

Os princípios da anterioridade tributária, o Difal e os combustíveis

O princípio da segurança jurídica é composto por várias normas, sendo uma das mais importantes a do princípio por força do hábito.



Fernando Facury Scaff
professor e tributarista

Remotamente existia o princípio da anualidade, sobre o qual [já escrevi](#)

[nesta ConJur](#) e que deveria voltar a compor nossa atual Carta.

Com a Constituição de 1988, foram editadas duas normas que veiculavam anterioridade: a *plena*, no artigo 150, III, "b", e a *contributiva*, no artigo 195, §6º.

A *plena* previa que a lei que criasse ou aumentasse tributos necessitava ser publicada no exercício anterior, prevendo algumas exceções.

A *contributiva* se referia apenas às contribuições *sociais*, estabelecendo que só poderiam ser exigidas após 90 dias da publicação da lei que as houvesse instituído ou modificado, não se lhes aplicando a anterioridade *plena*. Como constituía um período menor que a *plena*, era também denominada de *mitigada* ou de *nonagesimal*, sendo que este último nome foi abandonado posteriormente, em face da modificação ocasionada pela EC 42/03, comentada adiante.



De forma paradoxal, a anterioridade *contributiva* ou *mitigada*, que exigia apenas 90 dias de antecedência (pois não necessitava obedecer a anterioridade de exercício, *plena*), acabou por se constituir em uma garantia mais segura aos contribuintes. Como o conceito de *exercício*, base para a aplicação da anterioridade *plena*, é apenas uma ficção jurídica que intermedia 31 de dezembro e 1º de janeiro de cada ano, muitas normas que instituíam ou aumentavam tributos (que não fossem contribuições sociais), tinham vigência plena *do dia para a noite*, o que era acatado pelo STF (nesse sentido o AgRg no AI 244.415, Moreira Alves e o RE 232.084, Ilmar Galvão). Logo, o que era *mitigado* (90 dias) havia se tornado mais seguro do que o *pleno*, caracterizando-se como uma contradição em termos.

Em 2003 a Emenda Constitucional 42 modificou o sistema das anterioridades, sob dois aspectos: 1) *reforçando* a anterioridade *plena* (artigo 150, III, "c"); e 2) *aumentando* o rol de suas exceções (artigo 150, §1º), o que não analisarei neste texto. Nada foi alterado acerca da anterioridade *contributiva* (artigo 195, §6º).

O *reforço* à anterioridade *plena*, estabelecido pelo artigo 150, III, "c", passou a ser conhecido por anterioridade *nonagesimal* (afastando essa denominação da anterioridade *contributiva*), e previa que seria vedada sua cobrança antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, inserindo ainda uma importante frase ao final: "*Observado o disposto na alínea 'b'*", o que, *a reboque*, obrigava a também respeitar a anterioridade *plena*.

Essa anterioridade *nonagesimal*, advinda da EC 42/03, *reforçou* a anterioridade *plena*, pois obrigava que, além de respeitar a virada do exercício, a lei que aumentasse ou instituisse tributos devesse ser publicada 90 dias antes de sua vigência, o que também obrigava os Fiscos a publicar a norma *antes de outubro* de cada ano, para que ela vigorasse a partir de 1º de janeiro do ano posterior. Com isso, a segurança jurídica se ampliava, e *quase* se assemelhava à *anualidade* acima referida, sendo que a diferença fica por conta da não exigência de inclusão dessa receita na previsão orçamentária.

Em face dessa alteração, é insuficiente respeitar os 90 dias para que a norma tributária que majorasse ou criasse os tributos sob sua égide fosse plenamente vigente, pois se trata de um *reforço* de segurança jurídica, expressamente consignada na frase final do artigo 150, III, "c", que traz *a reboque* a necessária obediência à anterioridade *plena*. Logo, ou tal norma era publicada antes de outubro, ou só poderia vigorar no ano posterior ao seguinte, e não imediatamente no ano seguinte. *Destaco: a reboque* do inciso III, letra "c" (anterioridade *nonagesimal*), está contida a letra "b" (anterioridade *plena*), o que demonstra o *reforço* de segurança jurídica aplicado ao sistema tributário. Logo, manter a letra "c" do inciso III, do artigo 150 implica em *também* manter a letra "b", como um *reforço*.

Tal análise traz reflexos importantes para a interpretação de duas leis complementares recentes, que impactam fortemente o sistema tributário: a Lei Complementar 190/22, que trata do diferencial de alíquota do ICMS (Difal), e a Lei Complementar 192/22, sobre a tributação de combustíveis.



No caso da LC 190/22, sobre Difal, sua publicação ocorreu no mesmo ano em que os estados buscam cobrar o diferencial de alíquota de ICMS, e consigna em seu texto (artigo 3º) que deve ser respeitado o artigo 150, III, "c" da Constituição. Dessa forma, além de todos os argumentos [já expostos em outro texto](#), constata-se que a própria LC 190/22 determina a obediência à anterioridade *nonagesimal* que contém a anterioridade *plena a reboque*, definitivamente inviabilizando a exigência dessa incidência no mesmo ano de publicação da LC 190/22.

No caso da LC 192/22, que trata da tributação de combustíveis, a situação é diferente, pois prevê (artigo 6º, §4º) que na definição das alíquotas de ICMS pelo Confaz deverá ser obedecido um intervalo mínimo de 12 meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste, e de 6 meses para os reajustes subsequentes, observado o disposto na letra "c", III, artigo 150, CF (anterioridade *nonagesimal*, tendo *a reboque*, a anterioridade *plena*) — nesse sentido, seriam ambas anterioridades aplicáveis, a *nonagesimal* e também a *plena*? Não. A diferença fica por conta que a própria Constituição afasta a anterioridade *plena* prevista na letra "b", III, artigo 150. A LC 192/22 trouxe um *reforço* de garantia ao contribuinte ao estabelecer a anterioridade *nonagesimal* (letra "c"), que, embora traga *a reboque* a anterioridade *plena*, esta foi expressamente afastada pela própria Constituição (ver artigo 155, §4º, IV, "c"). Nesse específico aspecto, a LC 192/22 trouxe mais garantias ao contribuinte do que previa a Constituição acerca da matéria. Logo, para que haja a majoração do ICMS dos combustíveis, na forma do artigo 6º, §4º, da LC 192/22, basta a anterioridade *nonagesimal*.

Tudo isso comprova a verdadeira *colcha de retalhos* que a Constituição de 1988 se transformou no âmbito financeiro e tributário, requerendo um enorme esforço interpretativo para compreensão do que nela está contido. Uma lástima.

Date Created

04/04/2022