

Princípio da Anterioridade Tributária

Gustavo Rodrigo Picolin*

Evolução Histórica

O princípio da anterioridade da lei fiscal somente foi introduzido no nosso ordenamento constitucional com a EC 18/65, não constou na constituição de 1967, e foi mantido na Constituição Federal de 1988.

O Princípio da anterioridade substitui o Princípio da Anualidade Tributária, que exigia prévia autorização orçamentária para que pudesse ser cobrado em um exercício.

Na Constituição de 1824, o art. 171 fazia referência ao princípio da anualidade, estabelecendo que as contribuições diretas fossem anualmente estabelecidas pela Assembléia Geral.

A Constituição de 1891 o omitiu, embora ele fosse consagrado pelo legislador ordinário no Código de Contabilidade, em seu art. 27, pela doutrina e pelo Supremo Tribunal Federal.

O princípio da anualidade só adquiriu uma formação constitucional precisa na Constituição de 1946, em seu art. 141 § 34, no qual a cobrança de tributos estava vinculada à prévia autorização orçamentária, sendo o orçamento considerado como auto-condição.

A Súmula 66 do supremo Tribunal Federal considerou legítima a cobrança de tributo, cuja lei de majoração tivesse sido publicada após a aprovação da lei orçamentária, mas antes do início do respectivo exercício financeiro. Assim, pouco importava o fato de a lei tributária ser anterior ou posterior ao orçamento, o fundamental era que a lei que instituísse ou majorasse tributos tivesse entrado em vigor em exercício anterior de sua cobrança. A intenção do STF era evitar que o tributo pudesse ser cobrado no mesmo exercício de sua instituição ou majoração.

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 suprimiu a referência à prévia autorização orçamentária, dispondo apenas que entrariam em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorresse a sua publicação os dispositivos de lei que instituíssem ou majorassem impostos sobre o patrimônio ou a renda. Esta emenda restringiu o princípio da anterioridade da lei fiscal somente aos impostos sobre o patrimônio e a renda, assim, os demais tributos poderiam ser cobrados no mesmo exercício de sua instituição ou majoração.

A Constituição de 1967 restabeleceu o princípio da anualidade tributária, mas a EC 1/69 a exigência de prévia autorização orçamentária foi novamente abolida, e mais, esta emenda constitucional ampliou a proteção ao contribuinte, pois entendeu o princípio da anterioridade da lei fiscal a todos os tributos, salvo os que foram objetos de ressalva, os quais veremos adiante.

A Constituição Federal de 1988 foi a que consagrou o princípio da anterioridade da lei fiscal, em seu art. 150, III, b, o qual veda a qualquer dos entes políticos cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Tendo aí, o legislador constituinte preferido fazer referência à publicação e não a vigência da lei, como ocorreu na Constituição de 1969.

Assim, verifica que o princípio da anualidade tributária não foi recepcionado pela Carta de 1988.

Definição

Modernamente, tem se usado muito o termo “princípio da não surpresa tributária”, este termo seria a unificação terminológica do princípio da anterioridade e o princípio da espera nonagesimal, do qual falaremos ao final.

Segundo Roque Carrazza o “termo princípio (do latim, principium, principii) encerra a idéia de começo, origem, base”. [1] É o ponto de partida, em suma.

Para o mesmo Autor, “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.” [2]

E, adiante, o ilustre Professor resume:

“Os princípios constitucionais são, a um tempo, direito positivo e guias seguros das atividades interpretativa e judicial. Em outros termos, são fonte de direito (Esser) e idéias – base de normas jurídicas.” [3]

Alicerçados nas lições de Roque Carrazza, podemos explicitar nossas idéias sobre o princípio jurídico-tributário da anterioridade.

Não pretendemos adentrar em profundidade, nos antecedentes históricos que levaram o princípio da anualidade a reduzir-se ao princípio da anterioridade.

Com efeito, na Constituição Federal de 1946, o princípio da anualidade consistia na impossibilidade da criação ou majoração de tributos, sem que lei anterior ao orçamento prevísse essa criação ou majoração.

Aliomar Baleeiro e João Mangabeira, entre outros, deputados à Assembléia Constituinte de 1946, defenderam, de forma candente, o princípio da anualidade. Antes de 1950, duras pelepas parlamentares foram travadas para que os tributos e suas majorações estivessem contidos na lei orçamentária, para ser possível a sua eficácia no exercício financeiro subsequente.

O artigo 141, §34, da Constituição Federal de 1946, dispunha:

“Art. 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

...

§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”.

A pressão pela cobrança de tributos após a aprovação da lei orçamentária saiu dos lindes do Parlamento para os Tribunais,

Assim é que o Supremo Tribunal Federal, sumo intérprete da Lei Maior, passou a decidir que:

“Não é constitucionalmente indispensável que lei tributária preceda à lei orçamentária”, admitindo que “A lei que cria o tributo pode anteceder, ou suceder, ao orçamento, sendo essencial, apenas, que venha, quando sucedendo ao orçamento, em tempo hábil”.

Essa foi à decisão no RMS-1879–RN e no RE-31619-SP, fontes, respectivamente, RDA 47/26 e RTJ 1/228.

