

Legalidade e anterioridade tributária

Tax Legality and Anteriority

Alexandre Antonio Bruno da Silva

*Professor Universitário.
Auditor-Fiscal do Trabalho – DRT-CE.
Mestre em Informática - PUC-RJ.
Mestre em Direito – UFC.
Doutorando em Direito – PUC-SP.*

Resumo

Trata-se o presente artigo de uma breve reflexão sobre os princípios tributários da legalidade e da anterioridade e suas nuances no Direito brasileiro.

Palavras-Chave: *Princípios tributários. Legalidade. Anterioridade.*

Abstract

The present article is about a brief reflection on the tributaries principles: the legality and the priority (anterioridade) and its nuances in the Brazilian Law.

Keywords: *Principles tributaries. Legality. Priority (anterioridade).*

Introdução

Embora a Constituição diga que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II), ela própria já estabelece uma série de restrições que são os chamados Princípios Constitucionais da Tributação. Tais princípios são plenamente eficazes, no sentido de não dependerem daquela lei complementar para sua incidência direta e imediata aos casos ocorrentes. Os princípios constitucionais subordinam todo o sistema tributário, eles são a garantia do cidadão perante o Estado.

Segundo Souto Maior Borges, citado pelo Prof. Hugo Machado², “a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representando por isso mesmo uma inconstitucionalidade de conseqüências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional.”.

Não podemos esquecer que é o princípio que deve iluminar a inteligência da simples norma. São

os princípios que esclarecem o conteúdo e os limites da eficácia das diversas normas. São estes que garantem a harmonia de todo o sistema jurídico. Devido à inequívoca importância dos princípios tributários é que resolvemos utilizá-los como tema.

Para estudo, neste trabalho, escolhemos os Princípios da Legalidade e da Anterioridade no Direito Tributário. Da legalidade dissertaremos sobre os seguintes tópicos: origem histórica; tipificação tributária; reserva legal; medidas provisórias; limitações da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro e, por último, exceções ao Princípio da Legalidade.

Ao tratarmos do Princípio da Anterioridade dissertaremos sobre este princípio em nossa Constituição; a distinção entre irretroatividade e anterioridade; a diferença entre anualidade e anterioridade; as exceções ao princípio da anterioridade e sobre as medidas provisórias frente ao princípio da anterioridade.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, p. 14.

1 Princípio da Legalidade

Não há como não iniciar qualquer estudo sobre os princípios que norteiam o Direito Tributário, sem que se apresente, inicialmente, o Princípio da Legalidade da Tributação (*nullum tributum sine lege*). É este princípio, inclusive, que encabeça a lista dos princípios tributários constantes na nossa Constituição Federal. Proclama o inciso I, do art. 150, da Carta Magna, ser vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.

O Princípio da Legalidade é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que, certamente, poderiam ser esquecidos se à Administração Pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos.

1.1 Origem Histórica

Este importante princípio foi incorporado como norteador da tributação na Magna Carta Inglesa de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de que houvesse a aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*). A finalidade do princípio criado, nesta época, era o de limitar os poderes reais, em razão, principalmente, da maneira exorbitante e abusiva com que se impunha tributos aos cidadãos.

Prescrevia, assim, o art. XII dessa primeira Constituição inglesa que “o Reino não faria exigência de auxílios pecuniários ou a imposição de tributos de qualquer espécie sem a prévia autorização do Conselho dos Comuns”.

Tempos depois, o Conselho dos Comuns passou também a ter o direito de conhecer a aplicação dos recursos cuja cobrança autorizara, transformando-se, logo em seguida, em autêntico órgão de representação popular, como Câmara dos Comuns.

Posteriormente, a Constituição Federal dos Estados Unidos, no ano de 1787, em sua seção 8ª, art. I, conferiu ao Congresso, órgão de representação popular, a competência para fixar e cobrar exações, direitos, impostos e tributos.

Dois anos depois, em 1789, a Declaração de Direitos, em seu art. 13, exigia a aprovação dos impostos por órgão de representação popular.

Atualmente, o Princípio da Legalidade encontra-se expresso em quase todas as Constituições vigentes. Nossas Constituições sempre acolheram o Princípio da Legalidade Tributária. Segundo Luiz Rosa Junior³, a Constituição de 1891 somente exigia

lei para a espécie tributária imposto. Doutrinadores da época subordinavam, também as taxas, ao Princípio da Legalidade.

