# DOUTRINA

## O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE TRIBUTÁRIA*

FLÁVIO BAUER NOVELLI**

*1. Considerações introdutórias. 2. Origem e evolução do princípio. 3. Relance no direito comparado. 4. O princípio no direito constitucional tributário brasileiro.*

### 1. *Considerações introdutórias*

Creio que antes de entrar diretamente no assunto que forma o objeto principal da nossa exposição, parece conveniente dar, em poucas palavras, a razão de ser da sua escolha, na qual, apresso-me em dizer, não teve o Instituto dos Advogados Brasileiros qualquer responsabilidade. O tema eleito foi o Princípio da anualidade tributária, considerado particularmente sob o ângulo do ordenamento constitucional tributário brasileiro. Na verdade não foi uma, foram várias as razões que me determinaram na preferência. Limito-me, porém, à que entendo mais importante.

Há, entre nós, como se sabe, um renovado e, até certo ponto, justificado interesse, não só dos tributaristas, pela velha questão da anualidade dos tributos. Esse interesse, em virtude de circunstâncias mais ou menos notórias, rompe, eventualmente, ao menos por algum tempo, a impenetrável clausura dos espe-

* Aula pronunciada, em 18 de setembro de 1978, no Instituto dos Advogados Brasileiros, em curso promovido pelo IARPEX. O trabalho aparecerá proximamente, em versão mais desenvolvida, publicado pela Editora Forense.

Foram suprimidas referências de ocasião em que o orador fez o registro do transcurso, naquela data, do sesquicentenário do Supremo Tribunal Federal, e do 32.º aniversário da Constituição de 1946, assim como introduzidos alguns acréscimos e referências bibliográficas.

** Professor na UERJ e na UFRJ. Procurador do Estado.

cialistas, reanima-se no debate forense, e chega ao ponto de atingir, através das informações e opiniões dos jornais, o chamado grande público.

Recordo, por exemplo, que nos dias seguintes ao da publicação da Emenda Constitucional n.º 8, de 1977, andou o princípio da anualidade dos tributos a merecer a honra de artigos de fundo, onde o editorialista, a propósito do que o assombrava, parecendo o fim do "princípio", deu de especular sobre nada menos que o começo do fim do nosso ainda tão tenro e, modéstia à parte, promissor direito tributário.

Esse recrudescimento e reconfortador interesse pelo problema (aliás — força é dizer — já hoje não tão vivo), resulta, como é sabido, antes de tudo, de uma certa perplexidade: a inevitável perplexidade gerada pelas sucessivas modificações a que, em pouco mais de dez anos, submeteu-se, e a que, em breve, muito provavelmente voltará a submeter-se a norma constitucional atinente à matéria.

Tal interesse (e não raro também a perplexidade) já se acusou particularmente na doutrina que — e é o mais significativo — tem às vezes discordado, nesse respeito, em pontos fundamentais.

Assim, só para exemplificar, em debate que se seguiu a uma aula proferida em 1971, na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, publicada em volume coletivo sob o título geral de *Interpretação no direito tributário*,[1] o ilustre Professor Geraldo Ataliba afirmava: "Há uma opinião que entende que o princípio da anualidade ainda está, de certa forma, em vigor". (...) "Pelo princípio da anualidade, cada ano a lei orçamentária autoriza o Executivo a arrecadar uns tantos tributos. Portanto, a lei tributária continuava em vigor, enquanto não fosse revogada, mas não tinha aplicação no ano em que o orçamento não autorizasse a arrecadação daquele tributo." E acrescentava: "A Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, art. 153, § 29, modificou esse sistema e *aboliu o princípio da anualidade.*" (grifo nosso). "... se a lei tributária que cria ou aumenta um tributo — prossegue Ataliba — estiver em vigor antes do início do exercício financeiro, que é 1.º de janeiro, esse tributo pode ser exigido. Daí por diante, *enquanto essa lei estiver em vigor, esse tributo poderá ser exigido. Não precisará estar previsto no orçamento.*" (...) "*Não há mais que se falar em anualidade, princípio que existia até a Emenda Constitucional n.º 1.* Parece claro — dizia ainda Ataliba — que isso resulta evidente do confronto entre a redação do § 29 do art. 153 da Emenda Constitucional n.º 1 com o § 29 do art. 150 da Carta de 1967, e com os correspondentes mandamentos constitucionais das Constituições de 1946, 1937, 1934, 1891 e 1824."

[1] Ataliba, Geraldo et alii. *Interpretação no direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 1975. p. 36-7.

Observe-se, todavia, só de passagem, pois que a questão será adiante mais detidamente examinada, que, dentre as cinco Constituições brasileiras citadas, só a de 1946 continha disposição substancialmente correspondente à segunda parte do art. 150, § 29, da Constituição de 1967. O que, como se compreende, não significa (como também se procurará demonstrar) que a falta de um "correspondente mandamento constitucional" explícito devesse implicar, por si só, necessariamente, inadmissão do princípio da anualidade em nosso ordenamento tributário.

Conclui, assim, terminantemente, o citado autor, que tenha havido "... *revogação do princípio da anualidade,* que foi *substituído pelo princípio da anterioridade* da lei tributária ao exercício financeiro." (grifo nosso).

Esse, pouco mais ou menos, foi também, durante certo tempo, o entendimento do inesquecível Mestre Aliomar Baleeiro. Ensinava ele, ainda na primeira edição do *Direito tributário brasileiro:*[2] "O art. 150, § 29 (da Constituição de 1967, esclareço) passou a ser o art. 153, § 29, com a Emenda n.º 1/1969, sofrendo profunda alteração, para incluir a tarifa de transportes, o imposto de produtos industrializados e os demais casos previstos na Constituição. E, pior ainda, *desapareceu a exigência histórica da prévia autorização orçamentária. Agora, exige-se apenas que a lei do tributo seja anterior ao exercício no qual será cobrado."* (grifo nosso).

Logo após a primeira edição, escrevi a Baleeiro opondo restrições, que me pareciam bem fundadas, a esse entendimento. E, modéstia à parte, parece terem sido acolhidas minhas ponderações, pois a partir, se não me engano, já da segunda edição da obra (Rio, Forense, junho, 1970) mudava ele, ao menos em parte, sua opinião, que na versão mais recente e definitiva assim se externava:[3] "E, pior ainda, *silenciou-se* (na 1. ed. dizia "*desapareceu* a exigência, etc...) *a exigência histórica da prévia autorização orçamentária.* Agora, exige-se apenas que a lei do tributo seja anterior ao exercício no qual será cobrado. *Todavia, o art. 62 da C.F., a impõe. Se não há direito subjetivo do contribuinte para invocá-lo, há dever constitucional para o Legislativo e o Executivo.*" (grifo nosso). E esclarecia depois, em apêndice de atualização, com o costumeiro exemplar rigor, o pensamento tão sumariamente delineado antes, no corpo da obra: "Embora o princípio da anualidade dos tributos sofresse *restrições* na redação do art. 153, § 29, da Emenda constitucional n.º 1/1969, *parece-nos que conserva toda aplicação quanto aos já existentes no exercício anterior. Por outras palavras, a lei orçamentária deverá autorizá-los previamente, a fim de que possam*

[2] Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* Rio de Janeiro, Forense, 1970. p. 81.
[3] Id. ibid. 9. ed. 1977. p. 81, 612 segs.

*ser exigidos no exercício ao qual ela se destina. As exceções do art. 153, § 29, devem ser entendidas como eficazes apenas para os tributos novos, ou majoração dos anteriores decretados depois da publicação do orçamento* e até a véspera do exercício, que por ela vai ser regido." (grifo nosso).

No mesmo sentido, apenas mais incisivo talvez, reforçava Baleeiro essa opinião, na última edição da obra, já agora clássica, *Limitações constitucionais ao poder de tributar:*[4] "... o art. 153, § 29, da C.F. de 1969, pelas regras da interpretação sistemática, deverá ser entendido em conexão com o art. 62, que obriga o Congresso a incluir no orçamento *todas* as receitas a serem arrecadadas no exercício. Todas, sem exceção alguma." E arrematava, plenamente seguro da continuidade do princípio em nosso sistema tributário: "Se entender-se, como me *parece certo, que o art. 62, da Em. 1/69, conserva o princípio da anualidade* com inclusão obrigatória de todas as receitas no orçamento, então as considerações acima sobre o art. 141, § 34, da C.F. de 1946, ainda têm oportunidade." (grifo nosso).

Não poderia ser mais nítida, nem mais radical, pelo que foi visto, a dissensão doutrinária. E o que é mais de admirar, o contraste a respeito do alcance, do significado e da função da regra de anualidade dos tributos já despontara bem antes, e, assinaladamente, no campo da jurisprudência. Como se sabe, ainda sob a vigência da Constituição de 1946, a jurisprudência (mais particularmente, a do próprio Supremo Tribunal Federal) mesmo ante a "nitidez e o caráter imperioso" (as palavras são de Baleeiro) do art. 141, § 34, daquela Carta, já dissentia frontalmente da doutrina predominante, reconhecendo constitucionalmente legítima a cobrança, num exercício financeiro, de tributo que houvesse sido criado ou aumentado após o orçamento, mas anteriormente ao respectivo exercício.

Ora, quando isso acontece, isto é, quando o desentendimento dos entendidos vem a assumir tais características ou uma tal dimensão, parece chegada a oportunidade de algumas indagações preliminares, antes de passar-se à substância mesma da questão. Seria, assim, o caso de inquirir: não estaria porventura sendo incorretamente posto o próprio problema? Não teria, em sua discussão, sido omitido ou inexatamente considerado algum dado relevante? Ou ainda, não valeria a pena, antes de mais nada, rever ou pôr à prova certos conceitos, por isso ou por aquilo geralmente admitidos sem a devida reflexão crítica?

Com a breve investigação de que resulta esta palestra, creio possível, quando menos, satisfazer essas indagações prévias. Não pretendo, é claro, dizer nada

[4] Baleeiro, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* 5. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1977. p. 76, 78.

que de um modo ou de outro substancialmente já não se tenha dito, aqui ou alhures. Penso, porém, que já não será pouco se conseguir acender dúvidas, abalar certezas, e, em conseqüência, despertar disposições para uma ulterior discussão teórica mais ampla.

Noto ainda, à guisa de preventiva desculpa, que estas simples observações, embora despidas de forma ou sentido intencionalmente polêmico, são, todavia, em boa parte, inevitavelmente polêmicas. É que, como se compreende, sua matéria mesma, no estado atual da questão entre nós, é ainda polêmica. A polêmica, porém, convenhamos, conquanto possa não ser do agrado de todos, não é, em si mesma, inconveniente. De resto, como diz K. Popper, "os que não estão dispostos a expor suas idéias à aventura da refutação, não tomam parte no jogo da ciência."

Como se sabe, e acabo de relembrar, depois da Emenda Constitucional n.º 1, de 1969 (e assim também, depois da Emenda Constitucional n.º 8, de 1977), quase que toda a preocupação da nossa doutrina, em torno do problema da anualidade dos tributos, tem-se resumido quase só em obter resposta para essa questão que é, a bem dizer, verdadeiro tópico na matéria: a da sobrevivência do princípio no ordenamento constitucional tributário, a despeito daquela primeira modificação.

Não entendo, é claro, negar que tal questão revista considerável significação prática. Mas também não tenho dúvida (e isso não é menos importante) de que ela tem sido, quando mais não seja, impropriamente posta. Assim, parece oportuno, se não mesmo necessário, antes de tal indagação — que, como se sabe, geralmente se satisfaz com a resposta de uma simples interpretação textual da Constituição — parece oportuno, dizia, e até necessário, começar por um reexame do próprio conceito de anualidade tributária, aí pressuposto, e repropor, a seguir, o problema da função que corresponde a esse princípio no sistema tributário.

Contudo, para compreender melhor o sentido, o alcance e a função atual do princípio, torna-se, a meu ver, imprescindível considerá-lo antes do ponto de vista *histórico:* conhecer o *momento* e as *circunstâncias* em que teria surgido, as *razões* que lhe teriam determinado o aparecimento, as transformações por que passou, etc. Quanto à eficácia do método, a lição tem mais de 20 séculos e provém de Aristóteles. Logo ao início da *Política,* referindo-se ao problema da determinação da natureza do Estado, ensina o Estagirita: "Observando o desenvolvimento das coisas a partir da sua origem, obter-se-á nesta questão, como em todas as demais, a visão clara." É que, como diz Julian Marías:[5] o homem

[5] Marías, Julian. *Introdução à filosofia.* São Paulo, Livraria Duas Cidades, 1960. p. 123

está *imerso* na historicidade; e "nenhuma realidade humana lhe é inteligível se não está *datada.*" "Quando conhecemos o dado temporal — não simplesmente 'cronológico' mas *histórico,* isto é, *circunstancial* —, a intelecção é alcançada subitamente e tudo adquire um contorno firme e preciso."

## 2. *Origem e evolução do princípio*

Creio que, com respeito particularmente ao nosso problema, essa mirada genética, por rápida que seja, há de mostrar-se extremamente elucidativa.

A História nos revela, por exemplo, que as instituições financeiras modernas — particularmente os antecedentes do que, mais tarde, viria a ser o orçamento, e com tais antecedentes, os princípios fundamentais do *consentimento,* da *temporariedade* e, depois, da *anualidade* do imposto — têm uma remota origem comum na Inglaterra medieval. "A princípio — escreve Ardant[6] — o rei solicita aos representantes a aprovação dos novos impostos, que não podem ser assimilados às rendas do "domínio", termo genérico que compreende notadamente as receitas que se tornaram costumeiras. Do consentimento dado de uma vez por todas, passa-se ao consentimento periódico, anual. Paralelamente, a aprovação do imposto conduz à aprovação das despesas."

