

## A Anterioridade Tributária Nonagesimal: Análise de Sua Aplicação Prática para as Contribuições e Outros Tributos (Artigos 195, § 6º, e 150, III, c, da CF)

**RODRIGO CARAMORI PETRY**

Mestre em Direito Econômico e Social pela PUCPR, Professor, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba/PR.

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 As diversas regras constitucionais para a vigência temporal das leis tributárias; 1.1 Anterioridade “nonagesimal conjugada” ou “nonagesimal do exercício financeiro”: a regra geral para os tributos (artigo 150, III, c e b, da CF); 1.2 Anterioridade do exercício financeiro (artigo 150, III, b); 1.3 Anterioridade nonagesimal pura (artigos 150, III, c, e 195, § 6º, da CF); 1.3.1 Anterioridade nonagesimal das contribuições de Seguridade Social (artigo 195, § 6º, da CF); 1.3.2 Anterioridade nonagesimal das contribuições para regimes próprios de Previdência Social dos servidores públicos (artigo 40, § 12, c/c artigo 195, § 6º, da CF); 1.3.3 Anterioridade nonagesimal do IPI (artigo 150, § 1º, da CF); 1.3.4 Anterioridade nonagesimal da Cide-Combustíveis (artigo 177, § 4º, I, b, da CF); 1.3.5 Anterioridade nonagesimal do ICMS monofásico sobre combustíveis (artigo 155, § 4º, IV, c, da CF); 1.4 Vigência imediata: exceção à regra da anterioridade (artigo 150, § 1º, da CF); 2 Distinções entre “anterioridade tributária”, “anualidade tributária” e “anualidade orçamentária”; 3 Aplicação prática da anterioridade nonagesimal para início da vigência da lei tributária; 3.1 A correta forma de contar o prazo de 90 dias; 3.2 A Lei Complementar nº 95/1998 e o prazo de anterioridade para as leis em geral; 3.3 O prazo de anterioridade da lei tributária é diverso do prazo processual (CPC); 3.4 A regra do artigo 210 do CTN é inaplicável aos prazos de anterioridade tributária; 4 Anterioridade como meio de determinação do início da vigência da lei tributária e a importância de identificar a data de ocorrência do fato gerador do tributo; Conclusão; Referências.

### INTRODUÇÃO

No presente artigo, vamos estudar a aplicação prática da regra de anterioridade nonagesimal para determinar o início da vigência (eficácia ou entrada em vigor) de lei tributária que institua ou majore determinados tributos, prevista na Constituição Federal de 1988. Antes de mais nada, é importante situar o leitor na matéria, razão pela qual faremos brevíssima abordagem sobre a anterioridade e suas diversas modalidades, entre as quais figura a nonagesimal.

Sobre a anterioridade tributária e suas modalidades, já tivemos oportunidade de explicar, em artigo publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*<sup>1</sup>, *ipsis litteris*:

1 PETRY, Rodrigo Caramori. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 75-76, nov. 2009. Esse artigo aborda uma série de outras questões de interesse sobre a matéria.

O chamado “princípio” da anterioridade tributária<sup>2</sup> 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)<sup>3</sup>.

O princípio da anterioridade possui diversos modelos e indicações de aplicação aos diversos tributos na Constituição, expressos no art. 150, III, b e c; art. 195, § 6º; art. 148, II; art. 177, § 4º, I, b; art. 155, § 4º, IV, c; e art. 62, § 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.

A expressão “anterioridade tributária” foi escolhida para designar a vacância obrigatória da lei tributária. “Anterioridade” traduz a regra geral prevista na redação original da CF/1988 para a vigência das leis tributárias, qual seja: a de que o início da vigência de um novo tributo ou de sua majoração só poderia ocorrer caso a lei fosse publicada “antes” do exercício financeiro em que seria aplicável. Ou seja, a lei precisava ter uma “anterioridade”, ser “anterior” ao exercício financeiro no qual haveria a incidência do novo tributo ou sua majoração. Daí o uso da palavra “anterioridade”: lei anterior ao exercício financeiro. Mas, atualmente, a expressão “anterioridade” é utilizada também para expressar a ideia de que a publicação da lei deve ocorrer em um tempo anterior ao início da sua vigência. Disso se conclui que há um prazo constitucional de anterioridade, que, via de regra, é de 90 dias no mínimo, como veremos mais adiante.

A data da publicação da lei (aqui entendida em sentido amplo)<sup>4</sup> que institui ou majora um tributo constitui-se no marco inicial da contagem do prazo

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

3 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 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.

4 Podendo ser representada por lei ordinária, lei complementar, medida provisória e quaisquer outros veículos normativos passíveis de efetivar a instituição ou a majoração de tributos.

de anterioridade tributária. A publicação deve ser efetiva, ou seja, deve implicar em circulação pública, nos meios e órgãos oficiais, do Diário Oficial em que esteja presente o texto da lei tributária<sup>5</sup>.

Mas, infelizmente, o Supremo Tribunal Federal já decidiu em sentido contrário no passado, entendendo que basta a publicação formal, e não a circulação do jornal oficial. Ou seja, basta a disponibilização do exemplar do jornal no guichê do prédio da Imprensa Oficial, ainda que em 31 de dezembro do ano, às 20 horas, e mesmo que a data não recaia em dia útil (v.g. publicação no sábado)<sup>6</sup>.

Essas são as noções mais elementares sobre a anterioridade. Antes de prosseguir, façamos aqui um alerta. Ao focarmos, no presente artigo, uma exposição detalhada sobre a forma de contagem do prazo de anterioridade tributária, especialmente em sua modalidade nonagesimal, não estamos discorrendo por mero diletantismo. Na atuação forense nos departamentos ainda com divergências e confusões acerca da correta e exata forma de contagem dos prazos de anterioridade, especialmente daquele prazo que leva em conta 90 dias da publicação da lei tributária. Mesmo em alguns julgamentos do Supremo Tribunal Federal vemos ainda divergências na aplicação prática das regras de anterioridade, especialmente na contagem dos 90 dias que compõem o prazo da anterioridade nonagesimal<sup>7</sup>. No meio acadêmico, as divergências sobre a contagem da anterioridade também ocorrem.

Portanto, o presente estudo merece interesse e revela utilidade prática. Nosso intento aqui é colaborar na compreensão da matéria, oferecendo subsídios que solucionem as dúvidas sobre a correta forma de contagem do prazo de anterioridade nonagesimal, permitindo determinar com precisão o início da vigência da lei que institua ou majore um tributo submetido a essa regra constitucional.

5 A tarefa de enviar o texto de lei para publicação é do Presidente da República, no caso da legislação federal, conforme dispõe o art. 84, IV, parte final. O presidente encaminha o texto para a Imprensa Oficial, órgão vinculado à Casa Civil da Presidência e responsável pela disponibilização do texto legal. A publicação atualmente é veiculada em meio físico (circulação/entrega dos exemplares do jornal) e também em ambiente virtual, mediante simples disponibilização do texto no sítio da Imprensa Oficial da União na Internet ([www.in.gov.br](http://www.in.gov.br)). A regulamentação da publicação das leis pode ser encontrada atualmente nos Decretos Presidenciais nºs 4.520 e 4.521, de 2002, e outros atos normativos conexos.

6 STF, RE 232.710-7/SP, 1ª T., Rel. Orig. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/o Ac. Min. Sepúlveda Pertence, J. 11.05.2004, DJU 25.06.2004.

7 Nesse sentido, observe-se o voto do Ministro Maurício Corrêa no julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no RE 332.885-9. Na ocasião, a decisão do Ministro considerou, na prática, que o prazo de anterioridade aplicável à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tivesse 91 dias, passando a incidir a nova lei no 92º dia contado de sua publicação. Observa-se ainda um erro material no voto do Ministro, que considera a existência do “dia 31 de setembro de 1994”, quando sabemos que o mês de setembro possui apenas 30 dias (STF, EDcl-AgRg-RE 332.885-9/SP, 2ª T., Rel. Min. Maurício Corrêa, J. unânime 04.02.2003, DJU 07.03.2003).

