

ALIOMAR BALEEIRO

Professor Emérito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro
e da Universidade Federal de Brasília. Ex-Professor Catedrático da Universidade da Bahia.
Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal.

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988
até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por
MISABEL ABREU MACHADO DERZI

Professora dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMG
Doutora em Direito pela UFMG – Professora Titular da Faculdade de Direito Milton Campos



Rio de Janeiro
2006

Paulo Victor Vieira da Rocha
OAB/SP n.º 231839

O lançamento, como é reconhecido pela maioria dos escritores, inclusive dos financistas brasileiros que dele se ocuparam, não cria a obrigação tributária, pois esta nasce do fato tributável, ou, como chamam outros, "fato gerador", aquele que exterioriza a capacidade econômica do contribuinte. Era exatamente o orçamento que *ligava* ou *condicionava* a competência do funcionário para praticar o ato administrativo representado pelo lançamento, exceto nos casos ressalvados pelo art. 153, § 29, da Constituição Federal de 1969, em que a autorização orçamentária estava excluída pela Constituição Federal de 1946. Foi imprópria a palavra *lançado*, desse dispositivo. O lançamento, no Brasil, tem efeito puramente declaratório e não constitutivo.²¹

(Nota)

13. OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANUALIDADE E DA ANTERIORIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E SUAS EXCEÇÕES

O princípio da legalidade, embora já consignado no art. 5º da Constituição, vem repetido no Capítulo do Sistema Tributário, Seção "Das Limitações ao Poder de Tributar", art. 150, I, onde também se inseriram os da anterioridade e da irretroatividade, em inciso próprio (art. 150, III, b). Não obstante, são meros desdobramentos dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, explicitamente repetidos para o cidadão-contribuinte. O caput do art. 150 é claro ao dispor:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

III - ...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".

Por sua vez, o art. 165, § 5º, consagra a obrigatoriedade da periodização anual, o ciclo orçamentário anual e o princípio da universalidade, ou seja, a lei orçamentária deverá incluir toda a espécie de receita e de despesa.

O art. 165, § 2º, ainda dispõe:

"A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento".

²¹ Ver resumo da doutrina sobre o lançamento em Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*, 8ª ed., Rio, 1976, pp. 443 e segs.

Com isso, sem dúvida, a Constituição mantém a anualidade, apenas para fins de periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, assim como para o planejamento das mudanças legislativo-tributárias.

Ora, a consagração constitucional dos direitos fundamentais do homem completa-se com os mecanismos assecuratórios, previstos na Carta Magna.

Entre nós, a melhor distinção entre os direitos fundamentais e suas garantias remonta a Ruy Barbosa, como lembra José Afonso da Silva. V. Ruy Barbosa, República; Teoria e Prática, seleção e coordenação de Hilton Rocha, Brasília, Vozes/Câmara dos Deputados, 1978, pp. 121-A, apud José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, 2ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1984, pp. 292-5.)

Em sentido amplo, todas as instituições e princípios constitucionalmente regradados, que limitam o poder, extremando a esfera de atuação dos órgãos públicos (como separação de poderes, indelegabilidade de funções, república democrática e federalismo) podem ser encarados como "salvaguardas de um regime de respeito à pessoa humana em toda a sua dimensão". (Cf. José Afonso da Silva, op. cit., p. 294.)

Como garantias constitucionais específicas, em sentido restrito, são compreendidos os meios técnicos, procedimentos e remédios aptos a assegurar a observância dos direitos e sua reintegração, em caso de lesão.

Sob certo ângulo, portanto, os traços distintivos entre os direitos fundamentais e suas garantias acabam por tornar-se obscuros e imprecisos, uma vez que as garantias são meios que se convertem, por sua vez, em direitos concedidos "pelo Direito Constitucional objetivo ao homem para a defesa desses outros direitos principais e substanciais". (Cf. op. cit., p. 295.)

A segurança jurídica, por exemplo, é tida como um direito em si mesmo. Manoel G. Ferreira Filho considera básicos os direitos seguintes: o direito à vida, à liberdade, à segurança, à propriedade e à igualdade, pois os demais, enumerados na Constituição brasileira, são apenas desdobramentos desses cinco, assentados no caput do mesmo dispositivo. (Cf. Comentários à Constituição Brasileira, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 1984, p. 587, e atualizações posteriores; Curso de Direito Constitucional, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 1978, pp. 274-285.)