A origem de tais instituições confunde-se, outrossim, com a própria origem das instituições políticas representativas, que geralmente se identifica na dramática aceitação da *Magna Charta,* genuíno contrato feudal em forma escrita, que a decidida e truculenta resistência de um grupo de barões amotinados impôs ao Rei João em 1215.

Entre os artigos desse documento singular e fundamental da história política da Inglaterra medieval, dois nos interessam de modo especial: os artigos 12 e 14.

De acordo com o primeiro, "nenhum tributo *(scutage)* ou subsídio *(aid)* será imposto em nosso reino, senão pelo *Commune Concilium Regis,* exceto nos casos de resgate da nossa pessoa (i.é., a própria pessoa do rei), da investidura do nosso primogênito como cavaleiro, e das despesas com o primeiro casamento de nossa filha primogênita, desde que, em qualquer desses casos, estando moderadamente fixados." Assim, quando os *aids* se destinavam a uma dessas finalidades, era dispensável a autorização do *Concilium* (órgão feudal e não-representativo), porque se reputavam devidos, naqueles três casos, por força do costume imemorial.

[6] Ardant. *Histoire de l'impôt.* Paris, Fayard. v. 1, p. 502.

Ao revés, para os auxílios destinados a quaisquer outros fins, como também para a imposição do *scutage* (ônus em que se subrogava a obrigação do serviço militar), era sempre necessária a preventiva autorização do *Concilium.*

De outro lado, o art. 14 dispunha que para impor um tributo ou exigir qualquer subsídio, fora dos três casos citados, devia o rei, com uma antecedência mínima de 40 dias, e mediante cartas individuais, convocar o *Concilium,* que se constituía de arcebispos, bispos, abades, condes e dos principais barões do reino.

Mas para bem entender o significado e o alcance de tais regras, torna-se necessário esclarecer alguns pontos. Primeiramente, e continuando a servir-me da lição de Victor Uckmar, que por sua vez se reporta a Dowell, Mitchell e Adams, recorda-se que "...o *scutage,* como é sabido, era quanto se deveria pagar para isentar-se da prestação de serviços militares, enquanto os *aids,* como se infere do significado literal da palavra, eram os subsídios propiciados para ajudar o rei a enfrentar despesas extraordinárias. Tratava-se, pois, de *ônus ou encargos feudais,* que *tinham pouca coisa em comum com os nossos impostos.* (grifo nosso).

"O que interessa, porém — prossegue Uckmar — é que o rei, ao invés de impor autoritariamente prestações financeiras, devia obter o prévio consentimento dos representantes da nação."[7]

Cumpre lembrar, outrossim — e isto reveste a maior importância — que a receita pública, a essa época, era predominantemente patrimonial e regaliana, ou seja, estava constituída pelos rendimentos auferidos com a exploração do patrimônio fundiário e o exercício, praticamente ilimitado, dos privilégios ou regalias monárquicas. Tais eram as receitas *ordinárias,* pois com elas é que o rei, como regra, fazia face às despesas que hoje denominaríamos *correntes.* Nenhuma autorização se fazia necessária, quer do *Concilium,* quer de qualquer outro órgão do reino, tanto para estabelecer e cobrar, quanto para aplicar tais receitas *ordinárias.*

Como autorizadamente observam Trotabas e Cotteret[8] "para compreender exatamente o alcance do princípio do consentimento do imposto, que se encontra na base de todas as instituições financeiras atuais, é preciso não esquecer que as despesas ordinárias do reino eram em princípio asseguradas pelo rei com os rendimentos e privilégios de seu domínio: para todos esses recursos, a partir do momento em que tivessem sido regularmente estabelecidos, nenhuma

[7] Uckmar, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributário.* Padua, Cedam, 1959. p. 11.

[8] Trotabas & Cotteret. *Droit budgétaire et comptabilité publique.* Paris, Dalloz, 1972. p. 24.

autorização, nenhum consentimento era necessário, nem para a sua percepção, nem para o seu emprego".

A *autorização,* sob a forma de consentimento, mediante *ato especial,* mais ou menos solene, do *Commune Concilium Regis,* só se exigia, portanto, pelo menos a partir da *Magna Charta,* para impor uma prestação financeira extraordinária: fosse esta o *scutage* ou, salvo naqueles três casos em que a dispensa do consentimento estava amparada no direito costumeiro, o próprio *aid.*

Em síntese, impunha-se o prévio consentimento do Conselho para que o rei pudesse estabelecer uma *receita extraordinária,* ou seja, uma contribuição especificamente destinada a atender gastos mais ou menos eventuais, esporádicos e temporários, ocasionados por fatos ou situações anormais e, em regra, também transitórios ou, pelo menos, não permanentes, que não pudessem ser cobertos pelas rendas *dominiais,* em sentido amplo.

Inexistia, pois, nesse tempo — e esse é o fato da mais fundamental importância a notar — um sistema de impostos ou, mais genericamente, de *tributos* ou *contribuições permanentes.* Tanto sob a forma de *scutage* quanto sob a de *aid,* tais tributos — se é que assim se podem chamar — constituíam *receitas extraordinárias,* isto é, estabelecidas estritamente com o fim de prover àqueles gastos de caráter *excepcional* e, por isso mesmo, *temporário,* que as receitas dominiais do soberano não comportavam. Sendo assim, para obter o indispensável consentimento do *Concilium,* cumpria ao rei justificar a solicitação, indicando-lhe a finalidade e o montante, assim como fixando a duração e os critérios de repartição, entre os contribuintes, do gravame pretendido.

O princípio, de arraigada inspiração costumeira, que impõe o prévio consentimento do *Concilium* (como depois o da representação política que nele se originou) para a instituição de contribuições extraordinárias, "exprime assim —.dizem Trotabas e Cotteret — a idéia primordial do orçamento, em seu sentido de *autorização,* mas unicamente com respeito a certas receitas: a necessidade dessa justificação não se justifica com efeito senão pelo caráter extraordinário dessas receitas."[9]

Mas, como já se terá percebido, num mesmo ato, aquele em que se manifesta o consentimento do *Concilium,* convergem e se confundem funções que, no curso do tempo e sob o influxo de outras circunstâncias, viriam a caracterizar-se bem distintamente. Especializando-se, inclusive sob o aspecto de sua expressão formal, tais funções seriam afinal realizadas mediante atos distintos e, em princípio, substancialmente autônomos: a *lei orçamentária* e a *lei tributária material.* Na origem, porém, a imposição de tais gravames (*scutage, aids* e, mais

[9] **Id. ibid.**

tarde, além de verdadeiros impostos, até certas modalidades de empréstimo compulsório por subscrição forçada das chamadas "letras reais") dada a inexistência de um sistema de tributos permanentes, só poderia ocorrer a *título extraordinário* para atender a fins específicos e dentro de estritos limites de tempo. Não se distinguem, assim, anteriormente à implantação dos sistemas de impostos permanentes, em nenhum momento e sob qualquer aspecto, *autorização orçamentária* (da despesa) e *instituição do imposto, por consentimento temporalmente limitado*. Por outras palavras, a idéia da legalidade — ou, melhor dizendo, do *consentimento* da tributação — estava inseparavelmente vinculada à da temporariedade (depois anualidade) e à da finalidade ou destinação do tributo, que assim condicionavam, como se compreende, o próprio consentimento.[10]

"Como se sabe, observam Cortés Domínguez e Martín Delgado,[11] a história consagrou o princípio de legalidade financeira como expressão da faculdade dos cidadãos de aprovar os ingressos tributários e fiscalizar os gastos públicos; mas esta função se realizava originariamente em um mesmo ato: o que decidia sobre o orçamento."

O processo de discriminação de tais atividades ou funções — a de decretar os tributos, a de cobrá-los e a de determinar e fiscalizar os gastos públicos — com a conseqüente distinção formal e material dos atos que lhes correspondem e a distinta formulação dos princípios fundamentais da atividade financeira, liga-se essencialmente à adoção, pelos Estados, de *sistemas de impostos permanentes*. "A representação nacional — como escreve Rodriguez Bereijo[12] — na medida em que considerava admissíveis os gastos públicos, *autorizava* o governo a arrecadar os impostos correspondentes necessários para cobri-los. Mais tarde, devido ao crescimento enorme das necessidades do Estado e sendo insuficientes as rendas patrimoniais da Coroa para cobrir os gastos ordinários do Estado, já não bastava pedir ao povo, de vez em quando, ajudas extraordinárias, mas foi necessário organizar-se um sistema permanente de impostos. Sistema que encontra seu fundamento jurídico não mais na própria Lei do Orçamento, mas em leis especiais que determinam o montante dos tributos e as modalidades de sua imposição e arrecadação. Com isso a aprovação do orçamento veio a perder muito de sua importância, uma vez que o Governo está autorizado a exigir aos cidadãos o cumprimento de suas obrigações tributárias

[10] Bujanda, Sáinz de. *Hacienda y derecho*. Madri, Inst. Est. Políticos, 1962. v. 1, p. 276 segs.
[11] Dominguez, Cortés & Delgado, Martín. *Ordenamiento tributario español*. Madri, Civitas, 1977. v. 1, p. 102.
[12] Bereijo, Rodríguez. *El presupuesto del Estado*. Madri, Tecnos, 1970. p. 169 segs.

não em virtude daquela aprovação, mas em virtude das leis relativas aos tributos em particular."

A evolução do direito tributário e, assim, a do importante capítulo deste em que se compreendem os princípios relativos às garantias do contribuinte, dá-se, portanto, a partir daí, no sentido de uma progressiva autonomia das normas que regulam os pressupostos e as condições (objetivas, subjetivas, temporais, etc.) do nascimento e da exigência da obrigação tributária, com respeito às regras próprias do orçamento público.

Em tais circunstâncias portanto — quer dizer, desde que os Estados, compelidos principalmente pelo inevitável e desmedido crescimento real da despesa pública, são levados a instituir um *sistema permanente de impostos* — nessas circunstâncias, dizia, sobrevém esse acontecimento que Sáinz de Bujanda[13] justamente considera de "...decisiva importância, embora a doutrina de muitos países não tenha avaliado devidamente ao recolher e sistematizar os princípios do direito financeiro moderno", acontecimento que Otto Mayer,[14] agudamente percebeu e denominou o *rompimento da "conexão entre o direito de consentir os impostos e o direito de orçamento."* (grifo nosso).

Acentuou-se essa evolução no sentido da mais ampla autonomia formal e material dos princípios e regras essenciais da tributação quando, já, ao menos em parte, sob um regime de impostos permanentes, procede-se ao gradativo abandono do arcaico e radicalmente injusto método fiscal da *repartição.* Segundo esse, como se sabe, partilhavam-se entre os contribuintes *quinhões tributários individuais incertos,* resultantes da divisão de um montante global arbitrariamente prefixado para determinado imposto numa certa circunscrição.

Substitui-se, então, gradualmente, o método da repartição pelo da *quotidade.* Neste último, sendo inicialmente incerto o valor do produto da arrecadação total relativa a um tributo, é, todavia, desde logo *certo* ou ao menos *objetivamente determinável,* o *quantum* exigível de cada contribuinte, porquanto este passa a fixar-se, não mais em função de índices arbitrários, inteiramente estranhos aos elementos essenciais da relação obrigatória, e sim mediante a definição, pela lei, dos fatos cuja ocorrência condiciona o dever de pagar o tributo, e assim também dos demais elementos configuradores (objetivos e subjetivos, qualitativos e quantitativos) da relação (jurídica) tributária.[15]

Compreende-se, pois, que sob o antigo regime, em que inexistia propriamente um *sistema* tributário mas havia, sim, no lugar desse, para usar a eficaz expressão

[13] Op. cit. v. 1, p. 328.
[14] Mayer, Otto. *Derecho administrativo alemán.* trad. esp. Buenos Aires, Depalma, 1950. v. 2, p. 192.
[15] Cf. Bereijo. *El presupuesto*... cit. p. 180 seg.

de Adolfo Wagner, um verdadeiro *caos de impostos:* temporários, instituídos em regra, segundo critérios empíricos e absolutamente arbitrários, assentados, exclusiva ou predominantemente no princípio da *ragion di Stato,* e aplicados pelo método radicalmente injusto da *repartição* — compreende-se, dizia, que a *garantia* do contribuinte assentasse inteira na *prévia autorização anual,* enquanto confluíam e se confundiam nesta as regras conexas mas diversas do *consentimento,* da *anterioridade* e da *periodicidade (anualidade),* historicamente — vale dizer, circunstancialmente — identificadas pela origem, pelo funcionamento e pela expressão formal.

Com o advento, porém, dos sistemas permanentes de impostos, e a conseqüente cisão assinalada por Otto Mayer (em certos Estados, ao menos parcial, enquanto limitada em vários sentidos), do princípio da legalidade financeira, que se bifurca nos princípios da *legalidade orçamentária* e da *legalidade tributária,* perde a autorização anual, em grande parte, sua relevância e significação política e especialmente jurídica, por isso que deixando de ser necessária à existência jurídica do tributo, fica desprovida de quase toda eficácia prática como garantia contra a incursão arbitrária, intempestiva e imoderada da autoridade fiscal na esfera da propriedade e da liberdade do contribuinte.

