu prazo, mas o STJ rechaçou essa tese, *in verbis*: "Ainda que concedida por prazo certo, a isenção pode ser modificada ou revogada a qualquer tempo; só gera direito adquirido aquela que, além do prazo certo, seja outorgada mediante o implemento de condição onerosa. (CTN, art. 178)." (STJ, 2ª Turma, REsp nº 48.735/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, j. unânime em 05.06.1997, DJU em 23.06.1997)

¹⁹ Publicada no DJU em 19.10.1984. Todos os precedentes dessa Súmula são antigos, julgados entre 1966 e 1983, razão pela qual entendemos esteja ela descontextualizada e desatualizada em relação à CF/1988.

instituição ou majoração não exigia respeito à anterioridade tributária, conforme previam a EC nº 18/1965 e o art. 104 do CTN.

Após a EC nº 18/1965 e do CTN de 1966, a Constituição de 1967 deixou inclusive de prever a necessidade dos tributos obedecerem ao princípio da anterioridade, restando em seu lugar apenas o princípio da anualidade, ou seja, a exigência de que os tributos fossem expressamente autorizados pela lei orçamentária anual. Parece-nos, assim, que o STF, ao julgar que a anterioridade não seria aplicável à revogação de isenção do ICM, apenas aplicou a Constituição e a legislação complementar vigentes à época. Ou seja, essa jurisprudência firmada pelo STF não se encaixa no contexto da Constituição de 1988.

Ainda analisando a jurisprudência do STF sobre o assunto, observe-se que a própria Constituição de 1988 veio a revogar isenções de imposto de renda atribuídas a determinadas classes profissionais por decretos-leis editados sob a égide da CF/1969, revogando-as em face do princípio da isonomia, e, nesses casos, o STF também julgou inaplicável o princípio da anterioridade do art. 150, III, "b", entendendo que o art. 150, II (isonomia), tinha vigência imediata, já na data da promulgação do novo texto constitucional (vide RE nº 236.881-1/RS, MS nº 20.858-9/DF, dentre outros).

Nesse caso, também estamos de acordo com o Supremo, já que o texto da Constituição de 1988, advindo do Poder Constituinte originário, pode ter vigência imediata, ainda que na prematura data de sua promulgação e não de sua publicação.²⁰

Temos visto na doutrina algumas manifestações de autores professando que o entendimento do STF é firme há anos no sentido de não aplicar o princípio da anterioridade no caso de revogação de isenção tributária, em discordância com o art. 104, III, e com o art. 178, *in fine*, do CTN.²¹ Mas, em nosso entendimento, a jurisprudência atual do STF já não é mais tão pacífica quanto à não-aplicação da anterioridade tributária no caso de revogação de isenções ou mesmo de outros benefícios fiscais. O texto constitucional de 1988 exige uma renovação da perspectiva sobre o tema e a Súmula nº 615 do STF é atualmente inaplicável, pois os precedentes que a firmaram restam evidentemente descontextualizados e desatualizados.

O tema ainda é polêmico no STF em relação à Constituição atual e vemos espaço para uma revisão da jurisprudência antiga, em favor da aplicação da anterioridade tributária ao caso de revogação de isenções. Um julgamento atual favorável à anterioridade foi o que ocorreu na análise da ADIn nº 2.325-0/DF (julgamento da medida cautelar em 23 de setembro de 2004), ocasião na qual o Plenário do STF julgou por unanimidade que a revogação de benefício fiscal ligado à não-cumulatividade do ICMS deveria obedecer à anterioridade tributária.²² Da mesma forma, entendemos que a revogação de uma isenção deve obedecer à anterioridade.

²⁰ Em nosso entendimento, afora a Constituição, nenhum outro veículo normativo pode vigorar de forma imediata na data de sua promulgação (ato solene interno do órgão legiferante, que declara terminado o processo legislativo), devendo aguardar a data da publicação (ato que torna pública a existência da lei).

²¹ Nesse sentido: CORRÊA, Walter Barbosa. "Arts. 175 a 179". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 2 (arts. 96 a 218), São Paulo: Saraiva, 1998, p. 443.

²² Do acórdão extraímos: "(...) acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência da ministra Ellen Gracie, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, apre-

Confirmando a polêmica ainda acesa, em ocasião mais recente (1º de agosto de 2008), o Plenário do STF julgou, em caráter cautelar, inaplicável a anterioridade no caso de revogação de benefício fiscal correspondente a desconto oferecido aos contribuintes para o pagamento à vista do tributo (vide ADIn nº 4.016/PR).

De qualquer modo, entendemos que o mais adequado é aplicar a anterioridade no caso de revogação de isenção tributária, inclusive independentemente do teor restrito dos arts. 104, III, e 178, *in fine*, do CTN (meras explicitações incompletas da abrangência do princípio), pois a revogação de isenção corresponde à instituição de tributo, opinião também de boa parte da doutrina especializada.²³

Ainda em se tratando de analisar a obediência à regra da anterioridade tributária por parte de uma lei que revoga ou limita um benefício fiscal, podemos citar o caso da Lei nº 8.981/1995 (conversão da MP nº 812/1994), que limitou a possibilidade das empresas realizarem a compensação de prejuízos fiscais na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Essa dedução do valor de prejuízos apurados em exercícios anteriores para efeito de reduzir a base de cálculo da CSLL num dado exercício fiscal, que antes era integral (vide Lei nº 8.541/1992), passou a ser limitada pela Lei nº 8.981/1995 a apenas 30% do lucro líquido tributável pela CSLL, o mesmo ocorrendo em relação ao imposto de renda. O STF foi chamado a se pronunciar, e apesar de julgar constitucional a limitação da dedução (dedução essa entendida como uma espécie de benefício fiscal), decidiu pela necessidade da Lei nº 8.981/1995 obedecer à regra da anterioridade para o caso da CSLL, no modelo nonagesimal (art. 195, parágrafo 6º, CF).²⁴

