

PRINCÍPIO DA ANUALIDADE OU DA PRÉVIA AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA X PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO

Francisco Alves dos Santos Júnior

Ex-Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo.

Ex-Procurador do Município de São Paulo.

Graduado em Direito pela FADUSP (1979).

Pós-Graduado (Mestrado em Direito Público) pela FDRUFPE (2000).

Professor da Faculdade de Direito da FAPE-Faculdade Pernambucana(UNIP).

Professor Convidado da Pós-Graduação da Escola Superior da

Magistratura de Pernambuco-ESMAPE.

Juiz Federal, Titular da 2ª Vara-PE, desde 1988.

Palavras-chave: Princípios fundamentais, princípios positivados nas Constituições, Direito constitucional-tributário, instituição e majoração de tributos, princípio da anualidade, da anterioridade do exercício, cláusula pétrea, exceções ao princípio da anterioridade.

INTRODUÇÃO

Os princípios veiculam orientações jurídicas básicas, fundamentais, alicerçais, dirigidas aos Legisladores e aos Intérpretes do direito e, por isso, há quem diga que se caracterizam como pré-normas.¹

¹ Nesse sentido, COMPARATO, Fábio Konder. *Direito Público, Estudos e Pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1996, p 139.

Diferente é o pensamento de Eros Grau, atualmente Ministro do C. Supremo Tribunal Federal, segundo o qual os princípios encontram-se latentes no ordenamento jurídico e o Agente Jurídico apenas o encontra e o “declara”, não significando essa “declaração” “que os princípios sejam anteriores e superiores ao direito positivo, mas, ao revés, que o intérprete-aplicador pesquisa e descobre os princípios já implícitos no ordenamento, de modo que apenas os ‘declara’ e não os ‘cria’”.²

Na atualidade, há muitos princípios positivados nas Constituições e então deixam de ser meras orientações, transformando-se em regras obrigatórias. Todavia, alguns princípios são tão costumeiros e arraigados no direito constitucional-tributário que, caso, por cochilo do Legislador Constituinte, não seja positivado na Carta Magna de determinado País, têm que ser observados, sob pena de total inversão da ordem natural das coisas, pois por exemplo, ninguém irá recolher tributo, se capacidade tributária não tiver, ainda que o princípio da capacidade contributiva não esteja previsto na Constituição. A esse respeito, registra o jurista português Pedro Martínez, que na Constituição francesa, de 1875, não havia previsão do princípio da legalidade para instituição de tributos; todavia, nunca se cobrou tributo naquele país senão em virtude de lei.³ Lembra ainda esse autor que a Constituição do seu País (Portugal), de 1976, omitira-se quanto ao princípio do não confisco, previsto nas Constituições anteriores, e nem por isso é de se admitir que esse princípio não terá que ser observado na instituição de tributos, porque os costumes jurídico-constitucionais não admitem tributos com efeito confiscatório.⁴ Aliás, nas Constituições brasileiras anteriores à ora vigente, que é de 1988 e já com quase meia centena de alterações, o princípio do não-confisco não era previsto e sempre que os legisladores instituíram tributos com tal efeito o C. Supremo Tribunal Federal-STF brasileiro tratou de fazer as aparas necessárias, invocando esse princípio.

Na atual Constituição da República do Brasil, a maioria dos princípios aplicáveis ao campo tributário encontra-se em seção sob o sugestivo título de “Das Limitações do Poder de Tributar”, nos seus artigos 150 e 151, sem prejuízo de outros princípios consignados em outros dispositivos, como, por exemplo, o da capacidade econômica do Contribuinte, previsto no § 1º do seu art. 145, visto pela unanimidade da doutrina brasileira como princípio da capacidade contributiva. Ainda a título de exemplo, detectamos outros princípios gerais de direito tributário no art. 153, §§ 1º- I (universalidade, gene-

2 Conforme, SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. *Princípio Constitucional da Igualdade*. Rio de Janeiro: Lumen & Juris, 2001, p. 7.

3 MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. Ed. 10ª. Coimbra (Portugal): Livraria Almedina, 1998, p. 103.

4 Ibid.

ralidade, progressividade) e 3º- I e II (respectivamente, seletividade em função da essencialidade e não cumulatividade do IPI), no art. 155, § 2º-I (não cumulatividade do ICMS), no art. 156, § 1º e art. 182, § 4º-II (progressividade do IPTU) e etc.