É importante que se note, no entanto, que o Princípio da Legalidade Tributária, ao longo do tempo, foi muito além de sua função inicial de mera autorização. Cada vez mais, ao longo da história, ganhou força com o Estado de Direito. Visando a proteger o cidadão do Estado exige que a lei defina abstratamente todos os aspectos relevantes para que, no caso concreto, se possa determinar quem terá de pagar o tributo.

1.2 Tipificação do Direito Tributário

Nosso direito pátrio atribuiu ao lançamento do tributo a característica de ser uma atividade plenamente vinculada. Para que isto ocorra, é preciso que a lei esgote, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem a autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se alguém irá ou não pagar tributo, em face de uma determinada situação.

O que definirá se determinado contribuinte deve contribuir e qual o montante desta contribuição devem estar consignados na lei. O administrador público não pode desfrutar de um juízo próprio de conveniência ou oportunidade para lançar um tributo. Sua atividade é plenamente vinculada.

A verdade é que a autoridade administrativa não tem o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido ou quanto é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento da obrigação.

O fato concreto que dá origem à obrigação tributária é chamado de fato gerador da obrigação tributária. E foi conceituado no CTN, em seu artigo 114, que assevera que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Deve, portanto, o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo.

Feito isto, veda-se ao aplicador da lei a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributáveis.

³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, p. 272-273.

Qualifica-se a tipicidade tributária como fechada ou cerrada. Existe um imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto estejam consignados e apenas consignados na lei. O que caracteriza a tipificação do Direito Tributário como cerrada é a necessidade que existe de que se limite precisamente os fatos geradores e suas conseqüências.

No Código Tributário Nacional, o Princípio da Legalidade está expresso nos incisos do artigo 97. Neste dispositivo encontramos que somente por meio de lei pode ser instituído, extinto, majorado ou reduzido tributo.

Deve ser também objeto de lei a definição do fato gerador da obrigação tributária, o sujeito passivo, a fixação da alíquota e a base de cálculo do tributo. Além destas, é reservado à lei a cominação de penalidades e anistias, as hipóteses de isenção, dispensa, redução, suspensão da exigibilidade e extinção do crédito tributário.

O nosso Código Tributário equipara a modificação de base de cálculo de determinado tributo, que importe torná-lo mais oneroso à majoração de tributos (art. 97, §1º do CTN). Logo, é preciso que haja lei para mudanças de base de cálculo. Utilizando-se o mesmo raciocínio, a alteração de base de cálculo, que leve a uma redução de tributo, matéria também reservada à lei, é preciso ser regulada por este mesmo instrumento. Não constitui, porém, objeto de lei a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (art. 97, §2º do CTN).

Outro ponto onde a tipicidade do Direito Tributário aflora é na vedação de tributação por analogia (art. 108, §1º do CTN).

A lei exigida pela Constituição Federal para a criação de tributos é, em regra, a lei ordinária. Porém, algumas exceções estão definidas na própria Constituição. Este é o caso dos impostos que podem ser criados pela União no exercício de sua competência residual (art. 154 da CF).

É importante ressaltar ainda, neste momento, que a Emenda nº 03/93 trouxe ao texto constitucional modificações bastante relevantes. Com a nova redação, o art. 150, §6º da CF passou a exigir lei específica para a definição de qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições.

A matéria deste artigo, sem dúvida, é matéria de lei, porém, agora, mais que isto, deve ser assunto

de lei específica. Assunto de lei especialmente editada para tratar somente destes assuntos ou que regule exclusivamente o próprio tributo. Por exemplo, uma redução da base de cálculo do imposto de renda deve ser objeto ou de uma lei que regule somente este imposto ou de uma lei que discipline, tão somente, esta redução de base de cálculo.

O legislador visou com isto a evitar certas isenções ou figuras semelhantes que geralmente eram aprovadas em leis que tratavam de outras matérias. Tal prática, não tão rara, por vezes permitia que fossem reguladas situações, pela falta da dedicada atenção do legislativo, de uma forma que fossem feridos os princípios e preceitos tributários.

A Emenda nº 03/93 acrescentou ao art. 150 o parágrafo 7º, também estranho à matéria tratada no artigo, que, nos termos em que está redigido, representa a negação dos pressupostos do Princípio da Legalidade tributária e de diversos outros postulados do capítulo das limitações do poder de tributar.

Esse novo dispositivo pretende autorizar a lei a atribuir a “sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”. É ressaltado, porém, que se o “fato gerador presumido” não se realizar fica assegurada a “imediata e preferencial restituição da quantia paga”.