É escusado dizer, porém, que com isso tal garantia mesma — a que se liga à autorização anual — não desaparece; ou seja, os interesses fundamentais que lhe contituíam o objeto não ficam, evidentemente, privados de proteção. Muito ao contrário. Como nota precisamente Sáinz de Bujanda,[16] o fundamental é que a "precisão e regularidade da atividade fiscal, submetida a leis permanentes, trouxe de volta a segurança para o contribuinte, sem dúvida muito maior que a que lhe proporcionaram os métodos impositivos de outras épocas. Com efeito, ao definir o Estado com exatidão os fatos geradores do crédito fiscal e ao assinar imperativamente a extensão das prestações pecuniárias de seus súditos, adquiriram estes paralelamente o direito a que não se lhes exija mais do que aquilo a que se acham obrigados".[17]

O vetusto princípio do consentimento, já agora, formalmente, enquanto simples princípio da *legalidade da tributação,* desdobra-se, como se sabe, nos princípios da *preeminência da lei* e, ainda antes, da *reserva de lei formal,* compreendendo este, por sua vez, necessariamente, no Estado de Direito, as regras fundamentais de *proibição da retroatividade* e de *tipicidade,* e especificando-se

[16] Bujanda. *Hacienda*... cit. v. 1, p. 331.

[17] Consultar também Bühler. *Princípios de derecho internacional tributario.* trad. esp. Madri, Ed. Der. Financiero, 1968. p. 202.

esta última, como perspicuamente demonstrou Alberto Xavier[18] nos seus corolários: os princípios da *seleção,* do *"numerus clausus",* do *exclusivismo* e da *determinação.*

A verdade, pois, é que pela própria natureza, pelo conteúdo e pelo alcance das limitações que efetivamente impõe ao exercício do poder de tributar (inclusive sob perspectiva temporal, permitindo ao contribuinte *segura previsibilidade* quanto aos elementos essenciais da obrigação tributária), é ao princípio da *legalidade da tributação,* na ampla acepção a que se aludiu, que compete hoje, essencialmente, ante as exigências da fiscalidade contemporânea, desempenhar as funções de garantia que, em época precedente, foram cumpridas pelos princípios da anterioridade e da anualidade.

## 3. *Relance no direito comparado*

Um exame, ainda que muito sumário, do problema da anualidade tributária no direito comparado, não deixará de confirmar o que, do ponto de vista histórico, pareceu estar claramente visível. Isto é, há de certamente confirmar que, se a velha regra, num outro momento histórico, à face de obsoletos métodos impositivos e do estreito entendimento com que se aplicava o princípio da legalidade, constituía, entre outras, garantia eficaz contra a discricionariedade e o abuso do poder fiscal, hoje, ou foi "definitivamente superada", ou, onde ainda não deixou de ser considerada como limitação constitucional ao poder de tributar, sujeita-se, como nota, entre outros, Rodriguez Bereijo a "uma evidente transformação para acomodar-se às exigências políticas e econômicas do Estado moderno".[19]

Baleeiro coloca-nos em guarda, porém, contra os dados que, a esse respeito, possa ministrar a informação comparatista. Se "em matéria de legalidade de tributos, por ser universal esta regra" — afirma ele — é indicado o "apelo ao direito comparado e à doutrina estrangeira, exige, entretanto, prudência extrema em se tratando do princípio da anualidade, pois diferem, entre si, as legislações, e disso resultam erros grosseiros em sua invocação, nem sempre adequada à interpretação do direito constitucional do Brasil de hoje".[20]

Mas, se a advertência do saudoso mestre, enquanto considerada puramente sob o ângulo da prática, da concreta aplicação do direito, afigura-se, sem ne-

[18] Xavier, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.* São Paulo, Ed. Rev. Tribunais, 1978, especialmente p. 83 segs.
[19] Bereijo. *El presupuesto* . . cit. p. 180-2. Veja também Bujanda. op. cit. v. 1 p. 325 segs. nota 196 e p. 446 seg.
[20] Baleeiro. *Limitações constitucionais* . . cit. p. 78 seg.

nhuma dúvida, procedente, não parece que o seja também em sede de investigação teórica ou histórica. Nesta, como parece dispensável demonstrar, ao contrário, a comparação sempre se impõe amplamente. E se impõe, ainda mais, justamente na matéria que nos ocupa — o princípio da anualidade dos tributos — pois se, por um lado, primeiro o *princípio do consentimento,* e depois o *orçamento,* são criaturas do *common law,* do direito constitucional inglês, por outro, os velhos textos constitucionais e a doutrina francesa sobre a anualidade foram talvez as fontes em que mais fundamente nos inspiramos, através de alguns dos nossos melhores autores (entre os quais o próprio Baleeiro) na formulação positiva e na interpretação do princípio no direito constitucional positivo. Aliás é ainda Baleeiro quem depõe que: "O direito constitucional brasileiro em vigor, nessa parte, segue a orientação francesa, que data da Revolução, e encontra símiles na Bélgica, Áustria, Dinamarca, Portugal, México e alguns Estados da União Americana."[21]

Todavia, na França, *o princípio desde muito não mais figura nos textos constitucionais.* De fato, informam Trotabas e Cotteret. "Se a Declaração de 1789 previu apenas o princípio de uma 'duração' do imposto, isto é, sua limitação no tempo, essa limitação adquiriu o caráter de anualidade na Constituição de 1791 (título V, art. 1.º), na Constituição do ano III (art. 302), nas cartas de 1814 (art. 41, *somente para a contribuição fundiária*) e de 1830, e na Constituição de 1848 (art. 17). Desde então, esse princípio não foi mais expressamente enunciado nas leis constitucionais, mas *conserva um valor costumeiro e permanece válido como conseqüência da anualidade do orçamento.*"[22] (grifo nosso).

Parece, contudo, ainda mais significativo da função histórica, da posição subsidiária e, afinal, do sentido radicalmente político do princípio da anualidade tributária, o caso singular da própria Inglaterra. Não tanto porque sendo esta o seu berço, ele ali não tivesse chegado a enunciar-se senão através da vaga formulação do art. 4.º do *Bill of Rights* (1689), que apenas impôs se atendesse à *temporariedade* da contribuição em cada caso estabelecido pelo Parlamento; mas, principalmente porque a regra geral que, nesse ponto, veio a firmar-se assumiu, como se sabe, sentido justamente inverso, ou seja: observa-se como regra a *permanência e a exigibilidade de todos os tributos, independentemente de autorização anual do Parlamento,* com a só exceção do *income tax* e, até 1929, dos *customs duty on tea,* como reconhece o próprio Baleeiro.[23]

Quanto aos EUA — cuja opulenta doutrina constitucional, é oportuno observar, tanto tem influído na gênese e na transformação de conceitos, institutos

[21] Id. ibid. p. 79.
[22] Trotabas & Cotteret. *Droit fiscal.* 3. ed. Paris, Dalloz, 1977.
[23] Baleeiro. *Limitações constitucionais* . . . cit. p. 80, 87.

e normas do nosso direito político — ainda o mesmo Baleeiro não hesitou em afirmar que ali (como, entre outros países, na Alemanha e na Itália) *"os impostos são permanentes, uma vez criados em lei, de modo que o Orçamento não tem significação jurídica em relação a eles."*[24] E explicou ainda mais, na mesma obra, à página 88: "Nos Estados Unidos, *a Constituição não oferece regra semelhante à do art. 141, § 34* (Baleeiro se refere à Constituição de 1946), *quanto à anualidade, e explicam os autores que os impostos são permanentes."* (grifo nosso).

Não se encontra também enunciada em texto constitucional, por exemplo, da Alemanha Ocidental, da Argentina, da Espanha, da Grécia, da Holanda, da Islândia, da Itália, do Japão, de Portugal (1976), da Suíça, e ainda de outros muitos Estados, norma que corresponda ao velho princípio da anualidade dos tributos.

São pouquíssimos os Estados (salvo erro, tão-somente a Bélgica, Luxemburgo e a Noruega) em que continuam, nesse ponto, a vigorar as mesmas disposições inspiradas pelo constitucionalismo revolucionário do século passado, e que, ainda hoje, explicitamente limitam a um ano a própria *permanência,* ou seja, a *"validade"* das normas que estabelecem os tributos.

Enquanto isso, noutros Estados, também não muitos (além, já se sabe, do próprio Brasil e da França, notadamente a Dinamarca, o Liechtenstein, o México e a Suécia), o princípio *pode não encontrar-se explicitamente formulado na lei fundamental* (como na França e no México), e se traduz, de qualquer modo, não pela subordinação da (continuidade da) *vigência* ou da *"validade"* da norma tributária à ocorrência periódica da "autorização orçamentária", mas sim, simplesmente, pela *determinação temporal de sua eficácia para permitir a exigibilidade do tributo.*

Parece, em conclusão, que este brevíssimo excurso pelo direito comparado veio confirmar que, uma vez desfeita a vinculação histórica e, portanto, radicalmente circunstancial, entre os princípios da "legalidade orçamentária" e da "legalidade tributária", opera-se, com variável intensidade, uma crescente e mais ou menos generalizada "desvalorização" ou um "esvaziamento" do princípio da anualidade, enquanto limitação constitucional (temporal) do *poder de tributar.*

Acontece que no Estado de Direito, as limitações postas no âmbito temporal, ao exercício do poder tributário, com vista à exigência fundamental de *previsibilidade* ou *segurança de orientação* do contribuinte — porque radicalmente não são, enquanto garantia constitucional, simples conseqüência ou reflexo do

[24] Id. ibid. p. 80.

princípio (essencialmente ordenado ao *controle político-financeiro*) da anualidade do orçamento — substancialmente nada perdem com a sua desvinculação deste, mas permanecem íntegras e eficazes, enquanto, como já se viu, não constituem senão aspecto fundamental e expressão imediata, sob o perfil temporal, do princípio da *legalidade da tributação.*

## 4. *O princípio no direito constitucional tributário brasileiro*

### 4.1 Origem e conteúdo

Entendem alguns (entre outros, Baleeiro, G. Ataliba, Gutenberg L. Rodrigues e Maria Ignez B. Rodrigues) que no direito constitucional brasileiro o princípio da anualidade dos tributos teria encontrado sua primeira formulação já na Carta de 1824. Mas o próprio Baleeiro[25] é levado a admitir que a redação indubidosa do art. 315 do anteprojeto apresentado à Constituinte de 1823 (inspirada ao que parece no art. 1.°, do Título V, da Constituição francesa de 1791) não prevaleceu na Carta outorgada; de sorte que, ao interpretar-lhe o art. 171, concluiu Pimenta Bueno. "...parece que esta classe de contribuições (o autor se refere aos impostos *diretos,* porque dos *indiretos,* como ele mesmo observa, *a constituição nem tratou*) é de *duração ilimitada ou indefinida,* e que *somente a sua repartição é que depende da lei ânua,*"[26] (grifo nosso).

O citado art. 171 da Carta monárquica estabelecia com efeito: "Todas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros e amortizações da dívida pública, serão anualmente estabelecidas pela assembléia geral; mas continuarão até que se publique a sua derrogação ou sejam substituídas por outras."

Como pode ver-se, tudo leva a crer que a razão estava com Pimenta Bueno. De fato não parece que tal disposição — notadamente se entendida, como deve ser, em consonância com o art. 15, inciso 10, da mesma Carta — haja expressado princípio cujo sentido corresponda propriamente, no plano da dogmática jurídico-constitucional, ao da anualidade tributária. Mas, supondo fosse admissível a opinião contrária, forçoso seria reconhecer que o seu campo de aplicação se reduzia então a bem pouco: só as *contribuições diretas, e desde que não estivessem aplicadas aos juros e amortizações da dívida pública.*

[25] Baleeiro. *Limitações constitucionais* cit. p. 12 segs. ———. *Annalidade dos tributos;* ———. Direito constitucional e financeiro. In: *Enciclopedia Saraiva do Direito,* São Paulo, 1978. v. 7, p. 54.

[26] Bueno, Pimenta. *Direito público brasileiro e análise da Constituição do Império.* Rio de Janeiro, Min. Just. Neg. Int., 1958. p. 87.

Assim, se — como assevera Baleeiro[27] invocando principalmente o depoimento do político e historiador Castro Carreira em sua *História financeira e orçamentária do Brasil* (1889) — na prática orçamentária e fiscal da monarquia o princípio foi obedecido, não parece que o tenha sido tanto pelo que o art. 171 da Carta de fato prescrevia. Creio antes que essa prática (cujo conteúdo e eficácia permanecem, de resto, bastante incertos) deva, antes de tudo, levar-se à conta do influxo duma certa opinião doutrinária desenvolvida, não há negar, à sombra do citado art. 171 da Carta de 1824. Mas essa opinião, como na França, enquanto reflexo da regra de *anualidade orçamentária,* se encontrava, por um lado, fortemente imbuída de inspiração e de preocupação política; e por outro, descansava numa tal ou qual inadvertência quanto a um ponto fundamental, isto é: em discernir, como ensinava Otto Mayer, "o direito de consentir os impostos e o direito do orçamento".

Se, como parece demonstrado, é no mínimo duvidoso tenha a Carta de 1824 estabelecido o princípio da anualidade tributária — e, sem sombra de dúvida, não o estabeleceu sob figura de garantia individual — é, ao contrário, bem certo que a Contribuição de 1891, conquanto haja inscrito na Declaração de Direitos o princípio da *legalidade do imposto* (art. 72, § 30), não se referiu, sequer indiretamente, à regra da anualidade. Mas Baleeiro, embora corretamente o consigne ("A Constituição republicana de 1891, *omissa quanto à anualidade,* . . .) (grifo nosso), pondera que o princípio, ausente da Constituição, manter-se-ia, no entanto, "consagrado pelo legislador ordinário no art. 27 do Código de Contabilidade, assim como pelo Supremo Tribunal Federal e pelos doutrinadores".[28]

Como já foi notado, porém, se o princípio se manteve na prática financeira (federal), isto se deve, não tanto a uma suposta vinculação propriamente jurídica decorrente do que dispunha o citado preceito do Código de Contabilidade Pública da União, quanto, de par com este, à autoridade moral da jurisprudência e, mais ainda, da doutrina — em que sobressaíam Rui Barbosa, Castro Carreira, Amaro Cavalcanti, Aurelino Leal, Alfredo Varela, Dídimo Agapito da Veiga, Agenor de Roure — doutrina essa profundamente influenciada, nesse ponto, por constitucionalistas e administrativistas franceses e belgas, à frente dos quais: Duguit, Jèze, Boucard, Esmein, Stourm, Deletrée, Barthélemy e outros.