## 1 AS DIVERSAS REGRAS CONSTITUCIONAIS PARA A VIGÊNCIA TEMPORAL DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

### 1.1 ANTERIORIDADE “NONAGESIMAL CONJUGADA” OU “NONAGESIMAL DO EXERCÍCIO FINANCEIRO”: A REGRA GERAL PARA OS TRIBUTOS (ARTIGO 150, III, C E B, DA CF)

O art. 150, III, c, da Constituição, quando determina para a vigência de nova lei tributária um prazo de 90 dias de anterioridade conjugado com a regra da alínea b do mesmo inciso III (ultrapassagem do exercício financeiro), 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, após o final da contagem (91º dia), o exercício financeiro em que houve a publicação da lei<sup>8</sup>. Ou seja, no caso de, mesmo após contados 90 dias da data da publicação da lei tributária, no 91º dia não se tenha atingido o próximo exercício financeiro, a contagem do prazo de *vacatio legis* deverá ser elasticizada para além dos 90 dias, e por quantos dias faltarem até que o início da vigência da lei coincida com o início do exercício financeiro (1º de janeiro) seguinte ao da publicação da lei.

Enfim, essa regra de anterioridade, que chamamos “conjugada”, é a anterioridade do exercício financeiro somada à exigência de no mínimo 90 dias de *vacatio legis* ou, por outras palavras, representa a “anterioridade nonagesimal do 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, § 2º, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 32/2001, *ipsis litteris*:

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.

8 “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; observado o disposto na alínea b; [...]”. O exercício financeiro equivale ao ano civil (período do dia 1º de janeiro ao dia 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, Estados, DF e Municípios e foi recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar, por cumprir com o disposto em seu art. 165, § 9º, *in verbis*: “§ 9º Cabe à lei complementar: I – dispor sobre o exercício financeiro [...]”.

### 1.2 ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO FINANCEIRO (ARTIGO 150, III, b)

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” (entenda-se aqui como “fazer a lei incidir”)<sup>9</sup> no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei tributária. A vigência da nova lei só pode começar no início do próximo exercício financeiro (1º de janeiro seguinte). Na prática, basta que a lei seja publicada até 31 de dezembro de determinado ano, para que possa iniciar o seu vigor no dia seguinte (1º de janeiro) já que, no caso, esse dia já estará em um novo exercício financeiro.

A anterioridade do exercício financeiro era o modelo de anterioridade adotado como regra geral pela Constituição Federal de 1988, em sua redação original, até que sobreveio a Emenda Constitucional nº 42/2003, que inseriu como regra geral não mais apenas a exigência de que a instituição ou majoração de um tributo entre 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. Garante-se assim um prazo razoável de preparação para que os contribuintes não sejam surpreendidos com alterações da carga tributária às vésperas de um novo ano.

Note-se que a anterioridade do exercício financeiro ainda continua em vigor mesmo após a EC 42/2003, com aplicação restrita 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, § 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)<sup>10</sup>.

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

### 1.3 ANTERIORIDADE NONAGESIMAL PURA (ARTIGOS 150, III, c, E 195, § 6º, DA CF)

A anterioridade nonagesimal pura, também chamada de anterioridade “mitigada” ou de “noventena”, é aquele modelo de anterioridade tributária que

9 Os atos/procedimentos de cobrança, seja ela administrativa ou judicial, ocorrem, na verdade, posteriormente à incidência da lei.

10 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.

implica em exigir-se um período de vacância de 90 dias desde a data da publicação da lei que institui ou majora um tributo até o início de sua vigência, independentemente de recair sobre o mesmo exercício financeiro.

Antes da EC 42/2003, que fixou como regra geral a anterioridade conjugada ou nonagesimal do exercício financeiro (exigindo um mínimo de 90 dias de vacância e desde que o início da vigência da lei recaia no próximo exercício financeiro)<sup>11</sup>, a anterioridade nonagesimal pura era classificada, por muitos, como uma espécie de anterioridade mitigada/reduzida.

Essa ideia inadequada era sustentada na presunção de que o prazo de 90 dias fixos exigido pela anterioridade nonagesimal sempre representaria uma garantia menor de previsibilidade para o contribuinte, em comparação com aquela oferecida pela anterioridade do exercício financeiro, já que esta garantiria um prazo de até 364 dias de vacância para a nova lei tributária (pois, acaso ela fosse publicada no dia 1º de janeiro de um exercício, só poderia entrar em vigor no dia 1º de janeiro do ano seguinte).

Mas, como vimos, em muitos casos, a lei tributária sujeita à anterioridade do exercício financeiro era publicada nos últimos dias de um ano (inclusive no dia 31 de dezembro), e só precisava aguardar um dia para entrar em vigor, pois o próximo exercício se dava já em 1º de janeiro seguinte. Então, antes da EC 42/2003, a anterioridade do exercício é que, na prática, muitas vezes se configurava como uma anterioridade mitigada, pois a anterioridade nonagesimal garantia ao menos sempre o prazo de 90 dias de vacância para a entrada em vigor da nova lei, enquanto a anterioridade do exercício financeiro poderia, em muitos casos práticos, oferecer um prazo menor (80 dias, 30 dias ou até mesmo 1 dia, conforme demonstrado).

Voltando nossa atenção agora para a anterioridade nonagesimal pura, vemos que em nosso sistema constitucional tributário essa regra específica de anterioridade só se aplica, atualmente, aos seguintes tributos: i) contribuições de Seguridade Social (art. 195, § 6º); ii) contribuições sociais para regimes próprios de Previdência Social dos servidores públicos (art. 40, § 12 c/c art. 195, § 6º)<sup>12</sup>; iii) imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 150, § 1º); iv) Cide-Combustíveis, apenas quando da restauração gravosa de suas alíquotas (art. 177, § 4º, I, b); v) ICMS com incidência monofásica sobre combustíveis, apenas quando da restauração gravosa de suas alíquotas (art. 155, § 4º, IV). Vejamos melhor cada um desses casos de exigência de anterioridade nonagesimal pura.

11 Resultado da aplicação conjugada das alíneas b e c do inciso III do art. 150 da Constituição, conforme estabeleceu a própria alínea c retrocitada.

12 “Art. 40. [...] § 12 Além do disposto neste artigo, o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social”. Parece-nos, assim, que as contribuições para regimes próprios de Previdência Social dos servidores públicos efetivos devem obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal típico das contribuições previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social, que, por sua vez, obedecem à regra do art. 195, § 6º, da CF.

### 1.3.1 Anterioridade nonagesimal das contribuições de Seguridade Social (artigo 195, § 6º, da CF)

No caso das contribuições de Seguridade Social, o art. 195, § 6º, da Constituição Federal é claro em atribuir para estas a regra de anterioridade nonagesimal pura, determinando que a sua instituição ou modificação (alteração normativa que importe em tornar a contribuição mais gravosa) deva obedecer a prazo de vacância de 90 dias, contados da data da publicação da norma, *in verbis*: “Art. 195. [...] § 6º As contribuições 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”.

Apenas observamos que a expressão “só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias” quer significar que as contribuições de Seguridade Social só poderão incidir, atingindo fatos geradores e gerando obrigações tributárias, após decorridos 90 dias da publicação da lei. Portanto, assim como no caso do art. 150, III, b, a anterioridade aqui prevista não se refere a um prazo para efetivação de procedimentos administrativos de cobrança, e sim a prazo para a própria incidência do tributo.

### 1.3.2 Anterioridade nonagesimal das contribuições para regimes próprios de Previdência Social dos servidores públicos (artigo 40, § 12, c/c artigo 195, § 6º, da CF)

Ao tratar do regime jurídico da previdência dos servidores públicos civis titulares de cargos efetivos, inclusive seu regime contributivo (regulando as contribuições para custeio da previdência própria), assim prevê o art. 40 da Constituição, em seu § 12, *ipsis litteris*: “Art. 40. [...] § 12. Além do disposto neste artigo, o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social”.

Parece-nos, assim, que as contribuições para regimes próprios de Previdência Social dos servidores públicos efetivos devem obediência à regra constitucional da anterioridade nonagesimal pura, que, embora seja típica das contribuições previdenciárias do Regime Geral de Previdência Social (*vide* art. 195, § 6º, da CF), aplica-se, subsidiariamente, ao regime previdenciário do servidor público.

### 1.3.3 Anterioridade nonagesimal do IPI (artigo 150, § 1º, da CF)

Em relação ao imposto IPI, a aplicação da anterioridade nonagesimal pura é resultado da interpretação do que dispõe o § 1º do art. 150 da Constituição (introduzido pela Emenda nº 42/2003), dispositivo esse que excepciona o IPI da obediência à regra da anterioridade do exercício financeiro prevista no art. 150, III, b, mas não o excepciona da obediência ao disposto no art. 150, III, c, da Constituição, que prevê a anterioridade nonagesimal. Note-se bem: a remissão que a parte final da própria alínea c faz à regra da alínea b do inciso III é anulada aqui, restando apenas a exigência de 90 dias de anterioridade para a ampliação da incidência ou para majorações de alíquotas do IPI.