E por que são limitações ao poder de tributar? Ora, a Pessoa Jurídica de Direito Público, titular da competência constitucional para instituir o tributo, só poderá se utilizar dessa competência se observar as regras principiológicas, sofrendo, pois, uma limitação no campo da instituição dos tributos.

Neste trabalho, interessam-nos os princípios gerais de direito tributário da **anualidade** e da **anterioridade** do exercício, os quais formam os denominados princípios da não surpresa, que se caracterizam por evitar que os Contribuintes sejam surpreendido com a repentina instituição de tributos.⁵

ORIGENS

Alguns autores, como Yves Gandra da Silva Martins e Celso Ribeiro Bastos,⁶ atribuem a origem do princípio da anualidade tributária à Carta Magna Libertatum da Inglaterra (1215). Todavia, embora nesse importante documento do direito constitucional tenha se originado indubitavelmente o princípio da legalidade, nele se obrigando o Rei João Sem Terra a só instituir tributo depois de autorização escrita do Conselho do Reino, exceto quando para arrecadar dinheiro para pagar o seu próprio resgate, formar o dote da sua filha e fazer do seu filho cavaleiro (art. 12), nela não encontrei nenhuma regra tratando do princípio da anualidade, tampouco da anterioridade do exercício. Aliás, o trechos que esses autores transcrevem nas notas de rodapé 4 e 5 do livro onde fazem tal afirmação nada há a respeito da anualidade, mas apenas da submissão do referido rei ao clero e barões de então, permitindo que estes seguissem com segurança, na forma que melhor lhes aprouvesse, *verbis*: "... and since we desire that they shall be enjoyed in their entirety, with lasting strength, for ever, we give and grant to the barons the following security".

No Brasil, o princípio da anualidade foi previsto na Constituição de 1824, outorgada pelo Imperador D. Pedro II, na primeira Constituição Republicana de 1891, silenciado nas Constituições da época do Estado Novo (Constituição de 1934 e na polaca de 1937), mas expressamente restabelecido no § 34 do art. 141 da democrática Constituição da República do Brasil de 1946.⁷

7 Constituição da República de 1946: "Art. 141 - ...§ 34 – Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra".

5 Nesse sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Ed. 6ª, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 228.

6 Comentários à Constituição do Brasil. 6º Volume. São Paulo: Saraiva, p.159.

O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

O princípio da anualidade, como estruturado no dispositivo constitucional por último referido, estabelecia que qualquer tributo (com exceção da tarifa aduaneira e do imposto lançado por motivo de guerra) só poderia ser cobrado no exercício financeiro seguinte se, além de instituído por Lei, tivesse sua receita previamente estimada na Lei do Orçamento Anual que, como se sabe, era e é feita no exercício financeiro anterior, para ser aplicada no exercício financeiro subsequente,⁸ daí a denominação *anualidade*, e, dessa forma se evitavam tributos instituídos por Lei nos últimos dias de determinado exercício financeiro, para cobrança nos primeiros dias do exercício financeiro subsequente. Era mais uma garantia que impedia, em pleno período das festas natalinas, surpresas desagradáveis para os contribuintes.

Este princípio foi excluído do nosso Direito Constitucional Tributário por obra e graça (pasmem!) do C. Supremo Tribunal Federal-STF e quem melhor explica esse lamentável fato é Brandão Machado, advogado-jurista de São Paulo, no, sem dúvida, melhor trabalho que há no Brasil sobre *Repetição do Indébito Tributário*, *verbis*:

Como o nosso legislador – federal, estadual e municipal – não lograva aprovar projeto de lei tributária senão depois de aprovado o orçamento, inaplicável devia ser, no exercício seguinte, a lei que aumentasse ou criasse imposto. Superada uma fase de alternativas em sua jurisprudência, em que o Supremo ora acolhia a tese correta da inaplicabilidade da lei tributária, se não previamente aprovada pelo orçamento, ora perfilhava a tese contrária, acabou finalmente por firma o entendimento depois resumido em sua Súmula 66 (É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro), adotando uma posição mais política, e menos jurídica, diversa de como entendia a norma constitucional toda a nossa doutrina (cfr. por todos Rubens Gomes de Souza, Estudos de Direito Tributário, São Paulo, 1950, p. 259) e grande número de nossos juízes.⁹

8 A respeito dos prazos para aprovação da legislação orçamentária, v. o § 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Tributárias da vigente Constituição da República do Brasil, de 1988.