Diante desse texto, basta que haja a presunção da ocorrência do fato gerador para que o sujeito passivo seja responsável pelo recolhimento de tributo. O tributo que talvez venha a ser gerado se o fato “x” efetivamente se realizar deve ser recolhido. Caso o futuro seja diferente do presumido. “devolve-se” o valor da exação.

Ora, o Princípio da Legalidade exige a prévia definição do fato que, se e quando ocorrer, dará nascimento ao tributo. Este parágrafo inverte essa forma de ser das coisas, prevendo que a lei pode autorizar que o tributo seja exigido sem a ocorrência do fato gerador.

E o objetivo (que, afinal, não ficou expresso) do legislador da emenda é mais ainda do que o de antecipar os efeitos da ocorrência do fato gerador; pretende-se autorizar a cobrança do tributo de alguém que nem sequer irá (ou poderá) realizar o fato futuro. Cobra-se de “A” o tributo que talvez venha a ser gerado pelo fato de “B”. Por essas e outras razões, o indigitado parágrafo mereceu severas críticas da doutrina.⁴

⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, p. 113.

1.3 Reserva Legal Tributária

Quando exigimos a reserva legal para a disciplina do tributo, estamos na verdade exigindo que a criação das regras tributárias tenha tanto formalmente como materialmente características de lei. Diz-se que determinado comando é materialmente lei, quando este for abstrato, geral e impessoal. Diz-se que determinado comando é formalmente lei quando for exarado por órgão legitimamente titular de função legislativa. É este comando abstrato, fruto da atividade legítima legislativa, que serve de base para que sejam valorados os fatos concretos.

É a segurança jurídica que requer que além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material) que o comando seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).

No Direito Tributário, o Princípio da Legalidade sempre revestiu-se de um conteúdo mais restrito, visando a proteger a esfera de direitos subjetivos dos cidadãos do arbítrio e do subjetivismo dos órgãos de aplicação do direito. Visa-se, primordialmente, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários. Para isto, optou-se, neste ramo do Direito, por uma formulação mais restritiva do Princípio da Legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta da lei. A lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto.

Segundo o jurista Alberto Xavier⁵, se o princípio da reserva da lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão, sejam por ela diretamente fornecidos.

A decisão do caso concreto obtém-se assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a seguir a norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.

1.4 Legalidade e Medidas Provisórias

Na vigência da Constituição de 1967 era permitido ao chefe do Executivo editar decretos com força de lei sobre finanças públicas, inclusive normas tributárias, segurança nacional, criação e extinção de cargos públicos. A Constituição Federal de 1988 eliminou o decreto-lei e criou um instrumento similar, a Medida Provisória.

O art 84, inciso XXVI, da Constituição Federal de 1988, concede privativamente ao Presidente da República a faculdade de editar medidas provisórias

com força de lei, nos casos de relevância e urgência, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

No parágrafo único, do mesmo artigo, estabelece-se que as medidas provisórias perderão eficácia, desde o início, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Alguns alegam que Medidas Provisórias possuem efeito, potencialmente, mais nefasto que o antigos decretos-lei. Segundo esses, não existe qualquer limitação das matérias postas à disposição deste instrumento do chefe do Executivo. Mas não acreditamos que seja bem assim.

Caso o decreto-lei não fosse apreciado pelo Congresso Nacional, dentro do prazo, aconteceria a chamada aprovação por decurso do prazo. O decreto-lei ganharia força de lei pela inoperância do Poder Legislativo.

No caso das Medidas Provisórias, ocorre o inverso, o decurso do prazo é prejudicial ao Poder Executivo. A Medida Provisória tem força de lei imediata, mas somente por 30 dias. Caso não seja apreciada pelo Legislativo perde sua eficácia. Para que isto não ocorra, a própria Constituição estabelece que o Congresso deve ser logo convocado, em cinco dias, caso esteja em recesso.

Não estando em recesso, a medida é imediatamente remetida para apreciação. No caso da Medida Provisória não ser aprovada, o Congresso Nacional disciplinará a recomposição dos prejuízos ocasionados pelo tempo de vigência da medida. Há eficácia imediata e responsabilização também imediata.

Os pressupostos da medida provisória são constitucionalmente previstos, exige-se relevância e urgência, teoricamente, a que for irrelevante ou carecer de urgência não tem força de lei. O juízo de admissibilidade é do Congresso Nacional. Não sendo caso de medida provisória, o assunto transforma-se em projeto de lei de iniciativa do Executivo.

