UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Guilherme Lanzini Scatolin

A recepção do artigo 104 do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988

Florianópolis
Dezembro de 2011

Guilherme Lanzini Scatolin

A recepção do artigo 104 do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988

Monografia submetida ao Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

Dezembro de 2011

GUILHERME LANZINI SCATOLIN

A RECEPÇÃO DO ARTIGO 104 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Banca examinadora:

Presidente: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Membro: Sérgio Ricardo Ferreira Mota

Membro: Cássio Gaboardi Lucas

Florianópolis, 14 de dezembro de 2011.

Agradeço ao meu orientador, professor Ubaldo Cesar Balthazar, pela ajuda e paciência ao longo da construção deste trabalho.

Também agradeço à minha família, aos meus amigos e à minha namorada, pelo apoio e carinho de todas as horas.

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo demonstrar a recepção do artigo 104 do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988, examinando o histórico de elaboração do Código Tributário Nacional, assim como efetuando a diferenciação e relação entre vigência, eficácia e publicação da lei tributária. Também há a meta de verificar a possibilidade da aplicação da extraterritorialidade no Direito Tributário Brasileiro. Para sua realização, foi feita uma pesquisa bibliográfica nas principais obras a respeito da matéria, sobre o processo de elaboração do Código Tributário e posteriormente foi enfocada a pesquisa nos princípios presentes no artigo em questão, com posterior análise de seu conteúdo e dissertação quanto à recepção do artigo pela Carta de 1988.

Palavras-chave: Direito Tributário - Vigência – Eficácia – Anterioridade – Publicação.

ABSTRACT

This work aims to demonstrate the reception of Article 104 of the Brazilian National Tax Code by the Federal Constitution of 1988, by examining the historical development of the Tax Code, as well as making the differentiation and relationship among legal validity, effectiveness and publication of the tax law. We also intend to verify the possibility of extraterritorial application of the Brazilian Tax Law. For this study, a literature search was conducted in major works on the issue, on the drafting of the Tax Code and further research was focused on the principles present in the Article 104, with subsequent analysis of its content and dissertation about the reception of this article by the Constitution of 1988.

Keywords: Tax Law – Legal validity - Effectively – Anteriority - Publication.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

EC – Emenda Constitucional

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

CTN – Código Tributário Nacional

LICC – Lei de Introdução ao Código Civil

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

Inc – inciso

§ - parágrafo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 7

1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA 10

1.1 Histórico da elaboração do Código Tributário Nacional 10

1.2 Vigência e eficácia da Legislação Tributária 13

1.3 Publicação e vigência 17

2 PONDERAÇÕES ACERCA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE 21

2.1 Anterioridade e anualidade 21

2.2 Conteúdo do princípio da anterioridade 25

2.3 Exceções ao princípio da anterioridade 30

3 A RECEPÇÃO DO ARTIGO 104 PELA CARTA DE 1988 33

CONCLUSÃO 42

REFERÊNCIAS 45

INTRODUÇÃO

É sempre oportuna a discussão acerca da vigência da legislação tributária no Brasil. Todos os anos a temática é tratada pelos Tribunais; pergunta-se como devem ser aplicados os princípios e surge a questão da recepção de dispositivos do Código Tributário Nacional pela Constituição Federal de 1988, uma vez que o Código foi redigido e aprovado durante a vigência de uma Carta que sofrera alterações por meio de uma Emenda profunda e autoritária (EC 18/65), no início da ditadura militar.

A importância de um tema como esse reside na oportunidade de aprimoramento das instituições democráticas brasileiras e na consequente aplicação dos princípios constitucionais tributários. É sempre necessário o debate e a adequação da aplicação das normas, objetivando melhor servir e proteger o contribuinte, garantindo a cobrança apenas dos tributos previstos em lei e o igual tratamento para aqueles em situações equivalentes.

Com este trabalho de pesquisa pretendeu-se trazer para o debate novos elementos, capazes de chegar mais próximos de uma definição quanto ao problema proposto, demonstrando a compatibilidade do dispositivo em questão com a Carta Magna vigente, sendo necessária apenas uma mudança de interpretação da norma.

Para a elaboração deste trabalho foi utilizado o método dedutivo, o qual parte de argumentos gerais para chegar aos específicos. Inicialmente foi apresentado o considerado como verdadeiro, para depois chegar a conclusões formais, já que estas ficam restritas à lógica das premissas estabelecidas. Como método auxiliar, foi empregado o método histórico, levando em consideração o contexto atual e pretérito acerca dos entendimentos quanto à vigência da legislação tributária.

A primeira seção do presente trabalho analisou o processo de elaboração do Código Tributário Nacional, que teve origem ainda no governo Getúlio Vargas, com anteprojeto elaborado pelo Professor Rubens Gomes de Sousa.

Ainda foram tratadas questões acerca da vigência e eficácia das normas tributárias. A primeira é um aspecto puramente temporal, referindo-se ao período de

sua validade, enquanto que sua eficácia refere-se à aptidão da norma em produzir efeitos no mundo real.

Também restou trabalhada a relação entre a publicação e a vigência da norma, ou seja, o ato de comunicação e o início da obrigatoriedade de seu cumprimento.

Durante o segundo capítulo foi enfocado o princípio da anterioridade tributária, especificando sua distinção do princípio da anualidade, seu conteúdo e as exceções previstas no art. 150 da Constituição Federal.

A terceira e última seção relatou a questão central da presente monografia, fazendo uma breve exposição sobre a teoria de recepção das normas jurídicas pelos novos sistemas constitucionais e argumentos quanto à recepção ou não do art. 104 do Código Tributário Nacional.

1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Nos países democráticos a atividade financeira é disciplinada pelo Estado, dentro do campo do Direito Público, sendo a Constituição responsável por traçar as diretrizes básicas do poder tributante e questões orçamentárias.

Não é apenas no âmbito Constitucional que há normas de cunho tributário e financeiro regendo as ações do Estado e dos contribuintes. Há normas infraconstitucionais, nas quais está incluso o Código Tributário Nacional.

1.1 Histórico da elaboração do Código Tributário Nacional

Durante a história da República utilizou-se algumas expressões para designar a disciplina jurídica dos tributos, tais como “direito financeiro” e “direito fiscal”, dentre outras, que restaram superadas com a consagração da expressão “direito tributário”.

Para Luciano Amaro, o Direito Financeiro tem como objeto a disciplina do orçamento público. No mesmo sentido é a lição de Aliomar Baleeiro, que o define como o “conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal [...]” (BALEEIRO, 2010, p. 5).

O Direito Fiscal é uma expressão que foi utilizada, mas hoje está superada. É relativo ao fisco, ao tesouro público. Ele compreende as normas administrativas de fiscalização, não regulando um sistema, com princípios e nomenclaturas próprios.

No plano do direito positivo brasileiro, a denominação que passou a ser empregada para designar a disciplina jurídica dos tributos foi Direito Tributário: “[...] firmou-se com a Emenda n. 18, de 1965, que estruturou o “Sistema Tributário Nacional”, seguida, em 1966, pela Lei n. 5.172, posteriormente denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n. 37/67.” (AMARO, 2011, p. 27).

Segundo Aliomar Baleeiro, a codificação do ainda chamado Direito Fiscal no Brasil só se verificou após a Segunda Guerra Mundial. Até então, o estudo e aplicação desse ramo do Direito não obedecia a nenhuma orientação científica. Eram publicados vários repertórios de legislação tributária, anotados para orientação

no sentido da autonomia, destacando-se os Professores Sá Filho e Rubens Gomes de Sousa.

Apenas durante a Assembléia Constituinte de 1946 é que foi proposta a inclusão do Direito Financeiro com competência legislativa federal, o que restou consolidado no art. 5º, XV, b:

> Art 5º - Compete à União:
>
> [...]
>
> XV - legislar sobre:
>
> [...]
>
> b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;

Alguns países, influenciados pela *Reichsabgabenordnung*, a primeira codificação fiscal do mundo, ocorrida na Alemanha, em 1919, resolveram reunir esforços para suas codificações. Como exemplos disso, há o México, a Província de Buenos Aires e o Uruguai (BALEEIRO, 2010, p. 8).

No Brasil, dois deputados haviam solicitado ao Professor Rubens Gomes de Sousa a preparação de um anteprojeto de Código Tributário Nacional, que pretendiam oferecer à discussão no Congresso. Quando o então Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, em 1953, tomou conhecimento, interessou-se pelo plano e o adotou, o que assegurou-lhe o prestígio do Governo do então presidente Getúlio Vargas (BALEEIRO, 2010, p. 9).