4.2. Prorrogação de tributo ou alíquota provisórios

A prorrogação da vigência de tributo provisório deve obedecer à anterioridade tributária. Ou seja, a lei tributária que alterar a data de expiração da vigência da norma de incidência de um tributo provisório deve obedecer à anterioridade tributária, pois para os contribuintes, a prorrogação de um tributo no momento em que ele vigorava com um prazo certo para existir equivale à sua reinstituição para pró-

ciando a questão do princípio da anterioridade, em deferir, em parte, a cautelar para, mediante interpretação conforme à Constituição e sem redução de texto, afastar a eficácia do artigo 7º da Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, no tocante à inserção do § 5º ao artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e às inovações introduzidas no artigo 33 da referida lei. Observar-se-á, em relação a esses dispositivos, a vigência consentânea com o preceito constitucional da anterioridade, vale dizer, terão eficácia a partir de 1º de janeiro de 2001 (...)." (STF, Pleno, ADIn-MC nº 2.325-0/DF, Rel. Ministro Marco Aurélio, j. unânime nessa parte em 23.09.2004, DJ em 06.10.2006)

²³ Nesse sentido, dentre outros: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª edição, 2007, p. 514; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008, p. 217; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª edição, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 96.

²⁴ Nesse sentido: "(...) 2. Contribuição Social sobre o Lucro. Lei 8.981/95 (MP 812/94). Incidência sobre o lucro líquido apurado no exercício de 1994. Impossibilidade. Necessidade de observância ao princípio da anterioridade. 2.1. A novel sistemática, que limita em 30% (trinta por cento) os prejuízos dedutíveis da base de cálculo considerada para a incidência da contribuição social sobre o lucro, agrava a situação do contribuinte, que pela legislação anterior - Lei 8541/92 - poderia compensá-los, sem qualquer limitação, até quatro exercícios financeiros subsequentes ao da apuração. Incabível sua aplicação ao balanço fiscal encerrado no dia 31 de dezembro de 1994, em face do disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal." (STF, 2ª Turma, AgRRE nº 332.885, Rel. Ministro Maurício Corrêa, j. unânime em 03.09.2002, DJU em 14.11.2002)

ximo período. Da mesma forma, a prorrogação de alíquota vigente, cujo percentual estava previsto para ser reduzido em tempo futuro, também equivale a um aumento do tributo, pois quebra a expectativa de sua redução, gerando um novo ônus aos contribuintes.

Infelizmente, o Supremo Tribunal Federal não pensa como nós, pois entende que a norma jurídica que prorroga a vigência de tributo temporário não equivale ao aumento do tributo, e assim não se exige dela obediência ao princípio da anterioridade, como restou decidido pelo Plenário do Tribunal no julgamento da ADIn nº 2.666-6/DF,²⁵ ocasião na qual foi legitimada a prorrogação da vigência da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) pela Emenda nº 37/2002 e mesmo mais recentemente, no julgamento da EC nº 42/2003 (RE nº 566.032/RS).²⁶

4.3. Instituição de nova hipótese de retenção na fonte ou responsabilidade tributária

A instituição de nova hipótese de responsabilidade tributária, seja por substituição ou mesmo por transferência a terceiro (aplicada em virtude do descumprimento de dever legal relativo à colaboração com o Fisco), deve obedecer à anterioridade tributária, pois equivale à instituição de um tributo para a pessoa que passará a ser responsabilizada pelo crédito tributário, nas condições da nova lei. Da mesma forma, deve ser respeitada a anterioridade quando uma lei instituir para um contribuinte uma nova hipótese de retenção de tributo na fonte (de origem da riqueza).

Temos diversos exemplos práticos de obediência e também de desobediência ao princípio da anterioridade por leis instituindo novas hipóteses de retenção na fonte ou de responsabilidade tributária.

Exemplo de obediência à anterioridade é o caso da Medida Provisória nº 1.663-15/1998 (convertida na Lei nº 9.711/1998), que obedeceu com folga à regra constitucional da anterioridade nonagesimal (art. 195, parágrafo 6º, CF) ao instituir uma polêmica hipótese de retenção na fonte da contribuição previdenciária devida pelas empresas que prestam serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Lembre-se que o art. 23 da MP nº 1.663-15/1998 (convertida na Lei nº 9.711/1998) alterou o art. 31 da Lei nº 8.212/1991, para passar a sujeitar as empresas prestadoras de serviços com cessão de mão-de-obra a sofrerem o desconto do percentual de 11%, como antecipação da contribuição previdenciária, no momento de receber da tomadora o preço pelos serviços prestados, restando-lhes apenas o direito de compensar o valor antecipado, posteriormente, quando da apuração mensal da contribuição sobre a folha de salários de seus empregados.

A citada MP foi publicada no dia 23 de outubro de 1998, e conforme previu seu art. 29, passou a vigorar em 1º de fevereiro de 1999 (101 dias após a publicação) no que diz respeito à nova hipótese de retenção na fonte, restando preservado o princípio da anterioridade.

Já um exemplo de desobediência ao princípio da anterioridade está no caso do art. 13 da Lei nº 8.620/1993 (atualmente revogado pelo art. 79, VII, da Lei nº

²⁵ STF, Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, j. unânime em 03.10.2002, DJU em 06.12.2002.

²⁶ STF, Pleno, Rel. Ministro Gilmar Mendes, j. por maioria em 25.06.2009, acórdão ainda não publicado.

11.941/2009),²⁷ que instituiu uma ampliação da responsabilidade tributária dos sócios de empresas estruturadas sob o regime de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, especialmente no que diz respeito aos débitos de contribuições de seguridade social.²⁸ O art. 19 da Lei nº 8.620/1993 determinou sua vigência imediata (na data da publicação), inclusive para o art. 13, no que restou inconstitucional, por violar a regra de anterioridade do art. 195, parágrafo 6º, da Constituição.