Note-se aliás que não parece incompatível com esse modo de ver, o entendimento sustentado especialmente por Baleeiro[29] segundo o qual o princípio da

[27] Baleeiro. *Limitações constitucionais*... cit. p. 13.
[28] Id. ibid. p. 13 seg.
[29] Id. ibid. p. 50 seg., 68, 71, 76-7.

anualidade do tributo, absolutamente ausente do texto de 1891, teria assumido, no entanto, sob essa Constituição, a figura de verdadeiro *costume constitucional.*

A introdução ou (para quem já o entrevira na fórmula do art. 171 da Carta de 1824) a reintrodução do princípio no texto da lei fundamental do Estado, embora não sob color de garantia individual, dá-se, porém, certamente, com a Constituição de 1934, cujo art. 50 determinou: "O orçamento será uno, *incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos,* rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se discriminadamente na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos."

Com efeito a anualidade dos tributos resultava aí, necessariamente, de estabelecer a Constituição, por um lado, a regra da *anualidade orçamentária* (art. 39, n.º 2) e, por outro, a da *obrigatória incorporação* ao orçamento de todos os *tributos,* que, de outro modo, não caberia reconhecer como receita e, assim, conseqüentemente, não poderiam, em tal exercício, legalmente exigir-se ou arrecadar-se.

Sob o regime ditatorial de 1937, o tratamento dado à matéria pela Carta então outorgada (art. 68) traduz-se em fórmula idêntica à da Constituição anterior. Acontece, porém, que essa Carta, como se sabe, não foi submetida à consulta nacional e, a rigor, não chegou a ser cumprida. De sorte que, se sob tal regime foi mantida a prática da anualidade tributária, essa, em verdade, não passava mesmo de simples praxe, a que não correspondia, senão nominalmente, um fundamento constitucional.

Como já se viu, entende certa doutrina — com a qual, como espero ainda que sumariamente haver demonstrado, não se pode estar de acordo — que o princípio da anualidade dos tributos teria sido adotado no direito brasileiro desde a Carta de 1824. Num ponto, porém, creio não exista dissidência: esse princípio só veio a ser *expressamente* posto como *garantia individual* na Constituição de 1946 (art. 141, § 34). Baleeiro mesmo — que se empenhou com extraordinário vigor e cópia de argumentos, em demonstrar a tese daquela remota origem do princípio em nosso direito, e extremou-se em sustentar-lhe a ininterrupta vigência na ordem constitucional — não hesita em dizer: "Na Constituição de 1946, o princípio da anualidade logrou formulação clara, positiva e extensiva a Estados e Municípios." E, ainda mais categórico: "Expresso em termos imperativos, pela primeira vez, na Constituição de 1946, embora já representasse costume constitucional e regra de lei ordinária na órbita da União, se bem que nem sempre fosse obedecido pelos Estados, o princípio da anuali-

dade do tributo provocou algumas controvérsias iniciais e deu origem a ruidosos litígios."[30]

Estabelecia o art. 141, § 34, da Constituição de 1946: "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."

De fato, o mínimo que cabe dizer da segunda parte dessa disposição é que essa era, sob mais de um aspecto, *absolutamente singular*. Pontes de Miranda a ela se refere como a uma *"novidade* (grifo nosso) da Constituição de 1946";[31] e Alcino Pinto Falcão vê nela "uma *peculiaridade* (grifo nosso) da nossa atual Constituição."[32]

Há exemplos antigos e atuais (muito raros, é verdade), no direito (constitucional) estrangeiro, duma formulação *em certo sentido* talvez mais rigorosa ou mesmo mais ampla do princípio. Mas a singularidade que se descobre na nossa fórmula de 1946 resulta de um complexo de aspectos, nem sempre devidamente assinalados, como sejam:

*primeiro,* a explícita elevação da regra financeira da *anualidade* ao nível de *garantia de direitos fundamentais,* o que, salvo engano, não tem precedente no direito constitucional comparado;

*segundo,* a extensão da limitação, genericamente, ao *tributo,* e não apenas ao imposto ou, ainda menos, a certa classe de imposto (diretos);

*terceiro,* o vínculo expressamente posto à exigência, em cada exercício, quer do *tributo novo,* quer da simples *majoração* do já existente;

*quarto,* a incorporação, numa única disposição, das regras conexas, mas inconfundíveis, da *anualidade* e da *anterioridade,* de sorte que, nessa disposição, a "prévia autorização orçamentária" não tinha tão-somente o significado estrito e tradicional de *periódica renovação* do consentimento da representação na cobrança dos tributos (anualidade), mas alcançava por igual o tributo *desde o primeiro (ou no único) exercício* em que (estabelecido por lei "material") viesse a ser exigido; e

*quinto,* a *exclusão* taxativa apenas da chamada "tarifa aduaneira" (o imposto de importação, segundo entendimento predominante), e do "imposto lançado

[30] Baleeiro. *Limitações constitucionais* . . cit. p. 15, 50 seg.; ———. *Anualidade dos tributos* . . cit. p. 55. Em sentido substancialmente idêntico Pontes de Miranda. *Comentários à Constituição de 1967. (com a Emenda n.º 1, de 1969).* 2. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. v. 5, p. 614; Pinto Falcão. *Constituição anotada.* Rio de Janeiro, Konfino, 1957. v. 2, p. 232; Ulhoa Canto. *Temas de direito tributário.* Rio de Janeiro, Ed. Alba, 1964. v. 1, p. 352; Falcão, Amílcar. *Introdução ao direito tributário.* 2. ed. Rio de Janeiro, 1976. (1. ed. 1959.) p. 51 e outros ainda.

[31] Pontes de Miranda. op. cit.

[32] Pinto Falcão. op. cit.

por motivo de guerra", que, assim, ficariam excetuados de ambos os limites temporais, isto é: da anualidade e da anterioridade.

Referindo-se à segunda parte do art. 141, § 34, Baleeiro[33] explicava:

"2) Seja novo, seja majoração de algum existente, todo tributo, com exceção apenas da tarifa aduaneira e do imposto por motivo de guerra, só poderia ser cobrado em cada exercício se o autorizou, previamente, o Orçamento relativo a esse exercício; 3) A autorização orçamentária de que trata o art. 141, § 34, para o exercício seguinte, deveria ser remetida à sanção até 30 de novembro do ano em curso: logo, autorização efetiva para cobrança só poderia compreender os tributos que em 30 de novembro já estavam ou ainda estavam em vigor, isto é, cuja criação ou majoração já tenha sido decretada até esse dia-limite (art. 74). Excetuada a tarifa aduaneira e o imposto por motivo de guerra, 'prévia autorização orçamentária' era condição essencial para cobrança de qualquer tributo — fosse criado, fosse simples majoração de outro."

A amplitude e a rigidez excessivas da fórmula que consagrou a anualidade no art. 141, § 34, da Constituição de 1946, já fora, porém, objeto de acertada crítica, particularmente na doutrina, tanto nacional quanto estrangeira.

Entre nós, Sampaio Dória[34] observava perspicuamente: "raríssimos brados de alerta se fizerem ouvir contra a *letal rigidez* (grifo nosso) que a necessidade de prévia autorização orçamentária imprime a todo o sistema tributário nacional. Ninguém há-de, em boa mente, recusar validez aos motivos em que se lastreou o constituinte de 1946, e depois o de 1967, ao condicionar o lançamento de tributos à prévia permissão orçamentária. Mas a opção por um dado valor, através da norma jurídica, não dissolve, automaticamente, o feixe dos demais valores conflitantes com aquele que mereceu as boas graças do legislador. E salta à vista de quem se disponha a perfunctória análise da experiência tributária brasileira, durante quase 20 anos sob a égide da Constituição de 1946, que, a troco de vantagem *relativa* aos contribuintes, se privou a administração fazendária de instrumento dúctil, flexível e apto a enfrentar situações de toda espécie que, de incidência crônica ou súbita, comprometem a pronta e eficiente ação das autoridades públicas. Enrijeceu-se o poder tributário. Travou-se a rapidez da atuação governamental, em face de imprevistos ou crises que não escolhem época para emergir. Por nocivo que seja o mal a se sanar, mercê dos instrumentos fiscais, sua profilaxia deve aguardar o início de novo exercício financeiro. Dessa revolta dos fatos contra os códigos, o menos que se pode esperar é a utilização de expedientes e artifícios (empréstimos compulsórios,

[33] Baleeiro. *Limitações constitucionais*... cit. p. 66.

[34] Sampaio Dória. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo, 1968. p. 80 seg.

por ex.) (lembra-se que o A. escrevia antes da Emenda n.º 1/69) com que contorne o poder público as barreiras que lhe opõem, rigidamente, as disposições constitucionais."

Reportando-se especialmente ao art. 141, § 34, da Constituição de 1946, bem como a disposições semelhantes das Constituições espanholas de 1837 e 1845 — já censuradas, aliás, por Sáinz de Bujanda[35] e definitivamente abolidas do direito constitucional desse país desde a segunda metade do século XIX — observa com agudeza Victor Uckmar: "Algumas Constituições, entre as quais a atualmente em vigor no Brasil (1946), para limitar o gravame fiscal dispõem que no curso do ano não podem ser estabelecidos tributos além dos previstos pela lei orçamentária, o que parece *vincular excessivamente a atividade fiscal, com a conseqüente necessidade de recorrerem os Governos a expedientes para enfrentar as necessidades financeiras eventualmente sobrevindas no curso do exercício.*"[36] O grifo é nosso).

O fato, porém, é que mesmo sob o rígido regime de 1946, já vinham alguns tribunais, e especialmente o Supremo Tribunal Federal, admitindo — aliás, contra a opinião absolutamente predominante na doutrina, em que se destacavam Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Sousa, Pontes de Miranda, Francisco Campos, Bilac Pinto e ainda muitos outros[37] — legitimidade da exigência, em certo exercício, de tributo criado ou majorado após a *sanção,* mas anteriormente à *vigência* da respectiva *lei orçamentária,* ou seja, entre 30 de novembro e 31 de dezembro do exercício anterior ao em que o tributo vai ser cobrado.[38]

Esse entendimento, porém, como se vê, não se opunha à regra da *anualidade* em sua acepção própria, que é a de manter sempre atual, pela exigência de uma periódica renovação da autorização da cobrança dos tributos, o vínculo do Governo em face da representação política em matéria financeira; e não desrespeitava também a regra de *anterioridade,* porquanto, de um lado, a *prévia* autorização orçamentária, enquanto técnica de atuação do princípio da *anualidade,* só respeita, conseqüentemente, aos exercícios subseqüentes ao primeiro

[35] Bujanda. op. cit. v. 1, p. 325 seg. nota 196.

[36] Uckmar. *Principi comuni* . . . cit. p. 38, notas 8 e 9. Veja ainda, para uma crítica mais ampla, enquanto dirigida à própria *estrutura jurídica clássica do orçamento público.* Becker, Alfredo A. *Teoria geral do direito tributário.* 2. ed. São Paulo, Saraiva. p. 92, 93, 196 segs.

[37] Veja indicações em Baleeiro. *Limitações* . . cit. p. 57 segs. e notas; Sousa, Rubens Gomes de. *Estudos de direito tributário.* São Paulo, Saraiva, 1950. p. 259 segs. e aí nota.

[38] Veja a indicação dessa jurisprudência em Baleeiro. *Limitações* . . cit. p. 77 segs. nota 78; ———. *Direito tributário brasileiro.* cit. p. 81 segs. Para um resumo da evolução jurisprudencial veja Rodrigues, Gutemberg L. & Rodrigues, Maria Ignez B. Os princípios da legalidade e da anualidade dos tributos nas Constituições brasileiras. *Revista de Informação Legislativa,* p. 128-31, abr./jun. 1972.



BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

em que o tributo é criado ou majorado; e, de outro, porque já a precedência da lei em face do exercício financeiro em que vai dar-se a exigência do tributo por ela estabelecido ou aumentado — como bem assinalou Sampaio Dória — "não destrói o móvel basilar que inspirou a formulação da regra, vale dizer, a tantas vezes decantada 'surpresa fiscal'. Com efeito, só em caráter especioso se pode admitir a alegação do contribuinte de que a instituição do ônus fiscal após o orçamento lhe transtorna a programação dos dispêndios financeiros para o exercício seguinte."[39]

De qualquer modo, tal entendimento, ora acremente censurado e ora apoiado na doutrina, como já se notou, e a despeito de relevantes discrepâncias manifestadas em várias decisões do próprio Supremo Tribunal[40] — consolidou-se, afinal, em mais de um enunciado da *Súmula,* e especialmente nos de n.ºs 66 e 67, que assentaram:

"66 — É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro."

"67 — É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro."

Os princípios da anualidade e da anterioridade viriam entretanto a ser reformulados, com importantes restrições, pela Emenda Constitucional n.º 18, de 1.º de dezembro de 1965, que estabeleceu, como se sabe, a reforma do sistema tributário. Não há dúvida que *tais restrições foram as mais severas jamais impostas,* particularmente à regra da *anterioridade,* desde 1946. Dispunha, com efeito, o art. 2.º, inciso II, da Emenda n.º 18/65, em substituição, conforme o seu art. 25, à segunda parte do § 34 do art. 141 da Constituição:

"Art. 2.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

I — .....

II — cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;".

A ilustre comissão elaboradora do anteprojeto de que resultou a Emenda n.º 18 — constituída por Luís Simões Lopes (presidente), Rubens Gomes de Sousa (relator), Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhoa Canto e Mário Henrique Simonsen — justificou ampla e persuasivamente tais restrições no relatório com que apresentou o trabalho ao então ministro da Fazenda, Octávio Gouveia de Bulhões.

[39] Sampaio Dória. *Da lei tributária no tempo.* cit. p. 90.
[40] Baleeiro. *Limitações...* cit. p. 79 segs. nota 78.

Esse relatório, que constitui uma peça de inegável valor, não só como elemento integrante dos trabalhos preparatórios da reforma tributária, mas também pela autoridade científica e técnica dos seus signatários — assim fundamenta a proposta de revogação do § 34 do art. 141 da Constituição de 1946, com a redução da regra de anterioridade (abrangida no conceito amplo de *anualidade*) aos *impostos* cobrados por período certo de tempo, isto é, incidentes sobre o patrimônio e a renda:

"3/6 Existem aí duas restrições ao princípio da anualidade. *A primeira, de natureza temporal, apenas consagra a orientação atual da jurisprudência,* de admitir a aplicação, no exercício imediato, da lei cuja vigência, embora posterior à sanção da lei orçamentária, seja, entretanto, anterior à vigência desta."

"3/7 *A segunda restrição, ligada à natureza dos tributos a que se refere, traduz, com mais exatidão que o texto vigente, o fundamento econômico e político do princípio da anualidade.* Esse fundamento é o de *garantir o contribuinte contra a cobrança imediata de tributos novos* ou *majorados,* com o conseqüente desequilíbrio das previsões financeiras dos seus negócios ou atividades. Mas, *a simples enunciação desse objetivo mostra que ele só tem aplicação razoável aos impostos lançados e cobrados por períodos certos de tempo, do que, aliás, a própria palavra 'anualidade' já seria suficientemente indicativa. Por isso, o texto proposto limita a aplicação do princípio aos impostos, chamados 'diretos', sobre o patrimônio e a renda, conceitualmente ligados a uma situação patrimonial ou financeira permanente ou durável, cuja apuração não pode, portanto, prescindir do elemento temporal.* Paralelamente, o princípio deixa de aplicar-se aos chamados 'impostos indiretos', incidentes sobre fatos isolados e desvinculados de qualquer elemento cronológico, e também às taxas e às contribuições de melhoria, tributos que, pela sua vinculação a serviços ou a custos, assumem posição paralela à dos 'impostos diretos'. *Assim, o texto proposto, longe de repudiar o princípio da anualidade, apenas o reduz a dimensões compatíveis com os seus objetivos."*[41] (Os grifos não são do original).

O princípio da anualidade (anterioridade) tributária foi, porém, logo depois restabelecido pelo art. 150, § 29, da Constituição de 24 de janeiro de 1967, exatamente nos mesmos termos em que, antes da reforma tributária, figurava no texto de 1946.

[41] Lopes, Luís Simões et alii. *Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto).* Rio de Janeiro, Fundação Getulio Vargas, 1965. p. 16 segs. Consultar ainda Borges, José Souto Maior. *A reforma do sistema tributário nacional.* Recife, Imprensa Universitária, 1967. p. 36 segs.; Sousa, Rubens Gomes de; Ataliba, Geraldo & Carvalho, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional* (Parte geral). São Paulo, Ed. Rev. Trib., 1975. p. 109-13.

A Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969, voltou, todavia, a introduzir-lhe consideráveis restrições, ainda que não tão rigorosas quanto as que já lhe impusera o art. 2.º, II, da Emenda n.º 18, de 1965. Determinava o § 29 do art. 153 da Emenda n.º 1/69:

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

Deixando para examinar mais adiante as questões concernentes à natureza do efeito resultante de tais limitações (anualidade e anterioridade), e ao âmbito material de sua incidência, cabe observar desde logo que a Emenda n.º 1/69 retoma, ainda mais claramente, a iniciativa da Emenda n.º 18/65, no sentido da distinção formal e substancial (de resto, nem sempre conceptualmente estabelecida e, às vezes, nem sequer advertida) entre os princípios conexos da anualidade e da anterioridade.

Com efeito, a garantia que estabelece a segunda parte do § 29 do art. 153 da Emenda n.º 1/69 não está mais, de nenhum modo, vinculada à *autorização orçamentária para a cobrança da receita.* Esta é desnecessária para a exigência de tributo novo ou majorado (ali não ressalvado), no primeiro exercício seguinte àquele em que haja entrado em vigor a lei (material) que o tenha instituído ou aumentado, a não ser, é lógico, que essa tenha sido sancionada ou promulgada antes de concluída a votação do projeto de lei orçamentária.

Óbvio, portanto, que tal garantia é, não mais a da *anualidade,* mas a da *anterioridade* da lei tributária, por isso que a Constituição, por esse preceito, condiciona a cobrança de tributo novo ou aumentado, no exercício imediatamente seguinte, tão-somente a que a (vigência da) lei tributária seja *anterior* a esse mesmo *exercício.* Mas se assim é, configura-se aí, ademais, uma exceção à regra do art. 62 da Constituição — isto é, uma exceção ao princípio da anualidade em sua *mais ampla acepção* — enquanto aquela primeira disposição permite a cobrança, num exercício, de tributo formalmente não compreendido (vale dizer: não autorizado) no orçamento anual.

Alude Baleeiro,[42] nesse ponto, à existência de uma antinomia entre as normas do art. 62 e da segunda parte do § 29 do art. 153 da Constituição: "o art. 62, que quer *obrigatoriamente* a inclusão de todas as receitas no orçamento, e o art.

[42] Baleeiro. *Anualidade dos tributos.* cit. p. 55 seg.

153, § 29, que se contenta com que o tributo não venha depois de iniciado o exercício, a 1.º de janeiro."

Não seria certamente o caso de negar-se a antinomia, de resto já subentendida ao admitir-se a existência de uma relação de excepcionalidade entre as normas constitucionais sob exame. Contudo, não tem ela a dimensão que, talvez inadvertidamente, a lição de Baleeiro possa ter feito supor. De fato, ela só concerne, como acaba de ver-se, ao caso particular do tributo instituído ou majorado quando já concluída a votação do projeto de lei orçamentária, e se *resolve,* portanto, normalmente, no plano da interpretação sistemática da Constituição, pela simples aplicação do critério de *especialidade,* que determina prevaleça, nos limites da hipótese excetuada, a norma especial sobre a geral.

Acima de tudo, porém, se requer neste ponto ao menos um aceno à questão do *fundamento material* e do *sentido* de tal exceção. Nesse propósito importa, a meu ver, deixar assinalado que esses aspectos não se resumem tão-somente à necessidade indeclinável de reduzir aquela *excessiva vinculação da atividade fiscal,* de que fala Victor Uckmar. É inegável que, a esse ângulo, o § 29 do art. 153 — como antes o art. 2.º, II, da Emenda n.º 18/65 e a própria jurisprudência anterior a essa — procura acudir prioritariamente ao interesse público, que impõe a mais pronta cobrança do tributo recém-instituído ou majorado, sem entretanto descurar, através da garantia da *anterioridade,* a tutela do interesse individual, que se traduz na exigência de segurança e certeza jurídica, ou, mais especificamente, na proscrição da "surpresa fiscal".

Além disso, porém, a verdade é que a antiga fórmula posta pelo art. 141, § 34, da Constituição de 1946 (e ressurgida no art. 150, § 29, da de 1967), enquanto fundada num entendimento que não se afigura inteiramente exato (por excessivamente amplo) do princípio da anualidade, acabava por levar à prática de uma pura superfetação.

Examinemos, um pouco mais detidamente, este aspecto quase sempre deslembrado da questão.

Parece supérfluo insistir em que o princípio da *anualidade tributária* liga-se necessariamente ao da *anualidade do orçamento,* de que, como já foi dito, representa, substancialmente, um reflexo ou aspecto particular. Apesar disso convém recordá-lo, pois ainda há quem, referindo-se à anualidade dos tributos, perca de vista essa importante circunstância, ou até mesmo o verdadeiro sentido do princípio da anualidade orçamentária.

Com efeito, a função *político-jurídica* deste último princípio, mesmo após (ou melhor, justamente após) a adoção de sistemas de tributos permanentes, consiste *primordialmente* em manter sempre atual — através da exigência duma periódica *renovação* da autorização (ou consentimento), na lei orçamentária

anual, para a *cobrança* dos tributos (e a efetivação das despesas) anteriormente estabelecidos — o vínculo de controle, pelas Câmaras, da gestão financeira do Governo.

Mas se assim é, definitivamente não se percebe a razão de ser da exigência da *autorização orçamentária* (da cobrança) do tributo que a lei material vem de proximamente instituir ou majorar. Não teria de fato nenhum sentido que a lei, instituindo ou majorando o tributo, já não dispusesse, ela própria, a autorização para a sua primeira cobrança, no mesmo exercício ou no exercício seguinte ao em que começou a vigorar. Por outras palavras, se é verdade que o fundamento material do princípio da *anualidade,* como foi antes observado, assenta na exigência da *periódica (isto é, anual) renovação do consentimento* da representação política na *cobrança* de tributos instituídos, em regra, com caráter permanente, não parece fácil atinar com o motivo por que deva tal limitação alcançar o tributo *desde o primeiro (ou no único) exercício* em que a lei o tenha estabelecido ou majorado.

Neste sentido é a lição autorizada de Alberto Xavier,[43] que se reportando ao § 2.º do art. 70 da Constituição portuguesa de 1933 (a Constituição atual — 1976 — não tem disposição correspondente, isto é, não se refere ao princípio da anualidade tributária) — observa: "A autorização anual para cobrança só se refere, nos termos do § 2.º do art. 70, aos impostos estabelecidos por período indeterminado ou por período certo que ultrapasse uma gerência (*esclareço:* o ano financeiro), e isto nas gerências subseqüentes àquela em que foram criados. Com efeito não faria sentido a autorização da Assembléia se o imposto fosse criado por um só ano ou, nos outros casos, que ela fosse concedida no próprio ano em que o imposto foi instituído por ela própria ou com sua autorização."

Mas o § 29 do art. 153 viria a ser ainda uma vez alterado: agora, pela Emenda Constitucional n.º 8, de 14 de abril de 1977. De acordo com essa nova alteração, além dos tributos nominalmente referidos naquela disposição, e dos "demais casos" previstos na Constituição, outros tributos, especialmente indicados em *lei complementar,* poderão ser excluídos da limitação (anterioridade) ali estabelecida.

A despeito de tais restrições — isto é, as das Emendas n.º 1/69 e n.º 8/77 — entendo, porém, com a mais recente opinião de Aliomar Baleeiro[44] — que o

[43] Xavier, Alberto. *Manual de direito fiscal.* Lisboa, 1974. v. 1, p. 114 seg. Consultar também Berliri, A. *Principi di diritto tributario.* Milão, Giuffrè. 1972. v. 2, p. 293 segs.; Manaton, Emilio M. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.* 4. ed. México, 1977. p. 54.

[44] Baleeiro. *Limitações* . . cit. p. 76, 78; ———. *Direito tributário brasileiro.* cit. p. 81, 612 segs.; ———. *Anualidade dos tributos.* cit. p. 55 segs. e agora, também, com Nascimento, A. Theodoro. Preços, taxas e parafiscalidade. In: *Tratado de direito tri-*

princípio da *anualidade tributária* não foi *substituído* pelo da *anterioridade,* mas coexiste com este e permanece vivo no direito constitucional tributário brasileiro. A Emenda n.º 1/69 reduziu-lhe, é inegável, a primitiva dimensão (não tanto, já disse, quanto a Emenda n.º 18/65), mas respeitou-lhe a substância, o conteúdo essencial, ao estabelecer no art. 62 (que reproduz, com pequena diferença, o que já dispunha o art. 65 da Constituição de 1967):

"Art. 62 O *orçamento anual* compreenderá *obrigatoriamente* as despesas e *receitas* relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração direta quanto da indireta, excluídas apenas as entidades que não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento." (grifo nosso).

A cobrança de tributo formalmente não compreendido no orçamento anual só é assim admitida, como já se viu, em virtude do disposto no § 29 do art. 153 da Constituição, quando se trate de tributo *novo* ou *majorado,* no *primeiro exercício seguinte* ao em que haja começado a vigorar a lei que o tenha instituído ou aumentado, isto é, desde que observado o princípio da *anterioridade.* Mas nos exercícios subseqüentes a esse primeiro, parece induvidoso que tal cobrança só poderá efetuar-se, *sem exceção alguma,* mediante a inclusão do tributo no orçamento anual, quer dizer, *mediante autorização orçamentária.*

Isto significa, pois, que através da fórmula rigorosa do art. 62 da Constituição, o princípio da anualidade tributária mantém-se no direito brasileiro em pleno vigor, e aí *constitui garantia individual do contribuinte.*

Assim não entende, todavia, como no início já se observou, Geraldo Ataliba,[45] partindo da premissa de que a Emenda Constitucional n.º 1/69 teria determinado a "revogação do princípio da anualidade, que foi substituído pelo princípio da anterioridade da lei tributária ao exercício financeiro", para concluir, a meu ver de novo equivocadamente, que "o art. 62 não dá garantia individual a ninguém".