O Professor Rubens Gomes de Sousa reunia todos os títulos necessários à missão e, em poucos meses, redigiu o anteprojeto que, publicado no Diário Oficial, recebeu diversas críticas e sugestões, as quais foram analisadas por uma comissão de juristas e funcionários do Ministério da Fazenda, sob a presidência do Ministro Osvaldo Aranha.

Em parecer aprovado pela Comissão de Justiça e Constituição da Câmara dos Deputados, o então Deputado Federal pelo Estado da Bahia, Aliomar Baleeiro esclareceu os benefícios da codificação do Direito Tributário para o país. Relata o autor que no Brasil, nos anos 1950, existiam vários modelos fiscais, uma vez que a União, Estados e Municípios possuíam diversas regulamentações sobre

prazos de prescrição, regras da solidariedade, conceito de fato gerador, bases de cálculo dos impostos que lhes foram distribuídos etc., todos os entes buscando o entroncamento com a primeira fonte jurídica do Direito Tributário, a Constituição Federal.

No mesmo território nacional, havia três competências fiscais que nem sempre eram coordenadas entre si, e desta forma impossibilitavam um bom convívio com o contribuinte. Com o objetivo de corrigir essa situação, foi aprovada a Emenda n. 938 durante a Constituinte de 1946, dando origem ao art. 5º, XV, b. Extrai-se do texto da Justificação da citada emenda:

> Visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um Estado para outro, mas até dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de decretos-leis e regulamentos colidentes, em sua orientação geral. (BALEEIRO, 2010, p. 12).

Essa foi a primeira grande justificativa do Ministro da Fazenda Osvaldo Aranha para o esforço de codificação. Depois de enviado ao Congresso Nacional e posto em pauta para deliberações, os sucessores de Osvaldo Aranha no Ministério da Fazenda manifestaram-se no sentido de propor emendas, mas estas nunca chegaram ao Congresso, prejudicando a votação do projeto n. 4.834/1954.

Ainda segundo Aliomar Baleeiro, anos mais tarde, o Marechal Humberto de Alencar Castelo Branco, presidente militar, interessou-se pelo Projeto até então esquecido no Congresso e associou-o ao projeto de reestruturação do sistema tributário nacional, segundo orientação de seus Ministros da Fazenda e do Planejamento, Otávio Gouveia Bulhões e Roberto Campos, respectivamente.

Para esse fim, foram divulgados dois anteprojetos de Emendas Constitucionais que, após as críticas e sugestões, foram fundidos em um só, que resultou na Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

Rubens Gomes de Sousa e Gilberto Ulhoa Canto assessoraram o Governo no preparo da Emenda n. 18 e foram encarregados de rever o Projeto de Código Tributário Nacional, para adaptá-lo ao sistema de receitas criado em 1965.

Esse projeto revisado converteu-se na Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, posteriormente denominado de Código Tributário Nacional.

1.2 Vigência e eficácia da Legislação Tributária

A discussão acerca da vigência das normas tributárias se torna importante no sistema jurídico nacional, uma vez que o país é uma federação, onde os entes federativos têm autonomia e poder para criar tributos próprios.

As normas jurídicas no país, geralmente, têm sua vigência regulada pela Lei de Introdução ao Código Civil, que teve sua nomenclatura alterada para Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro por força da Lei n. 12.376/2010, uma vez que é um diploma que disciplina a aplicação das leis em geral.

A função dessa norma não é reger relações sociais, mas sim, nos dizeres de Maria Helena Diniz:

> [...] as normas, uma vez que indica como interpretá-las ou aplicá-las, determinando-lhes a vigência e a eficácia, suas dimensões espácio-temporais, assinalando suas projeções nas situações conflitivas de ordenamentos jurídicos nacionais e alienígenas evidenciado os respectivos elementos de conexão. Como se vê, engloba não só o direito civil, mas também os diversos ramos do direito privado e público, notadamente a seara do direito internacional privado. A Lei de Introdução é o Estatuto de Direito Internacional Privado; uma norma cogente brasileira, por determinação legislativa da soberania nacional, aplicável à todas as leis. (DINIZ, 2001, p. 4).

A noção de validade da norma é um aspecto dogmático fundamental, pois significa a sua identificação como compatível com o sistema jurídico que integra. Essa concepção nos leva a analisar as normas com base nos aspectos formais e materiais, que se não forem cumpridos, podem acarretar inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma analisada, dependendo do âmbito em que foi fixada a premissa validante.

O aspecto formal leva à observação das normas referentes ao processo de criação de novas normas, enquanto para o material é necessária a análise da “matéria passível de normatização (ex.: CF/88, arts. 21 a 24, 29 e 30, 48, 52, etc.) por parte das entidades federativas, ou se houve incompatibilidade de conteúdo.” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2007, p. 55). É a certeza de que o legislador

observou todos os trâmites do processo legislativo, não se esquecendo, no âmbito do Direito Tributário, de observar sua relação com o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, *b* da Constituição, em que fica clara a exigência de lei anterior ao exercício financeiro em que o tributo é cobrado.

> 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;

A vigência da norma é um aspecto puramente temporal, referindo-se ao período de sua validade, ou seja, o lapso temporal compreendido entre o momento em que ela passa a ter força vinculante, até o dia em que é revogada ou o prazo de duração previsto se esgota.

A norma se torna vigente no momento de seu lançamento ao mundo dos fenômenos jurídicos, no momento de sua publicação. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário n. 85.829-SP, que a expressão “estar em vigor”, presente no art. 153, § 29, da CF/1967, significava “ter sido publicada”.

Eficácia “é a qualidade da norma que se refere à *aptidão* para a produção concreta de efeitos.” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2007, p. 53-54). É a capacidade de reflexos no mundo real, estando relacionada à aplicabilidade da norma. O mesmo autor acrescenta que a eficácia pode ser social ou técnica.

A primeira é relativa à produção concreta de efeitos, porque presentes as condições fáticas exigíveis para seu cumprimento, enquanto a técnica vai gerar a produção de efeitos porque presentes as condições técnico-normativas para sua aplicação.

Para Tércio Sampaio Ferraz Junior:

> [...] eficácia, no sentido técnico, tem a ver com a aplicabilidade das normas no sentido de uma aptidão mais ou menos extensa para produzir efeitos. Como esta aptidão admite graus, pode-se dizer que a norma é mais ou menos eficaz. Para aferir o grau de eficácia, no sentido técnico, é preciso

> verificar quais as funções da eficácia no plano da realização normativa. Estas funções podem ser chamadas de funções eficaciais. (FERRAZ JUNIOR, 1996, p. 199).

Ainda segundo Tércio Sampaio Ferraz Junior, para a conclusão de sua função eficacial, a norma pode depender ou não de outras normas, sendo classificada em norma de eficácia plena, quando sua função eficacial é imediatamente concretizada, não havendo dependência de qualquer outra norma para produzir efeitos; norma de eficácia limitada, que é aquela em que há necessidade de outras normas para a realização de sua função eficacial; e norma de eficácia contida, quando pode ser restringida, sendo plena enquanto não sobrevier a restrição.

Há ainda o aspecto do vigor da norma, também chamado de força da norma, que diz respeito à sua força vinculante, isto é, “à impossibilidade de os sujeitos subtraírem-se ao seu império.” (GAGLIANO; PAMPLONA FILHO, 2007, p. 59). Essa característica não se confunde com a vigência nem com a eficácia, uma vez que no vigor é verificada a realização efetiva de resultados jurídicos, assim, uma norma já revogada pode continuar a ser aplicada em juízo se disser respeito a situações consolidadas sob sua vigência.

Ferraz Junior conclui:

> [...] é possível dizer, diante do exposto, que uma norma pode ser válida, mas não ser ainda vigente (caso da *vacatio legis*); ser válida e vigente, mas não ter eficácia (tanto no sentido da efetividade quando de eficácia técnica); não ser nem válida nem vigente e, no entanto, ter força ou vigor, o que fundamenta a produção retroativa de efeitos (ultratividade, isto é, embora revogada, ela ainda conserva sua força vinculante e pode, por isso, produzir concretamente efeitos. (FERRAZ JUNIOR, 1996, p. 202).

A lei tributária pode ser vigente fora dos limites territoriais do ente federativo que a editou, a chamada *extraterritorialidade*. Possibilitada pelo art. 102 do Código Tributário Nacional por força de tratados, convenções e convênios entre os entes, visa à “fiscalização e ao controle da cobrança dos impostos, mediante troca de informações cadastrais, realização de diligências etc., no combate à sonegação de tributos.” (BALEEIRO, 2010, p. 656).