Consequentemente, para o IPI, a partir da Emenda nº 42/2003, havemos de entendê-lo como um imposto obediente à *vacatio legis* de 90 dias, observando que, anteriormente, o IPI estava dispensado de qualquer anterioridade tributária (*vide* redação original do inciso III e do § 1º do art. 150, da Constituição)<sup>13</sup>.

Observamos, ainda, que a majoração das alíquotas do IPI poderá ser realizada por decreto editado pelo Chefe do Poder Executivo da União (Presidente da República) ou mesmo por instrução normativa de Ministro de Estado (art. 87, parágrafo único, II, da CF)<sup>14</sup>, nos termos da permissão contida no art. 153, § 1º, da Constituição<sup>15</sup>. E essas majorações, ainda que efetivadas por instrumentos infralegais, deverão obedecer à anterioridade nonagesimal, que não é exigível apenas das leis em sentido estrito, aplicando-se a quaisquer atos normativos que majorem tributos nos termos permitidos pela Constituição<sup>16</sup>.

Nesse sentido já decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, determinando que um decreto que aumente a alíquota do IPI deve obedecer à anterioridade nonagesimal (TRF 4ª R., AC/RN 2007.71.08.012143-2/RS, 2ª T., Relª Desª Fed. Vânia Hack de Almeida, unânime, J. 09.12.2008, DJU 18.02.2006)<sup>17</sup>.

### 1.3.4 Anterioridade nonagesimal da Cide-Combustíveis (artigo 177, § 4º, I, b, da CF)<sup>18</sup>

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico denominada “Cide-Combustíveis” possui autorização constitucional específica, introduzida pela Emenda nº 33/2001 no art. 177, § 4º, da Constituição, tendo sido instituída pela União Federal por meio da Lei nº 10.336/2001. É um tributo que incide sobre a importação e a comercialização (no mercado interno) de combustíveis em geral,

13 No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 169.

14 “Art. 87. [...] Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei: [...] II – expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; [...]”

15 “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.”

16 Para uma visão mais ampla dos atos/veículos normativos sujeitos à anterioridade tributária, veja-se nosso estudo já referido: PETRY, Rodrigo Caramori. *Op. cit.*, p. 89-92.

17 Eis a ementa do julgamento: “TRIBUTÁRIO – IPI – ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTAS POR MEIO DE DECRETO – ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – APLICABILIDADE – ART. 150, III, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – 1. O exercício do poder ‘discricionário’ de modificar a alíquota do IPI deve conter-se nos limites estabelecidos em lei. O art. 150, inciso III, alínea c, da Constituição Federal, ao dispor sobre o princípio da anterioridade mínima, com redação outorgada pela EC 42, determina que devem transcorrer noventa dias da publicação da lei que instituiu ou majorou tributo para que este possa incidir. O § 1º do mesmo artigo estabelece quais os tributos que não se submetem a essa exigência, estendendo-se àqueles previstos nos incisos I, II, III e V do art. 153, dentre os quais não se inclui o IPI. 2. É inaplicável o argumento de que as limitações ao poder de tributar contidas nas alíneas a, b e c do inciso III do art. 150 refiram-se apenas à lei em sentido estrito, excluídas as exceções estabelecidas no art. 153, § 1º. A alteração de alíquota efetivada por decreto não pode ser interpretada como atribuição, ao ato do Poder Executivo, de poderes superiores aos da própria lei. Examinando a existência de expressa previsão de majoração de tributos por atos normativos que não a lei em sentido estrito (decretos), é de se supor que a Emenda nº 42 abrangiu tal situação, cabendo a aplicação da anterioridade nonagesimal, porquanto o referido imposto não está elencado em uma das exceções à limitação constitucional da anterioridade nonagesimal”.

18 Sobre o tema, veja-se também nosso outro estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. A inconstitucional majoração imediata da Cide-Combustíveis pelo Decreto nº 6.875/2009. *O Estado do Paraná*, Caderno Direito e Justiça, p. 5, 2 ago. 2009.

devendo ser paga pelas empresas que importam, formulam ou produzem combustíveis. Gera reflexos na formação dos preços de inúmeros produtos, mercadorias e serviços, impactando os consumidores, direta e indiretamente, já que os combustíveis representam significativa parcela dos custos de muitas atividades produtivas.

Tenha-se em mente também que a Cide é um tributo que influencia os preços dos próprios combustíveis, embora o governo possa compensar, reduzir ou até aumentar esse impacto econômico mediante alterações diretas nos preços cobrados nas refinarias sob seu controle. Ou, ainda, o que é mais comum: o governo pode utilizar a Cide para contrabalançar reduções ou aumentos nos preços dos combustíveis nas refinarias.

Antes de a EC 42/2003 introduzir a anterioridade nonagesimal conjugada, as contribuições interventivas (Cides) em geral deveriam seguir a anterioridade do exercício financeiro, disposta no art. 150, III, *b*, da Constituição. Mas, logo no início da existência da Cide-Combustíveis, durante os exercícios financeiros de 2002 e 2003, a Emenda nº 33/2001, ao mesmo tempo em que autorizou a instituição dessa contribuição, também excepcionou parcialmente a eventual majoração de sua alíquota da regra de anterioridade contida no art. 150, III, *b* (anterioridade do exercício financeiro). Expliquemos melhor.

Dizemos aqui que a exceção à anterioridade criada pela EC 33/2001 foi parcial, pois atingiu apenas o “restabelecimento” de alíquota da Cide-Combustíveis por decreto do Poder Executivo Federal, ou seja, autorizou vigência imediata para o aumento da alíquota até o patamar originalmente fixado, que se segue após ter havido uma provisória redução em relação a esse mesmo patamar original (art. 177, § 4º, I, *b*, da CF).

Essa permissão, dada pela EC 33/2001 para vigência imediata do restabelecimento de alíquota da Cide, é vista pelo governo como necessária para cumprir com a principal finalidade desse tributo (regulação econômica). Entretanto, sendo uma nova exceção à anterioridade, tornou-se, em tese, inconstitucional na visão da jurisprudência tradicional do STF, vez que a anterioridade é entendida, pelo Supremo, como irrestingível por emenda (STF, ADIn 939-7/DF, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, por maioria, J. 15.12.1993, DJU 18.03.1994)<sup>19</sup>.

Nesse período (2002 e 2003) em que esteve em vigor pleno a exceção à anterioridade, criada pela EC 33/2001 no art. 177, § 4º, I, *b*, não houve sua aplicação. Houve, sim, uma efetiva majoração pura (e não mero “restabelecimento” de alíquotas) da Cide pela Lei nº 10.636/2002, com indevido vigor imediato na sua publicação em 31.12.2002, quando deveria aguardar o próximo ano para vigorar. Mas tais alíquotas foram reduzidas no dia seguinte (01.01.2003) pelo governo (*vide* Decreto nº 4.565), o que reduz a importância prática de arguir a inconstitucionalidade da Lei nº 10.636/2002 nesse caso específico.

19 Entre os que defendem a inconstitucionalidade da Emenda nº 33/2001, no que teria prejudicado o princípio da anterioridade tributária, que é cláusula pétrea da Constituição, veja-se: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 201-202.

Observe-se que a EC 33/2001 não excepcionou da anterioridade a própria instituição da Cide, sua ampliação de incidência ou a majoração pura das alíquotas, passíveis de efetivação por meio de lei. Para essas hipóteses, vigora plenamente a regra da anterioridade, embora em dois modelos, um anterior e outro posterior: i) “anterioridade do exercício financeiro”, que foi aplicável entre a data de surgimento da Cide (EC 33/2001) e a edição da EC 42/2003; e ii) “anterioridade nonagesimal do exercício financeiro”, aplicável desde a publicação da EC 42/2003 (31.12.2003) até atualmente.