A verdade, porém, como aqui já se disse, é que ao determinar o art. 62 que o orçamento *anual* compreenderá *obrigatoriamente* as despesas e *receitas* (e por conseguinte, antes de todas as demais, os *tributos*) relativas a *todos os Poderes. órgãos e fundos,* etc., a Constituição não está senão enunciando, com outra dicção apenas, o mesmo princípio da anualidade. Resulta, de fato, da interpretação sistemática da Constituição, e especialmente dos seus arts. 62 e 153, § 29, que *receita* não há, e assim, conseqüentemente, não pode haver *cobrança* (ou arrecadação) do correspondente *tributo:* a) no primeiro exercício seguinte àquele

*butário brasileiro.* Rio de Janeiro, Forense, 1977. v. 7, p. 139 segs.; Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Sistema tributário da Constituição de 1969.* cit. p. 502 seg. e outros ainda.

[45] Ataliba, Geraldo. *Interpretação no direito* . cit. p. 36 segs.

em que o tributo for instituído ou majorado, *sem que a vigência da lei tributária lhe seja anterior;* b) nos exercícios subseqüentes ao primeiro, *sem prévia autorização do Legislativo, mediante a inclusão do tributo no orçamento anual.*

Parece, outrossim, ao revés do que afirma o ilustre tributarista,[46] que o cumprimento do dever constitucional previsto no art. 62 — o de inclusão de todas as *receitas* e despesas no orçamento anual — não é meramente "um problema de orgaização e funcionamento dos órgãos constitucionais, Legislativo, Executivo e Judiciário, entre si". "O art. 62 — diz Ataliba — não dá garantia individual a ninguém; disciplina como o Poder Público vai fazer o seu orçamento."... "Ao passo que o § 29 do art. 153 dá direito público subjetivo a todos os cidadãos e demais pessoas, que estejam no território nacional. Se isso estivesse no art. 153, seria direito de todos nós exigir a aprovação orçamentária; mas não é direito individual, de maneira que se não houver lesão de direito, não se pode exigir a obediência ao art. 62 da Constituição."

Não posso, infelizmente, convir numa tal opinião. Além de preterir os subsídios da interpretação sistemática, especialmente os que adviriam da consideração do § 36 do art. 153 da Constituição, inspira-se ela, manifestamente, numa concepção radical da distinção doutrinária, quase diria, escolástica, entre as partes dogmática e orgânica da lei fundamental, distinção essa que, ao contrário, parece sumamente relativa, e até irrelevante no plano hermenêutico.

Como bem observa Pérez Serrano "na verdade, nem toda Constituição escrita se distribui entre parte dogmática e orgânica; numerosos artigos resistem por igual à inclusão em um e outro desses setores."... "... é de rigor consignar que preceitos da parte dogmática servem para a organização do Estado..." "...*e ao revés, não poucas regras da parte orgânica encerram garantia positiva,* como ocorre com as que exigem a reunião anual do Parlamento, e tantas outras que caberia citar. Mais ainda: *princípios como o da divisão de poderes ou a da legalidade da administração, de aspecto orgânico, têm sido a máxima garantia no Estado burguês de Direito."* E mais adiante: "...logicamente há de existir em cada texto constitucional uma relação conceptualmente essencial entre direitos fundamentais e estrutura do Estado, já que a natureza deste determina uma prévia conformação específica da coletividade, etc...."[47] (grifo nosso).

Assim, para dar só um exemplo: não mereceria certamente acolhida a opinião — de resto, ao que sei, jamais sustentada por nenhum constitucionalista

[46] Id. ibid. p. 38.
[47] Serrano, Pérez. *Tratado de derecho político.* Madri, Civitas, 1976. p. 458. Consultar também, em sentido análogo, Virga. Origine, contenuto e valore delle dichiarazioni costituzionali. In: *Rassegna di diritto pubblico,* 1948. v. 4, p. 267 segs.

ou tributarista — segundo a qual ao princípio da legalidade (reserva de lei) em matéria tributária caberia reconhecer, sob a Constituição de 1891, a natureza, o conteúdo e a função de garantia individual, enquanto ali figurava sob a rubrica da Declaração de Direitos (art. 72, § 30); mas que, sob a Constituição de 1934, deveria considerar-se o princípio despojado dessa qualificação, só porque, ao invés de figurar na Declaração de Direitos (art. 113), fora colocado na parte orgânica, justamente sob o título da Organização Federal (art. 17, VII).

Direta ou indiretamente, não importa, entendo que a norma do art. 62 da Constituição tutela — a par do interesse público, consubstanciado na observância do dever constitucional ali estabelecido — também situações subjetivas ou interesses individuais dos sujeitos (contribuintes), que com aquele primeiro coincidem ou concordam. Não vejo, assim, a razão por que descaberia invocar-se o art. 62 na proteção, notadamente, do interesse individual de não ter exigido tributo mediante o exercício pela administração de um comportamento constitucionalmente ilegítimo, ou seja: o interesse de não ter exigido, num exercício, tributo já existente, não incluído no orçamento anual — vale dizer, *cuja cobrança não tenha sido autorizada pelo Legislativo.* Não parece menos certo, outrossim, que a lesão de um tal interesse — verdadeiro direito individual — autoriza também, em princípio, além de outras reações de caráter institucional, o recurso do prejudicado ao Poder Judiciário (*Const.*, art. 153, § 4.°, *CPC*, arts. 3.° e 4.°).

Adolf Merkl[48] caracterizou exatamente a relevância de tais normas de organização ou competência, no condicionamento jurídico da administração financeira, com inevitável reflexo sobre as situações subjetivas dos administrados. Observa ele que "regularmente a norma de competência é *conditio sine qua non* — conforme a formulação da norma — para a gestão da Fazenda Pública ou, *quando menos, para a imposição e a cobrança dos impostos*". (grifo nosso) E aduz: "A lei do Orçamento acresce desta forma o condicionamento legal da *Fazenda Pública,* em comparação com o de outros ramos da administração, uma vez que dada uma situação constitucional determinada, a saber, *a existência da competência parlamentar para a aprovação anual do orçamento, e na falta de competência do Governo para a gestão da Fazenda Pública sem essa aprovação,* essa lei constitui uma *conditio sine qua non* dos atos desta administração que, de resto, se acham também legalmente vinculados quase sempre por outro lado." (grifo nosso).

[48] Merkl, Adolf. *Teoría general del derecho administrativo.* trad. esp. Madri. Ed. Rev. Der. Privado, 1935. p. 315.

À luz destas considerações, não vejo como deixar de reafirmar o entendimento de que o princípio da anualidade dos tributos mantém-se vivo na atual Constituição e representa, como antes, garantia constitucional, agora implícita (*Const.*, art. 153, § 36), necessariamente decorrente do regime (*Const.*, art. 1.º, § 1.º) e dos princípios que a mesma Constituição adota em matéria financeira (arts. 19, 60 e segs. e 153, § 29).

Assim, pode-se dizer em conclusão, que permanecem *substancialmente* os mesmos — é claro que com a exceção ao art. 62, e as conhecidas ressalvas da segunda parte do § 29 do art. 153 da Emenda n.º 1/69, na redação da Emenda n.º 8/77 — os vínculos constitucionais que já antes gravavam, no plano da eficácia da lei no tempo, as normas que concernem ao estabelecimento ou à aplicação dos tributos, uma vez que continua a subordinar-se a exigência da respectiva obrigação principal:

*a)* à *anterioridade,* em relação ao *primeiro* exercício financeiro, da *vigência* da lei que vem de instituir ou majorar tributo (*Const.*, art. 153, § 29, segunda parte), e

*b*) à *autorização orçamentária* da cobrança, em cada *exercício subseqüente ao primeiro,* tratando-se de tributo anteriormente instituído por tempo indeterminado ou por período que exceda um exercício (*Const.*, art. 62).

## 4.2 Incidência da limitação: vigência e eficácia. Inexigibilidade e indébito tributário

Cabe examinar agora como operam as normas constitucionais em que se traduzem os princípios da anterioridade e da anualidade e quais os seus limites.

Como se entende demonstrar, as limitações constitucionais em que se consubstanciam tais princípios, não afetam propriamente a *vigência* da lei (ou de certas disposições da lei) tributária. Referindo-se, por exemplo ao efeito determinado pela atuação de tais limitações sobre a norma cujo objeto consista na instituição de tributo ou na definição do respectivo fato gerador, em seus diversos momentos ou aspectos, Baleeiro antes aludia ao diferimento da *execução,* enquanto que Sampaio Dória[49] se refere ao diferimento da *vigência,* para o primeiro dia do exercício seguinte. Procurar-se-á evidenciar, porém, que não se trata a rigor nem de uma nem de outra coisa, mas de *suspensão inicial* ou *superveniente* da *eficácia,* de que a vigência e a execução (ou aplicação) constituem, respectivamente, momento anterior e posterior. A distinção não é, como se verá, destituída de relevância, por isso que sendo menos (qualitativa e quan-

[49] Sampaio Dória. *Da lei tributária.* cit. p. 28.

titativamente, enquanto efeito jurídico) que a suspensão da vigência, a suspensão da eficácia é, todavia, mais que a simples suspensão da execução.[50]

A vigência, propriamente dita (isto é, a *autoridade* ou *obrigatoriedade genérica*) no espaço e no tempo, das *normas tributárias,* inclusive das que instituem ou majoram tributos, rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ou seja, rege-se essencialmente pelas disposições pertinentes da Lei de Introdução ao Código Civil (arts. 1.º a 3.º e 6.º), ressalvado o previsto no Capítulo II do Título I do Livro II do Código Tributário Nacional (art. 101). Como quaisquer outras, também as leis tributárias — mesmo as que estabelecem novos tributos ou aumentam os já existentes — uma vez oficialmente publicadas, e decorrida, se for o caso, a *vacatio legis, começam a vigorar (Lei de Introd.,* art. 1.º), conquanto temporariamente não sejam (ou possam não ser) *plenamente eficazes;* e, também como quaisquer outras, permanecem *vigentes,* enquanto a ocorrência de ato ou fato a que o ordenamento atribua específica aptidão para tanto, não venha determinar-lhes a extinção ou a suspensão da vigência (*Lei de Introd.,* art. 2.º).[51]

Aliás, a norma constitucional (art. 153, § 29, 2.ª parte) é inequívoca a esse respeito, pois explicitamente subordina a possibilidade da cobrança de tributo, em cada exercício, à circunstância de que a *vigência* da lei que o houver instituído ou majorado *preceda esse exercício financeiro.* Não é assim a vigência que se difere por força do princípio da anterioridade, pois é justamente o fato de que a lei tributária "esteja em vigor antes do início do exercício financeiro", que constitui pressuposto ou condição de legitimidade dos atos administrativos aplicados à exigência do tributo.

Por outro lado, a não inclusão de tributo no orçamento anual, em exercício subseqüente ao em que se tenha iniciado a cobrança do tributo novo ou aumentado (hipótese, de resto, raríssima, como assinala Gustavo Ingrosso,[52] não atinge, nem sequer temporariamente, a própria *vigência* da lei tributária. Aliás, devido ao caráter estritamente vinculado da lei orçamentária[53] a inobservância do dever imposto pelo art. 62 da Constituição não poderia mesmo ter outro efeito, com respeito à lei tributária, senão o de inibir-lhe, nesse exercício, apenas a *eficácia* constitutiva de obrigação que tenha por objeto o pagamento do tributo estabelecido na lei omitida no orçamento. A lei é, nesse ponto, e só nesse

50 Veja, para distinção entre vigência e eficácia, entre outros, Reale. *Direito administrativo.* Rio de Janeiro, Forense, 1969. p. 265 segs., especialmente 271 segs.

51 Bujanda, Sáinz de. *Hacienda y derecho.* Madri, Inst. de Est. Políticos, 1966. v. 4, p. 178.

52 Ingrosso, Gustavo. *Diritto finanziaro.* 2. ed. Nápoles, Jovene, 1956. p. 60.

53 *Constituição,* art. 60; e sobre este ponto, na doutrina, por todos, Falcão. *Introdução ao direito*... cit. p. 54 segs.

ponto, *temporariamente inoperante,* por isso que a não-inclusão do tributo no orçamento anual, importa não reconhecê-lo como *receita do exercício,* suspendendo em conseqüência, nesse exercício, a eficácia qualificante da norma impositiva.

Observa, de resto, muito justamente Ingrosso,[54] que ao orçamento cabe a função de *integrar* as leis financeiras existentes, e assim explica o mecanismo por que se processa essa integração: "Ele (o orçamento) é ato externo à estrutura destas leis; todavia, é *indispensável para que elas produzam o efeito integral que é a razão de ser de sua essência jurídica;* assim, *não se pode de outra maneira entender a lei orçamentária, senão como um instrumento jurídico necessário à atuação das leis que estabelecem receitas e das que autorizam despesas.* É uma relação de instrumentalidade entre lei e lei que não encontra igual em qualquer outra categoria de direito público ou de direito privado."[55] (grifo nosso).

No dizer de Ingrosso,[56] porém, é apenas o *poder de exigir* o tributo que, na falta de aprovação da lei orçamentária, permanece, durante o ano, em *estado de quiescência.* Igualmente Micheli [57] entende que "o direito de crédito do Estado não pode ser coativamente reclamado, isto é, não é exigível, se o orçamento não tiver sido aprovado, ainda que o débito tenha nascido e já esteja vencido."