Ao mesmo tempo, deve-se concordar em que a segurança tem também o sentido de garantia ou de instrumento de manutenção de outro bem jurídico como a vida, a liberdade ou a propriedade.

Igualmente a legalidade, que examinamos anteriormente como limitação às fontes de criação jurídica, é direito derivado da liberdade, sobretudo, uma garantia individual, arrolada no art. 5º da Carta Constitucional brasileira.

Efetivamente, não existem exceções, quer na Constituição anterior, quer na atual, à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal, emanado do Poder Legislativo. Não obstante, em certas hipóteses

excepcionais, contempladas na Constituição, a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas os limites mínimo e máximo, dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário. Trata-se de mera atenuação do princípio da especificidade conceitual ou da legalidade rígida.

Mas a Constituição de 1988 restringiu o rol de tributos exceptivo da legalidade rígida ou especificidade e da anterioridade.

A associação entre legalidade e anterioridade torna evidente que a exceção à rigidez do primeiro princípio resulta também em uma ruptura com o segundo. É razoável que, uma vez quebrada a legalidade absoluta, em certas espécies tributárias ou em certas circunstâncias (guerra), em nome da celeridade e da urgência, para se permitir certa margem de liberdade de ação à Administração Pública, também se abram exceções à anterioridade. É lógico então que os impostos excepcionados da legalidade rígida sejam também excluídos da anterioridade, a fim de que os atos do Executivo que lhes alteram as alíquotas possam gerar efeitos imediatos, sem necessidade de se aguardar, para isso, o exercício financeiro subsequente ao de sua publicação.

No que tange à especificidade legal quantitativa, a Carga Magna vigente concede ao Poder Executivo a faculdade de graduar as alíquotas, dentro dos limites previamente postos pela lei disciplinadora dos impostos e, coerentemente, excepciona-os do princípio da anterioridade, a saber:

- a) imposto de importação e exportação;*
- b) imposto sobre produtos industrializados;*
- c) imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguros, títulos e valores mobiliários (art. 153, § 1º);*
- d) empréstimos compulsórios, instituídos em caso de guerra e calamidade (art. 148).*

Mas a Emenda Constitucional nº 3/1993 acrescentou o imposto provisório sobre movimentação financeira ao rol das exceções, em inovação de discutível constitucionalidade, uma vez que atinge os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, irredutíveis segundo o art. 60, § 4º. De fato, o Supremo Tribunal Federal, em decisão histórica, considerou inconstitucional a referida Emenda, na parte em que cria uma nova exceção ao princípio da não-surpresa tributária, inadmitindo que o legislador derivado (não originário) possa reduzir a extensão do princípio da anterioridade.

Portanto, a licença concedida pela Constituição ao Poder Executivo, que flexibiliza o princípio da legalidade em relação aos impostos citados, exclui também o da anterioridade. A quebra da legalidade está mais restrita na Constituição Federal de 1988, uma vez que a faculdade concedida ao Poder Executivo não mais se estende às modificações de bases de cálculo, as quais somente por ato do Poder Legislativo podem ser alteradas. Acresce ainda que

foram eliminadas as impropriedades técnicas existentes nos Textos anteriores, como as "tarifas" aduaneiras e de transportes; reduziu-se o número de exceções à legalidade e à anterioridade; eliminou-se ainda a possibilidade, introduzida pela Emenda Constitucional nº 08, de 17.04.1977, de ampliação do rol exceptivo, mediante a edição de lei complementar. As contribuições de toda natureza, de melhoria ou especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas), conforme dispõe o art. 149, submetem-se, rigorosamente, sem qualquer atenuação, à legalidade e à anterioridade.

Apenas as contribuições sociais, destinadas ao custeio da Seguridade Social, escapam ao clássico princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro de aplicação, sucedâneo imperfeito da autorização orçamentária. No entanto, a Carta Magna resguarda o contribuinte contra a surpresa tributária, impondo um intervalo de noventa dias entre a data da publicação da lei e a de sua eficácia e aplicação, segundo reza o art. 195, § 6º, a saber:

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

É muito claro o art. 149. Ele se refere à competência da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas, submetendo-as ao regime tributário. As contribuições sociais incluídas nesse dispositivo magno têm exatamente a ampla aceção de serem destinadas ao custeio das metas fixadas na Ordem Social, Título VIII, e dos direitos sociais do art. 7º, sendo inconfundíveis com aquela de intervenção no domínio econômico e com as corporativas. Dentro delas como gênero – as sociais – se especializam aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social, reafirmando o mesmo art. 149 que a essas especiais não se aplica o princípio da anterioridade do art. 150, III, b, mas sim o constante do art. 195, § 6º. O parágrafo único do mesmo art. 149 dispõe sobre a competência de Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir contribuição de previdência e assistência social para seus servidores, demonstrando inequívoca de que seu caput é abrangente de todas as espécies de contribuições sociais (Título VIII), inclusive daquelas de Seguridade Social.