Como a citada EC 42/2003, ao inserir a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, *c*), não alterou o art. 177, § 4º, I, *b*, na parte em que apenas dispensa o restabelecimento de alíquotas da Cide-Combustíveis da obediência ao art. 150, III, *b*, (anterioridade do exercício), compreendemos que essa espécie de majoração da Cide passou, a partir da entrada em vigor da Emenda nº 42 (31.12.2003), a se sujeitar à anterioridade nonagesimal pura, inserida no art. 150, III, *c*, primeira parte. Diante de todo o exposto, resumimos as regras de anterioridade aplicáveis à Cide-Combustíveis no seguinte quadro:

Quadro das regras constitucionais para a vigência temporal das normas que instituem ou majorem a Cide-Combustíveis no Brasil			
Alteração tributária	Período de aplicação	Início da vigência	Fundamento
Instituição ou ampliação da Cide ou majoração de alíquotas por lei <i>vide</i> art. 177, § 4º, da CF (inserido pela EC 33)	De 12.12.2001 (publicação da EC 33) <sup>20</sup> até 31.12.2003 (quando houve a publicação da EC 42)	A lei aguardava o início do próximo exercício financeiro para vigorar	Art. 150, III, <i>b</i> , da CF
	De 31.12.2003 (início da aplicação da EC 42) até hoje	A lei agora deve aguardar 90 dias + próximo exercício financeiro para vigorar	Art. 150, III, <i>b</i> e <i>c</i> , da CF
Restabelecimento (majoração) de alíquotas antes reduzidas por decreto do Chefe do Poder Executivo <i>vide</i> art. 177, § 4º, I, <i>b</i> , da CF (inserido pela EC 33)	De 12.12.2001 (publicação da EC 33) <sup>21</sup> até 31.12.2003 (quando houve a publicação da EC 42)	O decreto não aguardava prazo algum para vigorar, sua vigência era imediata	Art. 177, § 4º, I, <i>b</i> , da CF
	De 31.12.2003 (início da aplicação da EC 42) até hoje	O decreto agora deve aguardar 90 dias para vigorar (anterioridade nonagesimal)	Arts. 177, § 4º, I, <i>b</i> ; 150, III, <i>c</i> , da CF

20 Como já alertamos em estudo anterior (PETRY, Rodrigo Caramori. Op. cit., p. 88, nota), o art. 5º da Emenda nº 33/2001 determinou, indevidamente, sua entrada em vigor na data da promulgação da emenda (11.12.2001), e não na data de sua publicação (12.12.2001). Para nós, uma emenda constitucional deve sempre entrar em vigor na data de sua publicação, em respeito ao sobreprincípio constitucional da segurança jurídica. E mais: quando instituir diretamente um tributo, como já ocorreu em casos excepcionais temporários (*vide* ADCT), a emenda deverá obediência também às regras de anterioridade tributária.

21 Valem aqui nossas considerações já expendidas acerca da irregularidade do art. 5º da EC 33/2001, no que tentou fazer valer as regras da emenda já a partir da data da sua promulgação (11.12.2001).

### 1.3.5 Anterioridade nonagesimal do ICMS monofásico sobre combustíveis (artigo 155, § 4º, IV, c, da CF)

Da mesma forma que a Cide-Combustíveis foi parcialmente excepcionada do princípio da anterioridade pela EC 33/2001 (art. 177, § 4º, I, b), também o foi o ICMS a ser cobrado com incidência monofásica sobre combustíveis, previsto no art. 155, § 4º, IV, c, da Constituição Federal. A polêmica aqui se repete.

Tal forma diferenciada de incidência do ICMS foi inserida no texto da Constituição pela Emenda nº 33/2001 (assim como foi com a Cide-Combustíveis), prevendo a possibilidade de as alíquotas do ICMS no caso serem reduzidas e restabelecidas por convênio dos Estados federados (desde que introduzidos no ordenamento jurídico por meio de decreto legislativo), sem aplicação da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, b).

Art. 155. [...]

[...]

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h [ICMS sobre combustíveis e lubrificantes em incidência monofásica], observar-se-á o seguinte:

[...]

IV – as alíquotas do imposto [ICMS] serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

[...]

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (explicitamos entre colchetes)

Note-se aqui que a anterioridade deve ser excepcionada não pelo convênio, e sim pelo decreto legislativo que introduz o convênio, já que é o decreto legislativo o veículo próprio para introdução das normas produzidas no bojo de convênio entre os entes políticos em matéria de ICMS. Esse era o panorama inaugurado pela EC 33/2001.

Com a posterior promulgação da EC 42/2003, a futura incidência do ICMS monofásico sobre combustíveis passou a se sujeitar à anterioridade nonagesimal pura, da mesma forma que ocorreu com a Cide-Combustíveis, já que a regra inserida na alínea c do inciso III do art. 150 pela EC 42/2003 não excepcionou o ICMS nem a Cide. Com a EC 42/2003, então, é possível concluir que tais tributos passaram a obedecer ao prazo de vacância de 90 dias, continuando dispensados da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, b, da CF) conforme disposto nos arts. 177, § 4º, I, b (para a Cide-Combustíveis), e 155, § 4º, IV, c (para o futuro ICMS monofásico dos combustíveis).

### 1.4 VIGÊNCIA IMEDIATA: EXCEÇÃO À REGRA DA ANTERIORIDADE (ARTIGO 150, § 1º, DA CF)

O art. 150, § 1º, da Constituição estabelece exceções ao princípio da anterioridade, permitindo que as leis que criem ou majorem alguns tributos da

União Federal possam entrar em vigor imediatamente, na data de sua publicação. Nesse caso, note-se que, em não havendo anterioridade, não há prazo algum a ser considerado para a entrada em vigor da lei. Isso significa que a nova lei tributária entra em vigor na mesma data de sua publicação e não no dia seguinte, como poderiam crer alguns, baseados equivocadamente na regra geral de contagem dos prazos processuais. Em se tratando de vigência imediata de uma lei, não se deve levar em conta prazo algum. Nesse sentido, é preciso reconhecer que a regra jurídica que determina “não contar o dia da publicação de leis (para contar vacância) ou decisões (para interpor recursos)” só serve mesmo para a contagem de “prazos”. Mas, no caso da vigência imediata, não existe prazo algum a ser cumprido antes do início da vigência da lei. Então, se não houver prazo de anterioridade, na mesma data em que a lei é publicada, esta passa a existir no mundo jurídico e já é imediatamente eficaz.

As exceções à anterioridade aqui em comento são identificadas por meio da leitura e interpretação cuidadosa do § 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.

### 2 DISTINÇÕES ENTRE “ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA”, “ANUALIDADE TRIBUTÁRIA” E “ANUALIDADE ORÇAMENTÁRIA”

Cumpra observar que não se deve confundir o atual “princípio da anterioridade da lei tributária”, em estudo no presente artigo, com o antigo “princípio da anualidade tributária”, nem, muito menos, com o “princípio da anualidade orçamentária” que ainda está em vigor. Vejamos suas características para destacar as diferenças entre eles.

Em primeiro lugar, observe-se que o antigo “princípio da anualidade tributária” foi previsto primeiramente no art. 141, § 34, da Constituição de 1946, e textualmente exigia que houvesse prévia autorização orçamentária (anual) para permitir a cobrança dos tributos durante um exercício financeiro. Ou seja, para vigorar em um ano qualquer, os tributos deveriam estar expressamente previstos pela lei orçamentária anual, ou por lei autônoma referida no orçamento que precede o exercício financeiro respectivo<sup>22</sup>.

22 “Art. 141. [...] § 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”. A Emenda Constitucional nº 7, de 22 de maio de 1964, suspendeu a aplicação do princípio da anualidade até 31.12.1964, quando, a partir de então, voltou a vigorar. Para maior aprofundamento das origens históricas do princípio da anualidade tributária, sua ligação com a legalidade e sua aplicação em outros países, vejam-se, entre outros: RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da*

O Supremo Tribunal Federal interpretou de forma mais branda esse princípio, pacificando seu entendimento na Súmula nº 66: “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”<sup>23</sup>. A Súmula nº 67 do STF complementou o entendimento do Tribunal: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”. Estava assim entendido que o “princípio da anualidade” em verdade seria, para o STF, na prática, o princípio da anterioridade do exercício financeiro, ou, ao menos, um modelo rudimentar de anterioridade do exercício.

A EC 18/1965 mudou a regra da CF/1946, substituindo a anualidade tributária pela anterioridade, ainda que de forma mitigada, porque se aplicava apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda. A Constituição de 1967 trouxe novamente a previsão do princípio da anualidade tributária, em seu art. 150, § 29<sup>24</sup>, mas tal princípio continuou sendo abrandado pelo STF, que o caracterizava como mera exigência de anterioridade da lei tributária em relação ao exercício financeiro em que poderia ocorrer a incidência do tributo, não sendo necessária efetiva previsão orçamentária.