Sacha Calmon Navarro Coêlho, analisando a questão da extraterritorialidade prevista no art. 102 do Código Tributário Nacional, aduz que:

> Poderão, todavia, produzir efeitos fora dos respectivos territórios na medida em que se lhes reconheçam extraterritorialidade os convênios que entre si celebrem. As leis federais, por suposto, vigoram *em todo o território nacional*. Em relação a elas, só cabe falar de extraterritorialidade na ordem internacional por efeito dos *tratados internacionais*. (COÊLHO, 2010, p. 565).

Para Luciano Amaro, a vigência das leis tributárias é regida pelas mesmas normas que disciplinam as demais leis. A Lei de Introdução ao Código Civil é aplicável às leis tributárias de maneira supletiva:

> Na medida em que as normas da LICC têm caráter supletivo, isto é, admitem disposição em contrário, a vigência das leis tributárias regula-se, em regra, segundo o que elas próprias estabelecerem ou, no silêncio, pelas normas da LICC [...]. (AMARO, 2011, p. 220).

A lei tributária passa a vigorar, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, em obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins:

> Em primeiro lugar, na data em que ela própria estabelecer. De fato, quando ela contém sua própria regra de vigência temporal nenhum problema se coloca. Ela entrará em vigor na data de sua publicação, dez dias após publicada, trinta dias após publicada e assim avante (conforme o que ela própria estipular). (CARRAZZA. In. MARTINS (Coord), 2010, p. 124-125).

Assim, percebe-se que a legislação entra em vigor nos prazos estabelecidos pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro quando regulam por si mesmas.

As normas tributárias, como as demais, utilizam a mesma sistemática, obedecendo ao princípio da anterioridade, tendo como referência a publicação de seu conteúdo pelo Órgão Oficial.

1.3 Publicação e vigência

A lei, em um Estado Democrático de Direito, para que produza efeitos no mundo dos fatos, é necessário que obedeça a um processo para sua criação, conhecido como processo legislativo.

Nas palavras de José Afonso da Silva:

> Por processo legislativo entende-se o conjunto de atos (iniciativa, emenda, votação, sanção, veto) realizados pelos órgãos legislativos visando a formação das leis constitucionais, complementares e ordinárias, resoluções e decretos legislativos. Tem, pois, por objeto, nos termos do art. 59, a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções (SILVA, 2005, p. 524).

Dentre as etapas do processo legislativo destacam-se a iniciativa, a deliberação, a sanção, a promulgação e a publicação.

Iniciativa, segundo Roque Antonio Carraza, “é o ato pelo qual se dá início ao processo de elaboração da lei.” (CARRAZZA, 2010, p. 112).

O artigo 61 da Carta Magna a disciplina:

> Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.
>
> § 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:
>
> I - fixem ou modifiquem os efetivos das Forças Armadas;
>
> II - disponham sobre:
>
> a) criação de cargos, funções ou empregos públicos na administração direta e autárquica ou aumento de sua remuneração;
>
> b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;
>
> c) servidores públicos da União e Territórios, seu regime jurídico, provimento de cargos, estabilidade e aposentadoria; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 18, de 1998)
>
> d) organização do Ministério Público e da Defensoria Pública da União, bem como normas gerais para a organização do Ministério Público e da Defensoria Pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios;

> e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)
>
> f) militares das Forças Armadas, seu regime jurídico, provimento de cargos, promoções, estabilidade, remuneração, reforma e transferência para a reserva. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 18, de 1998)
>
> § 2º - A iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.

A iniciativa pode ser exercitada com a apresentação de um projeto de lei ao Poder Legislativo; é quando surge o dever de apreciá-lo, desde que ele tenha obedecido às normas previstas na Constituição.

A deliberação é a fase onde o projeto é enviado ao Plenário da Casa Legislativa para ser discutido e votado, na forma que o Regimento Interno da Casa disciplina, sempre garantindo a ampla discussão e a liberdade de decisão por parte de seus membros.

Após a aprovação da lei pelo Poder Legislativo, ela é submetida à apreciação do chefe do Poder Executivo, que tem a opção de vetá-la ou sancioná-la. O veto consiste no ato pelo qual é negado o consentimento do Executivo. Já a sanção é o momento de participação do Executivo na elaboração da lei, é a sua aprovação.

Depois de sancionada, a lei deve ser promulgada. Quanto ao conceito de promulgação, Roque Antonio Carrazza, citando Pontes de Miranda, “entende que a promulgação ‘constitui mera atestação da existência da lei e proclamação da sua executoriedade’”. (CARRAZZA, 2010, p. 118). E conclui dizendo que promulgação é “o ato pelo qual o chefe do Executivo proclama que a lei foi regularmente votada pelo Legislativo e que, por isso, deve ser cumprida” (CARRAZZA, 2010, p. 119).

Ao final do processo legislativo a lei é publicada oficialmente, tornando-se conhecida por todos e passando realmente a fazer parte do ordenamento jurídico.

“Publicação é um ato de comunicação da lei em destarte, é um requisito de plena eficácia da própria lei. A falta de publicação ou a publicação irregular acarretam a inexistência da lei” (CARRAZZA, 2010, p. 123).

A publicação oficial deve ser no Diário Oficial ou em órgão equivalente, sendo texto oficial:

> Aquele reproduzido no Diário Oficial (ou em periódico que lhe faça as vezes), que se presume conforme o original, a menos que se demonstre sua inexatidão, confrontando-o com o texto promulgado. Noutros termos, a publicação no Diário Oficial consagra o texto da lei e se presume conforme o original, até prova em contrário (CARRAZA, 2010, p. 122).

A publicação oficial da norma sancionada pelo Poder Executivo, conforme previsão do art. 3º da LINDB: “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.” Isso faz surgir a presunção absoluta de seu conhecimento por parte dos destinatários; assim ninguém pode fugir do seu cumprimento por não saber ou não compreender o seu conteúdo:

Ainda, a publicação da lei tributária, para Carrazza:

> [...] não só prepara o Fisco e administrados a bem cumpri-la como permite que o virtual contribuinte (aquele indicado genericamente na lei): a) se livre da tributação, evitando o comportamento que o tornará sujeito passivo tributário; ou b) busque uma tributação menos onerosa, adotando comportamento que levará à diminuição da carga tributária (CARRAZZA, 2010, p. 124).

Depois de publicada a lei, é necessário identificar o momento e o espaço em que ela passa a vigorar, dependendo essa conclusão da análise das normas de aplicação do direito no tempo e no espaço.

> [...] as leis tributárias entram em vigor na data em que elas próprias fixarem ou, se nada dispuserem a respeito, no Brasil, em 45 dias após publicadas e, no exterior, 90 dias após publicadas. Em se tratando de leis que criam ou aumentam “contribuições sociais para a seguridade social”, obrigatoriamente 90 dias após publicadas. (CARRAZA, 2010, p. 125).

Quanto à vigência da lei tributária no espaço, a regra é que ela vigora no território do ente que a edita, sendo esse o limite da soberania, no caso do Estado Nacional, e da autonomia, no caso dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

No entanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 102, prevê a possibilidade da “extraterritorialidade da legislação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos dos convênios que entre si realizem ou de normas gerais de direito tributário” (AMARO, 2011, p. 220).

Assim, para a lei tributária ser vigente no território estabelecido pelo ente federativo competente que a edita, é necessária sua publicação pela imprensa oficial e deve-se obedecer ao período de *vacatio legis* por ela determinado, ou pela Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, sempre se atentando para o princípio da anterioridade.

No próximo capítulo, serão analisadas questões referentes ao princípio da anterioridade tributária, procurando diferenciá-lo do princípio da anualidade e especificando seu conteúdo e exceções previstas na Constituição Federal.

2 PONDERAÇÕES ACERCA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

A Constituição da República, no que diz respeito ao princípio da irretroatividade da lei que cria ou aumente tributo, impede sua aplicação a fatos pretéritos, sem quaisquer exceções.

Todavia, para a maioria dos tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro, a Carta Magna exige que a lei seja anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo. É esse o princípio que será analisado neste capítulo.

2.1 Anterioridade e anualidade

O princípio da anterioridade da lei tributária tem sua origem na jurisprudência da Suprema Corte Inglesa, fruto da interpretação dos princípios contidos na Magna Carta de 1215.

A Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1789 retoma vários princípios da Carta Magna e firma o direito de propriedade e o da não-surpresa na tributação.

No ordenamento brasileiro, o princípio da anualidade, considerado como prévia inclusão orçamentária dos tributos, estava presente de forma expressa na Constituição Imperial de 1824, em seu art. 171:

> Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Embora ausente de forma expressa na Carta Republicana de 1891, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser aplicável tal princípio, por força do art. 27 do Código de Contabilidade:

> Art. 27. A arrecadação da receita proveniente de imposto dependerá sempre da inserção deste na lei de orçamento. Qualquer outra fonte de receita, porém, creada em lei ordinaria, deverá ser arrecadada, embora não contemplada na referida lei de orçamento.

