O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária na Constituição de 1988

Hugo de Brito Machado
Juiz Federal
Professor de Direito Tributário da UFC
ex-Procurador da República

SUMÁRIO: 1. Anterioridade e Anualidade; 2. Anualidade e a Jurisprudência do STF. Nossa Sugestão à Constituinte; 3. A Anterioridade na Constituição de 1988. A Questão do Imposto sobre a Renda; 4. Exceções ao Princípio da Anterioridade.

1. ANTERIORIDADE E ANUALIDADE

O princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da anualidade do tributo, não obstante tal confusão ainda seja encontrada em muitos doutrinadores e na Jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

O princípio da anualidade vigorava na Constituição de 1946 (art. 141, § 34). Foi abolido pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e restaurado pela Constituição de 1967 (art. 150, § 28). Com a Emenda nº 1, de 1969, o princípio foi mais uma vez abolido, e não obstante seja excelente instrumento de fortalecimento do Poder Legislativo, não foi restabelecido pela Constituição de 1988, que tem entre as suas virtudes precisamente o restabelecimento do prestígio do Congresso Nacional.

Pelo princípio da anualidade, nenhum tributo pode ser cobrado, em cada exercício, sem que esteja prevista a sua cobrança no respectivo orçamento. Distingue-se, assim, nitidamente, do princípio da anterioridade, pelo qual nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem que a lei que o criou, ou aumentou, tenha sido publicada no exercício anterior.

Como se vê, a diferença entre os dois princípios é muito clara. O princípio da anualidade não se destina apenas a garantir ao contribuinte a possibilidade de planejamento anual de suas atividades. Para tanto, bastaria o princípio da anterioridade, sem as exageradas ressalvas que praticamente o invalidam. Por isto escrevemos, inspirados na lição de Baleeiro: "Não se há de confundir o princípio da *anterioridade* com o da *anualidade*, segundo o qual a cobrança de tributos depende de autorização *anual* do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento. Essa autorização anual, concedida com a aprovação do orçamento, tem um sentido nitidamente democrático. No regime constitucional que adota o princípio da *anualidade* os representantes do povo, anualmente, examinam a proposta orçamentária do governo e, em face das despesas, autorizam a cobranca dos tributos indispensáveis ao respectivo atendimento. Não basta haver sido o tributo instituído por lei. É preciso que, anualmente, tenham os representantes do povo conhecimento do emprego que o governo pretende fazer dos recursos arrecadados mediante tributos. (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987 p. 5). Nas palavras do próprio Aliomar Baleeiro, ardoroso e seguro defensor do princípio da anualidade.

> *"É um princípio que parte de um ponto lógico, racional, histórico — o contribuinte, pelo seu representante, dá seu imposto ao Governo, em função de um fim que o Governo lhe propõe. O Poder Executivo propõe ao Legislativo, em bloco, um complexo de serviços públicos, um plano de trabalho para um ano. O Presidente da República manda a Mensagem orçamentária ao Congresso, neste ou em qualquer pais realmente democrático, propondo, em conjunto, todo um plano de traba-*

lho para o ano imediato e diz: para realizar esses serviços públicos, com tais objetivos e metas, preciso da quantia de tanto, a ser retirada do povo brasileiro, pelos seguintes tributos, nas seguintes bases...

Se os representantes do povo brasileiro concordam com o plano do Governo e lhe dão aprovação, eles concedem as receitas. Não concedem em branco, como um cheque, apenas assinado. Eles concedem em limites definidos para um fim específico, aquela receita que consta de um plano chamado orçamento.

É por isto que Jese, citado ainda há pouco pelo eminente Ministro Bilac Pinto, começa seu livro, sobre orçamento dizendo: O orçamento é um plano do Governo.