A Constituição de 1969 (EC 1) aboliu definitivamente o princípio da anualidade tributária, substituindo-o pelo princípio da anterioridade, que, em verdade, já era seu verdadeiro espírito, como decidia desde há muito o Supremo Tribunal Federal (*vide* Súmula nº 66 retrocitada), *ipsis litteris*: “Art. 153. [...] § 29. Nenhum tributo será exigido [...] nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro [...]”. A Constituição Federal de 1988, como já indicamos, consagrou a anterioridade tributária ao invés da anualidade tributária.

E, além do princípio da anterioridade tributária, a atual Constituição brasileira também prevê o princípio da anualidade orçamentária, que não se aplica ao Direito tributário, restringindo seus efeitos apenas à matéria orçamentária.

O aludido princípio está previsto no *caput* e nos §§ 5º, 8º e 9º do art. 165 da Carta Magna atual, mas não é uma inovação constitucional, porque, desde a CF de 1967, os Textos Constitucionais brasileiros consagram esse princípio da “anualidade orçamentária”.

O conteúdo do princípio é fundamentalmente o seguinte: o orçamento estatal deve prever todas as receitas e despesas governamentais com periodicidade

*anterioridade tributária*. São Paulo: RT, 2002. p. 62-76; SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 267-268; UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 52-56.

23 Precedente: STF, RO-MS 11.099-8/SP, Pleno, Rel. Min. Ribeiro da Costa, unânime, J. 25.03.1963, DJU 25.04.1963.

24 “Art. 150. [...] § 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

dade anual, e essa periodicidade é escolhida tendo em vista ser o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro)<sup>25</sup> o período visto como o mais adequado para refletir as variações sazonais e os ciclos de desenvolvimento da economia, auxiliando a previsão, a transparência e o controle das receitas e das despesas públicas.

Por final, cabe ressaltar que o art. 165 da Constituição Federal de 1988 ainda prevê, em matéria orçamentária (portanto, sem efeitos tributários), que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) “disporá sobre as alterações na legislação tributária” (*vide* § 2º do art. 165), assim como o projeto da Lei Orçamentária Anual (LOA) “será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (§ 6º do art. 165). Tais mandamentos constitucionais trazem apenas exigências de caráter orçamentário, com o objetivo de prever e acompanhar a arrecadação tributária, no interesse de manter o equilíbrio das contas públicas.

### 3 APLICAÇÃO PRÁTICA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL PARA INÍCIO DA VIGÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA

#### 3.1 A CORRETA FORMA DE CONTAR O PRAZO DE 90 DIAS

A contagem efetiva do prazo de 90 dias previstos para a regra da anterioridade tributária nonagesimal, seja no modelo puro como aquele do art. 195, § 6º ou no modelo conjugado do art. 150, III, *b* e *c*, se dá pelo seguinte método: não se deve contar o dia do início do prazo (dia da publicação da lei), e também não se deve considerar o dia do final do prazo (90º dia) para dar-se por iniciada a vigência da norma tributária. Apenas vencido o prazo de 90 dias, ou seja, somente no 91º dia após a publicação, poderá iniciar o vigor da nova norma tributária.

Na aplicação prática da contagem do prazo, lembramos ser necessário observar também a existência de anos bissextos (com 366 dias ao invés de 365), em que o mês de fevereiro ganha mais um dia (dia 29). A inserção de anos bissextos a cada quatro anos é necessária para sincronizar o ano-calendário civil (365 dias inteiros) com o ano calendário solar (365,25 dias ou 365 dias + 6 horas).

A forma de contagem do prazo de anterioridade nonagesimal é extraída da interpretação do texto do art. 150, III, *c*, que assim determina: em regra,

25 Vide art. 34 da Lei nº 4.320/1964, lei essa recepcionada pela CF/1988 como lei complementar, conforme § 9º do art. 165. Mas nem sempre foi assim. O Decreto nº 23.150/1933 fixava como exercício financeiro um período anual distinto do ano civil, pois começava em 1º de abril de um ano e terminava em 31 de março do ano subsequente, podendo, inclusive, haver prorrogação do exercício financeiro por 30 dias, “em caso de necessidade”, para ajuste de contas, como nos dá notícia Afonso Gomes Aguiar (*Direito financeiro*: a Lei nº 4.320 comentada ao alcance de todos. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 278). Posteriormente, o Decreto-Lei nº 2.416/1940 fixou como exercício financeiro o ano civil, embora também comportasse prorrogação.

é vedado cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei” (grifo nosso). Ou seja, a anterioridade no caso veda a cobrança do tributo desde o 1º dia até o 90º dia contados da publicação da lei. Por outras palavras: a vigência da nova lei tributária se inicia após decorrido o 90º dia, pois, antes de decorrido, ou seja, antes de passado tal dia<sup>26</sup> (ou seja, até que o 90º dia esteja finalmente decorrido), é vedada a vigência da nova lei<sup>27</sup>.

Isso tudo sem levar em conta a data da publicação da lei, vez que apenas a vigência imediata produz efeito jurídico levando em conta a data da publicação da lei. Prazos implicam necessariamente no decorrer de tempo, daí, por exemplo, só podermos considerar o decurso do prazo de 1 (um) dia contado da publicação se não considerarmos o próprio dia da publicação. A questão se resolve pela lógica.

### 3.2 A LEI COMPLEMENTAR Nº 95/1998 E O PRAZO DE ANTERIORIDADE PARA AS LEIS EM GERAL

Ao detalharmos aqui a forma de contagem do prazo de anterioridade da lei tributária em sua modalidade nonagesimal, não deixamos de observar que a parte inicial do § 1º do art. 8º da Lei Complementar nº 95/1998 (com a redação dada pela LC 107/2001) determina um critério diferente para a contagem do prazo de anterioridade para o início da vigência das leis em geral, qual seja, *ipsis litteris*: “§ 1º A contagem do prazo para entrada em vigor das leis que estabeleçam período de vacância far-se-á com a inclusão da data da publicação e do último dia do prazo, entrando em vigor no dia subsequente à sua consumação integral”.

Mas a parte inicial da regra de contagem de *vacatio legis* contida no § 1º do art. 8º da LC 95/1998 (dispositivo esse introduzido pela LC 107/2001) não se aplica às leis que instituem ou majorem tributos que estão submetidos à anterioridade constitucional tributária. Não é possível levar em consideração na contagem do prazo de anterioridade o dia da publicação da lei. Como já afirmamos, prazos implicam em decorrer do tempo, e no mesmo dia da publicação ainda não se passou sequer 1 dia para que a população tivesse acesso à nova lei.

26 A palavra “decorrido”, quando usada em relação ao tempo, tem o significado de “ocorrer”, “passar”, “desenrolar-se”. Nesse sentido, veja-se o verbete “decorrer”, constante do *Dicionário Houaiss de Sinônimos e Antônimos da Língua Portuguesa* (Rio de Janeiro: Objetiva, Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda., 2003, p. 188). Não diferenciamos “decorrido” de “após decorrido”, pois entendemos tais vocábulos com o mesmo significado, permitindo a incidência da norma que institui ou majora um tributo somente a partir do dia seguinte ao final do prazo em questão.

27 Luciano Amaro expressa o mesmo entendimento, e assim exemplifica a contagem do prazo de anterioridade nonagesimal do exercício, *ipsis litteris*: “Isso significa que, se o fato ‘a’ é eleito como tributável por lei publicada em 10 de novembro do ano X, somente a partir de 9 de fevereiro do ano X + 1 é que a ocorrência de fatos do tipo ‘a’ irá gerar obrigação tributária; nesse dia, já terão decorrido noventa dias da publicação e já se estará no exercício seguinte ao da publicação. Se esta ocorrer entre janeiro e 2 de outubro do ano X, ela poderá aplicar-se já no início de janeiro do ano X + 1” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 121).

Já no que disser respeito à contagem da anterioridade constitucional tributária, a parte final desse dispositivo da LC 95/1998 (com a redação da LC 107/2001) é válida. Ou seja, realmente na contagem do prazo de anterioridade tributária conta-se o dia do final desse prazo, passando a vigorar a lei somente no dia subsequente (a vigência se inicia no 91º dia, por exemplo, no caso do prazo da anterioridade de 90 dias).