Esteve presente também na Constituição de 1946 (art. 141, § 34):

> Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a 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 Emenda Constitucional n. 18/65 transformou, sob a influência da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e de Carl Shoup, do FMI, o princípio da anualidade em anterioridade. Com a mudança, o princípio era aplicável somente aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

A Carta de 1967, em seu art. 150, § 29, restabeleceu a anterioridade geral:

> Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no Pais a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
>
> [...]
>
> § 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

A Constituição Cidadã de 1988 consagrou, em seu art. 150, III, b, o princípio da anterioridade geral, sendo vedado cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicado a lei que os instituiu ou aumentou.”

Hugo de Brito Machado, em seus comentários ao Código Tributário Nacional, explica que o princípio da anualidade exige, quando previsto, a autorização anual do Poder Legislativo para que o tributo possa ser cobrado. (MACHADO, 2004, p. 122). Por esse princípio, o tributo não pode ser exigido do contribuinte pela autoridade tributante, em cada exercício financeiro, sem que ela

esteja prevista no respectivo orçamento. Essa previsão funciona como autorização anual do Congresso.

> [...] essa autorização anual, concedida com a aprovação no 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 cobrança 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. (MACHADO, 2004, p. 122).

Para José Afonso da Silva, o princípio da anualidade exigiria apenas prévia autorização orçamentária para a cobrança dos tributos:

> [...] segundo o qual o lançamento dos tributos está vinculado a cada exercício financeiro (1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano), o que tem importância para a situação temporal do fato gerador da obrigação tributária; mas ele não está mais condicionado ao requisito da prévia autorização orçamentária, como foi tradicional no nosso ordenamento constitucional; apenas se liga agora à anterioridade da lei criadora ou majoradora do tributo, em relação ao exercício financeiro em que deverá ser cobrado, como dispõe o art. 150, III, b [...]. (SILVA, 2005, p. 714-715).

O princípio da anterioridade é diferente do princípio da anualidade presente em Constituições anteriores. Misabel Abreu Machado Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, relata que:

> [...] a regra da anualidade não mais vigora, entre nós, no sentido de autorização da lei orçamentária. As leis tributárias, uma vez publicadas, vigentes e eficazes, não estão sujeitas, ano a ano, a uma prévia autorização contida na lei orçamentária, para que possam surtir efeitos. Não sobreviveu, na Constituição de 1988, o antigo princípio da autorização orçamentária, que foi substituído pelo da simples anterioridade. A anterioridade desvincula da lei orçamentária a vigência ou a eficácia e a aplicação das leis tributárias. Limita-se a adiar a eficácia e a aplicação da lei que institui tributo novo, ou majora um já existente, para o exercício financeiro subseqüente ao de sua publicação, sendo irrelevante o fato de a lei orçamentária ter ou não previsto e autorizado a arrecadação do novo tributo, conforme art. 150, III, b. (DERZI, Mizabel. *In*: BALEEIRO, 2010, p. 657).

A anterioridade está prevista no art. 150, III, *b* da Constituição, exigindo que a lei seja anterior ao exercício financeiro de cobrança do tributo criado ou aumentado, ou ainda, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a lei que institui ou majora tributo num ano, digamos, 1989, só pode desencadear o dever do contribuinte de pagar o tributo ou sua majoração no exercício seguinte, ou seja, no ano de 1990.” (COÊLHO, 2010, p. 214).

Para o citado autor, os fundamentos da anterioridade residem na possibilidade de o contribuinte prever a lei a que estará sujeito no exercício seguinte, podendo se adequar às exigências dela, e na certeza de que durante o exercício não haverá mudança. “Saber antes: certeza e segurança. Eis o significado da anterioridade.” (COÊLHO, 2010, p. 223).

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

> É relevante, outrossim, a consideração de que o princípio da anterioridade da lei tributária tem por finalidade preservar a segurança jurídica, permitindo o planejamento das atividades econômicas, afastando a possibilidade de novos ônus tributários durante o exercício financeiro. (MACHADO, 2004, p. 132).

Percebe-se que o princípio da anterioridade exige a instituição do tributo antes do início do exercício financeiro em que é cobrado.

O art. 104 do Código Tributário Nacional explicitou o conteúdo do princípio da anterioridade:

> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
>
> I - que instituem ou majoram tais impostos;
>
> II - que definem novas hipóteses de incidência;
>
> III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Esse artigo teve seu âmbito de validade material intensificado, sendo válido para as normas relativas a isenções.

2.2 Conteúdo do princípio da anterioridade

A Constituição da República de 1988 traz, segundo o Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, princípios tributários expressos e conexos. Os expressos são:

> A) legalidade formal e material da tributação (arts. 5º, II, e 150, I);
> B) irretroatividade da lei tributária e dos critérios ligados à sua aplicação administrativa e judicial (arts. 5º, XXXVI, e 150, III, "a");
> C) anterioridade da lei tributária em relação ao fato jurígeno tributário, seja a anual, seja a nonagesimal (arts. 150, III, "b" e "c", e 195, § 6º), também chamado de princípio da não-surpresa;
> D) princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais ou municipais (art. 150, V);
> E) princípio da isonomia tributária (arts. 5º, I, e 150, II);
> F) princípios da capacidade econômica e da pessoalidade dos impostos (art. 145, § 1º);
> G) princípio do não-confisco (negativa de tributo com efeito confiscatório), a teor dos artigos 5º e 150, IV;
> H) princípios da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda (art. 153, § 2º);
> I) princípio da progressividade dos impostos sobre a propriedade urbana e rural (arts. 153, § 4º, I, e 156, § 1º);
> J) princípio da não-cumulatividade do ICMS e do IPI (arts. 153, § 3º, II, e 155, II). (COÊLHO, 2010, p. 161).

Já os princípios conexos, derivados do sistema constitucional, são:

> A) o princípio federativo da uniformidade da tributação federal;
> B) o princípio do tratamento fiscal privilegiado para as regiões economicamente subdesenvolvidas e para as microempresas;
> C) o princípio da unidade nacional e do mercado comum nacional;
> D) o princípio da isonomia entre as pessoas políticas;
> E) o princípio da anualidade orçamentária, influindo nos impostos periódicos;
> F) o princípio do devido processo legal nas esferas administrativa e judicial, em matéria fiscal;
> G) o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional da lei e do ato administrativo normativo de caráter fiscal;
> H) o princípio do sigilo fiscal, bancário e profissional. (COÊLHO, 2010, p. 161).

Esses princípios constitucionais tributários e as imunidades, limitações ao poder do Estado em tributar, são reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do federalismo. São cláusulas pétreas, insuprimíveis.

Os princípios constitucionais basilares que respaldam o exercício do poder de tributar do Estado e garantem os direitos dos contribuintes são o da legalidade, da irretroatividade, a não ser para beneficiar, e da anterioridade da lei em relação ao exercício da sua aplicação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho explica que todos os princípios tributários derivam da busca dos povos para submeter o poder dos governantes à lei. O *jus puniendi* e o *jus tributanti* foram de certa forma moldados pelo *nullum tributum, nulla poena sine lege*.

Descreve o autor os significados e os efeitos dos citados princípios basilares:

> a) o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras;
> b) 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;
> c) o princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei.
> [...]
>
> a) assegura aos governados tranqüilidade, confiança e certeza quanto à tributação;
> b) assegura ao governo o respeito dos governados;
> c) compartilha o governo com o parlamento a responsabilidade pelos rumos da política tributária, como sói acontecer nas verdadeiras democracias. (COÊLHO, 2010, p. 173-174).

Com a promulgação da Carta em 1988, a anterioridade é plena, salvo as exceções previstas na própria Constituição. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, esse princípio deve ser obedecido pelas leis fiscais que instituem e majoram quaisquer impostos ou definem novas hipóteses de incidência, salvo aqueles excepcionados na própria Carta Magna (COÊLHO, 2010, p. 566).

Para Misabel Abreu Machado Derzi:

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

> faturamento ou a folha de salário, destinada a custear a Seguridade Social. (DERZI, Mizabel. *In*: BALEEIRO, 2010, p. 660).

Luciano Amaro defende que, para a maioria dos tributos, a Constituição Federal exige que a lei criadora ou majoradora seja anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo, enquanto que para alguns tributos, basta a irretroatividade da lei, coibindo sua aplicação a fatos passados (AMARO, 2011, p. 225).

O art. 150, III, b da Carta Magna explicita o princípio da anterioridade nos seguintes termos:

> 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;

Segundo conceito do mesmo autor:

> Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. Em regra, os orçamentos são *anuais*. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, consoante dispõe o art. 34, da Lei n. 4.320/64, que veiculou normas gerais de direito financeiro. (AMARO, 2011, p. 143).