Segundo Sacha Calmon⁶, os pressupostos de urgência e relevância excluem um rol de matérias do âmbito das medidas provisórias, e somente a prática do regime sedimentará o instituto, que, segundo ele, é necessário em um Estado Democrático de Direito. Para ele há certas situações nos quais existe a necessidade das Medidas Provisórias, sob pena

⁵ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da, *op. cit.*, p. 275.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*, p. 223.

de paralisação do Executivo em face de condições difíceis.

Os Poderes Executivo e Legislativo possuem responsabilidade comum na criação das normas no caso das Medidas Provisórias. O silêncio do legislador, porém, não implica na aprovação, como no caso do decreto-lei, nem na rejeição da Medida. Existe um forte entendimento que o dito silêncio significa omissão e não rejeição. Tal entendimento possibilita a reedição da medida. Mais à frente comentaremos o efeito das reedições frente ao Princípio da Anterioridade.

Como já esclarecido, urgência e relevância são requisitos cumulativos, de nada adianta urgência sem relevância ou esta sem urgência. É exatamente nestes dois requisitos que o prof. Sacha Calmon fixa seu entendimento quanto ao cabimento das medidas provisórias em matéria tributária. Para ele, em sede de tributação, as medidas provisórias são permitidas em apenas dois casos: criação de impostos extraordinários de guerra e no caso da instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, sua iminência e calamidade pública).

Frisa Sacha Calmon⁷ que, além de ser aceito somente nos casos anteriores, existe a necessidade de o Congresso Nacional estar em recesso. Pois, para ele, no caso dos compulsórios, prevê a Constituição, lei complementar, e para os extraordinários, lei federal, leis que podem ser aprovadas em regime de urgência por meio de vários instrumentos regimentais.

Afora estes dois casos de extrema urgência e relevância, a autorizar o uso das medidas de emergência, o constituinte previu todas as hipóteses de urgência e relevância em matéria tributária. Liberando-as ora do Princípio da Legalidade escrita e estrita (*lex scripta et stricta*), ora do Princípio da Anterioridade, objeto de nosso estudo mais à frente.

O que a tributação exige é planejamento, não-surpresa e duração das regras. Os casos que exigem a suspensão das grandes garantias do contribuinte foram devidamente sistematizados pelo constituinte, inclusive um, muito especial, referente ao imposto extraordinário de guerra que pode gravar a todos e a tudo, independentemente de bitributação e das regras de repartição entre as pessoas políticas.

No caso do Direito Tributário, grandes princípios pleiteiam a Legalidade (formal e material), porquanto ela não está lá por acaso. Visa-se à não-surpresa e à duração das regras. Uma Medida Provisória não é lei, tem força de lei, porém, carece da necessária permanência, e quanto à não-surpresa, já deve estar

claro, que a medida provisória surpreende os contribuintes.

Conclui Sacha Calmon asseverando que, às luzes de uma interpretação sistêmica da Constituição, não cabe medida provisória em matéria tributária, salvo nas exceções delineadas, que ora a afasta, ora a tolera, excepcionalmente.

Por último, utiliza o argumento político. Para ele não faria senso uma Constituição democrática que promoveu o controle congressual em níveis jamais vistos, em substituição a uma Carta outorgada, de cunho ditatorial, que consagrava a hipertrofia do Executivo, extinguir o decreto-lei para criar instrumento ainda mais abrangente, em matéria tão sensível como a tributária? De certo que não, a toda evidência.

A lei em sentido formal e material exige, em sede tributária, a absoluta indelegabilidade da função legislativa, salvo nos casos expressos na própria Constituição. O Princípio da Legalidade proíbe a delegação, pois de nada adiantaria, já descontadas as exceções, a Constituição reservar à lei o trato de determinada matéria se, depois, o legislador delegasse o seu manejo ao administrador.

A Constituição obriga o legislador a disciplinar a tributação. A competência legislativa em sede de tributação é indelegável. Esta é a razão pela qual, ocorrendo a delegação, surge a eiva de inconstitucionalidade. Indelegável a competência legislativa para manejar tributos conforme a lei maior, o uso de medida provisória na espécie caracteriza invasão de competência não tolerada pela Constituição.

Quando provocado a pronunciar-se sobre o decreto-lei, o Supremo Tribunal Federal acabou por referendar o entendimento de que este podia instituir tributo, mas devia obedecer ao Princípio da Anterioridade. Equiparou o decreto-lei à lei e submeteu-o ao Princípio da Anterioridade, que é um princípio sobre a eficácia das leis fiscais, retirando ao decreto-lei a eficácia imediata que lhe era característica quando veiculava outras matérias que não a tributária.