O Direito alemão conhece um ramo jurídico a que atribui sentido próprio, distinto do Direito do Trabalho ou da Previdência Social. Trata-se do Direito Social. O conceito de Direito Social material ou substancial, segundo Helmar Hey, vincula-se aos objetivos do Direito Social de desenvolver a seguridade e a justiça do Estado Social, por meio dos princípios:

- garantia de uma existência digna;
- obtenção de oportunidades iguais para o livre desenvolvimento da personalidade;
- proteção e incentivo da família;

- *garantia da possibilidade de manter a própria vida por meio do exercício de atividade livre e remunerada.*
- *afastamento ou compensação pelos encargos especiais da vida".* (Cf. Sozialrecht, 5, Alfred Merzner V., 1986, p. 23.)

Nessa concepção, além do clássico núcleo da Previdência Social (nele incluídos o seguro desemprego e o seguro contra acidentes do trabalho), o Direito Social também se compõe das normas relativas a toda ajuda social para a formação profissional, incentivo ao trabalho, salário-família, ajuda para a educação, para os incapacitados ao trabalho, para a moradia própria, para a criança e o adolescente etc. Embora a idéia de Estado Social ou Estado Democrático de Direito só se possa realizar por meio da adoção de princípios e meios em todos os campos jurídicos, o Direito Social, no sentido material, seria o conjunto de normas e princípios jurídicos estreitamente ligados à implementação dessa modalidade de Estado. As contribuições sociais são os instrumentos tributários, previstos na Constituição de 1988, para o custeio da União nesse setor. E, dentro desse campo - o social -, as contribuições financiadoras da Seguridade Social (previdência, saúde e assistência social) são tão-só a espécie do gênero maior, as contribuições sociais.

O art. 149 regula o regime tributário das contribuições sociais (de caráter não-previdenciário), regime que é comum ao dos demais tributos. Elas custeiam a atuação do Estado em outros campos sociais, como o salário-educação (art. 212, § 5º), o Fundo de Garantia por tempo de Serviço (FGTS, no custeio da casa própria) et alii, e não são objeto de qualquer exceção, sujeitando-se de forma integral ao regime constitucional tributário, mormente ao princípio da anterioridade da lei tributária ao exercício financeiro de sua eficácia.

Assim, as contribuições sociais que não se destinam ao custeio da Seguridade Social, como também as de intervenção no domínio econômico e aquelas instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas, continuam regidas pelo princípio da anterioridade e outros comuns aos demais tributos, inclusive a uma parafiscalidade facultativa, pois podem ser arrecadadas diretamente pela União, integrarem o seu orçamento fiscal e depois, pelo mecanismo das transferências, serem repassadas ao órgão ou pessoa criada para administrar o serviço.

Entretanto, as contribuições sociais, especializadas pelo custeio da Seguridade Social, escapam ao clássico princípio da anterioridade da lei tributária ao exercício de sua aplicação (art. 195, § 6º); não podem integrar o orçamento fiscal da União (art. 165, § 5º, III; 167, VI e VIII; 194 e 195 da Constituição); sujeitam-se ao mesmo regime dos impostos residuais, quanto à instituição de novas fontes (art. 195, § 4º).

Nesse mesmo sentido, longamente falou o Ministro Carlos Mário Velloso, em voto no Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 138284-8,

Supremo (Pleno, decisão unânime, DJ 28.08.1992), ao examinar o art. 149 e 195 da Constituição, a saber:

"As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1 contribuições de Seguridade Social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do Finsocial, as da Lei nº 7.689, o PIS e o Pasep (Constituição Federal, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º); a.2. outras de Seguridade Social (art. 195, § 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, § 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, § 4º; art. 154, I); a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, § 5º), as contribuições do Senai, do Senac (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

As contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149), como as contribuições do IAA, do IBC, estão sujeitas ao princípio da anterioridade. As corporativas (art. 149), cobradas, por exemplo, pela OAB, pelos Conselhos de Fiscalização de profissões liberais e pelos sindicatos (contribuição sindical) estão sujeitas, também, ao princípio da anterioridade".