9 MACHADO, Brandão. *Repetição do Indébito no Direito Tributário*. In: *Direito Tributário, Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira* (Coord. Brandão Machado, Colaboradores Heinrich Beisse et alli). São Paulo: Saraiva, 1984, p. 100.

Como se vê, o C. Supremo Tribunal Federal-STF transformou o princípio da anualidade, pelo qual os entes tributantes tinham mais uma dificuldade à sua sanha arrecadadora, em mero princípio da anterioridade do exercício, a ser examinado a seguir, mas que, como veremos, torna bem mais fácil a vida desses Entes.

RESTABELECIMENTO DO PRINCÍPIO DA ANUALIDADE NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DE 1988

Há quem sustente que o princípio da anualidade foi restabelecido no § 2º do art. 165 da Constituição da República,¹⁰ ora em vigor, o qual tem a seguinte redação:

*§ 2º - 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. (Negritei).*

Como essa lei, a de diretrizes orçamentárias, novidade da Constituição da República de 1988, precederá a Lei do Orçamento Anual e traçará as diretrizes gerais que serão seguidas por esta, boa parte da doutrina vem sustentando que o princípio da anualidade foi restabelecido, pois quaisquer alterações na legislação tributária, entre as quais instituição e majoração de tributos, terão que ser previamente previstas, para aplicação no exercício financeiro seguinte.

No entanto, esse entendimento que, se vingasse, seria mais uma garantia para os Contribuintes, não foi acolhido pelo C. Supremo Tribunal Federal-STF, quando do julgamento do ADC 1-1/DF, acima referida. Com efeito, embora o Min. Relator do respectivo Acórdão, Min. Moreira Alves, não tenha tocado no assunto, porque as partes dele não trataram, o Min. Carlos Velloso fez consignar no seu voto um tópico a seu respeito, informando que assim o fez porque teria recebido memoriais de tributaristas dele tratando e adotou a tese de que o referido restabelecimento não teria ocorrido, pois se isso fosse verdadeiro o princípio da anterioridade ter-se-ia tornado inócuo, de forma que haveria de prevalecer apenas este.

¹⁰ Como, por exemplo, Celso Ribeiro Bastos e Yves Gandra da Silva Martins. Op. cit., p. 160.

A jurista de Minas Gerais, Prof. Misabel Abreu Machado Derzi, sustenta ter sido esse princípio mantido

em sentido diferente, não mais como prévia autorização orçamentária, porém como expressão de: 1) marco temporal imposto, expressamente, ao legislador financeiro na fixação do exercício; 2) marco temporal imposto ao legislador tributário para eficácia e aplicação das leis tributárias que instituem ou majoram tributo, graças ao princípio da anterioridade; 3) marco temporal imposto, implicitamente, ao legislador tributário na periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio; e 4) previsão das alterações na legislação tributária pela notícia, contida na lei de diretrizes orçamentárias.¹¹

Como que aceitando a tese do restabelecimento do princípio da anualidade no referido § 2º do art. 165, da Constituição da República, o Legislador Ordinário Federal sempre tem colocado um dispositivo nas Leis anuais de diretrizes orçamentárias, fazendo previsão sobre as possíveis alterações da legislação tributária para o exercício subsequente, como, por exemplo, consta do art. 96 da Lei nº 10.934, de 11.08.2004, Lei essa que dispôs sobre as diretrizes par elaboração da lei orçamentária de 2005. Nesse dispositivo há regras, estabelecendo que deveriam constar da respectiva Lei do Orçamento Anual da União para o exercício de 2005, que lhe precederia, estimativa da receita (o que concretizaria a denominada prévia autorização orçamentária) de eventuais tributos novos ou de aumentos de tributos ocorridos no ano de 2004, bem como regras dirigidas ao Poder Executivo quanto à eventual necessidade de eliminação das respectivas dotações orçamentárias (despesas) no exercício de 2005, caso os novos tributos ou aumentos de tributos em expectativa no ano de 2004 não vingassem após a aprovação da Lei do Orçamento Anual para 2005.

Ante esse comportamento do Legislador Ordinário e a clareza do texto do § 2º do art. 165 da Constituição da República, quer me parecer que o princípio da anualidade, para o campo tributário,¹² foi definitivamente restabelecido.