A Carta Magna exige não apenas a anterioridade em relação ao exercício financeiro, mas também a antecedência mínima de 90 dias, sendo que ambas as regras comportam exceções.

O conteúdo do princípio da anterioridade foi explicitado pelo disposto no art. 104 do Código Tributário Nacional, como já visto:

> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

> I - que instituem ou majoram tais impostos;
>
> II - que definem novas hipóteses de incidência;
>
> III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Os incisos do citado artigo são complementares. Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

> No primeiro é feita referência a dispositivos de lei que instituem ou majoram o tributo. Instituir, ou majorar, por qualquer forma, evidentemente. Tanto pode haver instituição, como majoração, mediante a definição de novas hipóteses de incidência, como mediante a supressão de hipóteses de isenção, como mediante o aumento da base de cálculo, ou da alíquota correspondente. Não importa o meio, ou forma, que o legislador tenha utilizado para criar ou para aumentar o ônus tributário, o dispositivo legal que o fizer somente entrará em vigor no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicado. (MACHADO, 2004, p. 128-129).

Quanto ao inciso II do art. 104, sobre a definição de novas hipóteses de incidência, Hugo de Brito Machado diz ser uma forma de promover a majoração do tributo, uma vez que implica fazer com que o tributo atinja fatos anteriormente não alcançados por ele, fatos não tributados no passado.

O inciso III, do artigo 104 do CTN, submete ao princípio da anterioridade as leis que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei for mais favorável ao contribuinte.

Isenções são diferentes de imunidades, embora sejam técnicas parecidas. A imunidade, para Luciano Amaro:

> [...] configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, *em regra*, sobre o *gênero* de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas. (AMARO, 2011, p. 175).

Já a isenção, nas palavras do mesmo autor, é uma técnica “por meio da qual a lei tributária, ao descrever o *gênero* de situações sobre as quais impõe o tributo, pinça uma ou diversas espécies (compreendidas naquele gênero) e as

declara *isentas* (ou seja, *excepcionadas* da norma de incidência)". (AMARO, 2011, p. 175).

A diferença entre as duas é que a imunidade atua no plano da definição da competência, enquanto a segunda atua no plano do exercício da competência. A Constituição define quais as situações que estariam dentro do campo de competência, mas que, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar.

Já a isenção é exercida quando "a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica de *isenção* excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação". (AMARO, 2011, p. 176).

Sobre o assunto, pronunciou-se o Supremo Tribunal Federal:

> A criação de imunidade tributária é matéria típica do texto constitucional enquanto a de isenção é versada na lei ordinária; não há, pois, invasão da área reservada à emenda constitucional quando a lei ordinária cria isenção. O Poder Público tem legitimidade para isentar contribuições por ele instituídas, nos limites das suas atribuições (art. 149 da Constituição)." (ADI 2.006-MC, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 1-7-1999, Plenário, *DJ* de 24-9-1999.)

Aliomar Baleeiro ensina que a lei de isenção pode ser abolida pelo Poder Tributante. "Mas a vigência do dispositivo que extinguir ou reduzir a isenção entrará em vigor somente com o início do exercício financeiro vindouro." (BALEEIRO, 2010, p. 660-661).

O motivo dessa vigência apenas no exercício financeiro seguinte é que a revogação de uma isenção implica aumento da exação correspondente. Essa elevação não deve surpreender o contribuinte, "pela mesma razão que a própria criação do tributo também não deve constituir surpresa." (MACHADO, 2004, p. 131).

O mesmo autor ainda afirma que "a isenção nada mais é do que uma exceção à norma de tributação. Sua revogação, portanto, implica ampliar o alcance da norma de tributação que passa a incidir sobre um suporte fático aumentado." (MACHADO, 2004, p. 133).

Tal conteúdo está correto nas palavras de Luciano Amaro: “[...] trata-se dos vários modos pelos quais pode manifestar-se a instituição ou majoração de tributos. É descabido afirmar que o Código teria inovado o preceito constitucional, ampliando-o.” (AMARO, 2011, p. 147).

Hoje tal princípio não se refere apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda, uma vez que a Carta de 1988 ampliou seu alcance. No entanto, essa expansão não envolve todas as espécies tributárias, ainda existindo alguns tributos não *banhados* pela anterioridade.

2.3 Exceções ao princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade possui algumas exceções à sua aplicação, previstas no art. 150, § 1º, da Constituição da República, quanto à exigência de publicação da lei em exercício anterior ao de sua aplicação, e também quanto à necessidade de a publicação dar-se noventa dias antes do início de sua aplicação.

Entre as exceções listadas no parágrafo 1º do art. 150 da Constituição há a previsão da não aplicação do disposto no art. 150, III, b, da Carta, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que seja publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A alínea *c* do dispositivo citado se refere à necessidade de a publicação dar-se noventa dias antes do início da aplicação da lei.

Alguns tributos, “por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações” (AMARO, 2011, p. 148). Por isso, esses tributos podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro, sempre obedecido o prazo de 90 dias após a publicação da lei criadora ou majoradora do tributo.

Por esse motivo, o imposto de importação (art. 153, I), o imposto de exportação (art. 153, II), o imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV) e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações financeiras (art. 153, V) podem ser exigidos no mesmo período financeiro da sua instituição ou majoração.

Da mesma maneira, o empréstimo compulsório por motivo de guerra externa ou de calamidade pública, previsto no art. 148, I, da Constituição, pode ser

aplicado já no exercício de sua criação ou aumento, “pois, dada a premência das causas que justificam a incidência, não se pode aguardar o exercício subsequente para aplicar o tributo”. (AMARO, 2011, p. 148). Já o empréstimo compulsório criado no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional deve observar o disposto no art. 150, III, b, não fugindo da aplicação do princípio da anterioridade, sendo cobrado apenas no exercício seguinte.

Há também exceção restrita em relação ao ICMS, criada pela Emenda Constitucional n. 33/2001, que acrescentou o § 4º ao art. 155 da Constituição, fazendo com que as alíquotas do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes pudessem ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, expandindo essa previsão para a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados (AMARO, 2011, p. 148).

As contribuições previstas nos arts. 149 e 149-A da Carta devem, em regra, obedecer ao princípio da anterioridade. Não se sujeitam a esse princípio as contribuições para a seguridade social, que, nos termos do art. 196, § 6º, da Constituição Federal, se submetem apenas ao prazo nonagesimal. Nesse sentido, já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

> As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da CF que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, **poderão ser exigidas após decorridos noventa dias** da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos. (AI 174.540-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 13-2-1996, Segunda Turma, *DJ* de 26-4-1996.) (Sem grifos no original).

Sobre o prazo nonagesimal, manifestou-se recentemente o Supremo Tribunal Federal quanto ao aumento da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados para veículos automotores:

> O Plenário deferiu pedido de medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade, ajuizada pelo partido político Democratas (DEM), para suspender o art. 16 do Decreto 7.567/2011, que confere vigência imediata à alteração da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), na qual se majoraram alíquotas sobre operações envolvendo veículos automotores (...). Consignou-se que a reforma tributária promovida pelo constituinte derivado,

> com a promulgação da EC 42/2003, alargara o âmbito de proteção dos contribuintes e estabelecera nova restrição ao poder de tributar da União, dos Estados-membros e dos Municípios. Aduziu-se que fora acrescentada a alínea c ao inciso III do art. 150 da CF, com ampliação da incidência do princípio da anterioridade nonagesimal, antes restrita à cobrança das contribuições sociais (CF, art. 195, § 6º). No tocante ao IPI, o tratamento teria sido singular. Na redação conferida ao art. 150, § 1º, da CF, continuara o imposto excepcionado da incidência do princípio da anterioridade anual, mas não da anterioridade nonagesimal. (...) Asseverou-se que o princípio da anterioridade representaria garantia constitucional estabelecida em favor do contribuinte perante o Poder Público, norma voltada a preservar a segurança e a possibilitar um mínimo de previsibilidade às relações jurídico-tributárias. Mencionou-se que o referido princípio destinar-se-ia a assegurar o transcurso de lapso temporal razoável a fim de que o contribuinte pudesse elaborar novo planejamento e adequar-se à realidade tributária mais gravosa. Assim, o art. 16 do Decreto 7.567/2011, ao prever a imediata entrada em vigor de norma que implicara aumento da alíquota de IPI contrariara o art. 150, III, *c*, da CF. Deste modo, a possibilidade de acréscimo da alíquota do IPI mediante ato do Poder Executivo, em exceção ao princípio da legalidade (CF, art. 153, § 1º), não afastaria a necessidade de observância ao postulado da anterioridade nonagesimal. Por revelar garantia do contribuinte contra o poder de tributar, esse princípio somente poderia ser mitigado mediante disposição constitucional expressa, o que não ocorreria em relação ao IPI. Reputou-se que a Constituição deveria ser interpretada de forma sistemática. Dessa maneira, o permissivo por meio do qual se autorizaria o uso de ato infralegal para a modificação da alíquota não conferiria ao Executivo poderes mais amplos do que os atribuídos ao Congresso Nacional, até mesmo porque, nos termos do art. 153, § 1º, da CF, os poderes seriam exercidos nas condições e limites estabelecidos em lei. Apesar do inegável aspecto extrafiscal do IPI, a atividade do contribuinte seria desenvolvida levando em conta a tributação existente em dado momento, motivo pelo qual a majoração do tributo, ainda mais quando poderia efetivar-se em até trinta pontos percentuais, deveria obedecer aos postulados da segurança jurídica e da não surpresa. (ADI 4.661-MC, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 20-10-2011, Plenário, *Informativo* 645.)