Como se não bastasse, o próprio art. 13 da Lei nº 8.620/1993 era inconstitucional, por ampliar de forma inválida a responsabilidade tributária, inovando de forma ilegítima as regras do CTN sobre a matéria, como decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região,²⁹ e também como procuravam demonstrar duas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIn's nºs 3.672/DF e 3.642-4/DF) no STF.³⁰

4.4. Redução do direito de creditamento não cumulativo ou mudança para regime de tributação mais oneroso (cumulativo para não cumulativo ou vice-versa)

Toda a modificação legal no regime de incidência, apuração ou recolhimento de um tributo que importe em torná-lo mais oneroso ao contribuinte deve obedecer ao princípio da anterioridade, e tal premissa também envolve eventual mudança no regime não cumulativo aplicável a determinados tributos, especificamente as contribuições ao PIS e à Cofins (art. 195, parágrafo 12, CF), ICMS (art. 155, parágrafo 2º, I, CF), IPI (art. 153, parágrafo 3º, II, CF), assim como no caso da instituição futura de contribuições sociais residuais (art. 195, parágrafo 4º, CF) ou de impostos residuais (art. 154, I, CF).

Em se tratando das contribuições ao PIS e à Cofins (contribuições de seguridade social), por exemplo, a eventual redução ou restrição legítima do direito de crédito não cumulativo que houver sido anteriormente atribuído a título de incentivo fiscal para determinada pessoa jurídica deve obedecer ao princípio da anterioridade, em seu modelo nonagesimal (art. 195, parágrafo 6º, CF).

Já quando estivermos a tratar de uma nova lei que fixe uma restrição abusiva à utilização de créditos não cumulativos das contribuições ao PIS e à Cofins, ainda que obedecida a regra constitucional da anterioridade do art. 195, parágrafo 6º, restará aos contribuintes prejudicados impugnar judicialmente a lei tributária restritiva, pleiteando especificamente o respeito à não-cumulatividade das contribuições no caso.³¹

²⁷ Resultado da conversão da Medida Provisória nº 449/2008, que já revogava o polêmico dispositivo.

²⁸ "Art. 13. O titular de firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social (...)."

²⁹ TRF da 4ª Região, Pleno, Arguição de Inconstitucionalidade nº 1999.04.01.096481-9/SC, Rel. Desembargador Federal Amir José Finocchiaro Sarti, j. por maioria em 28.06.2000, DJU em 16.08.2000.

³⁰ As referidas ações não tiveram julgamento pelo STF, nem deverão ter pois, com a revogação do art. 13, perderam o objeto na visão dos Ministros (no caso da ADIn nº 3.642 já foi formalizada decisão nesse sentido, enquanto a ADIn nº 3.672 deve aguardar o mesmo fim). Já no Superior Tribunal de Justiça (STJ), restou pacificado que a aplicação do art. 13 da Lei nº 8.620/1993 deveria ser restringida, ficando condicionada à obediência dos requisitos do art. 135 do CTN (STJ, 2ª Turma, Resp nº 955.013/PA, Rel. Ministro Carlos Fernando Mathias (juiz convocado do TRF da 1ª Região), j. unânime em 17.04.2008, DJU em 13.05.2008).

³¹ Um caso polêmico nesse sentido é o do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 (resultado da conversão da MP nº 164, de 29 de janeiro de 2004). O citado dispositivo determinou restrição à utilização, como créditos de Cofins e PIS, das despesas derivadas de amortizações de bens e direitos adquiridos antes de 1º de maio de 2004, permitindo a amortiza-

Da mesma forma, a eventual mudança do regime de incidência das contribuições ao PIS e à Cofins, de cumulativa para não cumulativa ou vice-versa, sempre que tornar mais gravosa a carga tributária das contribuições, deve obedecer ao princípio da anterioridade porque equivale à instituição ou à majoração de um tributo, e isso sem afastar o direito do contribuinte buscar socorro do Poder Judiciário no caso de abusos, já que a instituição do regime não cumulativo não deve servir de justificativa para gerar distorções na carga tributária entre os contribuintes.

4.5. Redução do prazo para pagamento do tributo

Entendemos que a redução do prazo para pagamento de um tributo equivale à majoração do mesmo, tendo em vista que gera inegável ônus ao contribuinte, vez que a mudança altera a programação rotineira de seu fluxo de caixa, influenciado que é pelas datas previstas para o pagamento de suas obrigações fiscais. Porém, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se firmou em sentido contrário.³²

5. As Diversas Regras Constitucionais para Vigência Temporal das Leis Tributárias

5.1. Anterioridade conjugada: a regra geral (art. 150, III, “b” e “c”, da CF)

O art. 150, III, da Constituição, por meio da conjugação de suas alíneas “b” e “c”, prevê a regra geral de anterioridade para a lei que instituir ou majorar tributos, qual seja: a anterioridade aqui exige que a lei tributária tenha uma *vacatio legis* de 90 dias, e desde que se ultrapasse, na contagem, o exercício financeiro em que houve a publicação da lei.³³

Ou seja, no caso de, mesmo após contados os 90 dias da data da publicação da lei tributária não se tenha atingido o próximo exercício financeiro, a contagem da *vacatio legis* deverá ser elástica para além dos 90 dias, e por quantos dias faltarem até o início do exercício financeiro seguinte (1º de janeiro). Pode-se entendê-la também como a anterioridade do exercício financeiro conjugada com a exigência de no mínimo 90 dias de *vacatio legis*.