Pode-se concluir que a Constituição de 1988 restringiu as exceções à legalidade rígida e à anterioridade, além de ter bloqueado qualquer possibilidade de ampliação do rol exceptivo como permitia o Texto anterior, fechando-o em enumeração taxativa e numerus clausus. Aliás, a exclusão do imposto sobre as operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários do abrigo da legalidade absoluta e da anterioridade legitimou prática inconstitucional, por meio de qual circulares do Banco Central, implementando resoluções do Conselho Monetário Nacional, variavam continuamente os aspectos quantitativos desse imposto, em afronta direta à Constituição de 1969. Quando do advento da Emenda Constitucional nº 08/1977, que previa a possibilidade ad futurum de lei complementar criar novas exceções à anterioridade e à legalidade rígida, o art. 65 do Código Tributário Nacional já estava inteiramente superado por falta de suporte constitucional. Tal artigo permitia ao Poder Executivo variar as alíquotas ou as bases de cálculo daquele imposto "a fim de ajustá-los aos objetivos da política monetária".

A Constituição de 1988, ao incluir o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros na lista taxativa de exceções à legalidade rígida e à anterioridade, apenas "constitucionalizou" uma prática que, abusivamente, se impusera.

Uma última ressalva. Os empréstimos compulsórios, segundo a Constituição de 1988, se instituídos no caso de investimento público de caráter "urgente e de relevante interesse nacional" não escapam ao princípio da legalidade rígida - nem ao da anterioridade. A Carta Constitucional exige, em seu art. 148, II, a edição de lei complementar, expressamente adiando a eficácia da lei instituidora para o exercício financeiro subsequente ao de sua publicação (observância do art.

150, III, b). Mas os empréstimos compulsórios, criados para fazer face a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, embora somente devam ser regulados por lei complementar federal, são exceção ao princípio da anterioridade. A extrema gravidade ou o imprevisto das causas que motivam a sua instituição – guerra e calamidade pública – configuram justificação amplamente aceitável para a exceção à anterioridade. O que não se explica é a exigência da edição de lei complementar para instituição do empréstimo compulsório nesses casos, referidos no art. 148, I.

Por isso, alguns juristas, como Sacha Calmon, dão ao art. 148, I, uma interpretação mais flexível para admitir, nesse caso, o procedimento das medidas provisórias (v. Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1992). Não obstante, esse entendimento abre um precedente perigoso e inaceitável à luz da própria Constituição, o de que as medidas provisórias são procedimento idôneo à criação de leis complementares.

14. SENTIDO E LIMITES DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FORMAL

A concepção de Estado de Direito liga-se à de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica, então, hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la.

Indagações mais profundas sobre a legitimidade, lei e representação se fazem em uma recolocação da questão, assim como se evolui para o Estado da Constituição. Por ora, apenas vale observar que, anteriormente, previsibilidade, irretroatividade, jurisdição, processo devido e especialidade ou determinação conceitual (impropriamente denominada tipicidade) são conceitos por meio dos quais se manifesta um dos fins objetivados no Estado de Direito: a segurança jurídica.

Não são poucos os juristas que os consideram, a todos, como desdobramentos ou meras formas de manifestação da legalidade, a qual seria, em consequência, norma fundamental de que se desprenderiam.

Assim, é costume partir o aforismo latino: *Nullum crimen, nulla poena sine lege*, em quatro outros:

a) *Nullum crimen sine praevia lege*, vale dizer, que não se dará o fato delituoso sem que a lei, anteriormente à sua ocorrência, o declare expressamente como tal;

b) *Nulla poena sine praevia lege*, no sentido de que nenhuma pena será imputada se lei anterior expressamente não a tiver cominado;

c) *Nemo iudex sine lege*, correspondendo à jurisdicionalização exclusiva do Direito Penal, vez que este somente pode ser aplicado através de juízes e órgãos instituídos e designados para essa função, por lei expressa;

existência, validade e eficácia de outras leis, de direito privado ou público. É instrumento de metas e princípios.