No direito atual, o orçamento não é apenas aquele escudo em defesa do contribuinte, não é a algema que se punha nos reis para não gastarem na dissipação e nas guerras dinásticas. É um plano do governo, ao qual o Parlamento dá a sua autorização. Diz-se mesmo: se o Parlamento recusar a aprovação, estamos na revolução. Isso foi trasladado para o Direito Brasileiro.

Em 1946, foi o que se votou, aos socos do Sr. Nereu Ramos na mesa, e com o apoio do Sr. Souza Costa, que era mais moderado.

"Quero, dizia o Sr. Nereu Ramos, batendo a mão na mesa, quero que o orçamento condicione a cobrança dos impostos decretados em leis anteriores a ele."

E ele representava o pensamento da maioria, nessa matéria, com o apoio da oposição. Todos esses debates na Constituinte foram resumidos no livro do Desembargador José Duarte sobre a Constituição de 1946." (Voto proferido na Representação Nº 861-MG, publicada em *Representações por Inconstitucionalidade*, Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal, Brasília, 1976, p. 506 a 507).

2. ANUALIDADE E A JURISPRUDÊNCIA DO STF. NOSSA SUGESTÃO À CONSTITUINTE.

Lamentavelmente, o Supremo Tribunal Federal interpretara o princípio da anualidade como simples exigência de que a lei que instituía, ou aumentava tributo, devia ter sido publicada antes do início do exercício no qual esse tributo era cobrado. Reduzira, como se vê, o princípio da anualidade, cujo conteúdo ficara praticamente com o mesmo alcance do princípio da anterioridade.

Com a Constituição de 1988, esperava-se que o princípio da anualidade voltasse a vigorar, expresso, aliás, de modo a evitar a interpretação distorcida que lhe dera o Supremo Tribunal Federal, posto que é notável instrumento de fortalecimento do Poder Legislativo, de raízes profundamente democráticas. Entre as sugestões que oferecemos à Assembléia Nacional Constituinte, por ocasião de palestra feita perante a Subcomissão incumbida de elaborar o projeto do Sistema Tributário, estava a de dar-se ao dispositivo constitucional pertinente a seguinte redação:

> *"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *I . . .*
> *II — cobrar tributo que, embora instituído por lei anterior ao exercício financeiro, não esteja previsto no orçamento respectivo, ressalvados os casos previstos nesta Constituição."* (Hugo de Brito) Machado. Constituinte e Reforma Tributária, em *Revista de Finanças Públicas,* Ministério da Fazenda, Brasília — DF, 1988, nº 370, p. 27).

Nossa sugestão, ouvida apenas por um reduzidíssimo número de constituintes, não foi acolhida. O princípio da anualidade não consta, bem ou mal expresso, da Constituição de 1988, o que é lamentável sob todos os aspectos.

3. A ANTERIORIDADE NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. A QUESTÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.

O dispositivo da vigente Constituição, em que está consubstanciado o princípio da anterioridade, praticamente re-

produz o da Constituição anterior, corrigindo, porém, um defeito técnico. Na Constituição anterior, estava dito que nenhum tributo será cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro. Essa redação defeituosa deu margem a alguns problemas, mas o Supremo Tribunal Federal terminou por entender que a expressão estar em vigor, nesse contexto, significava ter sido publicada. (RE 85.829-SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, *RTJ* nº 80, p. 296/300).

Essa orientação jurisprudencial estava correta, tanto pelos fundamentos na mesma invocados, como e especialmente, do ponto de vista estritamente jurídico, porque corrigia defeito evidente de redação da norma constitucional, para cuja constatação basta que se tenha medianos conhecimentos de Teoria Geral do Direito.

Realmente, se uma lei é *vigente* pode, por isto mesmo, *incidir*. E se incide, pode e deve ser aplicada. Havia, portanto, absoluta incoerência na norma constitucional que exigia, como condição para ser aplicada em determinado exercício, o estar em *vigor* antes dele.