ção somente dos bens e direitos adquiridos após essa data. A Lei nº 10.865 foi publicada em 30 de abril de 2004 e seu próprio art. 31 determinou aplicação da restrição ao creditamento somente a partir de 31 de julho de 2004 (“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos (...).”). Ou seja, foi obedecido o prazo de anterioridade nonagesimal do art. 195, parágrafo 6º, CF, com folga de 1 dia, pois foi iniciada a vigência da nova norma restritiva no 92º dia da publicação. Mas a polêmica da própria restrição à não-cumulatividade das contribuições PIS e Cofins permanece acesa. Sobre o tema, veja-se, dentre outros: DABUL, Alessandra. “PIS e Cofins - Vedações Impostas pela Lei n. 10.865, de 30 de Abril de 2004 - Inconstitucionalidades”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 113, São Paulo: Dialética, 2005, pp. 7-16.

³² STF, 2ª Turma, RE-Agr nº 295.992/SC, Rel. Ministro Eros Grau, j. unânime em 10.06.2008, DJU em 27.06.2008.

³³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.” O exercício financeiro equivale ao ano civil (período do dia 1º de janeiro ao 31 de dezembro), conforme fixa o art. 34 da Lei nº 4.320/1964. Essa lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e foi recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar, por cumprir com o disposto em seu art. 165, parágrafo 9º, *in verbis*: “§ 9º Cabe à lei complementar: I - dispor sobre o exercício financeiro (...).”

Ainda é preciso alertar que a regra constitucional da anterioridade conjugada (art. 150, III, “b” e “c”) ganha uma exigência adicional especificamente quando a instituição ou majoração de um imposto é realizada por medida provisória. Nesse caso, é aplicável regra especial de contagem da anterioridade, contida no art. 62, parágrafo 2º, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 32/2001, *in verbis*:

“Art. 62. (...) § 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

Essa regra especial de contagem da anterioridade do art. 62, parágrafo 2º, da Constituição Federal, representando a expressão de um princípio constitucional, também deve valer para medidas provisórias editadas pelo Chefe do Poder Executivo dos Estados, do Distrito Federal ou até dos Municípios.³⁴ As regras básicas da Constituição Federal de 1988, na medida em que expressam proteção a valores ou princípios fundamentais de nosso sistema jurídico, são modelos para as Constituições dos Estados e para as Leis Orgânicas dos Municípios e do Distrito Federal.³⁵

5.2. Anterioridade do exercício financeiro (arts. 150, III, “b” e parágrafo 1º e 148, II, da CF)

Como vimos, o art. 150, III, “b”, prevê a chamada “anterioridade do exercício financeiro”, definida na Constituição como uma vedação aos entes políticos, que não devem “cobrar tributos” no mesmo exercício em que haja sido publicada sua lei.

A anterioridade do exercício financeiro era o modelo de anterioridade adotado como regra geral pela Constituição Federal de 1988 em sua redação original, até a alteração produzida pela Emenda nº 42/2003, que inseriu como regra geral não mais apenas a exigência de que a instituição ou majoração de um tributo entrasse em vigor no próximo exercício financeiro após a publicação da lei, mas também que exista um prazo mínimo de 90 dias para que a alteração tributária passe a vigorar.

A anterioridade do exercício financeiro ainda continua em vigor mesmo após a EC nº 42/2003, mas é aplicável apenas ao imposto de renda e à fixação das bases calculadas genéricas para o lançamento do IPVA (lista genérica de valores) e do IPTU (planta genérica de valores) conforme prevê o art. 150, parágrafo 1º, da Constituição, assim como para o caso da instituição de empréstimo compulsório para investimento público urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II, da Constituição).³⁶

³⁴ O STF entende possível ao Chefe do Poder Executivo dos Estados editar medidas provisórias, inclusive em matéria tributária, desde que exista previsão específica na Constituição Estadual (STF, Pleno, ADIn nº 2.391-8/SC, Rel. Ministra Ellen Gracie, j. por maioria em 16.08.2006, DJU em 16.03.2007). Em relação aos Municípios e ao Distrito Federal, o mesmo raciocínio parece ser aplicável, embora esse entendimento seja expresso apenas por Tribunais de Justiça dos Estados, já que o STF não exerce o controle de constitucionalidade de atos municipais em face da Constituição Federal de 1988.

³⁵ STF, Pleno, ADIn nº 425-5/TO, Rel. Ministro Maurício Corrêa, j. em 04.09.2002, DJU em 19.12.2003.

³⁶ Cumpre ressaltar que a Emenda nº 42/2003, ao inserir a regra da anterioridade nonagesimal conjugada para os tributos em geral (art. 150, III, “c”), não modificou a redação do art. 148, II, da Constituição, que continuou se reportando apenas ao art. 150, III, “b”, da Constituição, razão pela qual entendemos que o empréstimo compulsório ali retratado ainda obedece apenas à anterioridade do exercício financeiro.

Por último, ainda é preciso alertar que a regra constitucional da anterioridade do art. 150, III, “b”, ganha uma exigência adicional quando a instituição ou majoração de imposto é realizada por medida provisória. Nesse caso, é aplicável a contagem especial de anterioridade contida no art. 62, parágrafo 2º, da Constituição, introduzida pela EC nº 32/2001, como já esclarecemos ao tratarmos da anterioridade conjugada.

5.3. Anterioridade nonagesimal (arts. 195, parágrafo 6º; 150, parágrafo 1º; 177, parágrafo 4º, I, “b”, e 155, parágrafo 4º, IV, “c”, da CF)

A anterioridade nonagesimal, também chamada de anterioridade “mitigada” ou de “noventena”, é aquele modelo de anterioridade tributária que implica em período de vacância necessário de 90 dias entre a data da publicação da lei que institui ou majora um tributo e o início de sua vigência (eficácia ou entrada em vigor), independentemente de recair sobre o mesmo exercício financeiro. Tal espécie de anterioridade possui aplicação a alguns tributos apenas: contribuições de seguridade social (art. 195, parágrafo 6º); IPI (art. 150, parágrafo 1º); Cide-combustíveis (parcialmente, conforme prevê o art. 177, parágrafo 4º, I, “b”); e ICMS-monofásico sobre combustíveis (também apenas parcialmente, conforme prevê o art. 155, parágrafo 4º, IV, “c”).