Os efeitos da previsão de alterações a serem postas na legislação tributária contida na lei de diretrizes orçamentárias, significam apenas a necessidade de planejamento tributário, regra inversa à imprevisibilidade, à improvisação e à surpresa. Se o legislador tributário não instituir o tributo ou não implementar as alterações previstas na lei de diretrizes, nada será alterado na ordem jurídica.

Questão interessante se propõe quando, ao contrário, a lei tributária modifica tributos já existentes, majora-os, ou cria tributo novo, sem previsão na lei de diretrizes orçamentárias. A Constituição silencia a respeito.

Na ação direta de inconstitucionalidade nº 01/91 de Salvador, sentença do Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil, e réus o Município de Salvador e o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, por unanimidade de votos decidiu em 20.12.1991 pela inconstitucionalidade das Leis Municipais nºs 4.261/90, que desrespeitaram o princípio da anualidade (no sentido de publicação em notífcia, constante da lei de diretrizes). A infringência caracterizou-se porque

“... se a Constituição diz que a lei de diretrizes orçamentárias dispõe sobre as alterações na legislação tributária (§ 2º do art. 165), dúvida não há de que a lei terá de conter preceitos, normas, artigos sobre essas alterações. Portanto, o art. 4º da Lei Municipal nº 4.261/90 não satisfaz a exigência constitucional.”

Resta saber qual a vinculação entre esta lei de diretrizes e as alterações introduzidas em decorrência do vício de inconstitucionalidade. Essa vinculação existe, na medida em que se verifica a circunstância de não ser possível o contribuinte ser surpreendido em uma sexta-feira, praticamente, o último dia útil do ano, 28 de dezembro, com essas alterações. Por isso, a Constituição estabeleceu o limite de até 30 dias antes da data em que a lei de diretrizes orçamentárias deve estar editada, para que o contribuinte conheça as normas legais alterando a legislação tributária para o exercício em que vai ter aplicação o orçamento, cuja elaboração ela orienta (§ 2º do art. 165). Esta é a interpretação constitucional de legitimação de aspirações que se refere a doutrina moderna e a que se deve adotar para uma Constituição como a de 1988, que se insere entre as que consagram o bem-estar social como princípio fundamental (art. 3º).

Assim, tem razão o autor quando alega que ‘as alterações introduzidas pelas Leis nºs 4.261/90 e 4.279/90 no IPTU ferem, também, o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e, então, não podem prosperar por configurarem inconstitucionalidades’.

Posto isso, julgam-se inconstitucionais as alterações introduzidas pelas Leis nºs 4.261/90 e 4.279/90 no IPTU cobrado no exercício financeiro de 1991, pois a Lei de Diretrizes Orçamentárias não dispôs sobre elas, considerando-se a condição de lei que orientou a elaboração do orçamento a ser executado em 1991.

28. A PROIBIÇÃO DA SURPRESA TRIBUTÁRIA: O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E O PERÍODO DE NOVENTA DIAS

A Constituição de 1988, em seu art. 150, III, b, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos:

"b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou";

O art. 195, § 6º, dispõe que as contribuições sociais, destinadas ao custeio da Seguridade Social, "... 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, II, b".

A Carta Magna proíbe a surpresa tributária, aponta em direção ao planejamento, ao conhecimento antecipado, reforçando, de forma significativa, o princípio da segurança jurídica. Como lembra Sebastian Soler,

"o homo faber necessita calcular com objetividade eficaz. A segurança jurídica é essencialmente pronóia, saber antecipado e antecipatório". (V. Las Palabras de la Ley, México, Fondo de Cultura, 1969, p. 183.)

As únicas exceções, como já registramos, são os impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários e a circunstância de guerra (para os impostos e as empréstimos compulsórios), tributos que podem ser instituídos ou majorados sem observância da regra proibitiva do art. 150, III, b.

As contribuições sociais, destinadas ao custeio da Seguridade Social, submetem-se, porém, a uma outra regra da não-surpresa, diferente da anterioridade, uma vez que as leis que as regulam não se vinculam à prévia publicação em relação ao exercício financeiro de aplicação. Exige-se apenas que, entre a data da publicação da lei que as criou ou modificou e a data em que gere efeitos, medeie o espaço de 90 dias, sendo irrelevante que esse período de espera nonagesimal transcorra no mesmo ou em períodos financeiros diferentes.