Note-se, de qualquer forma, que a regra de contagem de *vacatio legis* contida no § 1º do art. 8º da LC 95/1998 (dispositivo esse introduzido pela LC 107/2001), apesar de ser norma geral para as leis, não pode ser aplicada às leis tributárias que instituem ou majorem tributos, pois para elas aplica-se uma norma constitucional, de caráter especial: a anterioridade tributária, com regra de contagem própria, como já definimos.

Por outro lado, a regra de contagem do atual texto da LC 95/1998 (art. 8º, § 1º) é aplicável para leis tributárias de outra natureza, como, por exemplo, as que instituem ou ampliem “obrigações acessórias” (deveres instrumentais a serem cumpridos pelos contribuintes no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos)<sup>28</sup>, ou que prevejam sanções administrativas (multas) para contribuintes inadimplentes, etc.

Nesses casos, em respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica, as leis tributárias deverão ter algum prazo de vacância, embora não seja aplicável a anterioridade constitucional tributária. Essa exigência de um prazo “razoável” de vacância (anterioridade) para as demais leis tributárias, ou seja, aquelas que não instituem ou majorem tributos, decorre do art. 8º, *caput*, da LC 95/1998, que já sabemos, é norma geral em matéria de leis no Brasil.

Como já ficou claro, em se tratando de lei que institua ou majore tributo não é aplicável a regra de contagem de anterioridade contida no § 1º do art. 8º da LC 95/1998 (com a redação da LC 107/2001), especialmente sua primeira parte. E nem se alegue que, sendo a anterioridade tributária uma limitação ao poder de tributar, poderia ser regulamentada (no que diz respeito à forma de contagem) por lei complementar (como é a atual LC 95/1998) nos termos do disposto no art. 146, II, da Constituição<sup>29</sup>.

É que mesmo a lei complementar que regulamenta uma limitação ao poder de tributar não pode minorar os direitos e as garantias atribuídos pela própria Constituição aos contribuintes<sup>30</sup>, como é o caso da anterioridade tributária e sua forma de contagem, indicados pela própria Constituição.

28 Como, por exemplo, o dever de preenchimento de determinados documentos ou declarações sobre a atividade econômica das empresas contribuintes e que devam ser entregues à administração tributária para auxiliar na fiscalização.

29 “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; [...]”

30 Nesse sentido vejamos, também, os comentários de Misabel Abreu Machado Derzi sobre a obra de Aliomar Baleeiro: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, 2003. p. 106-107.



### 3.3 O PRAZO DE ANTERIORIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA É DIVERSO DO PRAZO PROCESSUAL (CPC)

Aprofundando um pouco mais a questão da contagem da anterioridade tributária, observamos também que a forma de contagem inicial do prazo de anterioridade da lei tributária que institua ou majore um tributo, seja na modalidade nonagesimal pura, na modalidade nonagesimal do exercício financeiro ou na modalidade exercício financeiro, é idêntica a dos prazos processuais do Código de Processo Civil (CPC), mas as semelhanças param por aí: ou seja, em ambos os casos, no prazo não se conta o dia da publicação; mas o final da contagem do prazo é diferente.

Isso porque há uma diferença fundamental entre a contagem e os efeitos dos prazos de anterioridade da lei tributária e a contagem e os efeitos dos prazos processuais, qual seja: enquanto na esfera processual temos um prazo dentro do qual deve acontecer o fato (v.g., protocolo da petição de um recurso); na esfera da anterioridade tributária teremos um prazo dentro do qual não poderá acontecer o fato (qual seja, o início da vigência de um novo tributo ou de sua majoração).

Ou seja, o prazo processual serve para marcar um período de tempo dentro do qual deverá acontecer um fato (o ato processual). Daí sua contagem não incluir o dia do início (publicação da intimação)<sup>31</sup>, mas incluir o dia do final, que é o último dia dentro do qual deverá ser cumprido o ato processual, até o minuto final do horário de expediente do Poder Judiciário<sup>32</sup>.

Já o prazo de anterioridade da lei tributária serve para marcar um período de tempo dentro do qual não poderá acontecer um fato (a aplicação da nova lei tributária). Daí não incluir o dia do início (publicação da lei) e também não incluir o dia do final, pois ainda nesse dia final não poderá ocorrer o fato. Só a partir do dia seguinte ao esgotamento do prazo da anterioridade poderá ocorrer o fato, ou seja, poderá iniciar-se a vigência da lei tributária que institua ou majore um tributo.

Por outras palavras: enquanto o fato processual deve ocorrer antes de findo o seu prazo legal, o fato tributário não deve ocorrer antes de findo o prazo de anterioridade tributária. Quem quiser fazer um sutil jogo de palavras poderá dizer, de forma bem-humorada, que a *anterioridade* impede que a geração de efeitos da norma tributária ocorra *antes* de esgotado o prazo de *anterioridade* previsto pela Constituição<sup>33</sup>. E o esgotamento do prazo se dá apenas com o término do último dia desse mesmo prazo.

31 Os arts. 234 e 236 do Código de Processo Civil (CPC) definem “intimação” e a forma de sua realização, *in verbis*: “Art. 234. Intimação é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, para que faça ou deixe de fazer alguma coisa. [...] Art. 236. No Distrito Federal e nas Capitais dos Estados e dos Territórios, consideram-se feitas as intimações pela só publicação dos atos no órgão oficial”.

32 É o que prevê o art. 184 do Código de Processo Civil (CPC), *in verbis*: “Art. 184. Salvo disposição em contrário, computar-se-ão os prazos, excluindo o dia do começo e incluindo o do vencimento”.

33 Já explicamos que, na verdade, a origem do uso da expressão “anterioridade tributária” está relacionada com a exigência de que a publicação da lei seja “anterior” ao exercício financeiro em que se iniciará a vigência de um novo tributo ou de sua majoração.

### 3.4 A REGRA DO ARTIGO 210 DO CTN É INAPLICÁVEL AOS PRAZOS DE ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Ao estudarmos os prazos de anterioridade da lei tributária, fixados por regras constitucionais que limitam o poder de tributar, podemos ser levados a buscar sua complementação de sentido em leis complementares, notavelmente o Código Tributário Nacional, que cumpre essa função por força do art. 146, III, da Constituição. O citado dispositivo constitucional coloca para as leis complementares a tarefa de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Sob essa ótica, algum estudioso, ávido por buscar outra solução para a contagem do prazo de anterioridade nonagesimal da lei tributária, poderia alegar, apressadamente, que o art. 210 do Código Tributário Nacional, ao cumprir ao mesmo tempo o papel de norma geral em matéria de legislação tributária (art. 146, III, da CF) e de regulamentação das limitações ao poder de tributar (art. 146, II, da CF), teria fixado a forma de contagem dos prazos de anterioridade das leis tributárias. Diz o citado dispositivo, *ipsis litteris*:

Art. 210. Os prazos fixados nesta lei ou na legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.<sup>34</sup>

Para nós, a própria leitura do parágrafo único desse dispositivo do CTN esclarece a questão, excluindo a aplicação do art. 210 do CTN em relação à anterioridade da lei tributária, pois deixa claro que a regra geral ali posta serve apenas para a contagem de prazos dentro dos quais devem ser cumpridos de-

34 O CTN prevê a existência de prazos para cumprimento de atos nos seguintes dispositivos, embora alguns atribuam a sua definição à legislação específica: art. 15, parágrafo único (prazo para cobrança do empréstimo compulsório); art. 76 (prazo máximo de 5 anos para cobrança do imposto extraordinário de guerra após a celebração da paz); art. 82 (prazo mínimo de 30 dias para contribuinte interessado impugnar elementos de cálculo da contribuição de melhoria); art. 85 (prazo de 30 dias para distribuição de receitas tributárias entre entes políticos); art. 150, § 4º (prazo de 5 anos para o lançamento por homologação); art. 153, I (prazo dilargado para pagamento de tributos devido à concessão de moratória fiscal em geral); art. 160 (prazo para pagamento de tributos em geral); art. 168 (prazo de 5 anos para requerer restituição de indébito tributário); art. 169 (prazo de 2 anos para prescrição de ação anulatória de decisão administrativa denegatória da restituição de indébito); art. 173 (prazo de 5 anos para decadência do lançamento); art. 174 (prazo de 5 anos para prescrição do crédito tributário); art. 181, II, d (prazo para pagamento de tributo com benefício de anistia de multas); art. 196 (prazo para administração concluir fiscalização tributária); art. 205, parágrafo único (prazo de 10 dias para expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa).