A medida provisória, também, é de eficácia imediata. Todavia, o próprio Executivo, bem como o Judiciário, estão se convencendo de que em matéria tributária deve-se observar o Princípio da Anterioridade em geral ou a especial de 90 (noventa) dias, específico para as contribuições sociais.

Com isto, em matéria tributária, a medida provisória perde a virtude da eficácia imediata. Torna-se um simples mecanismo de iniciativa de lei pelo Poder Executivo em razão de seu peculiar processo legislativo⁸.

⁷ *Id. Ibid.*, p. 223.

⁸ *Id. Ibid.*, p. 225.

Não obstante o peso da opinião de diversos doutrinadores, a questão da possibilidade de veiculação de normas tributárias por intermédio de medidas provisórias encerrou-se na prática quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, no qual o Supremo Tribunal Federal afirmou expressamente que a medida provisória é instrumento apto a instituição e modificação da sistemática de incidência de tributos.

1.5 Legalidade e Desconsideração da Pessoa Jurídica

Tema bastante discutido doutrinariamente no Direito Comercial e com repercussão no Direito Tributário, é a doutrina da desconsideração da pessoa jurídica (*disregard of legal entity*). Nascida a partir da jurisprudência anglo-americana e desenvolvida teoricamente na Alemanha, de onde chamou a atenção dos juristas da Europa, chegou ao Brasil como tema de indagação teórica e tem sido objeto de vários estudos.

Segundo tal teoria, em determinadas situações, em que a pessoa jurídica seja utilizada como simples instrumento de fraude ou abuso de direito, ela deve ser desconsiderada, imputando-se o ato praticado aos sócios da pessoa jurídica.

Questão básica em todas estas discussões é saber se essa doutrina pode ser aplicada nos países de direito escrito, uma vez que seu nascimento se deu em sistemas de direito consuetudinário. Mas o problema mais específico, e mais diretamente ligado ao tema de nosso trabalho é saber se é possível aplicar-se a desconsideração da pessoa jurídica no âmbito do direito tributário.

Aqueles que estudam a desconsideração da pessoa jurídica costumam distinguir duas diferentes situações em que esta pode ser feita. A primeira, pelo legislador, prevendo situação em lei, e uma segunda, feita no caso concreto, pelo órgão do poder judiciário.

Pelo legislador temos aquelas situações em que a lei prevê a responsabilidade solidária ou subsidiária de terceiros. Nestes casos, não há desconsideração da pessoa jurídica, não é preciso que a personalidade jurídica da empresa seja esquecida para a responsabilização de um terceiro. Esta responsabilidade está previamente definida em lei. O responsável não se encontra acobertado pela personalidade jurídica da empresa.

É importante ressaltar esta diferença porque em nossa lei tributária existem vários exemplos em que a responsabilidade de uma pessoa jurídica é

imputada a terceiros, solidária ou subsidiariamente. Não existe nestes casos a desconsideração da pessoa jurídica. O que se dá é que, independentemente da forma societária adotada, a lei tributária, em certas situações, atribui, de modo expresso, a responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva) à pessoa do sócio.⁹

A desconsideração da pessoa jurídica, propriamente dita, feita pelo órgão judicial, para responsabilizar outra pessoa, tipicamente o sócio, sem prévia descrição legal de hipótese de responsabilização, não é aplicável, atualmente, no Direito Tributário brasileiro. Segundo Luciano Amaro, nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele deve descrever as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária.

Trata-se de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que na definição do responsável tributário, exige norma *ex-pressa* de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128). Esta necessidade decorre do próprio Princípio da Legalidade, objeto do nosso estudo.

Sem a expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiro. Esta é mais uma consequência do Princípio da Legalidade.

1.6 Exceções ao Princípio da Legalidade

Em nosso ordenamento há algumas exceções, para uns poucos impostos, à regra da reserva de lei formal, na qual a Constituição se conforma com a mera reserva de lei material, traduzida em ato do Poder Executivo. A exceção, porém, atém-se à possibilidade de alteração, por ato do Poder Executivo, das alíquotas de certos tributos (CF, art. 153, § 1º).

Apresentam-se como exceções ao Princípio da Legalidade estrita o imposto de importação (II), o imposto de exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários.

No caso destes tributos, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, é facultado ao Poder Executivo alterar suas alíquotas. É importante ressaltar que a exceção limita-se apenas à mudança de alíquotas, não abarcando outros parâmetros, tal como, por exemplo, a base de cálculo.