Essas decisões do STF, entre outras no mesmo sentido, resultaram na Súmula 66: “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro”.

Em decorrência, a Súmula 67 do Pretório Excelso: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”.

A Emenda Constitucional 18/65, que introduziu a Reforma Tributária, em seu artigo 25 revogou o artigo 141, §34, da Lei Maior de 1946.

O artigo 2º, inciso II, da Emenda Constitucional 18/65 acolheu o princípio da anterioridade.

A Constituição Federal de 1988 estabelece o princípio da anterioridade nos termos seguintes:

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

(.....)

III – cobrar tributos:

(....)

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

Em seus Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Sacha Calmon Navarro Coêlho, diz:

“o princípio da anterioridade expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades.”[4]

Da lição do ilustre jurista depreende-se que o princípio da anterioridade visa, antes de tudo, preservar a segurança jurídica a que os contribuintes fazem jus.

Em síntese lapidar, Paulo de Barros Carvalho, doutrina:

“Para tanto, é suficiente que o diploma legislativo seja publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada”.[5]

Outra questão relevante que vale a pena sublinhar é o da vedação da cobrança no exercício financeiro em que a lei é publicada.

Mais uma vez, cumpre buscar a lição de Roque Carrazza:

“o princípio da anterioridade exige, evidentemente, que a lei que cria ou aumenta um tributo só venha a incidir sobre fatos ocorridos no exercício subsequente ao de sua entrada em vigor. Caso contrário, a Administração Fazendária, por meio do ardil de retardar a cobrança do tributo até o exercício seguinte, com facilidade tornaria letra morta o art. 150, III, “b”, da Constituição. Assim, e.g. tributo criado em junho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o Fisco tivesse o cuidado de só realizar sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional, se fosse tão fácil costear-lo. Com verdade, a palavra cobrar, inserta no artigo em foco, está, com tantas outras do texto constitucional, empregada num sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de exigir. Neste sentido, pelo menos, tem-se pronunciado a melhor doutrina.”[6]

No mesmo diapasão de Roque Carrazza, outro jurista, Francisco Pinto Rabello Filho, assevera:

“O que a Carta Fundamental proíbe, a todas as luzes, é que a lei instituidora ou majoradora de tributos ganhe eficácia no mesmo exercício financeiro em que editada”. [7]

Dessa forma, de acordo com o princípio da anterioridade, nenhum tributo será cobrado sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada no exercício financeiro anterior (que, no Brasil, tem seu início e fim coincidente com o ano civil). Ele veda a tributação de surpresa não permitindo, que da noite para o dia o contribuinte se veja compelido a pagar tributo que não conhecia ou em valor maior àquele que estava acostumado. Roque Carraza demonstra esse pensamento:

“De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras”.

Assim, em 31 de dezembro de cada exercício, o Estado esgota o seu poder tributário em potencial para criar ou aumentar tributos a serem cobrados a partir do primeiro dia do exercício seguinte. Este fato possibilitará ao contribuinte planejar sua vida econômica a partir de zero hora do dia 1º de janeiro de cada exercício, sem que se veja surpreendido por exigências tributárias imprevistas.

Com a mesma razão, uma lei não pode alterar num mesmo exercício os prazos e as formas de pagamentos de um tributo, pois, tais alterações, em geral, afetam ou influenciam diretamente o valor do tributo. Essa inferência é lógica, até porque as normas jurídicas devem ser interpretadas mais por seus fins que pelas palavras que a compõem.

Também se sujeitam à regra constitucional as leis que extinguem ou reduzem isenções, sob certo aspecto, idênticas às que criam e aumentam tributos.

A segurança jurídica, a certeza do direito e a previsibilidade das ações estatais, sem dúvida alguma estão na base jurídica e ideológica do princípio. O constituinte procurou dar uma proteção aos contribuintes, no sentido de não serem surpreendidos com inovações no ordenamento, sem que lhes seja possível preparem-se para os novos encargos.

Antes da publicação da Emenda Constitucional nº 42/03 o princípio da anterioridade estava enfraquecendo, pois não se via o efetivo cumprimento das finalidades acima resumidas no atual panorama nacional, pois, era corriqueira em nosso país a reforma da legislação tributária ao apagar das luzes dos exercícios financeiros.

Nesse quadro, era evidente a insuficiência do princípio da anterioridade para garantir qualquer espécie de segurança aos contribuintes, tendo em vista a possibilidade de

exigência dos tributos recém instituídos, majorados já no primeiro dia do exercício financeiro seguinte. Com isso, tornava-se inócua e ineficaz a previsão constitucional.

Essa reformulação deste princípio, feita pela EC nº 42, que veremos na seqüência, veio para concretizar e realizar as finalidades projetivas que inspiram tal princípio.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 17ª Edição, Malheiros Editores, 2002, p. 30

CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 33

CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 44

NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Comentários à Constituição 1988 – Sistema Tributário, 8ª Edição, Editora Forense, 1999, p.186

CARVAHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 14ª Edição, Editora Saraiva, 2002, p. 155

CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 167

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2002, p. 111

*Bacharel em Direito pela UNIRP (Centro Universitário de Rio Preto)

Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=151>. Acesso em: 14 mai. 2007.