Além desses, o CTN também prevê outros prazos, mas com natureza diversa, ou seja, prazos dentro dos quais uma situação jurídica deve permanecer inalterada, vedados determinados fatos modificativos. Assim são os prazos: art. 133, II (prazo de 6 meses dentro do qual o reinício de atividade comercial no mesmo ramo pode gerar ao alienante de fundo de comércio a responsabilidade pelos tributos devidos pelo estabelecimento); art. 133, § 3º (fixa prazo de 1 ano dentro do qual o produto da alienação judicial de empresa falida ou parte dela permanece à disposição do juízo da falência); art. 176 (prazo para vigorar isenção temporária); art. 195 (prazo para manter documentos e livros comerciais e fiscais). Além deles, os arts. 103 e 104 do CTN trazem prazos dentro dos quais as normas tributárias não podem gerar efeitos (anterioridade da lei tributária). Mas, em relação a esses prazos de anterioridade do CTN, devemos observar que aqueles previstos no art. 103 não se aplicam às leis que instituíam ou majorem tributos (art. 103); e que aquele do art. 104 é mera explicitação incompleta e desatualizada (pois é datada de 1966) do disposto nas regras de anterioridade já fixadas pela própria Constituição Federal em vigor.

terminados atos processuais (p. ex., protocolo de um recurso administrativo) ou extraprocessuais (p. ex., pagamento de um tributo). Portanto, não serve para a contagem de prazos de anterioridade tributária, exigidos de leis que instituem ou majorem tributos.

A propósito, já explicamos: o prazo de anterioridade tributária, ao contrário do prazo processual, é prazo dentro do qual não deve ocorrer o fato (no caso, um fato específico: a geração de efeitos da norma que cria ou aumenta um tributo). O prazo da anterioridade é regulado exclusivamente pela Constituição, não restando ao CTN ou a qualquer outra lei complementar de normas gerais uma tarefa maior do que apenas explicitar essa regra, sem restringir seu alcance, que proteja o direito fundamental à segurança jurídica do cidadão-contribuinte.

#### 4 ANTERIORIDADE COMO MEIO DE DETERMINAÇÃO DO INÍCIO DA VIGÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA E A IMPORTÂNCIA DE IDENTIFICAR A DATA DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO

O aplicador da lei tributária, além de saber contar o prazo de anterioridade para início da vigência de uma lei tributária que institua ou majore um tributo, também possui a tarefa de identificar o momento em que ocorre o fato gerador do tributo, pois será a lei vigente nesse momento que será aplicável à apuração da obrigação tributária.

Daí a importância de verificar se o tributo em questão possui um prazo dentro do qual ocorre a apuração de sua base de cálculo, como no caso da contribuição social sobre o faturamento das pessoas jurídicas (Cofins), cujo fato gerador é caracterizado levando-se em consideração todas as operações de vendas/serviços realizados ao longo de um mês; ou se, diversamente, sua ocorrência é imediata, como ocorre com o ITR, o imposto sobre a propriedade territorial rural, cujo fato gerador se dá em 1º de janeiro de cada ano e leva em conta o valor tributável da propriedade naquela única data.

Isso torna mais delicada a tarefa de determinar o início da vigência da lei que aumente um tributo sujeito à apuração mensal, pois, caso o final da contagem do prazo de anterioridade da lei tributária aponte como início da vigência de eventual majoração da alíquota do tributo uma determinada data no meio de seu período de apuração (v.g., no dia 15 de um dado mês), surgirá dúvida quanto à aplicação prática da nova alíquota do tributo. Observe-se que é preciso respeitar não só a anterioridade, mas também o princípio da irretroatividade da lei, considerando que o aumento do tributo não pode alcançar os fatos tributáveis passados, anteriores ao início da vigência da nova lei tributária.

Ou seja, em nosso exemplo citado anteriormente, a partir de quando a lei cujo prazo de anterioridade faz o início da vigência recair sobre o dia 15 de determinado mês passa a valer, no caso da Cofins com apuração mensal? É o caso de apurar-se o valor dessa contribuição, aplicando sua alíquota original às receitas de vendas faturadas/auferidas até o dia 14 do mês, e sua alíquota majoro-

rada em relação às vendas faturadas/auferidas do dia 15 em diante, apurando-se assim duas alíquotas para o mesmo tributo em um mesmo mês? E para aqueles que considerarem que o fato gerador da Cofins ocorre apenas ao final do último dia de cada mês? Nesse caso, poder-se-ia concluir que a nova alíquota da contribuição seria aplicável sobre o faturamento auferido com todas as vendas do mês, já que no momento da ocorrência do fato gerador já estava em vigor a nova alíquota? Tal solução não implicaria em ferir o princípio da irretroatividade em relação às vendas ocorridas até o dia 14?

Para nós, para iniciar a vigência de nova lei tributária, é importante respeitar-se o período de apuração da base de cálculo do tributo que já esteja em curso, como ocorre nesse exemplo envolvendo a Cofins. Observe-se também que, se o período de apuração do próprio fato gerador de um determinado tributo está em curso (v.g., como ocorre com a CSLL no meio de seu período de apuração anual), não é possível fazer incidir a lei tributária sobre os eventos que o compõem. Deve-se aguardar o término do período de apuração para, só então, passar-se a aplicar a nova lei tributária.

Trata-se, ao mesmo tempo, de respeitar a segurança jurídica e a praticabilidade do Direito tributário, já que a cobrança do tributo sempre está envolvida com as necessidades de clareza e praticidade.

Concluimos, assim, que é importante perceber que, para aplicar a regra constitucional da anterioridade tributária, não basta identificar a data da publicação e a data de início da vigência (entrada em vigor) da lei que institua ou majore um tributo. Ao analisar casos práticos, é também necessário identificar a data do fato gerador do tributo que estivermos estudando e verificar se há um período de apuração que anteceda sua ocorrência, pois, se houver, a contagem final do prazo de anterioridade (v.g., 90 dias) deverá recair sobre o dia que represente o início desse período de apuração ou sobre o dia anterior ao início desse mesmo período de apuração.

Isso porque, em nosso entendimento, qualquer evento ocorrido dentro do período de apuração do fato gerador do tributo em questão deve ser protegido da incidência da norma tributária, em obediência ao sobreprincípio da segurança jurídica, corolário dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da lei tributária.

Assim sendo, pode-se dizer que, após a contagem do prazo de anterioridade, a entrada em vigor da norma tributária deve coincidir ou ser anterior ao dia que represente o início do período de apuração daqueles tributos cujo fato gerador ou base de cálculo se configurem somente após tal período de apuração. Somente assim restarão obedecidos os princípios da anterioridade e da irretroatividade. É assim, por exemplo, que deve ocorrer com eventuais majorações da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)<sup>35</sup> ou das contribuições ao PIS e Cofins que oneram o faturamento das pessoas jurídicas.

35 Especialmente sobre a contribuição sobre o lucro, não ignoramos que o STF tem posicionamento contrário. Infelizmente, o Supremo tem entendido em diversos julgamentos que uma majoração da CSLL (no regime de

De qualquer forma, especialmente em relação à Cofins e ao PIS, podemos esclarecer que o legislador federal, atento a essa problemática da contagem do prazo de anterioridade nonagesimal em face dos períodos de apuração do fato gerador (no caso do PIS e da Cofins o fato gerador é o faturamento tributável), busca evitar que alterações da legislação recaiam no meio de períodos de apuração. Para tanto, o legislador costuma usar de um simples, mas eficaz, artifício: determina que a nova lei entre em vigor no início do mês subsequente ao término da contagem dos 90 dias de prazo da regra de anterioridade nonagesimal<sup>36</sup>.

A questão fica assim resolvida, pois a nova lei sempre entrará em vigor desde o início do período de apuração das contribuições, que é mensal, e ao mesmo tempo fica inequivocamente respeitado o prazo mínimo de 90 dias de *vacatio legis*.

## CONCLUSÃO

Ao concluirmos o presente estudo, verificamos como a aplicação prática da contagem do prazo de anterioridade nonagesimal pode trazer dificuldades ao intérprete. Daí percebe-se a importância de bem compreender os mecanismos tributários envolvidos assim como a linguagem e os fundamentos constitucionais dessa regra tão relevante para o respeito à segurança jurídica em matéria tributária.