Em relação à Cide-combustíveis e ao ICMS-monofásico sobre combustíveis (ainda não instituído), durante os exercícios financeiros de 2002 e 2003, o art. 177, parágrafo 4º, I, “b” e o art. 155, parágrafo 4º, IV, “c”, da Constituição (ambos dispositivos introduzidos pela Emenda nº 33, em vigor desde 11 de dezembro de 2001³⁷), excepcionaram parcialmente tais tributos da anterioridade contida no art. 150, III, “b” (exercício financeiro), que era a regra geral vigente à época, até que a Emenda nº 42/2003 (em vigor desde 1º de janeiro de 2004) inseriu a alínea “c” no art. 150, III, da Constituição, tornando a anterioridade conjugada (90 dias + exercício financeiro) a regra geral.

Dizemos que a exceção à anterioridade criada pela EC nº 33/2001 foi parcial, porque atingiu apenas o “restabelecimento” de alíquota da Cide-combustíveis e do ICMS-monofásico sobre combustíveis, ou seja, autorizou vigência imediata para o caso de aumento da alíquota até patamar originalmente fixado, que se segue após ter havido uma provisória redução em relação a esse patamar original. Ao mitigar o princípio da anterioridade, a EC nº 33/2001 tornou-se inconstitucional.³⁸

Observe-se que a EC nº 33/2001 não excepcionou da anterioridade a própria instituição da Cide, sua ampliação ou a majoração pura das alíquotas por meio de

³⁷ A nosso ver, indevidamente, o art. 5º da Emenda nº 33 determinou sua entrada em vigor na data de sua promulgação (11 de dezembro de 2001), e não de sua publicação (12 de dezembro de 2001) como seria o correto.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 201-202. Vide também o entendimento do STF sobre emendas e anterioridade (ADIn nº 939-7/DF). Mas nesse período (2002 e 2003) em que esteve em vigor pleno a exceção criada pela EC nº 33/2001 no art. 177, parágrafo 4º, I, “b”, não houve sua aplicação. O ICMS-monofásico sobre combustíveis não foi instituído (dependendo de lei complementar), e em relação à Cide o que houve foi uma majoração pura (não mero “restabelecimento” de alíquotas) pela Lei nº 10.636/2002, com indevido vigor imediato na sua publicação em 31 de dezembro de 2002 (deveria aguardar o próximo ano), mas tais alíquotas foram reduzidas no dia seguinte (1º de janeiro de 2003) pelo Governo (vide Decreto nº 4.565), o que reduz a importância prática de argüir a inconstitucionalidade da Lei nº 10.636/2002 nesse caso específico.

lei. Para essas hipóteses, continua aplicável plenamente a anterioridade, embora em dois modelos: (i) “anterioridade do exercício financeiro”, que foi aplicável entre a data de surgimento da Cide (EC nº 33/2001) e a edição da EC nº 42/2003; e (ii) “anterioridade conjugada”, aplicável atualmente, desde a EC nº 42/2003 (31 de dezembro de 2003).

Como a citada EC nº 42/2003 não alterou os arts. 177, parágrafo 4º, I, “b”, e 155, parágrafo 4º, IV, “c”, compreendemos que a Cide-combustíveis e o ICMS-monofásico sobre combustíveis passaram, a partir do vigor dessa Emenda (1º de janeiro de 2004), a se sujeitar à anterioridade quando do restabelecimento de suas alíquotas, no modelo “nonagesimal”, contido na alínea “c” do art. 150, III, da Constituição. Daí ser inconstitucional a vigência imediata da majoração/restabelecimento das alíquotas da Cide-combustíveis sobre a gasolina e o *diesel* determinada pelo Decreto nº 6.875/2009. Nada importa o fato da majoração ter sido realizada sob o disfarce de “restabelecimento de alíquota anterior”, por meio de decreto.

5.4. Vigência imediata: exceção à regra da anterioridade (art. 150, parágrafo 1º, da CF)

O art. 150, parágrafo 1º, da Constituição estabelece exceções ao princípio da anterioridade, permitindo que as leis que criem ou majorarem alguns tributos da União Federal possam entrar em vigor imediatamente, na data de sua publicação.

As exceções à anterioridade aqui em comento são identificadas por meio da leitura e da interpretação cuidadosa do parágrafo 1º do art. 150 da Constituição, especialmente quando dispensa alguns tributos de seguir simultaneamente as regras de anterioridade contidas nas alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150, e compreendem os seguintes tributos: imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre operações financeiras; imposto extraordinário de guerra e o empréstimo compulsório para atender despesas extraordinárias geradas por calamidade pública ou guerra externa.

6. A Anterioridade e as Regras de Vigência Temporal para os Diversos Veículos Normativos (Emendas, Leis Complementares, Leis Ordinárias etc.)

A regra constitucional da anterioridade é dirigida para as “leis” que instituem ou majorarem tributos, porque a rigor são apenas as leis que instituem ou majoram tributos. Porém, as normas tributárias podem ser introduzidas por diversos veículos normativos que não apenas a lei em sentido estrito (lei ordinária), daí interpretarmos o vocábulo “lei” em sentido amplo quando tratamos da anterioridade tributária.

Segue abaixo uma enumeração dos veículos normativos que devem obediência às regras constitucionais de anterioridade tributária:

i) emendas constitucionais (apenas quando instituem ou majorarem tributos diretamente, como já admitiu o STF);³⁹

³⁹ Via de regra, emendas constitucionais instituem normas de estrutura, pois vinculadas ao texto da Constituição de 1988. Porém o STF já admitiu que emendas podem instituir ou majorar tributos diretamente, sem a intermediação da legislação infraconstitucional. Nesses casos, as emendas devem obedecer à regra da anterioridade, embora não fique explícito no art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição, já que a anterioridade é cláusula pétreia, não podendo ser dispensada por emenda (art. 60, parágrafo 4º, IV, CF).