Não parece, entretanto, seja bem assim, ou que o fenômeno se resuma a uma verdadeira *quiescência* ou paralisação temporária do poder de exigir o tributo. Há, de fato, nesse caso, uma temporária *impossibilidade* de exercer-se tal poder. Mas esta já é sem nenhuma dúvida, efeito secundário, quer dizer, efeito de uma situação precedente (a da temporária e parcial ineficácia da norma tributária), e não o efeito que, imediatamente — ou, menos ainda, exclusivamente — resulta da inocorrência da aprovação do orçamento ou da não-inclusão neste, de certo ou certos tributos. Afigura-se pois mais exato dizer-se que se o poder de exigir o tributo não tem então como exercer-se, isto se dá simplesmente porque em tal exercício, impedido o pleno desenvolvimento da eficácia da norma tributária, não há também, temporariamente, tributo (ou não há certo tributo) *que possa ser exigido.* Não se trata, é evidente, de que o tributo deixe de existir. O tributo existe sim, e continua a existir; é relevante juridicamente.

[54] Ingrosso. op. cit. p. 57 seg.

[55] Para uma análoga impostação do problema, veja Vanoni. Elementi di diritto tributario. In: *Opere guiridiche.* Milão, Giuffrè, 1962. v. 2, p. 60; Micheli, G. A. Legge (diritto tributario). In: *Enciclopedia del Diritto.* Milão, Giuffrè, 1973. v. 23, p. 1.081 seg.; ———. *Corso de diritto tributario.* 2. ed. Turim, UTET, 1974 p. 48 seg.

[56] Ingrosso. op. cit. p. 61.

[57] Micheli. *Corso* . . . cit. p. 49.

porque previsto como tal, vale dizer, previsto enquanto *possível* obrigação de tal natureza, *no plano abstrato da lei tributária;* mas não tem, a despeito disso, temporariamente, aptidão para atualizar-se, ou seja, mais precisamente: não tem condição de, nesse exercício, determinar o concreto aparecimento da obrigação a que corresponde, por isso que *não estando incluído no orçamento anual,* não contitui *receita* e *não pode, assim, nem ser exigido nem arrecadado* (*Contra,* em parte, mas não convincentes, os já referidos Ingrosso e Micheli).[58]

Antes de concluir estas considerações, a que teremos ocasião de voltar logo em seguida, parece que caberia aduzir umas poucas observações em reforço do ponto de vista de que as limitações por que se traduzem, no âmbito do direito constitucional positivo, os princípios da anterioridade e da anualidade dos tributos, não atingem a própria vigência da lei tributária.

De fato, como pouco acima se disse, o tributo previsto em tais disposições cuja eficácia se encontre (temporariamente) suspensa em função da incidência de qualquer das duas limitações, uma vez instituído (ou majorado), enquanto se tenha tornado perfeita a lei respectiva, existe e continua a existir como tal. A suspensão de que se trata não lhe prejudica a permanência porque não atinge, em si mesma, a vigência da lei tributária; e esta somente poderá extinguir-se de vez, ou suprimir-se transitoriamente, se e quando vier a cessar ou a suspender-se, por qualquer dos modos cabíveis, a própria lei ou a disposição da lei que o tenha estabelecido. Esse tributo, justamente *porque e enquanto já é ou continua sendo tal,* mesmo enquanto pendente a eficácia da norma tributária em conseqüência da atuação de tais limitações, poderá, se for o caso, oportunamente incluir-se (ou reincluir-se) no orçamento anual. Do mesmo modo poderão constituir-se, em razão dele, quer para a administração, quer para os contribuintes, direitos e deveres, naturalmente distintos do próprio direito de crédito e da correspondente obrigação. Caberá, outrossim, em regra, se exerça desde logo, relativamente à lei tributária correspondente, o poder regulamentar da administração. E assim, também, poderá estender-se a tal tributo, ainda nesse período de suspensão, lei de isenção que porventura se lhe refira.[59]

Em suma, enquanto para as lei, em geral inclusive tributárias, todos os respectivos efeitos se produzem (ou podem produzir-se), de ordinário, simultaneamente com a vigência e permanecem enquanto esta perdura — podendo

[58] Ingrosso. op. cit.; Micheli. op. cit. Para uma clara exposição do problema, veja ainda Buscema, S. *Il bilancio.* 2. ed. Milão, Giuffrè, 1971. v. 1, especialmente p. 124 seg.

[59] Cf. *CTN,* art. 177, II, a *contrario sensu,* etc. A respeito da situação jurídica correspondente à simples existência (relevância) da lei. veja, em sede de teoria geral do procedimento legislativo, Galeotti, S. *Contributo alla teoria del procedimento legislativo.* Milão, Giuffrè, 1957. p. 266 seg., 363 seg.

dar-se até, que nos limites constitucionais, esses se reportem a um momento anterior — com respeito às leis tributárias, ou, mais precisamente, às *disposições de tais leis,* que instituam ou majorem tributo, ou simplesmente definam a incidência da respectiva obrigação principal, tais hipóteses são em princípio excluídas (com as ressalvas, entende-se, estabelecidas pela própria Constituição), em virtude e nos limites da sua subordinação às regras da anterioridade e da anualidade da tributação.

Estas não representam, assim, como foi exatamente observado,[60] restrição, nem ao exercício, no tempo, do poder de legislar em matéria tributária, nem à vigência, propriamente dita, de lei ou disposição de lei que institua ou majore tributo ou, em exercício subseqüente ao primeiro, disponha sobre a incidência da obrigação tributária principal, mas, isto sim, uma *sui generis* limitação temporal da eficácia de tais disposições, *desde que e enquanto vigentes.* (Por isso mesmo não me parece possa acolher-se a interessante opinião de Fabio Fanucchi,[61] no sentido de que a situação determinada pela atuação do princípio da "anualidade" — trata-se, na verdade, de *anterioridade* — corresponderia ao que denomina "*vacatio legis* tributária constitucional", ou seja, *suspensão da vigência*).

Têm, por conseguinte, tais limitações, apenas a virtude de inibir, durante o exercício em que tal norma tributária se tornou vigente, ou em que deixou de incluir-se no orçamento anual, a produção do efeito que se identifica na ocorrência da obrigação tributária principal, bem como a de outros, que desta eventualmente decorram. Elas atuam, por outras palavras, como típica *circunstância suspensiva* inicial ou superveniente, conforme o caso, predisposta em caráter normativo pela própria Constituição, com vista, especialmente, a obstar, naquele exercício, *o efeito fundamental da norma de tributação: a ocorrência da obrigação principal.*

Assim — insisto — nas circunstâncias descritas, embora vigente a lei tributária, e existente, é óbvio, o tributo, este temporariamente *não incide,* como costuma dizer-se, enquanto diferida até o exercício seguinte, ou, se for o caso, até aquele em que se der a inclusão ou a reinclusão do tributo no orçamento anual, a *eficácia* qualificante da hipótese (de incidência) nela prevista.

Observava Amílcar Falcão, ainda ao tempo da Constituição de 1946: "...o tributo, criado por lei, *existe.* Se ocorre a autorização orçamentária, ele se torna exigível. Se essa não ocorre em certo exercício, mas vem a ocorrer em exercí-

60 Pontes de Miranda. *Comentários à Constituição*... cit. vol. 5, p. 619 seg.

61 Fanucchi, Fabio. Limitações da competência tributária. In: *Direito tributário — comentários ao Código Tributário Nacional.* São Paulo, J. Bushatshy, 1977. v. 3, p. 15.

cios subseqüentes, o tributo se torna *inexigível* no primeiro e *exigível* nos demais, *sem que a lei tributária tenha sido atingida na sua vigência, ou na sua eficácia.* É que, como já se assinalou, esta é *lex imperfecta* e só tem plena atuação após a emanação da lei orçamentária."[62] (Os grifos são meus).

Em outro lugar, Falcão esclarecia mais: "A autorização orçamentária, porém, não se relaciona com o fato gerador, no sentido de constituir elemento ou requisito normativo para a sua formação ou integração." ..."A ausência de tal autorização obstará apenas a que, ocorrendo concretamente o fato gerador, as autoridades administrativas possam arrecadar o tributo naquele exercício: existirá o fato gerador mas à lei tributária faltará preencher um requisito de eficácia necessário à arrecadação, à cobrança do tributo."[63]

As passagens que vêm de ser transcritas admitem, a meu ver, de acordo com as considerações precedentes, alguns reparos.

Não é certamente incorreto falar-se em *inexigibilidade* do tributo criado ou aumentado, no curso do exercício, ou não incluído no orçamento anual, em exercício subseqüente ao primeiro. O termo não traduz, porém, segundo parece, a realidade inteira e, desse modo, a verdadeira natureza do fenômeno que em tais circunstâncias ocorre. Mais que *inexigível,* em meu entender, é o tributo, em tais condições, *indevido* (*CTN,* art. 165, I), como intentarei demonstrar.

Para Falcão, o caso é de simples inexigibilidade, porquanto não constituindo a autorização orçamentária, como ele escreve, "elemento ou requisito normativo" necessário à formação ou integração do fato gerador, não poderia logicamente a sua falta impedir a ocorrência deste. E ocorrido este, acrescente-se, conseqüentemente não poderia também deixar de surgir a correspondente *obrigação tributária,* conquanto predestinada, *ab initio,* à inexigibilidade, vale dizer, à *ineficácia total* e (ao menos nesse exercício) *definitiva.*

A correção e o rigor lógico do raciocínio são, certamente, inobjetáveis. Mas é nas premissas, justamente, que ele me parece equivocado.

Com efeito, a autorização orçamentária não se circunscreve, como é sabido, à fórmula legislativa sintética que declara assegurar às autoridades administrativas, no ano a que o orçamento se refere, a possibilidade do exercício do poder

[62] Falcão, Amílcar. *Introdução* ... cit. p. 55. Veja também do mesmo autor *Fato gerador da obrigação tributária.* 2. ed. São Paulo, 1971. p. 59 seg. Substancialmente no mesmo sentido, entre outros, Sousa, R. Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* ed. póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1975. p. 70 segs. ———. *Estudos* cit. p. 253 e 267 segs.; Ulhoa Canto. *Temas* cit. v. 1, p. 358; Sampaio Dória. *Da lei tributária* cit. p. 69 segs.; Baleeiro. *Direito tributário* cit. p. 79; ———. *Limitações* cit. p. 70 segs.

[63] Falcão. *Fato gerador* cit. p. 60 seg. Veja também Baleeiro. *Limitações* cit. p. 60; Bilac Pinto. *Estudos de direito público.* Rio de Janeiro, Forense, 1953. p. 204; Moraes, Bernardo R. de. *Sistema tributário* cit. v. 1, p. 503.

de exigir os tributos, ou seja, à prática de todos os atos tendentes a obter o cumprimento da obrigação tributária. Ela — essa autorização — consiste também, ou antes, principalmente, na inclusão nominal (não, é claro, na previsão quantitativa) destes, nos quadros e anexos da lei orçamentária. A fórmula normativa de autorização, portanto, ainda que não o diga explicitamente, encerra uma implícita mas necessária remissão aos tributos especificamente referidos no orçamento anual, e só *vale, enquanto e na medida em que assenta em tais inclusões.* Ao revés — e é também a conclusão a que indireta mas seguramente leva a interpretação do art. 62 da Constituição — a autorização orçamentária anual seria uma formalidade vazia de sentido: primeiro, por infringir, em sua própria essência, o princípio que a justifica; e segundo, por reduzir-se, dessa forma, a uma inútil reduplicação do que já estabelecem as normas que regulam o exercício do denominado poder tributário complementar. *A autorização orçamentária está, pois, fundamentalmente, na própria inclusão do tributo, pela referência à lei ou às leis que o regulam, no orçamento anual.*

Mas, se assim é, por outro lado a não inclusão dele não esgota o seu significado no fato puro e simples da omissão de um *nihil obstat,* isto é, não se traduz, juridicamente, apenas pela *falta de legitimação da autoridade, nesse exercício, para cobrar o tributo.* Representa, e nem pode deixar de representar — se não em todos os ordenamentos nos quais ainda vigora o princípio da anualidade, pelo menos no nosso sistema constitucional tributário — mais que isso.

De fato, essa não-inclusão importa em que o tributo — que, por si mesmo, como já disse, no plano abstrato da lei tributária, é apenas *potencialmente receita pública* — não chega a ter atualizada tal condição, visto que, ao rigor do princípio da anualidade (*Const.*, art. 62) e ressalvadas as *exceções estabelecidas pela própria Constituição* (art. 153, § 29, 2.ª parte), são *receitas públicas* (tributárias) em cada exercício, *somente as que se compreendem no orçamento anual.*

Destarte, a falta de autorização — ou seja, a não inclusão do tributo no orçamento anual — obsta, na verdade, não só ao exercício do poder de exigi-lo nesse ano, como entende Falcão, mas obsta, nos mesmos limites, antes disso, à *própria eficácia qualificatória da norma tributária.* E isto, não porque a autorização constitua — para usar as palavras de Falcão — "elemento ou requisito normativo" para a formação ou integração do fato gerador, e sim porque a Constituição, em homenagem ao princípio da anualidade (ou, *mutatis mutandis,* ao da anterioridade), subordina, como já se disse, a eficácia qualificatória da norma tributária — mais precisamente, do pressuposto de incidência nela previsto — a uma *circunstância externa,* a autorização orçamentária (ou a anterioridade da vigência), que cumpre a função de tornar atual e concreta a

qualificação, até então só *potencial* e *abstrata,* do tributo como *receita pública.*

Também não parece o caso de que ocorra, nessa circunstância, o fato gerador, e apenas não surja a correspondente obrigação tributária, o que seria a rigor insustentável; mas é a ocorrência mesma do fato gerador que, nessas condições, suspensa temporariamente a eficácia da sua previsão normativa, não tem, nesse ínterim, como positivar-se.

