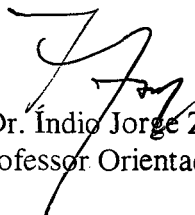


UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E O PRINCÍPIO DA
ANUALIDADE COMO PARADIGMAS DE UM NOVO CONCEITO DE
ANTERIORIDADE**

MILTON LUIZ GAZANIGA DE OLIVEIRA



Prof. Dr. Índio Jorge Zavarizi
Professor Orientador

Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador de Pós-Graduação em Direito

Florianópolis, junho de 2001.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E O PRINCÍPIO DA
ANUALIDADE COMO PARADIGMAS DE UM NOVO CONCEITO DE
ANTERIORIDADE**

MILTON LUIZ GAZANIGA DE OLIVEIRA

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Instituições Jurídico-Políticas.

Orientador: Prof. Dr. Índio Jorge Zavarizi

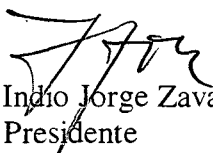
Florianópolis, junho de 2001.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A dissertação "A Contribuição Previdenciária e o Princípio da Anualidade como Paradigmas de um Novo Conceito de Anterioridade", elaborado por MILTON LUIZ GAZANIGA DE OLVIERA, foi aprovada por todos os membros da BANCA EXAMINADORA, sendo julgada adequada para obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

Florianópolis, Julho de 2001.

BANCA EXAMINADORA

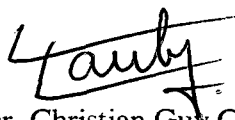


Prof. Dr. Índio Jorge Zavarizi
Presidente



Prof. Dr. Ubaldino César Balhazar

Prof. Dra. Magnólia Azevedo



Prof. Dr. Christian Guy Caubet
Coordenador de Pós-Graduação em Direito

"A história é a substância da sociedade. A sociedade não dispõe de nenhuma substância além do homem, pois os homens são os portadores da objetividade social, cabendo-lhes exclusivamente a construção e transmissão de cada estrutura social" (Agnes Heller)

Este trabalho é dedicado às minhas filhas, Clarissa Luiza e Marília Fernanda nas quais me inspirei como símbolos de carinho, amizade e união, pois souberam me compreender apesar das inúmeras horas afastado do convívio familiar para o refúgio da pesquisa. Dedico, ainda, à Salete, minha esposa, que soube conciliar e entender os momentos difíceis em que as atividades superavam meus limites, com sua força, amor e sabedoria.

AGRADECIMENTOS

À todas as pessoas que contribuíram para que este estudo se concretizasse.

Aos professores, que foram precursores desta conquista e aprimoramento de conhecimentos, direcionando à pesquisa.

Agradeço aos servidores da Universidade Federal, que sempre me receberam com atenção e profissionalismo, dando todas as informações necessárias.

Ao orientador, Prof. Dr. Indio Jorge Zavarizi pelos esclarecimentos no processo de desenvolvimento do estudo em questão, pela orientação e acompanhamento na troca de idéias para a efetivação deste trabalho.

Ao Prof. Ubaldo Cesar Balthazar pelas sugestões no encaminhamento do tema, quando da defesa do projeto.

A Salete, com formação na área social, companheira muito exigente questionando e acompanhando passo a passo meus trabalhos, compartilhando seus conhecimentos gerais.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	9
RESUMO.....	10
ABSTRACT.....	12
INTRODUÇÃO.....	14
CAPÍTULO I: O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - POSIÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO.....	21
1.1 Evolução do Princípio da Anterioridade.....	21
1.2 A Segurança Jurídica	32
CAPITULO II: OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	47
2.1 Princípios genéricos da tributação.....	47
2.1.1. O princípio da isonomia.....	49
2.1.2. A segurança jurídica.....	51
2.1.3. O princípio da irretroatividade.....	52
2.1.4. O princípio da capacidade econômica.....	53
2.2 Princípios específicos do Direito Tributário.....	54
2.2.1. O princípio da legalidade.....	55
2.2.2. Proibição de confisco.....	58
2.2.3. A imunidade.....	59
2.2.4. Princípio da irretroatividade e a posição do STF.....	60
2.3 Princípio da anterioridade na Constituição Federal de 1988.....	62
CAPÍTULO III - A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE.....	75
3.1 Tratamento tributário das contribuições previdenciárias.....	75
3.2 As Contribuições Previdenciárias na Justiça do Trabalho diante da Lei 10.035/2000 e o princípio da isonomia.....	81