Enquanto pelo princípio da anterioridade do art. 150, III, b, o fundamental é a mudança de período financeiro, ainda que, entre a data da publicação da lei e a de sua aplicação, decorra o espaço de poucas horas ou dia o princípio da não-surpresa do art. 195, § 6º, se satisfaz:

a) se a lei é publicada e aplicada no mesmo exercício financeiro, desde que entre os marcos temporais decorra o interstício de noventa dias; ou

b) se a lei é publicada em um exercício (p. ex., no dia 12 de dezembro) para ser aplicada no subsequente, contanto que se efetive a espera nonagesimal entre o termo inicial e final.

Outras contribuições do art. 149, quer sociais gerais (FGTS, salário-educacional do art. 212, § 5º), quer de intervenção no domínio econômico, ou ainda corporativas, submetem-se rigidamente ao princípio da legalidade e da anterioridade, sem qualquer atenuação.

Duas teses se levantaram em torno das expressões utilizadas pela Constituição, na formulação literal do princípio da anterioridade e do período nonagesimal: "instituir" e "exigir". Essas teses, passaremos a examinar em seguida.

28.1. A tese que fulmina a proibição da surpresa tributária, reduzindo-se o período de espera a prazo de pagamento

A tese, que beneficia a Fazenda Pública, dá à expressão "cobrar" do art. 150, III, b, e "exigir", do art. 195, § 6º, sentido estreito, incompatível com os valores que a Constituição abriga. Segundo esse entendimento, sendo publicada a lei, ela pode entrar em vigor de imediato e desencadear efeitos, nascendo a relação tributária. O período de espera é necessário apenas para o desencadeamento da cobrança, convertendo-se em uma espécie de prazo de pagamento.

As conseqüências dessa tese são notáveis, e sua aceitação configura a extinção dos princípios que asseguram a não-surpresa tributária. Com total propriedade, Roque Carrazza traça, em breves palavras, o seguinte quadro:

"... a Administração Fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, b, da Constituição. Assim, v.g., tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o fisco tivesse o cuidado de não realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional, se fosse tão fácil costeá-lo. Com verdade, a palavra cobrar, inserida no artigo em foco, está, como tantos outros do texto constitucional, empregada em um sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de exigir. Neste sentido, pelo menos, tem-se pronunciado a melhor doutrina". (Cf. Curso de Direito Constitucional Tributário, RT, 2ª ed., 1991, p. 112.)

28.2. A tese que adia a eficácia da norma garantindo o princípio da não-surpresa tributária

Essa tese, vitoriosa nos tribunais e francamente majoritária na doutrina, distingue entre justiça, validade e eficácia da norma, conforme leciona Norberto Bobbio. (Cf. Studi per una Teoria Generale del Diritto, Torino, Giappichelli Ed., 1958, pp. 35-38.)

Segundo o aspecto da justiça da norma, entendido como relação de correspondência entre os valores perseguidos pelo ordenamento (o espírito do sistema) e a atuação da norma, a verificação da correta compreensão depende desse contraste entre o que é real e o que é ideal (v. Norberto Bobbio, Teoria..., op. cit., p. 36). Ora, sob essa perspectiva, a única interpretação compatível é aquela que permite a adequada proteção da segurança jurídica, pela abolição da "surpresa" tributária. Aliás, a evolução histórica do princípio da anterioridade originária do anterior princípio da autorização orçamentária, somente corrobora a idéia de que, ao ser publicada a lei tributária, dissocia-se sua vigência de sua eficácia.

Deixando de lado uma concepção de eficácia normativa sob perspectiva sociológica, como a definiria Hans Kelsen ou N. Bobbio, podemos enfocá-la sob

atribuição estritamente
de nível

"A
menor gr
aplicabili
na aplic
Normas C

O art. 150, III,
vigência e aplicação
mesmo que, se entrar
no subseqüente, ou e

Enfim, o princí
a eficácia das norm
tanto as exceções
aplicabilidade, exec
em qual tenham entr
a eficácia das norm
tanto o lucro, o j
Segurança Social.

28.3. Medidas prov

A anterioridad
de algumas leis do s
sentidas que não i
normas que veicula
igualmente a lei tri
assim de vigência
art. 150, § 1º, let

No entanto, o
princípio da anterio

Como tal, q
incompatível com
de qual antecipa
comercial (v. Tó

A anteriorid
sentidas essencial

28.4. A posição d

No Recurso
intercorrida. Pe

o *ângulo estritamente jurídico formal (ou ontológico) nas palavras de José Afonso de Silva:*

"A eficácia jurídica da norma designa a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações, à aplicabilidade, exigibilidade ou executoriedade da norma, como possibilidade de sua aplicação jurídica. Possibilidade e não efetividade". (Aplicabilidade das Normas Constitucionais, São Paulo, Ed. RT, 1968, p. 58.)