- ii) leis complementares (apenas quando instituíam ou majorassem tributos);
- iii) leis ordinárias;
- iv) leis delegadas (em desuso, pois o governo prefere as medidas provisórias);
- v) medidas provisórias: devem seguir também a anterioridade, apesar do texto constitucional prever para elas “urgência”.⁴⁰ O STF entende que a “urgência” requerida como fundamento para a edição de medida provisória não é “tão urgente” a ponto de afastar a obediência à regra da anterioridade, mas apenas para afastar a necessidade de obediência ao mais demorado rito do processo legislativo comum, usado para edição de leis ordinárias;⁴¹ há atualmente, inclusive, previsão constitucional de contagem especial da anterioridade para o caso de medidas provisórias instituindo ou majorando impostos no parágrafo 2º do art. 62 da Constituição (introduzido pela EC nº 32/2001);
- vi) decretos legislativos: obedecem à anterioridade apenas quando introduzam normas tributárias ajustadas em tratados internacionais⁴² ou em convênios estaduais de ICMS;⁴³
- vii) resoluções do Senado Federal: obedecem à anterioridade apenas no caso da eventual majoração das alíquotas interestaduais do ICMS;⁴⁴
- viii) decretos do Executivo: seguem anterioridade no caso de majoração de alíquota do IPI (parágrafo 1º do art. 153 da CF)⁴⁵ e da Cide (art. 177, parágrafo 4º, I, “b”);

⁴⁰ No caso de reedições de medidas provisórias, permitidas antes da Emenda nº 32/2001, a anterioridade era contada continuamente, iniciando-se da data da publicação da primeira medida provisória, salvo se alterado substancialmente o texto da medida provisória anterior.

⁴¹ O STF já pacificou seu entendimento no sentido de que medidas provisórias podem instituir ou majorar tributos, devendo obedecer ao princípio da anterioridade (STF, 1ª Turma, RE nº 354.211/MG, Rel. Ministro Moreira Alves, j. em 15.10.2002, DJU em 22.11.2002). Em sentido contrário, parte da doutrina, preocupada com abusos no uso indiscriminado de medidas provisórias pelo Governo Federal em matéria tributária, entende que medidas provisórias não poderiam instituir tributos, inclusive porque não poderiam obedecer à anterioridade em virtude de sua “urgência constitucional” exigida no *caput* do art. 62 da Constituição (nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª edição, São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 283-284).

⁴² Tratados internacionais podem instituir e revogar isenções ou reduzir outros benefícios fiscais. Em decorrência disso, havendo ônus aos contribuintes, deverá ser obedecido o princípio da anterioridade tributária após a publicação do decreto legislativo que introduzir o tratado no ordenamento brasileiro.

⁴³ O convênio, como espécie de ajuste contratual, pode tratar de diversas matérias e ser firmado entre quaisquer pessoas físicas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que tenham interesse comum. Mas em se tratando de normas para instituição ou majoração de tributos (tema que atrai obediência ao princípio da anterioridade), são relevantes os convênios firmados entre os Estados (incluindo o Distrito Federal), para tratar de fixação ou majoração de alíquotas em casos específicos (detalhados na CF) ou revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, situações que exigem obediência à regra da anterioridade.

⁴⁴ As alíquotas do ICMS aplicáveis a operações interestaduais com mercadorias ou serviços sujeitos a esse imposto são reguladas pela Resolução do Senado nº 22/1989, e reproduzidas nas leis estaduais.

⁴⁵ Eis o dispositivo: “Art. 153. (...) § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” Os impostos são os seguintes: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações financeiras (IOF). Como já verificamos, o II, o IE e o IOF estão dispensados da anterioridade conforme prevê o art. 150, parágrafo 1º, da Constituição de 1988, desde sua redação original. Já em relação ao IPI a situação passou a ser diferente com a EC nº 42/2003, pois ela deu nova redação ao art. 150, parágrafo 1º, para efeito de submetê-lo à anterioridade. Assim sendo, por força da EC nº 42/2003, o IPI continua podendo ser majorado por decreto presidencial (dentro dos limites legais), mas a partir da vigência da Emenda (1º de janeiro de 2004) não é mais dispensado de obedecer à regra constitucional da anterioridade, ficando sujeito ao seu modelo nonagesimal (90 dias). E essa regra vale mesmo que a alíquota do IPI seja majorada por decreto, que apesar de não ser “lei” em sentido estrito, deve se submeter à anterioridade, em prestígio da segurança jurídica. Nesse sentido: TRF da 4ª Região, 2ª Tur-

ix) instruções normativas ministeriais: devem seguir a anterioridade apenas no caso de majoração de alíquota do IPI (parágrafo 1º do art. 153 da CF)⁴⁶ e da Cide (art. 177, parágrafo 4º, I, “b”, da CF).

7. Quadro Geral da Anterioridade e sua Aplicação aos Diversos Tributos

Construímos abaixo um quadro esquemático para facilitar a compreensão dos diversos modelos de anterioridade tributária. Para melhor interpretação da tabela, observe-se que cuidamos de explicitar, em coluna à parte (intitulada “Edição de MP”): (i) quais tributos podem ser instituídos ou majorados por medida provisória; (ii) quais majorações de tributo não são feitas por medida provisória por não ser o veículo mais indicado embora em tese possa ser utilizado; e (iii) para quais tributos é vedada. Na mesma coluna apontamos se há aplicação da regra do art. 62, parágrafo 2º, da Constituição (contagem especial para a anterioridade no caso de medidas provisórias).