O rol de exceções previsto no art. 150, § 1º, da Constituição não esgota a matéria, e também os tributos aqui excepcionados não deixam de submeter-se ao princípio da irretroatividade, que, nas palavras de Luciano Amaro, “é absoluto e não comporta exceções.” (AMARO, 2011, p. 150). Os fatos ocorridos antes da vigência da lei tributária são irrelevantes para essa nova lei, sendo impossível a exigência do tributo para fatos passados.

Tem-se como problema a redação do art. 104, do Código Tributário Nacional, fundamentado na Emenda Constitucional n. 18/65, o qual especifica o princípio da anterioridade tributária apenas para os impostos sobre o patrimônio e a renda, gerando dúvidas quanto à sua recepção pela Carta de 1988, que ampliou o princípio a todos os tributos. Esse aspecto será analisado no próximo capítulo, como reflexão final desta monografia.

3 A RECEPÇÃO DO ARTIGO 104 PELA CARTA DE 1988

Durante o período da ditadura militar, a luta pelo Estado Democrático de Direito no Brasil sempre existiu, especialmente após o Ato Institucional n. 5, que foi o instrumento mais autoritário da história política do país. As manifestações pela normalização democrática foram intensificadas a partir das eleições dos Governadores em 1982 e, principalmente, no ano de 1984, quando “as multidões acorreram entusiásticas e ordeiras aos comícios em prol da eleição direta do Presidente da República” (SILVA, 2005, p. 88).

As forças políticas que buscavam a redemocratização do país lançaram como candidato à Presidência da República o então governador de Minas Gerais, Tancredo de Almeida Neves, que concorreria pela via indireta do Colégio Eleitoral.

Tancredo Neves foi eleito com a missão de fundar o que ele mesmo denominou de “Nova República”, que haveria de ser democrática e social, concretizando-se com uma Constituição a ser elaborada por uma “Assembleia Nacional Constituinte, livre e soberana, que ele convocaria assim que assumisse a Presidência” (SILVA, 2005, p. 88).

Com sua morte antes de assumir a Presidência, assumiu o Vice-Presidente, José Sarney, que mesmo estando sempre ao lado das forças autoritárias que governaram o país durante 21 anos, cumpriu com os compromissos de transição e nomeou uma Comissão de Estudos Constitucionais responsável pela elaboração do anteprojeto de Constituição a ser enviado à Constituinte.

O Presidente Sarney também enviou ao Congresso uma proposta de Emenda à Constituição, convocando a Assembleia Nacional Constituinte, que foi aprovada como EC n. 26 e promulgada em 17 de novembro de 1985. Na verdade, essa Emenda “convocara os membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para se reunirem, em Assembleia Nacional Constituinte, livre e soberana, no dia 1.2.87, na sede do Congresso Nacional.” (SILVA, 2005, p. 89). A citada Emenda definiu os procedimentos a serem adotados para a elaboração da nova Constituição e, ao convocar os membros do Congresso para sua elaboração, criou um Congresso Constituinte, e não uma Assembleia Nacional Constituinte.

Ao final do processo de elaboração e votações pelo Congresso, a Constituição restou promulgada em 1988:

> É um texto moderno, com inovações de relevante importância para o constitucionalismo brasileiro e até mundial. Bem examinada, a *Constituição Federal*, de 1988, constitui, hoje, um documento de grande importância para o constitucionalismo em geral. (SILVA, 2005, p. 89).

A Constituição é a base de validade jurídica das normas infraconstitucionais. A promulgação de uma nova Carta Política provoca uma mudança material no ordenamento infraconstitucional preexistente com ela conflitante, a fim de garantir a coerência do sistema.

Com o objetivo de garantir tal coerência, foram criados fenômenos jurídicos da recepção e da revogação, que são resultantes do juízo de compatibilidade material ou não entre uma nova Constituição e a legislação infraconstitucional preexistente.

O exame de compatibilidade fundamenta-se no princípio da supremacia constitucional e no da presunção de constitucionalidade das leis e atos do Poder Público:

> O Princípio da Supremacia Constitucional exprime-se pela exigência de que todas as normas do ordenamento devem estar em harmonia com a Constituição, ou seja, sem contradição (já diria o Direito Romano, l*ex posterior derrogat inferior).*
>
> Decorrente lógico do Princípio da Supremacia Constitucional, o Princípio da presunção de constitucionalidade das leis e atos do Poder Público possui dois desdobramentos: i) no conflito entre duas interpretações possíveis em que se discuta a inconstitucionalidade da norma, prefere-se a que aproveita o comando; ii) somente há a declaração de invalidade da regra quando esta for evidente. (NOGUEIRA, 2009, p. 9).

Desta maneira, as normas inferiores à Constituição passam a ter novo fundamento de validade, podendo ser recepcionadas ou revogadas. Se forem materialmente, isto é, tiverem seu conteúdo, incompatíveis com a nova Carta, serão revogadas. Não há o que se falar em exame de compatibilidade formal,

uma vez que o processo de criação da norma é regido pela vigente à época de sua redação.

Para sua recepção, elas devem ser interpretadas em face da nova ordem jurídica, e apenas sobrevivem se compatíveis com suas normas e princípios.

Para Norberto Bobbio:

> [...] a recepção é um ato jurídico com o qual um ordenamento acolhe e faz suas, normas de outro ordenamento, pelo qual estas normas permanecem materialmente iguais, mas deixam de ser enquanto à forma. (BOBBIO, 1992, p. 254 *in* NOGUEIRA, 2009, p. 10).

De fato, as normas recepcionadas passam a ter novo fundamento de validade, leituras e interpretações diferentes, porque subordinadas à concepção axiológica distinta.

> Com efeito, a legislação do antigo ordenamento que se incorporou ao novo são apenas materialmente pertencentes ao primeiro, pois formalmente integram o novo, passando, desta forma, a legislação anterior a ser tratada como se a data inicial de sua vigência fosse a da Constituição. (NOGUEIRA, 2009, p. 11).

Por outro lado, aquelas normas infraconstitucionais anteriores, materialmente compatíveis com a nova Ordem Constitucional, deverão ser incorporadas ao novo ordenamento jurídico, isto é, serão recepcionadas, como se novas fossem porque terão como base de validade a atual Constituição. Trata-se de uma ficção jurídica de direito intertemporal. Essa teoria é tradicionalmente admitida no direito brasileiro, independentemente de qualquer determinação expressa.

Há ainda os fenômenos da repristinação e da desconstitucionalização. O primeiro é aquele pelo qual certa legislação infraconstitucional, que perdeu sua eficácia diante de um texto constitucional posterior por não ter sido recepcionada, se restaura pelo surgimento de uma nova Carta. Tal ferramenta não é aceita pelo Supremo Tribunal Federal:

> Agravo regimental. - Não tem razão o agravante. A recepção de lei ordinária como lei complementar pela Constituição posterior a ela só ocorre com relação aos seus dispositivos em vigor quando da promulgação desta, não havendo que pretender-se a ocorrência de efeito repristinatório, porque o nosso sistema jurídico, salvo disposição em contrário, não admite a repristinação (artigo 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Agravo a que se nega provimento. (STF, 1ª Turma, AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO n. 235.800/RS, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 25 mai. 1999, publicado em 25 jun. 1999).

Da mesma maneira, a desconstitucionalização, também não verificada no Brasil, trata da recepção de normas da Lei Suprema anterior, compatíveis com o novo ordenamento, mas com *status* de norma infraconstitucional.