Mesmo em relação aos tributos cujas alíquotas, nas citadas circunstâncias, podem ser alteradas sem

⁹ AMARO, Luciano, *op. cit.*, p. 226-227.

lei formal, é preciso ressaltar que sua criação depende, em todos os seus aspectos, de definição em lei formal, mesmo quanto às alíquotas. Não pode a lei criar o tributo sem lhe precisar a alíquota.

A alíquota deve ser definida em lei, juntamente com os demais aspectos do tipo legal. Pode, entretanto, o Executivo, nos casos excepcionados, dentro dos limites e nas condições previamente definidas na lei, alterar a alíquota fixada inicialmente por lei. Não se dá à lei, por conseguinte, o poder de delegar ao Executivo a livre fixação da alíquota.

A alíquota é previamente definida, bem como os parâmetros e condições que devem ser obedecidos para que o Executivo possa mudá-la.

Não se permite que o legislador autorize membros do Executivo a modificar as alíquotas quando este julgue conveniente ou oportuno. As exceções postas pelo art. 153, § 1º, da Constituição não configuram hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa.

O ato da administração, que altera as alíquotas dos tributos, tem as características de lei material, é ato abstrato, geral e impessoal. É com base neste ato que, concretamente, serão valorados os fatos geradores de obrigações tributárias.

Não se faculta à administração o poder de fixar, *caso a caso*, discricionariamente, a alíquota aplicável. O que se permite é que o Executivo defina, em lei *material*, as alíquotas que serão aplicadas para o lançamento do tributo nos casos concretos. Enquanto a prerrogativa do Executivo de alteração da alíquota não for exercida, aplica-se a própria alíquota prevista na lei.

Neste momento, já é importante ressaltar que a lei material, exarada pelo Executivo, dentro dos parâmetros, limites e condições previamente fixados pela lei formal, apenas regula os fatos que vierem a realizar-se sob a vigência desta norma.

2 Princípio da Anterioridade

Além de atender ao Princípio da Legalidade nossa Constituição exige, como regra geral, que o ato criador ou responsável pela majoração do tributo ou que descreva a situação como fato gerador, seja anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo. A Constituição veda em seu art. 150, III, h, a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. É este o Princípio da Anterioridade da lei tributária albergado pela nossa Constituição.

Para entendermos o princípio é necessário que definamos o que é exercício financeiro. Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública.

Em nosso país, o exercício financeiro é de um ano e coincide com o ano civil. É isto que determina o art. 34 da Lei 4.320/64 que veicula normas gerais de direito financeiro.

A Constituição exige que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado. Exemplificando teríamos o seguinte: se o fato “f” é eleito como tributável, assim determinado por lei de novembro do ano “A”, somente a partir de janeiro do ano “A+1” é que a ocorrência de fatos do tipo “f” irão gerar obrigação tributária.

2.1 Irretroatividade e anterioridade

As normas jurídicas geralmente projetam sua eficácia para o futuro. Segundo o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei em vigor terá efeito imediato e geral. Porém, em certas situações, através de disposição expressa, pode a lei reportar-se a fatos pretéritos.

Estas leis têm o poder de dar novos efeitos jurídicos ou, até mesmo, modificar os efeitos jurídicos que decorreriam da aplicação da lei vigente à época da ocorrência dos fatos geradores. Leis, como as que concedem a anistia e a remissão, são exemplos típicos de lei que atuam sobre fatos do passado.

Como princípio geral, a Constituição prevê a *irretroatividade relativa da lei*, ao determinar que esta não pode atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI). No próprio texto constitucional existem outras vedações à aplicação retroativa da lei. O Direito Penal Constitucional assevera que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

Obedecidas às restrições constitucionais, a lei pode, em princípio, voltar-se para o passado. Para isto, devem indicar tal efeito expressamente ou no caso de leis que estes efeitos decorram de sua própria natureza retroativa, tacitamente. Em qualquer outro caso, as leis vigoram para o futuro.

No âmbito tributário nossa Constituição impõe preceito específico, ao vedar a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (art. 150, III, a).

Interessante é a observação feita por Luciano Amaro. Para ele, o texto constitucional que trata da anterioridade não é feliz ao falar em fatos geradores. No caso de lei que institui o tributo, o fato anterior à vigência da lei não era gerador. Não se pode falar em fato gerador anterior à lei instituidora de tributo. O conceito de fato gerador é válido apenas no caso de leis que *umentem o valor do tributo*.

O que o texto constitucional pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que

criou ou aumentou tributo, a fato *pretérito*, que, portanto, continua sendo, *não-gerador* de tributo, ou permanece como gerador de menos tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Esse dispositivo, a exemplo do contido no art. 5º, XXXVI, é dirigido não só ao *aplicador da lei*, já que este não pode fazê-la incidir sobre fato pretérito, mas ao próprio *legislador*, a quem fica vedado ditar regra para tributar fato passa-do ou para majorar o tributo que, segundo a lei da época, gravou esse fato.