3.3 Proposição de uma anterioridade mitigada e restauração, pelo resgate parcial do princípio da anualidade.....	91
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	107
REFERÊNCIAS BLIOGRÁFICAS.....	117
ANEXO.....	122

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. - Artigo

CF - Constituição Federal

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira

CTN - Código Tributário Nacional

CLPS - Consolidação das leis da Previdência Social

LC - Leis Complementar

PSSSP - Plano de Seguridade Social dos Servidores públicos

EC - Emenda Constitucional

ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

MP - Medida Provisória

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

ADIN - Ação Direta de inconstitucionalidade

ADIs - Ações Diretas de Inconstitucionalidades

LICC - Lei de Introdução ao Código Civil

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentária

PEC - Projeto de Emenda Constitucional

IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados

TRF - Tribunal Regional Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

RESUMO

O tema proposto neste estudo foi delimitado pela recuperação histórica e atualização do princípio da anterioridade, positivado no art. 150, inc. III, letra "b" da Constituição Federal do Brasil de 1988, como proposta de restauração da segurança jurídica ao cidadão contribuinte. Sua função basilar é proibir expressamente a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, colocando-se como limitação ao poder de tributar. Entretanto, não evita que o Estado institua ou majore tributos no último dia do exercício financeiro para cobrar no dia seguinte, causando insatisfação com o direito tributário por parte do contribuinte ao ser surpreendido no planejamento de sua vida econômica, residindo aí a problemática levantada. A pesquisa se preocupou em saber como o princípio foi legislado e interpretado ao longo de sua evolução normativa no direito tributário brasileiro. Os contornos dessa apreensão, histórica e contemporaneamente, estão centrados no aspecto temporal inicial dos efeitos concretos da norma, especificamente, entre sua vigência e eficácia. A evolução é compreendida como um processo histórico de transformação embasada em transições procedimentais. O princípio da anualidade foi sucedido pela anterioridade, porém, retrocedendo, porquanto a legitimidade veio sofrer abalos pela quebra do critério de inclusão da lei impositiva no orçamento. Desse modo, a evolução principiologica se deu no plano formal por estar, doravante, inserido entre as garantias individuais como cláusula pétrea na Constituição Cidadã de 1988. O trabalho aponta o resgate formal do critério temporal similar ao da anualidade, assim como o paradigma noventino das contribuições previdenciárias. O resgate é proposto dentro de um padrão formal, uma vez que no Estado Democrático de Direito a lei se legitima pelo critério

de autorização e a justiça decorre do primado da lei. O princípio da anterioridade deve obediência aos princípios genéricos da tributação, vistos como produção jurídica e expressão de poder, como exemplo, o princípio da isonomia ou igualdade, uma vez que o princípio da anterioridade é técnico, de natureza substantiva e auto-aplicável, contendo comando de execução. O aludido princípio, como toda regra, possui exceções, vez que por critérios político-jurídicos deixa de ser aplicado em determinados fatos geradores, numa função extra-fiscal. Também prevalece em determinadas exonerações fiscais. É constatada a impossibilidade de edição de medidas provisória na instituição ou majoração de tributos, em face da inexistência da relevância e urgência em confronto à anterioridade, a qual retarda a aplicação da hipótese de incidência para o exercício seguinte. Contemporaneamente, ao não elidir o fator surpresa, deve ser reformulado, devendo ser ampliado o íterim entre a vigência e eficácia da norma, com base no proposto resgate do princípio da anualidade, assim como no indicado paradigma das contribuições previdenciárias. O processo legislativo restaurador, visto na ordem crescente de rigidez formal, pode ocorrer através de: lei ordinária com supedâneo no § 2º do art. 165 da Constituição Federal de 1988; por lei complementar posto haver autorização ao legislador tanto pelo critério dinâmico em razão do tempo ser elemento neutro, como o estático, em face do parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal. Finalmente, através de reforma constitucional, cuja atitude já se encontra assimilada e em tramitação no Congresso Nacional no PEC 175-A e destaques. Destarte, tais propostas, ampliando-se o lapso entre a vigência e eficácia da norma, rumam à solução, emergindo por meio do processo legislativo formal enquanto poder jurídico e não como poder político, originário ou sociológico, contemplando uma nova legitimidade para o tema dissertado.