Sem a intenção de incorrerem em tautologia, vamos aqui ressaltar três premissas fundamentais para a aplicação prática da regra da anterioridade, seja em sua modalidade pura (art. 195, § 6º, da CF) ou em sua modalidade conjugada com o exercício financeiro (art. 150, III, c, da CF):

- i) a conclusão da contagem do prazo de 90 dias não deve levar em conta o dia da publicação da lei tributária nem o dia do final do prazo (90º dia), devendo o início da vigência da nova lei dar-se a partir do 91º dia no caso da anterioridade nonagesimal pura;

lucro real anual) pode, sim, passar a vigorar depois de já iniciado um exercício de apuração anual (ou seja, após o dia 1º de janeiro do ano), e ser aplicada ao lucro líquido (fato gerador) decorrente desse mesmo período, que ocorre no dia 31 de dezembro do mesmo ano. Para o STF, basta que a lei tributária seja publicada 90 dias antes de 31 de dezembro, data do fato gerador da contribuição no regime de apuração pelo lucro real anual. Entre outros, veja-se: STF, Ag-RE 332.885, 2ª T., Rel. Min. Maurício Corrêa, unânime, J. 03.09.2002, DJU 14.11.2002. Somos contrários a esse entendimento, pois entendemos que a regra da anterioridade nonagesimal aplicável à CSLL no regime de apuração do lucro real anual deve considerar a anterioridade da entrada em vigor da lei não só em relação à data de ocorrência do fato gerador da contribuição (31 de dezembro do ano), mas também em relação à data do início do período de apuração desse mesmo fato (1º de janeiro do mesmo ano). Caso contrário, nesse caso a anterioridade não está servindo efetivamente para proteger a segurança jurídica dos contribuintes.

36 Colhemos, como exemplos, a MP 66, publicada em 30.08.2002, para instituir o regime não cumulativo da contribuição ao PIS, fixando o início da vigência de suas principais regras para o dia 01.12.2002 (o 91º dia contado da publicação recairia em 30.11.2002); ou a Lei nº 10.925, que alterou o regime das contribuições ao PIS e à Cofins, publicada em 26.07.2004, para passar a vigorar a partir do 1º dia do 4º mês subsequente ao da sua publicação (o 91º dia contado da publicação recairia em 25.10.2004). O objetivo do legislador foi o de garantir o mínimo de 90 dias de *vacatio legis* para iniciar a vigência das novas normas a partir do 91º dia, mas sem que tal início recaísse no meio de um período de apuração das contribuições, que é mensal.

- ii) além disso, o 91º dia deverá recair no exercício financeiro seguinte, caso estejamos tratando da anterioridade nonagesimal do exercício (art. 150, III, c), caso contrário, deverá ser elástico por quantos dias faltarem para o próximo exercício;
- iii) para iniciar a vigência da nova lei, o intérprete ainda precisa determinar a data da ocorrência do fato gerador do tributo em questão, pois deverá ser respeitado o início do seu período de apuração.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. *Direito financeiro: a Lei nº 4.320 comentada ao alcance de todos*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss de Sinônimos e Antônimos da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, Instituto Antônio Houaiss de Lexicografia e Banco de Dados da Língua Portuguesa S/C Ltda., 2003.

PETRY, Rodrigo Caramori. A inconstitucional majoração imediata da Cide-Combustíveis pelo Decreto nº 6.875/2009. *O Estado do Paraná*, Caderno Direito e Justiça, p. 5, 2 ago. 2009.

\_\_\_\_\_. O princípio da anterioridade da lei tributária: teoria geral e análise de casos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 170, p. 75-92, nov. 2009.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade tributária*. São Paulo: RT, 2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

# Revista de Estudos Tributários

Ano XIV — nº 80 — JULHO-AGOSTO 2011

CLASSIFICADA NO QUALIS NA CATEGORIA B5

## REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal — Nº 29/2000

Superior Tribunal de Justiça — Nº 42/1999

Tribunal Regional Federal da 1ª Região — Nº 21/2001

Tribunal Regional Federal da 2ª Região — Nº 1999/02.01.057040-0

Tribunal Regional Federal da 3ª Região — Nº 22/2010

Tribunal Regional Federal da 4ª Região — Nº 07/0042596-9

Tribunal Regional Federal da 5ª Região — Nº 10/2007

## EDITORIAL SÍNTESE

DIRETOR: Elton José Donato

DIRETORA EDITORIAL: Maria Liliانا C. V. Polido

EDITOR: Cristiano Agrella Basaglia

## EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

### DIRETORES

Milton Terra Machado

Hebe Bonazzola Ribeiro

Geraldo Bemfica Teixeira

### CONSELHO EDITORIAL

Domiciano Cunha, Heleno Taveira Tôrres, Hugo de Brito Machado,  
Humberto Bergmann Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher,  
Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho,  
Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Vittorio Cassone, Walmir Luiz Becker

### COMITÉ TÉCNICO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Carlos Mário da Silva Velloso,  
Carlos Roberto Lofego Canibal, Demes Britto, Fernando Dantas Casillo Gonçalves,  
Henrique Tróccoli Júnior, Paulo de Mello Aleixo, Paulo de Vasconcellos Chaves, Wilson Darós

### COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de Souza, Enos da Silva Alves,  
Fernando Dantas Casillo Gonçalves, Mario Cardoso Franco Jr., Paulo César Pereira Alencar,  
Paulo de Barros Carvalho, Rodrigo Caramori Petry, Walter Alexandre Bussamara

## Revista de Estudos Tributários

Estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 80

### ASSUNTO ESPECIAL

Imunidade – Instituições de Educação e de Assistência Social – Requisitos do Artigo 14 do CTN

### Doutrinas

Imunidades Condicionadas e Suspensão de Imunidades: Análise dos Requisitos do Artigo 14 do Código Tributário Nacional Impostos às Instituições de Educação sem Fins Lucrativos – Paulo de Barros Carvalho

Da Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social – Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de Souza

### Jurisprudência

Acórdão na Íntegra (STF)

Ementário

### PARTE GERAL

### Doutrinas

Não Incidência do IRPJ/CSLL sobre o Crédito Acumulado do ICMS em Decorrência das Exportações Ou do Diferencial de Alíquotas Interestaduais – Enos da Silva Alves

A Anterioridade Tributária Nonagesimal: Análise de Sua Aplicação Prática para as Contribuições e Outros Tributos (Artigos 195, § 6º, e 150, III, c, da CF) – Rodrigo Caramori Petry

Obrigatoriedade da Publicação das Demonstrações Financeiras – Aspectos Legais e Fiscais – Mario Cardoso Franco Jr.

A Prescrição Penal no Ordenamento Jurídico Brasileiro e a Imprescritibilidade no Processo Administrativo Tributário – Paulo César Pereira Alencar

### Jurisprudência

Acórdãos na Íntegra

Ementário de Jurisprudência

Ementário de Jurisprudência Administrativa

### SEÇÃO ESPECIAL

### Jurisprudência Comentada

Compensação de Ofício – Débitos Parcelados no PAES *versus* Crédito a Ser Restituído Ou Ressarcido – IN RFB 900/2008 – Equívocada Interpretação do Artigo 7º do DL 2.287/1986 pela RFB – Inconstitucionalidades e Ilegalidades – Fernando Dantas Casillo Gonçalves

### Em Poucas Palavras

O Parcelamento Tributário Formalizado e a Revisão *Ex Officio* de Seus Valores – Influência Sistemática e Finalística dos Princípios Constitucionais – Walter Alexandre Bussamara

### CLIPPING JURÍDICO

### RESENHA LEGISLATIVA

### BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

### ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

### NORMAS EDITORIAIS PARA ENVIO DE ARTIGOS

# Revista de Estudos Tributários

80 – Jul-Ago/2011

## Conselho Editorial

Domiciano Cunha  
Helena Taveira Tôres  
Hugo de Brito Machado  
Humberto Bergmann Ávila  
Ives Gandra da Silva Martins  
José Mörschbacher  
Kiyoshi Harada  
Leandro Paulsen  
Misabel Derzi  
Paulo de Barros Carvalho  
Roberto Ferraz  
Roque Carrazza  
Vittorio Cassone  
Walmir Luiz Becker



IET  
INSTITUTO

SÍNTESE: Uma empresa do GRUPO IOB

IOB

SÍNTESE