Mizabel Derzi, sustentando a recepção do Código Tributário Nacional pela Constituição de 1988, afirma:

> O Código Tributário Nacional, pelo princípio geral de continuidade e recepção das normas anteriores compatíveis, sobreviveu à Carta de 1988, em seus aspectos essenciais. É verdade que perderam validade todos aqueles dispositivos do Código Tributário Nacional que contrariam as várias inovações ao sistema tributário, constitucionalmente adotadas, quer sejam regras de competência, quer sejam regras de distribuição de receita ou princípios gerais. Mas a identificação da norma infralegal discrepante da Constituição é tópica. No seu todo, o Código Tributário Nacional, tendo sobrevivido à Constituição de 1967 e à Emenda Constitucional nº 1, de 1969, também foi recepcionado pela Constituição de 1988, em suas linhas gerais. Lei Complementar no sentido meramente material, o Código Tributário Nacional continua tendo a função e o papel de complexo de normas gerais, como já apontara Aliomar Baleeiro, permanece eficaz e obriga à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. (DERZI, Mizabel. *In.* BALEEIRO, 2010, p. 40).

O Sistema Tributário na Constituição de 1988 foi formado de maneira a permitir a melhor captação dos contornos superiores do Sistema. É dividido em cinco partes e enuncia os princípios gerais que o regem, ou seja, aqueles comandos maiores que delimitam a imposição tributária.

Tendo o constituinte plena consciência da elevada carga tributária, optou por um sistema rígido, no qual o Fisco pode exigir somente o previsto na lei, assim como o contribuinte está obrigado apenas às prestações nela especificada. É o sistema, nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, “muito mais uma carta do contribuinte do que um Estatuto do Poder Tributante” (MARTINS, 2010, p. 25).

Mais do que em qualquer outro ramo do Direito, o Direito Tributário prima pela legalidade, conforme disposição do art. 150, I e III, da Carta Magna, lei em sentido formal e material.

O Princípio da Reserva de Lei está contido no art. 97 do CTN, que assim dispõe:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
>
> I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
>
> II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
>
> III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
>
> IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
>
> V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
>
> VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
>
> § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
>
> § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Em seu art. 99, o Código Tributário Nacional deixa claro que os decretos devem se restringir aos limites da lei:

> Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

O art. 104 do Código Tributário Nacional tinha fundamento na Emenda Constitucional n. 18/65 à Constituição de 1946, que estabelecia ser vedado o aumento de tributos no mesmo exercício financeiro de aprovação da lei.

A recepção dessa norma pela Constituição de 1988 é discutida em função de um problema de redação, entendendo alguns autores que, com a revogação da Emenda Constitucional n. 18/65, que dava fundamento ao art. 104, este, por consequência, estaria revogado.

Os três incisos do citado artigo do Código Tributário Nacional são complementares entre si. No primeiro, é feita referência aos dispositivos que instituem ou majoram tributos. Relembrando Hugo de Brito Machado, citado antes:

> Tanto pode haver instituição, como majoração, mediante a definição de novas hipóteses de incidência, como mediante a supressão de hipótese de isenção, como mediante o aumento da base de cálculo, ou da alíquota correspondente. Não importa o meio, ou forma, que o legislador tenha utilizado para criar ou para aumentar o ônus tributário, o dispositivo legal que o fizer somente entrará em vigor no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que for publicado. (MACHADO, 2004, p. 129).

Sustenta ainda o citado autor que é necessário não apenas fazer a interpretação literal do dispositivo, mas também analisá-lo em conformidade com a Constituição e seu prazo de noventa dias para a criação ou alteração de contribuições de previdência social.

Quanto ao inciso II do art. 104, a definição de novas hipóteses de incidência do tributo é uma forma de promover-se a sua majoração, pois implica fazer com que o tributo atinja fatos anteriormente não tributados.

Para Hugo de Brito Machado:

> A intenção do legislador parece ter sido afastar o argumento literalista com o qual alguém poderia pretender justificar a incidência imediata de norma definidora de nova hipótese de incidência de um tributo ao argumento de que este não estaria sendo instituído, porque já existente, nem majorado, porque suas bases de cálculo e alíquota permaneceriam inalteradas. (MACHADO, 2004, p. 130).

O inciso III do art. 104 do Código Tributário Nacional exige a aplicação do princípio da anterioridade às leis que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a própria lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte.

No entanto, já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

> Isenção. Revogação de isenção. Princípio da anualidade. Revogação da norma isencional, que é simples exclusão do crédito tributário, restaura-se a exigibilidade do imposto, a partir de então, com suporte na preexistente lei instituidora da obrigação tributária, sem sujeitar-se a espécie à observância

> do princípio da anterioridade. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, 1ª Turma, RE n. 102.593, Rel. Min. Rafael Mayer, julgado em 12 jun. 1984, publicado em 3 ago. 1984).

O Supremo Tribunal Federal ainda sumulou sua jurisprudência no sentido de que "o princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação de isenção", em sua Súmula n. 615.[1] Ainda no mesmo sentido:

> Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente. (STF, Segunda Turma, RE n. 204.062**,** Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 27 set. 1996, publicado em 19 dez. 1996).

A fundamentação formou-se na tese de que a isenção é uma dispensa de tributo devido. Para Hugo de Brito Machado, a tese é inconsistente:

> A norma que isenta nada mais é do que uma exceção à norma que tributa. Ela retira da hipótese de incidência tributária uma parte, que corresponde a seu suporte fático. É uma norma de exceção. Quando revogada o fato que lhe servia de suporte passa a integrar o suporte fático da norma de incidência tributária, aumentando-o, tal como acontece com a definição de novas hipóteses de incidência. (MACHADO, 2004, p. 131).

O tributo existe, tanto que a norma de isenção estabelece uma exceção à norma de sua incidência. A revogação do benefício faz com que fatos anteriormente não tributados, exatamente em razão da norma de isenção, sejam agregados pela hipótese de incidência do tributo em questão.

"É induvidoso que a revogação de uma isenção implica aumento do tributo a que corresponde. Aumento que não deve surpreender o contribuinte, pela mesma razão que a própria criação do tributo também não deve constituir surpresa." (MACHADO, 2004, p. 131). É necessária uma interpretação da norma em questão à luz da Constituição Cidadã, e não de acordo com a Emenda Constitucional n. 18/65, com base na qual foi editada.

---

[1] A Súmula n. 615, do Supremo Tribunal Federal, refere-se à Constituição de 1967.

É certa a aplicação do art. 150, III, b, da Constituição a todos os tributos, não apenas àqueles sobre o patrimônio e a renda do princípio da anterioridade. Esse dispositivo constitucional derrogou a norma restritiva.

Ricardo Lobo Torres leciona no seguinte sentido:

> O Supremo Tribunal Federal disse (Súmula 615) que, se se tratasse de ICM, não ficava sujeita ao princípio da anterioridade. Não examinou o Supremo essa questão da concorrência e da eficácia de normas, tendo trabalhado apenas com o art. 104 do CTN. Ora, o art. 104 do CTN foi redigido na vigência da Emenda Constitucional 18, de dicção autoritária, que restringia o princípio da anterioridade aos impostos sobre patrimônio e renda. Posteriormente a Constituição de 67/69 estendeu o princípio da anterioridade também aos impostos sobre a produção e a circulação. Logo, todos os impostos, inclusive o ICMS e com a ressalva apenas daqueles excepcionados pela própria Constituição, estão sujeitos ao princípio da anterioridade, transferindo-se a eficácia da norma que revoga a isenção para o dia 1º de janeiro do ano seguinte. (TORRES, 2004, p. 313-314).

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho:

> O dispositivo está, em parte superado. O CTN é de 1966, anterior à Constituição de 1967. Naquela época o princípio da anterioridade não tinha a abrangência de hoje, reduzindo-se aos impostos periódicos e anuais sobre o patrimônio e a renda. Pela Constituição de 1988, o princípio é pleno, com as exceções parciais já estudadas na Constituição Tributária (impostos de importação, exportação, IPI, ISOF, empréstimo compulsório por motivo de guerra ou calamidade pública e imposto de guerra). (COÊLHO, 2006, p. 650).

Hugo de Brito Machado ensina:

> O artigo 104 do Código tributário Nacional deve ser interpretado de sorte a que não entre em conflito com a Constituição. Tanto o *caput*, como os incisos, sendo incabível a interpretação do inciso III divorciada da norma do *caput*, como parece sustentar Oliveira Silva. A interpretação de todo o art. 104, insista-se neste ponto, há de respeitar o princípio hierárquico e para tanto há de ser conforme com a Constituição, que consagra o princípio da anterioridade para os tributos em geral, com as ressalvas que estabelece, e não apenas para os impostos sobre o patrimônio e a renda. (MACHADO, 2004, p. 132).

Luciano Amaro conclui afirmando que esse dispositivo é compatível com a Carta vigente, desde que se substituam os tributos ali mencionados, tornando o dispositivo mais abrangente.