Ademais aceitar-se a hipótese, de resto correntemente admitida, da mera inexigibilidade da obrigação tributária, conduziria, de outro lado, a um verdadeiro absurdo jurídico: a ocorrência de um fato gerador e, por conseguinte, o nascimento de uma obrigação tributária, a que não irá jamais corresponder, sequer potencialmente, qualquer direito de crédito; vale dizer, uma "obrigação" natimorta, um nada jurídico, pois que se sabe de antemão predestinada a não ser exigida ou cumprida nunca.

Não parece, contudo, possa o ordenamento consentir em que validamente se produzam fatos ou situações que tais, *juridicamente inúteis, porque preventiva e definitivamente ineficazes.* A esse verdadeiro contra-senso se opõe absolutamente o princípio geral e fundamental da *economia dos meios jurídicos,* que, se por um lado impõe se preserve, a qualquer custo, todo fato (ou efeito) de algum modo relevante para o direito, por outro, também não tolera chegue sequer a realizar-se *juridicamente,* o que é juridicamente inútil, o que não pode pretender jamais a uma existência *jurídica.*

Assim, voltando ao que há pouco dizia, é o tributo, em tais condições, mais que *inexigível,* porque *indevido.* Inexigível, estritamente falando, é, como se sabe, apenas a obrigação que não pode (ao menos atualmente) exigir-se ou cujo cumprimento não se pode atualmente pretender; mas pode, em regra, enquanto existe, extinguir-se pelo pagamento espontâneo, que será *plenamente válido* e, assim, *irrepetível.*

Não é o caso, porém, do tributo novo ou majorado no curso do mesmo exercício em que a lei tributária tenha começado a vigorar, ou do tributo que, em exercício subseqüente a esse primeiro não se inclui no orçamento anual. De acordo com as precedentes considerações, parece não haver dúvida de que seu pagamento, em qualquer dos casos, mesmo que provadamente *espontâneo* (e portanto não exigido), *carece de causa jurídica* e sujeita-se desse modo à repetição (*CTN,* art. 165, I) por isso que não corresponde, em tal exercício, a *obrigação tributária alguma.*

Assim, para Adolf Merkl, ao contrário do que sucede no caso de uma obrigação de índole civil, ou de qualquer obrigação de natureza administrativa, que encontram a respectiva base legal integralmente no Código Civil ou na respectiva norma de direito administrativo, "a prestação fiscal não se acha fundada

juridicamente pela lei tributária que institui a prestação, mas necessita, além disso, da lei orçamentária, que contém a autorização para disciplinar a Fazenda Pública. Impostos exigidos sem esta autorização legal suplementar presumem-se exigidos indevidamente, e impostos pagos sem este fundamento legal foram-no indevidamente, podendo, em certas circunstâncias, reclamar-se sua devolução."[64]

Em conseqüência do que vem de dizer-se, caberia um segundo reparo à citação comentada.

A limitação resultante da atuação do princípio da anualidade (e da anterioridade também) realmente não atinge, como ali exatamente afirma Falcão, e parece ter sido aqui demonstrado, a *vigência* da lei tributária. Ao contrário, porém, do que escreveu o insigne tributarista, atinge-lhe, sem nenhuma dúvida, ainda que parcial e temporariamente, a *eficácia,* desde que, como se procurou evidenciar, a inocorrência da anterioridade da vigência da lei tributária em relação ao exercício financeiro, ou a falta de autorização orçamentária, conforme o caso, suspende temporariamente, durante o exercício em que a lei tenha começado a vigorar ou a que o orçamento se refira, o próprio efeito qualificatório da fatispécie tributária nela prevista.[65]

## 4.3 Lei tributária e *lex imperfecta*

Ainda a propósito dessa relação de "integração" ou de "instrumentalidade" em que, na linguagem de Gustavo Ingrosso, se encontram a lei tributária e a lei orçamentária, nos ordenamentos em que vigora o princípio da anualidade, entendo pertinente a seguinte observação.

Não parece aceitável tratar a lei tributária como *lex imperfecta,* em razão da limitação que lhe impõe à eficácia a atuação das regras constitucionais da anterioridade e da anualidade.

O uso da expressão nesse sentido, como respeito à lei tributária, é bastante freqüente na nossa doutrina, pela notória influência dos mestres franceses Jèze, Esmein, Damervalle, Trotabas e outros. Escreve, por exemplo, Bilac Pinto: "A lei do imposto não tem a força obrigatória das outras leis: é uma *lei imperfeita.* Outro ato jurídico deve intervir para comunicar-lhe a vida que ela por

[64] Merkl, Adolf. *Teoría general del derecho administrativo.* cit. p. 313. Conferir a respeito, em sentido análogo, Jèze. *Traité de science des finances. Le Budget.* Paris, Giard et Brière. 1910. p. 52 seg.; Pérez, Carretero. *Derecho financiero.* Madri, 1968. p. 215 seg. apud Bereijo, Rodriguez. *El presupuesto* . . . cit. p. 188.

[65] No sentido de que a autorização orçamentária subordina a eficácia da lei tributária, veja, entre outros, Sousa, Rubens Gomes de. *Estudos* . . . cit. p. 269 e 273; Sampaio Dória. *Da lei tributária.* cit. p. 69; Tesoro. *Principi di diritto tributario.* Bari, 1938. p. 21; Xavier, Alberto. *Manual de direito fiscal.* cit. v. 1, p. 114.

si só não possui: é o orçamento da receita."[66] Assim também Amílcar Falcão: "A lei tributária, como se viu, é fonte jurídica importantíssima, na disciplina que ora se estuda. Contudo, tem uma peculiaridade que a torna *lex imperfecta:* é que, para que se opere a exigibilidade de um tributo, mister se faz que exista autorização orçamentária."[67]

Entretanto esse uso, não obstante consagrado pela chancela de tão autorizada doutrina, não me parece próprio, pelas razões seguintes:

1 A parcial e temporária inoperatividade, nesse caso, da lei tributária não decorre de nenhuma deficiência intrínseca, de uma sua *imperfeição,* propriamente dita, enquanto ato normativo de determinado tipo. De resto, a impossibilidade parcial e temporária para produzir os efeitos que a caracterizam, não justifica se denomine imperfeita a *lei tributária,* do mesmo modo como não cabe chamar e não se chama imperfeito o negócio, ou, em geral, o ato jurídico de efeitos diferidos.

2 A limitação representada pelos princípios da anterioridade e da anualidade não alcança as leis tributárias *em geral,* mas apenas as normas e as correspondentes disposições de tais leis em que se institui o tributo e se definem os elementos essenciais da fatispécie tributária. Ainda assim, nem estas mesmas normas se sujeitam à limitação, quando se trata de tributo novo ou majorado, nos casos ressalvados na segunda parte do § 29 do art. 153 da Constituição.

3 A designação é equívoca, pois a expressão lei imperfeita (*lex imperfecta*), como se sabe, já é tradicionalmente empregada na teoria jurídica em geral, desde os textos da jurisprudência romana (Ulpiano), para indicar a norma jurídica que se afirma *desprovida de sanção.*[68]

## 4.4 A extensão das regras da anterioridade e da anualidade na constituição

As limitações impostas à eficácia das normas fiscais pelas regras constitucionais em questão compreendem, como se sabe, em princípio, todas aquelas em que se institui *tributo* ou em que se define a *fatispécie tributária,* em seus aspectos ou momentos essenciais.

[66] Bilac Pinto. *Estudos de direito público.* cit. p. 204, 225.

[67] Falcão, Amílcar. *Introdução ao direito* cit. p. 50. Veja, no mesmo sentido, Baleeiro. *Limitações...* cit. p. 60; Sampaio Dória. *Da lei tributária.* cit. p. 64 e outros ainda.

[68] Cf. Henkel, Heinrich. *Introducción a la filosofia del derecho.* trad. esp. Madri, Taurus, 1968. p. 167 segs.; Ráo, V. *O direito e a vida dos direitos.* 2. ed. São Paulo, Ed. Res. Universitária, 1976. v. 1, t. 2, p. 259 seg.; Pereira, Caio Mario S. *Instituições de direito civil.* 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1966. v. 1, p. 76 seg.

Tais limitações alcançam, pois, os *tributos* em geral (*Const.*, art. 18, *caput*, I e II; CTN, art. 5.º), ou seja:

1. *impostos (excetuados,* porém, da incidência da regra da *anterioridade* — *Const.*, art. 153, § 29, 2.ª parte — os que aí se ressalvam, inclusive por força da cláusula "e demais casos previstos nesta Constituição" — quer dizer: os dos arts. 21, I (importação), II (exportação), V (produtos industrializados) e VIII (importação de lubrificantes e combustíveis), e 22 (imposto extraordinário de guerra), assim como outros indicados em lei complementar);

2. *taxas,* e

3. *contribuições de melhoria.*

Excetuam-se também da mesma limitação, isto é, da regra de *anterioridade* (não, porém — tal como em relação aos impostos — da regra da *anualidade,* mediante inclusão da contribuição no orçamento anual da entidade titular da competência impositiva, nos exercícios subseqüentes ao primeiro) as *contribuições* denominadas *parafiscais,* a que se refere o art. 21, § 2.º, I, da Constituição, instituídas tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social. A exclusão decorre de estarem tais contribuições — por permitir a Constituição que em relação a elas se observe o disposto no final do seu art. 21, item I — igualmente no âmbito da cláusula "e demais casos previstos nesta Constituição".

Sujeita-se, ao contrário, à incidência do princípio da *anterioridade* e, no que couber, também à do princípio da *anualidade,* com a ressalva adiante indicada, toda prestação pecuniária que, embora possa não corresponder pontualmente ao conceito legal de tributo (*CTN,* art. 3.º), esteja sujeita às disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário. Refiro-me, é claro, aos *empréstimos compulsórios* (*Const.*, arts. 18, § 3.º, e 21, § 2.º, II; *CTN,* art. 15).

Em sentido contrário, enuncia a *Súmula* da jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal, sob o n.º 418, que é, aliás, sedimentação de julgados anteriores à Emenda Constitucional n.º 1/69 e ao próprio *CTN*: "O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência da prévia autorização orçamentária."

Baleeiro entende, porém, que o empréstimo compulsório não poderá ser exigido no curso do exercício dentro do qual tenha sido instituído.[69]

[69] Baleeiro. *Limitações constitucionais*... cit. p. 304 seg. No mesmo sentido, Sampaio Dória. *Da lei tributária*... cit. p. 78 seg.

Parece-me, todavia, contrariamente, em parte, ao entendimento de Baleeiro, que o empréstimo compulsório poderá incluir-se entre as ressalvas do art. 153, § 29, 2.ª parte, da Constituição, *desde que seu pressuposto de incidência seja fato gerador de imposto ali ressalvado.* E isto pela simples razão de que o sujeito competente para instituir ou aumentar tributo, nos casos e condições da citada disposição constitucional, pode, *a fortiori, nos casos e com as limitações previstos* (*CTN,* art. 15), impor, no lugar do tributo, ou à semelhança de adicional a esse, prestação menos onerosa ao contribuinte, isto é, instituir ou majorar empréstimo compulsório.

As limitações constitucionais em que se traduzem os princípios da anterioridade e da anualidade, como já se disse, importam, primordialmente, apenas à suspensão (temporária) da eficácia qualificatória da fatispécie tributária. Alcançam, portanto, *ab origine,* isto é, ainda em sua fonte normativa, a obrigação tributária principal (*CTN,* art. 113, § 1.º), em seus diversos momentos ou aspectos definição do fato gerador, determinação do sujeito passivo, fixação da alíquota e da base de cálculo) e, por via de conseqüência, também os *efeitos de qualquer natureza que decorreriam da constituição dessa obrigação.*

Cabe, outrossim, se considerem igualmente compreendidas na restrição, enquanto delas resulta na prática, para o contribuinte, exigência tributária *nova* ou *maior: a extinção* ou *redução de isenções* (CTN, arts. 104, III e 178) ou de *qualquer outro "favor" fiscal* de efeitos equivalentes.

As limitações, ao contrário, como já se terá visto, não alcançam em regra nenhum outro dever (*lato sensu*) distinto da própria obrigação tributária principal, ainda que de caráter secundário ou instrumental em relação a essa, evidentemente se for possível exigir-lhe o cumprimento independentemente da existência, da exigibilidade ou do adimplemento da própria obrigação tributária. É o que pode dar-se, por exemplo, com certas das chamadas *obrigações acessórias* (*CTN,* art. 113, § 2.º), tais como, entre outras, as de fazer declarações, prestar informações ou esclarecimentos, submeter-se à fiscalização, manter escrituração, rotular ou marcar produtos, autenticar livros fiscais, emitir ou conservar documentos, etc.

Do mesmo modo, e com essas ressalvas, salvo disposição contrária, não é afetada pelas limitações, a eficácia das normas que disponham sobre: a) garantias e privilégios do crédito tributário, exceto se vierem a atribuir responsabilidade tributária a terceiros; b) infrações, penalidades e medidas de coação administrativa (desde que, é óbvio, não tenham como pressuposto a exigência ou o cumprimento da obrigação principal); c) a extinção ou a redução de tributos, a exclusão, a suspensão e a extinção de créditos tributários, no sentido de estabelecê-las ou, sendo o caso, estendê-las, ampliá-las ou prorrogá-las;

d) a atribuição, a supressão ou a modificação da competência ou de poderes em matéria tributária, inclusive por meio da transferência de tributos ou da criação, da fusão ou do desmembramento de estados, territórios e municípios; e) a organização da administração tributária; f) a fiscalização dos tributos; g) o procedimento administrativo tributário, gracioso ou contencioso (formas, critérios e termos do lançamento; meios de impugnação: reclamações e recursos; procedimento e consulta; inscrição da dívida, etc.); h) a forma, o tempo e o lugar de pagamento dos tributos; i) a tutela jurídica em matéria fiscal, etc.