A lei não está proibida de *reduzir* ou *dispensar* o pagamento de tributo, em relação a fatos do passado, subtraindo-os dos efeitos oriundos da lei vi-gente à época, desde que o faça de maneira expressa; a cautela que se há de to-mar, nessas hipóteses, diz respeito ao princípio constitucional da *igualdade*, a que também deve obediência o legislador.

Já o *aplicador da lei* não pode dispensar o tributo (nem reduzi-lo), em relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a lei nova extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei anterior.

No campo da *criação* ou *aumento* de tributo, como vimos, o princípio é inafastável: a lei não pode retroagir; aplica-se tão-só aos fatos futuros, isto é, pospostos cronologicamente ao momento de entrada em vigor da lei da tributação. Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível em montante inferior), será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.

2.2 Anualidade e anterioridade

A Constituição de 1946 consagra o chamado princípio da anualidade. Exigia-se, assim, que deveria haver prévia autorização orçamentária para que os tributos pudessem ser cobrados em cada exercício. A cada ano os tributos deviam ser autorizados, daí falar-se em Princípio da Anualidade dos tributos. Desta forma o Legislativo, de certa forma, tinha total controle das receitas tributárias, afinal, era preciso que anualmente este se pronunciasse acerca da cobrança dos tributos. A idéia defendida, segundo Baleeiro, é que o Congresso concedia as receitas segundo um volume definido de despesas.

Porém, duas súmulas do Supremo Tribunal Federal foram capazes de reescrever o Princípio da Anualidade. A Súmula 66 admitia a cobrança do tributo, com base em *lei posterior ao orçamento*,

mas *anterior ao exercício* financeiro. Dizia a Súmula: “É legítima a cobrança do tributo que houver sido autorizado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”. Já a Súmula 67 prescreveu que “é inconstitucional a cobrança de tributo que houver sido cria-do ou aumentado no mesmo exercício financeiro”.

Segundo Luciano Amaro¹⁰, estas duas Súmulas reescreveram o princípio constitucional. O que passou a ser relevante, para legitimar a aplicação do tributo em cada exercício, foi a *anterioridade da lei em relação ao exercício* (o que foi enunciado na Súmula 67), bastando que o tributo tivesse sido incluído na lei de meios ou que, pelo menos, tivesse sido “autorizado” por lei *posterior* ao orçamento, mas *anterior* ao início do exercício financeiro da cobrança (como previa a Súmula 66).

2.3 Anterioridade e Medidas Provisórias

Não há dúvida que uma das características das Medidas Provisórias é ter força de lei desde a sua edição, produzindo com relação aos seus destinatários, todos os efeitos obrigatórios desta, apenas sob a condição resolutive de, se não convertida pelo Congresso Nacional em trinta dias, perder sua eficácia desde o início.

O Prof. Luís Eduardo Shoueri¹¹, segundo ele, utilizando uma imagem mais elucidativa, a medida provisória seria uma lagarta que somente se transformará em borboleta, no caso, lei, quando aprovada pelo Congresso Nacional. Enquanto medida provisória (lagarta) tem vida própria, mas ainda não é a borboleta, cuja metamorfose subordina-se à ratificação legislativa no prazo de 30 (trinta) dias fixados na Constituição Federal.

É apenas no momento em que a medida provisória é aprovada que se opera a metamorfose de lagarta à borboleta, ou seja, somente neste momento é concluído o procedimento legislativo especial desencadeado pela publicação excepcional da medida provisória (lagarta), subordinada aos requisitos de relevância e urgência da matéria a ser regulada.

Neste sentido, assim como a lagarta que se transforma em borboleta, a medida provisória e a lei que resulta de sua conversão, são um único e mesmo ser, distinto apenas em função dos diferentes momentos de sua evolução.

No mesmo sentido, caso expressamente rejeitadas, ou ainda que tão-somente não-apreciadas

¹⁰ AMARO, Luciano, *op. cit.*, p. 119.

¹¹ SHOUEIRI, Luís E. *A Reedição de Medidas Provisórias à Luz dos Princípios da Anterioridade Irretroatividade da Lei Tributária*, p. 56-64.

pelo Congresso Nacional no prazo de 30 dias constitucionalmente previsto, as lagartas (as medidas provisórias) morrerão sem que se tenham transformado em borboletas, uma vez que a metamorfose depende, conforme já mencionado, de ratificação expressa do Poder Legislativo.