De boa técnica, portanto, o dispositivo da atual constituição, que veda a cobrança de tributos *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.*

É lamentável, porém, que o legislador constituinte não tenha resolvido de uma vez por todas a questão da anterioridade em relação ao imposto de renda. Como esse tributo é geralmente cobrado em um exercício financeiro, com base em fatos ocorridos no exercício anterior, leva problema a questão de saber se é possível a sua cobrança, em um exercício, com fundamento em lei que tenha sido publicada no final do denominado ano-base.

Essa questão foi muito discutida na vigência da Constituição anterior, tendo o Supremo Tribunal Federal entendido que o fato gerador do imposto de renda completa-se somente no dia 31 de dezembro do ano-base, e, assim, a lei que até essa data tenha sido publicada poderá ser aplicada no cálculo do imposto correspondente, nos termos do art. 105 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa. (Súmula nº 584). Tal

entendimento, porém, contou com forte oposição de expressivos doutrinadores, destacando-se, a este propósito, excelente monografia de Luciano da Silva Amaro, na qual sustenta aquele ilustre tributarista ser "grosseira contratação do ditame constitucional a aplicação que a lei ordinária, com o aval da doutrina e da jurisprudência, tem dado à anualidade e à anterioridade nos arrais do Imposto de Renda, ao pretender que esses princípios estão cumpridos desde que o lançamento e a arrecadação do imposto se operem no ano seguinte ao da lei (material ou de meios, conforme o princípio que esteja em causa)" (Luciano da Silva Amaro, O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade, em *Resenha Tributária*, 1.3 Imposto de Renda — Comentário, 3º Trimestre, 1983, p. 579).

Com a nova Constituição esperava-se um mais adequado disciplinamento para tal questão, o que infelizmente não ocorreu. Nos termos da sugestão por nós oferecida à Assembléia Nacional Constituinte, a questão deveria ficar disciplinada no próprio dispositivo em que é atribuída competência à União Federal. Neste seria dito competir à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, *que se regerá por lei anterior ao respectivo período-base.* (Hugo de Brito Machado. Constituinte e Reforma Tributária, em *Revista de Finanças Públicas,* Ministério da Fazenda, Brasília-DF, 1988. nº 370, p. 27). Assim, estaria afastada a discussão a respeito de quando ocorre o fato gerador do imposto de renda, garantindo-se efetivamente a irretroatividade da lei.

É importante notar que a redação dos dispositivos em que se consubstancia o princípio da anterioridade, na vigente Constituição, sofreu algumas alterações durante o processo de elaboração constitucional. Assim é que, na primeira versão do anteprojeto da Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas, o princípio estava consubstanciado na vedação, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios da cobrança de tributos (art. 7º, item III):

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o houver instituído ou aumentado;
b) sobre o patrimônio ou renda, se a lei correspondente não tiver sido publicada antes

do período em que se registrem os elementos de fato, nela indicados, para determinação e quantificação da respectiva base de cálculo;

c) não alcançados pelo disposto na letra anterior, antes de decorridos noventa dias da publicação da respectiva lei.

Na redação afinal aprovada pela mencionada Subcomissão, observou-se apenas a alteração, na letra "a", onde a expressão *o houver instituído,* foi corrigida para *os houver* instituído.

Na redação aprovada pela Comissão do Sistema Tributário, Orçamento e Finanças, os dispositivos constantes das alíneas "b" e "c" ficaram assim:

b) sobre patrimônio, renda ou proventos, se a lei correspondente não houver sido publicada antes do início do período em que ocorrerem os elementos de fato nela indicados como componentes do fato gerador e determinantes da base de cálculo;

c) não alcançados pelo disposto na alínea "b", no mesmo exercício financeiro em que hajam sido instituídos ou aumentados.

Dessas alterações, como se vê, só a da alínea "c" modificou significativamente o alcance do dispositivo. As alterações da alínea "b" apenas aperfeiçoaram a redação do dispositivo.