O art. 150, III, b, e o art. 195, § 6º, da Constituição, distinguiram entre vigência e aplicação das leis tributárias que instituem e majoram tributo. Determinam que, se entram em vigor em determinado exercício, só devem ser aplicadas no subsequente, ou então, depois de decorrido o interstício de 90 dias.

Enfim, o princípio da anterioridade das leis tributárias tem como efeito obstar a eficácia das normas que criam ou aumentam qualquer tipo de exação fiscal (salvo as exceções expressamente consignadas no Texto), impedindo a sua aplicabilidade, executoriedade e exigibilidade até o exercício subsequente àquele no qual tenham entrado em vigor. A espera nonagesimal tem como efeito impedir a eficácia das normas que instituem ou majoram contribuição social, incidente sobre o lucro, o faturamento ou a folha de salário, destinada a custear a Seguridade Social.

14.3. Medidas provisórias e princípios que proíbem a surpresa tributária

A anterioridade ao exercício e o período nonagesimal não são incompatíveis com demais leis do sistema. É indubitoso que as leis, relativas a outras matérias jurídicas que não as tributárias, possam adiar a vigência ou a aplicação das normas que veiculam. Essa é questão concernente à discricionariedade legislativa. Igualmente a lei tributária pode existir despida do caráter de anterioridade, sendo dada de vigência e aplicabilidade imediatas, pois as exceções contempladas no art. 150, § 1º, bem o demonstram.

No entanto, a regra fundamental, obrigatória e constitucionalmente posta, é o princípio da anterioridade ao exercício (ou a espera nonagesimal do art. 195, § 6º).

Como tal, afeta a lei tributária, caracteriza-a, especializa-a, tornando-a incompatível com o procedimento regulado no art. 62 das medidas provisórias, as quais antecipam a eficácia à existência da própria lei, em que podem ser convertidas (v. Tópico 14.3. retro).

A anterioridade não é aspecto acidental ou facultativo, mas propriedade jurídica essencial à lei tributária, que cria tributo novo ou majora os já existentes.

14.4. A posição do Supremo Tribunal Federal

No Recurso Extraordinário nº 138284-8 - Ceará, sendo recorrente a União e a recorrida, Petróleo Dois Irmãos Ltda., o Supremo Tribunal Federal, em sua

composição plena, estando relator o eminente Ministro Carlos Mário Velloso, por unanimidade, decidiu pela inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a contribuição social sobre o lucro. Entendeu a Corte que, entrando a citada lei em vigor na data de sua publicação, sua eficácia ficou adiada por força da espera de noventa dias, determinada pelo art. 195, § 6º, da Constituição. A Ementa do Acórdão, em seu item V, assim dispõe:

"Inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (cf. art. 150, III, a) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, § 6º. Vigência e eficácia da lei: distinção". (Ementário nº 1672-3, DJ, 28.08.1992.)

Em seu voto, magistralmente elaborado, o Ministro Carlos Mário Velloso assim parece inclinar-se em favor da tese que vê os princípios da anterioridade e da espera de noventa dias como regras proibitivas da "surpresa" tributária, regras que adiam a eficácia da lei, pelo prazo previsto na Constituição; embora vigente durante o decurso desse prazo não há incidência, aplicabilidade ou exigibilidade da lei que institui tributo novo ou majora tributo já existente.

"Tenho como inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88.

Em trabalho que escrevi a respeito da irretroatividade e da anterioridade em matéria tributária - 'A Irretroatividade da Lei Tributária - Irretroatividade e Anterioridade - Imposto de Renda e Empréstimo Compulsório', Rev. de Dir. Trib., 45/81 - pretendi fazer a distinção entre os dois princípios, e dizer que o princípio da irretroatividade estabelece que a lei deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar nascimento ao tributo, valendo observar a lição de García Maynes, no sentido de que 'una ley es retroactivamente aplicada cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de la anterior' (García Maynes, *Introducción al Estudio del Derecho*, Ed. Porrúa S.A., México, 1972, p. 399); o outro, o princípio da anterioridade, exige a anterioridade da lei em relação à data inicial do exercício para a cobrança do tributo. Na lição de Luciano da Silva Amaro, 'o princípio da anterioridade qualifica a irretroatividade da lei tributária: se a lei tributária cria ou majora tributo por ele acobertado, a irretroatividade é qualificada, pois não basta a antecedência da lei em relação ao ano (ou exercício) da realização do fato'. (Luciano da Silva Amaro, "O Imposto de renda e os princípios da Irretroatividade e da Anterioridade", in Revista de Direito Tributário, 25-6/140, esp. pp. 151 e 152.)