A questão crucial que queremos enfatizar, neste ponto do trabalho, é a fixação do início do termo inicial para a contagem do prazo de anterioridade para a cobrança do tributo instituído ou alterado por intermédio deste instrumento normativo.

Na hipótese em que a medida provisória é imediatamente convertida em lei pelo Congresso Nacional, no prazo de 30 dias a contar de sua publicação, a resposta é bastante simples. Inicia-se a contagem do prazo de anterioridade da data da publicação da medida provisória, uma vez que imediatamente convertida em lei, este diploma lhe estendeu os efeitos de forma automática, impedindo que operasse neste caso a condição resolutória. A não aprovação pelo Congresso Nacional, que acarreta sua desconstituição retroativa (*ex tunc*).

O grande problema ocorre quando da reedição de medidas provisórias quando estas não são nem convertidas nem expressamente rejeitadas nos primeiros 30 dias de sua publicação. Nestes casos as medidas provisórias são seguidamente reeditadas pelo Poder Executivo, até a definitiva conversão ou rejeição.

Neste caso, utilizando-se da figura das lagartas, teríamos uma série de lagartas que morrem em 30 dias, antes de se operar a metamorfose que as transformará em borboleta. A borboleta que surge, no caso da conversão, não decorre da metamorfose de todas as lagartas, mas apenas da última.

Desta forma, caso uma determinada medida provisória reedite diploma anterior que perdeu eficácia em razão do decurso dos 30 dias, objetivando mediante este expediente tributar fato gerador inicialmente disciplinado pela medida provisória original, que deixou de existir trinta dias após sua publicação, estará retroagindo seus efeitos para o momento em que consumado aquele fato gerador, o que é inadmissível justamente em razão do Princípio da Irretroatividade da lei tributária.

A explanação do Prof. Shoueri foi bastante clara em seu trabalho, porém, as últimas decisões do Supremo Tribunal Federal nos levam a crer que não vai ser este o entendimento jurisprudencial.

No julgamento do Recurso Extraordinário 251683/MG, o Ministro Sepúlveda Pertence, em julgamento da primeira turma, quando questionado

sobre a legalidade em relação às medidas provisórias, decidiu que as medidas provisórias possuem força de lei, portanto, idoneidade para instituir tributo, inclusive contribuição social (PIS).

Quanto ao prazo da anterioridade, exigido no art. 195, §6º, da Constituição Federal, decidiu que o prazo de anterioridade da contribuição social criada ou aumentada por medida provisória é a data de sua primitiva edição, e não daquela que, após sucessivas reedições, tenha sido convertida em lei.

2.4 Exceções ao Princípio da Anterioridade

Como no caso do Princípio da Legalidade em nosso ordenamento, há algumas exceções ao Princípio da Anterioridade. Estas exceções estão previstas no art. 150, §1º, da Constituição Federal e são as seguintes: o imposto de importação (II), o imposto de exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários e o imposto extraordinário por motivo de guerra.

Além destes, não se aplica o Princípio da Anterioridade da lei fiscal aos seguintes tributos: empréstimo compulsório para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF); as contribuições sociais da seguridade social, que poderão ser exigidas decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado (arts. 149 c/c 195, §6º, da CF).

Justifica-se a não aplicação do Princípio da Anterioridade aos impostos sobre o comércio exterior, IPI e IOF pela sua finalidade extrafiscal. Estes tributos são utilizados pelo Estado como instrumento de intervenção no domínio econômico, não podendo as medidas fiscais esperar o próximo exercício para que possa vigorar. Os problemas existentes na conjuntura econômica não podem esperar.

As causas emergenciais para a criação de impostos por motivo de guerra externa e de empréstimos compulsórios em razão de guerra externa e de calamidade pública por si só justificam serem excepcionados pela Constituição da anterioridade da lei fiscal. Não há o que questionar.

Importante ressaltar que o Princípio da Irretroatividade é aplicável a todas as exceções apontadas ao Princípio da Anterioridade. Nenhum tributo, ou empréstimo compulsório, pode ser cobrado com base em fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.¹²

¹² MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 88-89.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- MACHADO, Hugo. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MACHADO, Hugo. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. (Caderno de pesquisas tributárias, n.18).
- MORAES, Bernardo R. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. Ver
- SHOUERI, Luis E.; SILVEIRA, Marcela Vergna Barcello. A reedição de medidas provisórias à luz dos princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 49, p. 56-64, out. 1999.