No Projeto da Comissão de Sistematização, publicado no Diário da Constituinte do dia 15 de julho de 1987, bem como no *Substitutivo do Relator,* publicado em agosto de 1987, a redação desses dispositivos foi mantida. Já no Segundo Substitutivo, publicado em setembro de 1987, a matéria ficou tratada em apenas duas alíneas, assim redigidas:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituir ou aumentar.

Essa redação terminou prevalecendo na Constituição vigente, pelo que praticamente nada mudou em relação à Constituição anterior. Mesmo assim, é possível que a interpretação, que sofre inegável influência do *regime político,* venha a tornar mais efetivo o princípio, no que se refere à irretroatividade das leis pertinentes ao imposto de renda. É possível construir, utilmente, em torno do disposto nas letras "a" e "b", do item III, do art. 150. Resta-nos aguardar as construções doutrinárias e jurisprudenciais.

Tem-se de considerar, outrossim, que a Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, que introduziu no regime Jurídico do imposto de renda das pessoas físicas o sistema de *bases correntes,* estabeleceu que o imposto de renda das pessoas físicas *será devido à medida em que os rendimentos forem auferidos,* sem prejuízo do ajuste a ser feito por ocasião da declaração anual de rendimentos. (Art. 3º). Comentando essa prescrição asseveramos:

> *"A norma do art. 3º, da Lei nº 7.450/85, introduz inovação de grande relevo no regime jurídico do Imposto de Renda das pessoas físicas no Brasil. Extingue, em relação às pessoas físicas, o binômio ano base — exercício financeiro, introduzindo sistema conhecido como tributação em bases correntes.*
>
> *Agora, portanto, o Imposto de Renda das pessoas físicas não tem mais fato gerador anual. Não é mais verdadeira a afirmação pela qual o fato gerador do Imposto de Renda das pessoas físicas considera-se completo no dia 31 de dezembro, ou no dia 1º de janeiro do ano seguinte. E isto tem conseqüências da maior importância, entre as quais a de afastar a possibilidade de aplicação de leis publicadas no final do ano para o cálculo do imposto sobre rendimentos já anteriormente auferidos."* (Hugo de Brito Machado, *Legislação Tributária Federal,* 1ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 4 e 5).

4. EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Estabelece o § 1º, do art. 153, que a vedação do inciso III, "b", não se aplica aos impostos previstos no art. 153,

I, II, IV e V, e 154, II. Isto quer dizer que a regra segundo a qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributo *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou,* não se aplica aos impostos sobre:

a) importação de produtos estrangeiros;
b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
c) produtos industrializados;
d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e
e) imposto extraordinário de guerra.

Ressalte-se que apenas a regra da letra "b", do item III, do art. 150, não se aplica a esses impostos. A regra da letra "a" do citado item III, é aplicável, a todos os tributos, sem qualquer exceção. Nenhum tributo pode ser cobrado com base em fato ocorrido antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. É claro que o início da vigência de qualquer lei não pode ser anterior à respectiva publicação, pois a publicação é última etapa do processo legislativo. Sem publicação a lei não existe.

As exceções ao princípio correspondem, no que pertine aos impostos mencionados nas letras "a" a "d", supra, à atribuição de competência ao Poder Executivo para alterar as alíquotas desses impostos, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei (§ 1º, do art. 153). Quanto ao imposto extraordinário de guerra, a exceção decorre da própria natureza da circunstância que autoriza a sua instituição, que pode se dar através de medida provisória, nos termos do art. 62 da Constituição.

No que se refere aos impostos de importação e de exportação, justifica-se o tratamento excepcional, posto que o Poder Executivo realmente deve estar dotado de condições para utilizar tais impostos como instrumento extrafiscal. O mesmo, porém, não acontece relativamente aos impostos sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras. Em se tratando de tributos que incidem sobre operações internas, o Poder Executivo deve ter condições de planejar suas atividades e permitir que a iniciativa privada também planeje as suas, de modo a evitar surpresas.