Quadro geral atualizado das regras constitucionais para a vigência temporal das normas que instituíam ou majorassem tributos no Brasil (pós-EC nº 42/2003)				
Vigência Anterior à EC nº 42	CF/1988	Tributos envolvidos	Edição de MP	Regime
(i) anterioridade conjugada (90 dias + exercício financeiro)	Art. 150, III, “b” e “c”	Impostos - ITR; IGF; impostos residuais (arts. 153, VI e VII; e 154, I, CF) - ICMS; ITCMD; IPVA (art. 155, CF) - ISS; ITBI; IPTU (art. 156, CF)	Pode (seguirá regra especial de contagem anterioridade art. 62, parágrafo 2º, a partir da EC nº 32/2001)	ITR; IGF; residuais; IPVA; ISS e IPTU: CF/1988 até a EC nº 42/2003 anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”, CF) ICMS; ITCMD; ITBI e IVVC (extinto): ⁴⁷ CF/1988 até 31.12.1989, anterioridade trigesimal (art. 34, parágrafo 6º, ADCT); 1º.01.1990 até EC nº 42/2003, anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”, CF)
		ICMS-monofásico sobre combustíveis EC nº 33/2001 alíquotas em decreto legislativo/convênio (art. 155, parágrafo 2º, IV, CF)	Não é o caso	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003; anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”, CF)
		Cide-combustíveis EC nº 33/2001, instituição e alíquotas pela legislação (art. 177, parágrafo 4º, inserido pela EC nº 33/2001)	Pode (contagem normal)	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003; anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”, CF)
		Taxas (art. 145, II, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003; anterioridade do exercício (art. 150, III, “b”, CF)

ma, AC/Reexame nº 2007.71.08.012143-2/RS, Rel. Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida, j. unânime em 09.12.2008, DJU em 18.02.2006.

⁴⁶ Entendemos, baseados no art. 87, parágrafo único, II, da CF, que uma instrução normativa editada por ministro de Estado pode regulamentar diretamente as leis (inclusive tributárias, no caso de instrução do Ministro da Fazenda) que não exijam regulamentação por outro instrumento normativo, e nesse caso, faz o mesmo papel do decreto presidencial, inclusive quanto aos arts. 153, parágrafo 1º, e 177, parágrafo 4º, I, “b”, da CF.

⁴⁷ O imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis foi extinto pela EC nº 3/1993.

Vigência Anterior à EC nº 42	CF/1988	Tributos envolvidos	Edição de MP	Regime
		Contribuições de melhoria (art. 145, III, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003: anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF)
		- Contribuições sociais gerais (arts. 149 e 240, CF) - Contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, CF) - Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149, CF) - Contribuição para iluminação pública (art. 149-A, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003: anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, "b", CF)
(ii) Anterioridade nonagesimal	Art. 195, parágrafo 6º	Contribuições sociais de seguridade social (arts. 195 e 239, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 195, parágrafo 6º, CF)
	Art. 150, parágrafo 1º, III, "c"	IPI (art. 153, IV, e parágrafo 1º, CF) por ato exclusivo do Poder Executivo (decreto ou instrução normativa)	Não é o caso (em regra)	CF/1988 até a EC nº 42/2003: vigência imediata (art. 150, parágrafo 1º, CF original)
	Arts. 155, parágrafo 4º, IV, "c"; 150, III, "c"	Restabelecimento de alíquotas (majoração) do ICMS-monofásico sobre combustíveis (ato Executivo) (art. 155, parágrafo 2º, X, "h", inserido pela EC nº 33/2001)	Não é o caso (em regra)	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003: vigência imediata (art. 155, parágrafo 4º, IV, "c", CF)
	Arts. 177, parágrafo 4º, I, "b"; 150, III, "c"	Restabelecimento de alíquotas (majoração) da Cide-combustíveis por ato exclusivo do Executivo (art. 177, parágrafo 4º, inserido pela EC nº 33/2001)	Não é o caso (em regra)	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003: vigência imediata (art. 177, parágrafo 4º, I, "b", CF)
(iii) Anterioridade exercício financeiro	Art. 150, parágrafo 1º; e 150, III, "b"	IR; IPVA (base de cálculo genérica) e IPTU (base de cálculo - planta genérica)	Pode (segue o art. 62, parágrafo 2º, EC nº 32/2001)	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 150, III, "b"; e parágrafo 1º, CF)
	Arts. 148, II; e 150, III, "b"	Empréstimo compulsório para investimento público instituído por lei complementar (art. 148, II)	Vedada	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (arts. 148, II, e 150, III, "b", CF)
(iv) Vigência imediata	Art. 150, parágrafo 1º	II; IE; IOF (art. 153, I, II e V) e imposto extraordinário de guerra (art. 154, I, CF) por legislação ou ato do Executivo (art. 153, parágrafo 1º)	Não é o caso (em regra) ⁴⁸	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 150, parágrafo 1º, CF original)
	Art. 150, parágrafo 1º	empréstimo compulsório por calamidade pública ou guerra externainstituído por lei complementar (art. 148, I)	Vedada	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 150, parágrafo 1º, CF original)

⁴⁸ Via de regra a majoração do art. 153, parágrafo 1º, é feita por ato exclusivo do Executivo (decreto ou instrução normativa). Se, por hipótese, for realizada por MP (ato do Executivo que depende de aprovação no Legislativo), tal MP não segue a regra do art. 62, parágrafo 2º, CF, pois será o caso de vigência imediata.

Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico - Perfil Constitucional - Inexigibilidade da Contribuição para o Incra - Questões Conexas

Roque Antonio Carrazza

1. Introdução

Procuraremos demonstrar, neste artigo, a inconstitucionalidade da contribuição para o Incra, que o Superior Tribunal de Justiça vem considerando uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Para tanto, teceremos, num primeiro momento, algumas considerações sobre: (a) o perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico (*Cide's*) e suas bases de cálculo possíveis; e (b) a supremacia da Constituição e os fenômenos jurídicos da recepção e da revogação.

Ato contínuo, com apoio nas proposições assentadas, cuidaremos do assunto central, partindo da premissa de que a contribuição para o Incra reveste a natureza jurídica de contribuição interventiva.