Desta maneira, o artigo em questão é compatível e foi recepcionado pela Carta de 1988. Uma vez incorporado ao novo ordenamento e tendo recebido nova base de validade, seu sentido e obrigatoriedade foram ampliados aos demais tributos, não apenas aos impostos obre o patrimônio e a renda. Todos devem obedecer à sua previsão, não sendo permitida a cobrança da exação no mesmo exercício financeiro em que a norma foi publicada.

CONCLUSÃO

O objetivo desse trabalho de pesquisa foi analisar alguns aspectos da legislação tributária do Brasil, sendo um tema complexo e de muitas discussões acerca da validade das normas e procedimentos adotados para a criação e elaboração de tributos.

Restou utilizado, para a elaboração da pesquisa, o método dedutivo, o qual parte de argumentos gerais para alcançar os específicos e também, como método auxiliar, foi empregado o método histórico, levando em consideração o contexto pretérito e presente acerca dos entendimentos quanto à vigência da legislação tributária.

Na primeira seção dessa monografia, estudou-se o processo de elaboração do Código Tributário Nacional, originado ainda durante o governo Getúlio Vargas, com um anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Sousa.

Também discorreu-se sobre questões acerca da vigência e eficácia das normas tributárias. Sendo o Brasil uma federação, tal discussão torna-se importante em seu sistema jurídico, uma vez que os entes federativos têm autonomia e poder de criar tributos próprios.

Vigência não é sinônimo de eficácia. A norma se torna vigente no momento de seu lançamento no mundo dos fenômenos jurídicos, no momento de sua publicação. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário n. 85.829-SP, que a expressão “estar em vigor”, presente no art. 153, § 29, da CF/1967, significava “ter sido publicada”. Já norma eficaz é aquela que gera reflexos no mundo real. A eficácia está relacionada à aplicabilidade da norma.

Mais do que em qualquer outro ramo do Direito, o Direito Tributário prima pela legalidade, conforme disposição do art. 150, I e III, da Carta Magna, lei em sentido formal e material.

O Princípio da Reserva de Lei está contido no art. 97 do CTN.

O art. 99 do Código Tributário Nacional deixa claro que os decretos devem se restringir aos limites da lei

Para uma norma ser vigente, é necessário que ela tenha obedecido a todos os trâmites do processo legislativo, não se devendo esquecer de observar sua relação com o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, *b,* da Constituição, onde fica clara a exigência de lei anterior ao exercício financeiro em que o tributo é cobrado.

A lei tributária pode ser vigente fora dos limites territoriais do ente federativo que a editou. É a chamada *extraterritorialidade*, possibilitada pelo art. 102 do Código Tributário Nacional por força de tratados, convenções e convênios entre os entes.

A vigência das leis tributárias é regida pelas mesmas normas que disciplinam as demais leis. A Lei de Introdução ao Código Civil, atualmente denominada de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, segundo redação dada pela Lei n. 12.376/10, é aplicável às leis tributárias de maneira supletiva.

Durante o discorrer do segundo capítulo foi focado o princípio da anterioridade tributária. Esse é distinto do princípio da anualidade previsto em Constituições pretéritas. A anterioridade está inscrita no art. 150, III, *b* da Constituição, e exige que a lei seja publicada no exercício financeiro anterior ao da cobrança do tributo criado ou aumentado.

Já o princípio da anualidade exigia apenas prévia autorização orçamentária para a cobrança dos tributos.

O art. 104 do Código Tributário Nacional explicitou o conteúdo do princípio da anterioridade.

Esse artigo teve seu âmbito de validade material intensificado, sendo válido para as normas relativas a isenções.

A terceira e última seção relatou a questão central da presente monografia, fazendo uma breve exposição sobre a teoria da recepção das normas jurídicas pelos novos sistemas constitucionais e à recepção do art. 104 do Código Tributário Nacional pela Carta de 1988.

Com a promulgação da Carta em 1988, a anterioridade é plena, salvo as exceções previstas na própria Constituição. Esse princípio deve ser obedecido pelas

leis fiscais que instituem e majoram impostos ou definem novas hipóteses de incidência, salvo aqueles excepcionados na própria Carta Magna.

O art. 104 do Código Tributário Nacional tem a sua recepção pela Constituição de 1988 discutida em função de um problema de redação.

Na Súmula 615 do Supremo Tribunal Federal, o princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação de isenção do ICM, e que o Supremo não analisou a questão da concorrência e da eficácia das normas, trabalhando apenas com o art. 104 do CTN. Esse artigo foi redigido durante a ditadura militar, restringindo o princípio da anterioridade aos impostos sobre o patrimônio e a renda. Mais tarde, a Constituição de 1967, emendada em 1969, estendeu a aplicação do princípio também aos impostos sobre a produção e a circulação, tornando todos os impostos, inclusive o ICMS, sujeitos à anterioridade, sendo excepcionados apenas aquelas previstos pela própria Carta Magna, transferindo-se a eficácia da norma que revoga a isenção para o exercício financeiro seguinte ao da sua publicação.

Esse dispositivo é compatível com a Carta vigente, desde que se substituam os tributos ali mencionados, tornando o dispositivo mais abrangente, visto que, quando editado o Código Tributário Nacional, eram sujeitos ao princípio da anterioridade, segundo a Constituição de 1946, apenas os impostos sobre o patrimônio e a renda.

Com a promulgação da Carta em 1988, houve uma expansão do princípio, tornando sua aplicação obrigatória a todas as espécies de tributos. A anterioridade é plena, não importando a natureza ou hipótese de incidência da exação. Não há distinção no tratamento entre tributos sobre o patrimônio e a renda e os demais, todos devem obedecer à anterioridade, podendo ser cobrados apenas no exercício financeiro seguinte à publicação da lei que o institui ou aumenta, tendo como exceções aceitas pelo ordenamento, apenas as previstas na própria Carta.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Anterioridade da lei tributária*: segurança do direito e iniciativa privada. **Revista de Direito Mercantil**, n. 50, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

_____. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário e prescrição*. Revista de Direito Tributário, n. 9/10, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6 ed. Rio De Janeiro: Forense, 1985.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14 ed. Rio De Janeiro: Forense, 1990.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio De Janeiro: Forense, 1992.

_____. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. *Constituição da República Federativa do Brasil anotada e legislação complementar*. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. *Princípios constitucionais tributários*. **Caderno de pesquisas tributárias**, n. 18, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1993.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. 2 ed. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1986.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil* (1824). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil* (1891). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. *Decreto n. 4.536, de 28 de janeiro de 1922*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl4536.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. *Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942.* Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 21 dez 2011.

_____. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil* (1946). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1967). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 102.593. Relator Ministro Rafael Mayer. DJ, 3 ago. 1984. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=194888>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. *Constituição da Republica Federativa do Brasil de* 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 174.540. Relator Ministro Maurício Corrêa. DJ, 26 abr. 1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=280646>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 204.062. Relator Ministro Carlos Velloso. DJ, 19 dez. 1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=239143>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 2.006. Relator Ministro Maurício Corrêa. DJ, 24 set. 1999. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=347380&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%202006%20-%20MC>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 235.800/RS. Relator Ministro Moreira Alves. DJ, 25 jun. 1999. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=290554>. Acesso em: 21 dez. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.661-MC, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 20-10-2011, Plenário, *Informativo* 645. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201420>. Acesso em: 21 dez. 2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 5 ed. Coimbra: 1991.

CARRAZZA, Roque. Vigência e aplicação das leis tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. Belém: CEJUP, 1993. v. 1. p. 107-140.

CHIMENTI, Ricardo Cunha et. al. *Curso de direito constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. 813 p.

DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução do código civil interpretada*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Interpretação e estudos da constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.

_____. *Introdução ao estudo do direito*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*. I. São Paulo: Saraiva, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

_____. *Teoria pura do direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

_____. *O que é justiça?*: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência. São Paulo: M. Fontes, 1997.

_____. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: M. Fontes, 2003.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 14 ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. *Curso de direito tributário*. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Curso de direito tributário*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Constituição e revisão:* temas de direito político e constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord). *Comentários ao código tributário nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966)*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NOGUEIRA, Vanessa Fabiula Pancioni. Efeitos de uma nova ordem constitucional: revogação, inconstitucionalidade superveniente e recepção. *Revista de Direito*, vol. XII, n. 16, 2009, p. 7-20. Disponível em: <http://sare.unianhanguera.edu.br/index.php/rdire/article/viewFile/873/732>. Acesso em: 30 nov. 2011.

PENTEADO FILHO, Nestor Sampaio. *Manual de direito constitucional*. Campinas: Millennium 2005.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____.*Poder constitucional e poder popular*. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.