Mas o Supremo Tribunal Federal rejeitou a tese de que medidas provisórias não possam instituir tributo. Lê-se, no mesmo voto citado acima:

"Convém registrar primeiro que tudo que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que toca à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A Medida Provisória nº 22, de 06.12.1988, foi convertida na Lei nº 7.689, de 15.12.1988.

Não seria, portanto, pelo fato de que foi a contribuição criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional".

O que não se explica
mandam relevância e urg
provisórias, com força de
não forem convertidas em

Significa então que:

1. têm eficácia desde

2. perdem eficácia a

3. mas não perdem e

tem antecedência para at
tomadores de sua e

Bem se vê que media

por causa dos princípios

emergem, adiam a efica

subsequente ou para o tér

provisórias, em mandam

antecedência da lei, anteci

Esses movimentos s

exceção expressa. Os re

Constituição de 1969, o

Por isso é que o

aproximadamente a licença

urgência e relevância.

Or, cessada a per

regimes opostos, não pode

para instituir tributos ou n

afinal, ao se concili

press, se cria um procedi

provisórias sem eficácia

28. CONCLUSÕES DE

NA CONSTITUIÇÃO

A despeito de a an

proibição da cobrança de

é, a partir de 1º de janeir

se ser constitucionalment

1988: "O orçamento at

medidas relativas a todos

Parece-nos que a

conclusões lógicas:

a) a lei material, qu

em imposto de guerra, h

O que não se explica é o sentido do art. 62 da Constituição. É que ela manda, havendo relevância e urgência, possa o Presidente da República adotar medidas provisórias, com força de lei ... as quais "perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei..." (parágrafo único do art. 62).

Significa então que as medidas provisórias:

- 1. têm eficácia desde a edição, embora não sejam ainda lei;*
- 2. perdem eficácia desde a edição, apenas se não convertidas em lei;*
- 3. mas não perdem a eficácia se convertidas em lei, uma vez que tal eficácia fora antecipada para atender aos pressupostos de relevância e de urgência, fundamentadores de sua edição.*

Bem se vê que medidas provisórias e regulação de tributos não se conciliam, por causa dos princípios que vedam a "surpresa" tributária. Esses princípios postergam, adiam a eficácia da lei já existente ou para o exercício financeiro subsequente ou para o término do período de espera de noventa dias. As medidas provisórias, em mandamento constitucional exatamente oposto, antes mesmo da existência da lei, antecipam a eficácia própria da lei.

Esses movimentos são contraditórios, antitéticos. Não há necessidade de exceção expressa. Os regimes jurídicos se repelem. Basta considerar que, na Constituição de 1969, o mesmo fenômeno ocorria.

Por isso é que o Texto anterior, em seu art. 55, teve de mencionar expressamente a licença para regular "inclusive normas tributárias", em caso de urgência e relevância.

Ora, cessada a permissão expressa, que quebrava a incompatibilidade de regimes opostos, não pode mais o Presidente da República editar medidas provisórias para instituir tributos ou modificá-los.

Afinal, ao se conciliarem medidas provisórias com o princípio da não-surpresa, se cria um procedimento novo, não previsto na Constituição: o das medidas provisórias sem eficácia e sem urgência.

2.3. CONCLUSÕES DECORRENTES DA LEGALIDADE E ANUALIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1969

A despeito de a anualidade, na Constituição Federal de 1969, reduzir-se à proibição da cobrança de tributos criados ou majorados no curso do exercício, isto é, a partir de 1º de janeiro, a inserção de todos os tributos no orçamento continua a ser constitucionalmente obrigatória por força do art. 62 da Emenda nº 1, de 1969: "O orçamento anual compreenderá obrigatoriamente as despesas e as receitas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos..."

Parece-nos que a boa interpretação do art. 153, § 29, leva às seguintes conclusões lógicas:

- a) a lei material, que decreta ou majora tributo, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto de guerra, há de ser anterior ao Orçamento, pois não se autoriza nem*