Primeira Parte: Considerações Gerais

2. O Perfil Constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

2.1. Generalidades

I - Com o advento da Constituição Federal de 1988 desapareceram as dúvidas acerca da natureza tributária das contribuições.

E nem poderia ser de outro modo, diante do que estipula o art. 149 da Constituição Federal:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Com a só leitura deste dispositivo (que faz expressa alusão aos "arts. 146, III, e 150, I e III" da Constituição Federal), já se percebe que as contribuições em tela devem obedecer ao regime jurídico tributário.



Roque Antonio Carrazza

é Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Advogado e Consultor Tributário, Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela PUC/SP.

ERRATA

No quadro constante do item 7 (páginas 91 e 92) do texto "O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária: Teoria Geral e Análise de Casos", de Rodrigo Caramori Petry, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 170, figurou um erro no seu cabeçalho. Assim, referido quadro deve ser lido como segue e não como constou:

Quadro geral atualizado das regras constitucionais para a vigência temporal das normas que instituem ou majorem tributos no Brasil (pós-EC nº 42/2003)

Vigência	CF/1988	Tributos envolvidos	Edição de MP	Regime Anterior à EC nº 42
(i) anterioridade conjugada (90 dias + exercício financeiro)	Art. 150, III, "b" e "c"	Impostos - ITR; IGF; impostos residuais (arts. 153, VI e VII; e 154, I, CF) - ICMS; ITCMD; IPVA (art. 155, CF) - ISS; ITBI; IPTU (art. 156, CF)	Pode (seguirá regra especial de contagem anterioridade art. 62, parágrafo 2º, a partir da EC nº 32/2001)	ITR; IGF; residuais; IPVA; ISS e IPTU: CF/1988 até a EC nº 42/2003 anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF) ICMS; ITCMD; ITBI e IVVC (extinto): ⁴⁷ CF/1988 até 31.12.1989, anterioridade trigesimal (art. 34, parágrafo 6º, ADCT); 1º.01.1990 até EC nº 42/2003, anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF)
		ICMS-monofásico sobre combustíveis EC nº 33/2001 alíquotas em decreto legislativo/convênio (art. 155, parágrafo 2º, IV, CF)	Não é o caso	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003; anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF)
		Cide-combustíveis EC nº 33/2001, instituição e alíquotas pela legislação (art. 177, parágrafo 4º, inserido pela EC nº 33/2001)	Pode (contagem normal)	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003; anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF)
		Taxas (art. 145, II, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003; anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF)
		Contribuições de melhoria (art. 145, III, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003; anterioridade do exercício (art. 150, III, "b", CF)
		- Contribuições sociais gerais (arts. 149 e 240, CF) - Contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, CF) - Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149, CF) - Contribuição para iluminação pública (art. 149-A, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003; anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, "b", CF)

⁴⁷ O imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis foi extinto pela EC nº 3/1993.

Vigência	CF/1988	Tributos envolvidos	Edição de MP	Regime Anterior à EC nº 42
(ii) Anterioridade nonagesimal	Art. 195, parágrafo 6º	Contribuições sociais de seguridade social (arts. 195 e 239, CF)	Pode (contagem normal)	CF/1988 até a EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 150, parágrafo 6º, CF)
	Art. 150, parágrafo 1º, III, "c"	IPi (art. 153, IV, e parágrafo 1º, CF) por ato exclusivo do Poder Executivo (decreto ou instrução normativa)	Não é o caso (em regra)	CF/1988 até a EC nº 42/2003: vigência imediata (art. 150, parágrafo 1º, CF original)
	Arts. 155, parágrafo 4º, IV, "c"; 150, III, "c"	Restabelecimento de alíquotas (majoração) do ICMS-monofásico sobre combustíveis (ato Executivo) (art. 155, parágrafo 2º, X, "h", inserido pela EC nº 33/2001)	Não é o caso (em regra)	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003: vigência imediata (art. 155, parágrafo 4º, IV, "c", CF)
	Arts. 177, parágrafo 4º, I, "b"; 150, III, "c"	Restabelecimento de alíquotas (majoração) da Cide-combustíveis por ato exclusivo do Executivo (art. 177, parágrafo 4º, inserido pela EC nº 33/2001)	Não é o caso (em regra)	EC nº 33/2001 até EC nº 42/2003: vigência imediata (art. 177, parágrafo 4º, I, "b", CF)
(iii) Anterioridade exercício financeiro	Art. 150, parágrafo 1º; e 150, III, "b"	IR; IPVA (base de cálculo genérica) e IPTU (base de cálculo - planta genérica)	Pode (segue o art. 62, parágrafo 2º, EC nº 32/2001)	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 150, III, "b"; e parágrafo 1º, CF)
	Arts. 148, II; e 150, III, "b"	Empréstimo compulsório para investimento público instituído por lei complementar (art. 148, II)	Vedada	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (arts. 148, II, e 150, III, "b", CF)
(iv) Vigência imediata	Art. 150, parágrafo 1º	II; IE; IOF (art. 153, I, II e V) e imposto extraordinário de guerra (art. 154, I, CF) por legislação ou ato do Executivo (art. 153, parágrafo 1º)	Não é o caso (em regra) ⁴⁸	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 150, parágrafo 1º, CF original)
	Art. 150, parágrafo 1º	empréstimo compulsório por calamidade pública ou guerra externa instituído por lei complementar (art. 148, I)	Vedada	CF/1988 até EC nº 42/2003: o regime era o mesmo (art. 150, parágrafo 1º, CF original)

⁴⁸ Via de regra a majoração do art. 153, parágrafo 1º, é feita por ato exclusivo do Executivo (decreto ou instrução normativa). Se, por hipótese, for realizada por MP (ato do Executivo que depende de aprovação no Legislativo), tal MP não segue a regra do art. 62, parágrafo 2º, CF, pois será o caso de vigência imediata.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).