Data maxima venia do Ministro Carlos Velloso, do C. Supremo Tribunal Federal-STF, esse restabelecimento não torna inócuo o princípio da anterioridade do exercício, mas apenas fortifica as garantias constitucionais dos Contribuintes,

11 DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Ed. 11ª. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 96 (final da Nota 6, na qualidade de atualizadora dessa obra).

12 Na área do Direito Financeiro, não há dúvida de que ele nunca deixou de existir, não obstante a existência da Lei do Plano Plurianual para período correspondente ao tempo do mandato do Presidente da República, atualmente, 04 (quatro) anos, pois o Exercício Financeiro continua sendo anual (art. 34 da Lei nº 4.320, de 1964), o fluxo de verbas é fixado na Lei do Orçamento Anual, os controles e o balanço público também observam o período anual.

pois com a existência dos dois princípios a Lei Tributária que venha a criar ou majorar tributo terá que ser: a) previamente prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias (§ 2º do art. 165 Constituição da República), Lei esta que, pela Constituição atual, terá que ser aprovada até o último de junho de cada de cada ano (inciso II do § 2º do art. 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República); b) publicada no exercício anterior (art. 150, III, b da Constituição da República); c) e só poderá ser aplicada 90 (noventa) dias após sua publicação (art. 150, III, c da Constituição da República, com redação da Emenda Constitucional nº 42, de 2003).

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO

O princípio da anterioridade do exercício exige apenas que a lei, instituidora ou majoradora de tributo, seja publicada no exercício anterior, de forma que o tributo instituído ou a parcela da majoração só possa ser exigido no exercício subsequente.

O § 29 do art. 150 da Constituição da República, de 1967, que tinha redação quase idêntica à do § 34 do art. 141 da Constituição da República, de 1946, foi deslocado, pela Emenda 01, de 1969, para o § 29 do art. 153 da mesma Carta, e nessa oportunidade, os militares, que então dirigiam o País com mão de ferro, aproveitaram-se do mencionado entendimento da nossa Suprema Corte e o incorporaram no texto da Constituição, transformando o princípio constitucional da anualidade em mero princípio da anterioridade do exercício. Mais tarde, pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977, os militares retiraram desse princípio o seu conteúdo constitucional, pois passaram a submetê-lo apenas à Lei Complementar, *verbis*:

§ 29 – Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

Com essa redação, esse princípio deixou de ter *status* constitucional, ou seja, não mais necessitava de alteração da própria Constituição para se arrolar algum tributo à sua margem, mas de mera Lei Complementar.

Na Constituição da República, de 1988, ora em vigor, o princípio da anterioridade do exercício voltou a ser rigorosamente constitucional, ou seja, o rol dos tributos que a própria Constituição coloca à margem desse princípio não

poderá ser alargado por Lei Complementar, como o permitiu a Emenda Constitucional n° 8, de 1977, à Constituição de 1967.

Eis o seu atual tratamento constitucional no Brasil:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

b) o mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A Emenda Constitucional n° 42, de 19.12.2003, fortificou este princípio, pois acrescentou a alínea “c” ao inciso III desse art. 150, com a seguinte redação:

c) antes de decorrido noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Portanto, a partir dessa alínea, além de a lei ter que ser publicada no exercício anterior, só poderá ser aplicada após noventa dias da sua publicação, evitando, assim, as costumeiras majorações de tributos feitas nos últimos dias de dezembro e que entram em vigor no primeiro de janeiro do exercício subsequente.

Portanto, alargou-se a garantia do contribuinte, vale dizer, deu-se-lhe um maior tempo para digerir a desagradável surpresa.

Registre-se, todavia, que esse alargamento das garantias dos contribuintes não se aplica aos tributos que já se encontravam arrolados na redação originária do § 1° do art. 150 da Constituição da República, com exceção do Imposto sobre Produtos Industrializados,¹³ nem às alterações do Imposto de Renda e da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, conforme a nova redação (péssima, diga-se de passagem) dada a esse parágrafo por essa Emenda Constitucional n° 42, de 2003.

Eis a confusa nova redação desse dispositivo constitucional, após a Emenda Constitucional n° 42, de 2003:

Art. 150

§ 1° - A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e art. 154-II; e a vedação

¹³ Note-se que o inciso IV do art. 153 da Constituição da República, no qual está previsto o Imposto sobre Produtos Industrializados, não consta da segunda parte da nova redação do § 1° do art. 150 dessa Carta, após a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional n° 42, de 2003, transcrito na nota seguinte.

do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I (Negritei).

CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO E DE INTERESSE DE CLASSE

Estas contribuições, previstas no art. 149 da Constituição da República, não são tidas como contribuições da seguridade social, logo submetem-se ao princípio da anterioridade como acima visto, inclusive com observância do prazo de 90 (noventa) dias introduzido pela Emenda nº 42, de 2003.¹⁴

CONTRIBUIÇÃO PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA

Como se sabe, depois que o C. Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a taxa de iluminação pública, que era cobrada pelos municípios, estes conseguiram, via Congresso Nacional, alterar a Constituição da República, pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002, que lhes outorgou competência e ao Distrito Federal para instituir e cobrar essa contribuição, que não é de seguridade social, tampouco de intervenção no domínio econômico ou de interesse de classe.

Essa nova contribuição submete-se ao princípio da anterioridade do exercício, acima analisado, por expressa determinação do art. 149-A da Constituição da República, onde ela está prevista.

CLÁUSULA PÉTREA

O STF já decidiu que o princípio da anterioridade do exercício faz parte dos direitos individuais e por isso se encontra amparado pela cláusula pétrea do inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição da República (ADIN nº 9393-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU de 18.03.1994, Ementário nº 1737-02), *verbis*:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar.

IPMF.

Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F.

¹⁴ Exceto as contribuições de intervenção no domínio econômico previstas no § 4º do art. 177 da Constituição da República, acrescentado pela Emenda nº 33, de 2001, conforme demonstrado no item 3 do tópico “Exceções” abaixo.

Artigos 5º, § 2º, 60, § 4º, incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal.

Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.).

A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):

1º - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição);

2º - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, “a”, da CF);

3º - a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, VI) sobre:

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (Negritei).

Assim sendo, qualquer alteração por Emenda Constitucional que vise a diminuir o alcance desse princípio será considerada inconstitucional. Como veremos abaixo, no item “2” do tópico “Exceções”, temos atualmente um caso que incide nesse tipo de inconstitucionalidade.

EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

1. O legislador constituinte originário colocou à margem deste princípio tributos que têm forte carga de extrafiscalidade ou, no mínimo, em que esta carga supera a fiscalidade.

Realmente, no texto originário da vigente Constituição da República, o § 1º do seu art. 150 estabeleceu que não se submetem a este princípio o Imposto

de Importação sobre produtos estrangeiros, o Imposto de Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativos a Títulos ou Valores Mobiliários, previstos, respectivamente, nos incisos I, II, IV e V da Constituição da República, bem como o Imposto Extraordinário previsto no inciso II do art. 154 da mesma Carta. Também não ficou submetido a esse princípio o Empréstimo Compulsório previsto no inciso I do art. 148 da referida Carta, entendimento esse decorrente do final do inciso II desse mesmo dispositivo que, ao tratar de outra modalidade de Empréstimo Compulsório, estabeleceu que esta ficava submetida a tal princípio, logo aquela não.

Os quatro primeiros impostos são fortemente extrafiscais, porque têm por finalidade ser utilizados para resolução de problemas econômicos, sociais, industriais, comerciais, financeiros e etc., ou seja, o governo não os utiliza como forma de aumentar ou pelo menos tornar estável a arrecadação tributária, mas sim para diversos fins, como, por exemplo, incentivar a produção de determinados produtos no Brasil, por exemplo, diminuindo a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados e paralelamente aumentando a alíquota do Imposto de Importação do similar estrangeiro ou então, outro exemplo, diminuindo ou eliminando a alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras para o capital estrangeiro que seja introduzido no País para fins de investimento e, ao mesmo tempo, aumentando a alíquota desse imposto para o capital meramente especulativo, resolvendo assim, respectivamente, problemas econômico-industriais e econômico-financeiros.

Quanto ao Imposto Extraordinário (art. 154-II da CR), é visível a necessidade de não o submeter a esse princípio, em face da urgência da necessidade de arrecadação das respectivas receitas, para aplicação no preparo para iminente guerra externa ou para fazer frente às despesas de guerra externa já em andamento. Idem com relação ao Empréstimo Compulsório previsto no inciso I do art. 148 da Constituição da República, necessário para a cobertura de despesas decorrentes de calamidade pública ou, novamente, de guerra externa ou sua iminência. Essas despesas, tipicamente extraordinárias, portanto imprevisíveis, inesperadas, daí não previstas no orçamento anual, não poderiam esperar o exercício subsequente, senão o Brasil poderia perder a guerra por falta de recursos ou não mais poderia resolver a calamidade pública então presente. Note-se que para a guerra externa ou sua iminência, a União poderá instituir o Imposto Extraordinário e simultaneamente o Empréstimo Compulsório do inciso I do art. 148 da Constituição da República, este por Lei Complementar, aquele por Medida Provisória ou por Lei.

2. A Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, colocou à margem desse princípio alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações-ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes, que sejam restabelecidas por Convênio ICMS firmado pelos Estados e Distrito Federal, e o fez pela alínea “c” do § 4º que acrescentou ao art. 155 da Constituição da República, *verbis*:

*§ 4º - Na hipótese do inciso XII, b, observar-se-á o seguinte:
IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:
c – poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.*

À luz do entendimento do C. Supremo Tribunal Federal, consignado no v. acórdão da ADIn por último referida, quer nos parecer que essa regra introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, é inconstitucional, porque contraria a cláusula pétrea do inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição da República, posto que a fixação das alíquotas do imposto ali tratado ficará à margem do princípio da legalidade e do princípio da anterioridade do exercício.

3. A Emenda Constitucional, referida no item anterior, também acrescentou ao art. 177 da Constituição da República o § 4º, dando competência à União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico sobre as atividades de importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. No inciso I desse § 4º deu-se competência ao Poder Executivo para reduzir ou restabelecer as alíquotas dessa Contribuição, sem submissão ao princípio da anterioridade do exercício, conforme consta da alínea “b” do inciso I desse § 4º.

Essa regra, quanto ao restabelecimento da alíquota pelo Poder Executivo, sem observância do princípio da anterioridade do exercício, não nos parece ferir a cláusula pétrea do inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição da República, porque o Poder Executivo apenas observará limites mínimos e máximos já previamente fixados em Lei.

No entanto, caso a lei aumente o limite máximo da alíquota, aí sim terá que observar o princípio da anterioridade do exercício.

4. Também não se submetem ao princípio constitucional da anterioridade do exercício a lei que revoga isenção de tributos que não incidem sobre renda e patrimônio, como, por exemplo, leis revogadoras de isenções

do ICMS (*contrario sensu* do inciso III do art. 104 do CTN e Súmula 615 do STF).¹⁵

5. O C. Supremo Tribunal Federal decidiu que não se submete a este princípio lei tributária que altere o índice de correção monetária, *verbis*:

A utilização da UFIR para a correção monetária da contribuição previdenciária, instituída pela Lei nº 8.383/91, não se sujeita ao princípio da anterioridade (CF, art. 195, § 6º), uma vez que houve apenas a substituição do indexador anteriormente utilizado por outro fator de correção monetária, não havendo, portanto, modificação substancial desta contribuição de modo a justificar a exigência do prazo de 90 dias para sua entrada em vigor. RE 201.618-RS(DJU DE 01.08.1997). RE 236.472-PE, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, EM 29.06.1999 fonte: informativo STF nº 155, de 04.09.1999, p. 2.

Mencionado entendimento do C. STF está de acordo com o § 2º do art. 97 do CTN, que estabelece não haver necessidade de Lei a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo do tributo.

E explica-se pelo fato de que correção monetária não aumenta tributo, apenas repõe o poder aquisitivo da moeda.

6. Também a data do recolhimento do tributo, segundo o C. Supremo Tribunal Federal, não se submete a este princípio. No julgamento dos RE's 228.796-SC e 240.266-PR, Rel. Originário Min. Marco Aurélio e para o Acórdão Min. Maurício Corrêa, em 22.9.199, o Plenário do C. Supremo Tribunal Federal, por maioria, entendeu que a simples alteração da data do recolhimento da Contribuição PIS-PASEP, como a veiculada na Lei nº 8.218/91, não se sujeitaria ao princípio da anterioridade de 90 dias, fixado no § 6º do art. 195 da Constituição da República (vencido apenas o Min. Marco Aurélio, que entendia que mencionada regra constitucional aplicava-se não apenas na instituição das Contribuições ali tratadas, mas também nas alterações do prazo para recolhimento).¹⁶

A nosso sentir, caso a data do recolhimento do tributo seja reduzida ou antecipada para data mais próxima, embora não represente aumento direto do tributo, corresponde a aumento do encargo tributário do Contribuinte, pelo que deveria a respectiva regra ser submetida a este princípio.

7. O Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis, imposto previsto na redação originária da Constituição da República, de 1988, e revogado pelo

15 Súmula 615 – O princípio constitucional da anualidade (§29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM.

16 FONTE: Informativo STF nº 163, set de 1999, p. 1.

Emenda Constitucional nº 3, de 1993, também ficou à margem desse princípio, conforme §§ 1º e 6º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias dessa Carta.

A respeito desse assunto, decidiu o C. Supremo Tribunal Federal:

1. A instituição do Imposto sobre Vendas a Varejo de Combustíveis Líquidos e Gasosos por lei municipal não ofende ao preceito constitucional inscrito no inciso III do art. 156, já que o artigo 34, § 1º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal, de 1988 determinou que a norma contida no texto permanente entraria em vigor com a sua promulgação, tendo o § 6º excepcionado o tributo do princípio da anterioridade. 2. O disposto no art. 156, § 4º, da Carta Federal vigente não afastava a competência do município para fixar a alíquota da exação enquanto não fosse editada lei complementar (ADCT, CF/88, art. 34, § 7º).¹⁷

8. As leis instituidoras ou majoradoras das Contribuições da Seguridade Social, introduzidas no direito constitucional do Brasil pela Constituição da República, de 1988, previstas no art. 195 dessa Constituição, submetem-se a uma anterioridade diferenciada, qual seja, só podem ser aplicadas noventa dias depois de publicadas, não importando se no exercício anterior ou se no mesmo exercício (conforme § 6º do art. 195 da Constituição da República).

O C. Supremo Tribunal Federal já decidiu que essa anterioridade nonagesimal também se aplica à Contribuição PIS (referida no art. 239 da Constituição da República) e às Contribuições que os Estados e Municípios podem cobrar dos seus servidores, então previstas no Parágrafo Único do art. 149 da mesma Carta e, hoje, por conta da Emenda Constitucional 33, de 2001, deslocadas para o §1º desse mesmo artigo.¹⁸ Afigura-se-me correto esse entendimento do C. Supremo Tribunal Federal, porque tais contribuições são enquadráveis no largo leque da Seguridade Social.

17 FONTE: Informativo STF nº 165, de 13.10.1999, pág. 3.

18 RE 232. 896-3/PA, Plenário do STF, onde foram invocadas as ADIn. 1.617-MS, rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 15.08.1997, e ADIn 1.610-DF, Rel. Min. Sydney Sanches; e ainda o RE 221.856-PE, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma). *Apud* Despacho do Min. Marco Aurélio, nos autos do RE 260.874-2, publicado no DJ de 22.05.2000, nº 97-E, seção 1, p. 15-16. O § 6º do art. 195 da Constituição da República (90 dias, aplicável também às Contribuições do § Único do art. 149 e à Contribuição PIS(RE 232. 896-3/PA, Plenário do STF, onde foram invocadas as ADIn. 1.617-MS, rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 15.08.1997, e ADIn 1.610-DF, Rel. Min. Sydney Sanches; e ainda o RE 221.856-PE, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma). *Apud* Despacho do Min. Marco Aurélio, nos autos do RE 260.874-2, publicado no DJ de 22.05.2000, nº 97-E, seção 1, p. 15-16.

CONCLUSÕES

O C. Supremo Tribunal Federal patrocinou, antes da Emenda Constitucional n° 01, de 1969, à Constituição da República, de 1967, o fim do princípio constitucional da anualidade, transformando-o em princípio constitucional da anterioridade do exercício, como tal incorporado na referida Constituição da República, pela mencionada Emenda Constitucional, diminuindo, assim, os princípios da não surpresa, ou seja, as garantias individuais dos Contribuintes.

A Emenda Constitucional n° 8, de 1977, excluiu o caráter constitucional do princípio da anterioridade, pois permitiu, na nova redação que deu ao § 29 do art. 153 da Constituição da República, de 1967, então vigente, que ele fosse alterado por mera Lei Complementar.

O caráter constitucional do princípio da anterioridade do exercício foi restabelecido na Constituição da República, de 1988, onde está expressamente previsto na alínea “b” do inciso III do seu art. 150, tendo sido reforçado pela Emenda Constitucional n° 42, de 2003, que acrescentou, ao referido inciso do art. 150, a alínea “c”, pela qual a Lei, instituidora ou majoradora de tributo, além de ter que ser publicada no exercício anterior, só poderá ser efetivamente aplicada noventa dias após a data da sua publicação, observadas das exceções arroladas no § 1° desse art. 150, com a nova redação que lhe deu essa Emenda Constitucional.

A exceção ao princípio constitucional da anterioridade do exercício, introduzida pela Emenda Constitucional n° 33, de 11.12.2001, que colocou à margem desse princípio alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações-ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes, que venham a ser restabelecidas por Convênio ICMS firmado pelos Estados e Distrito Federal, e o fez acrescentando alínea “c” ao § 4° do art. 155 da Constituição da República, há de ser considerada inconstitucional, conforme entendimento do C. Supremo Tribunal Federal consignado no v. acórdão relativo à ADIN n° 9393-7/DF, cuja ementa foi acima transcrita, segundo o qual este princípio encontra-se agasalhado como cláusula pétrea no inciso IV do § 4° do art. 60 da vigente Constituição da República, posto que faz parte das garantias individuais previstas nessa Carta, de forma que não poderá ser reduzido ou excluído por Emenda Constitucional.

A regra da alínea “b” do inciso I do § 4° do art. 177 da Constituição da República, acrescido pela Emenda Constitucional n° 33, de 2001, e que exclui do princípio da anterioridade do exercício restabelecimento de alíquota das contribuições nele previstas, a ser concretizado pelo Poder Executivo, não é inconstitucional, desde que a Lei que institui as alíquotas observe esse princípio.

Não se submetem ao princípio da anterioridade as situações descritas nos itens do tópico “Exceções” do corpo deste trabalho, sendo duvidosa a constitucionalidade da exceção da alínea “c” do § 4º do art. 155 da Constituição da República, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, pelas razões acima aduzidas.

O princípio constitucional da anualidade, no sentido de que as Leis que instituem ou majoram tributos só podem ser cobrados no exercício subsequente ao em que foram publicadas se também forem previstas nas Leis Orçamentárias, foi restabelecido, ressaltando-se que essa tese vem sendo adotada pelo Congresso Nacional, posto que, anualmente, nas leis de Diretrizes Orçamentárias, tem constado dispositivo ou dispositivos tratando das alterações na legislação tributária e até mesmo estabelecendo como o Poder Executivo deverá eliminar dotações orçamentárias (despesas) caso não se transforme em lei o projeto ou a Medida Provisória majoradora ou instituidora de tributo, que estava sendo discutida no ano em que a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a lei do Orçamento Anual foram elaboradas (a título de exemplo, v. artigo 96 da Lei nº 10.934, de 2004, Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2005).

REFERÊNCIAS

LIVROS

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. 6º Volume. São Paulo: Saraiva.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Ed. 6ª, Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COMPARATO, Fábio Konder. *Direito Público, Estudos e Pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Ed. 11ª. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MACHADO, Brandão. *Repetição do Indébito no Direito Tributário*. In: *Direito Tributário, Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira* (Coord. Brandão Machado, Colaboradores Heinrich Beisse et alli). São Paulo: Saraiva, 1984.

MARTÍNEZ, Pedro Soares. *Direito Fiscal*. Ed. 10ª. Coimbra (Portugal): Livraria Almedina, 1998.

SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. *Princípio Constitucional da Igualdade*. Rio de Janeiro: Lumen & Juris, 2001.

JURISPRUDÊNCIA

RE 232. 896-3/PA, Plenário do STF, onde foram invocadas as ADIn. 1.617-MS, rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 15.08.1997, e ADIn 1.610-DF, Rel. Min. Sydney Sanches; e ainda o RE 221.856-PE, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma). *Apud* Despacho do Min. Marco Aurélio, nos autos do RE 260.874-2, publicado no DJ de 22.05.2000, nº 97-E, seção 1, p. 15-16. O § 6º do art. 195 da Constituição da República (90 dias, aplicável também às Contribuições do § Único do art. 149 e à Contribuição PIS (RE 232. 896-3/PA, Plenário do STF, onde foram invocadas as ADIn. 1.617-MS, rel. Min. Octávio Gallotti, DJ de 15.08.1997, e ADIn 1.610-DF, Rel. Min. Sydney Sanches; e ainda o RE 221.856-PE, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma). *Apud* Despacho do Min. Marco Aurélio, nos autos do RE 260.874-2, publicado no DJ de 22.05.2000, nº 97-E, seção 1, p. 15-16.

CONSTITUIÇÃO

Constituição da República Federativa do Brasil. Ed. 35ª. São Paulo: Saraiva, 2005 (Coleção Saraiva de Legislação).