ABSTRACT

Proposed issue, in this study was delimited by historical recuperation and actualization of Principle of Earliness, accepted in art. 150, inc. III, letter “b” of Brazilian Federal Constitution of 1988, as a proposal of restoration of juridical security to contributor. Its basic function is to expressly prohibit tax collecting in the same financial period that the law, that instituted or enhanced it, has been published, setting this as a limitation to tribute power. However, it does not avoid the fact of State could institute or enhance taxes at last day of financial period for receiving the day after. This would cause dissatisfaction with tributary right for contributor, who is surprised in his planning of his economic life; that is the considered problem. Research was intended to know how principle became a law and how it was interpreted along its normative evolution in Brazilian tributary right. Historically and contemporarily, the center of matter is temporal, initial aspect of concrete effects of norm, specifically between its life and efficacy. Evolution is understood as an historical process of transformation based in methodological transitions. Principle of year period was followed by earliness, but retrogressing, because its legitimacy was weakened, because criterion of inclusion of tax law in budget was cracked. Thus, principle evolution occurred in formal level, because it is inserted within individual guaranties as a stone clause in Citizen Constitution of 1988. The work points out to formal rescue of temporal criterion that is similar to annuity, as well as 90s paradigm of contributions to social programs. The rescue is proposed within a formal standard since, in Democratic State of Rights, law is legitimated by criterion of authorization and justice is a consequence of law primacy. Earliness principle must obey

generic principles of tribute laws, seen as juridical production and power expression. For example, we remark the Equality principle, since Earliness is a technical principle, of substantive nature and self-applicable, containing an execution command. Mentioned principle, as every rule, has exceptions, since because of political-juridical criteria, it is not applied in certain generator facts, in an extra-fiscal function. It also prevails in certain fiscal exoneration cases. It is impossible to edit provisory decrees for creating or enhancing tributes, since there is no relevance or urgency facing earliness, which retards applying of incidence hypothesis for following exercise. Contemporarily, since it does not eliminate surprise factor, it must be reformulated. Period between norm life and efficacy must be enlarged, based on mentioned rescue of annuity principle, as well as on mentioned paradigm of social contributions. Restorer legislative process, seen in increasing order of formal rigidity, may occur through: ordinary law based on § 2° of art. 165 of Federal Constitution of 1988, by complementary law, since legislator has authorization by both dynamic criterion, because time is neutral element, and static criterion, because of single paragraph of art. 59 of Federal Constitution. Finally, through constitutional reform, whose attitude is assimilated and proceeding at National Congress in PEC 175-A and details. Thus, such proposals, enlarging period between norm life and efficacy, lead to solution, emerging by means of formal legislative process as juridical power and not as political power, as original or sociological, considering a new legitimacy for exposed issue.

INTRODUÇÃO

O tema A Contribuição Previdenciária e o Princípio da Anualidade Como Paradigmas de um Novo Conceito de Anterioridade foi delimitado pela recuperação histórica e atualização do princípio, como proposta de restauração da segurança jurídica ao cidadão contribuinte.

O princípio da anterioridade proíbe expressamente a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, colocando-se como limitações ao poder de tributar. Entretanto, não evita que o Estado institua ou majore tributos no último dia do exercício financeiro para cobrar no dia seguinte, causando insatisfação com o direito tributário por parte do contribuinte.

Nessa perspectiva, a pesquisa teve como aporte teórico um referencial bibliográfico direcionado em saber como tal princípio foi legislado e interpretado ao longo de sua evolução normativa no direito tributário brasileiro, tendo em vista os anseios do cidadão contribuinte em não ser surpreendido no planejamento de sua vida econômica.

Propõe-se como objetivo, a recuperação e atualização da legitimidade da carga tributária pela via normativa, posto que foi colocada a imprevisibilidade da carga fiscal como contexto adverso à segurança jurídica enquanto dogma do Estado de Direito. Portanto, levantado esse problema, a pesquisa se preocupou em procurar os meios jurídicos possíveis de satisfazer essa apreensão.

Cada capítulo basicamente teve os contornos a seguir sintetizados.

No primeiro capítulo a preocupação reside em colocar com precisão o conceito operacional básico do tema pesquisado.

O aludido capítulo justifica o foco central do debate o qual gira em torno da expressão princípio da anterioridade, adotado de forma simples pelo direito constitucional tributário. Portanto, é sobre ele que se desenvolvem as idéias componentes do trabalho, tais como a sua evolução. Esta, compreendida num esforço de recuperação histórica e atualização principiológica, tendo como objetivo final restaurar a segurança jurídica ao cidadão contribuinte, recuperando e aproveitando pontos históricos relevantes.

Esteve presente a necessidade de estabelecer delimitação do pensamento central da pesquisa no âmbito do direito tributário. Explica-se: como é sabido, o princípio da anterioridade é um limitador da norma de incidência no seu âmbito temporal, ou seja, entre os diversos aspectos que compõem a norma de incidência, o princípio da anterioridade se preocupa com apenas um deles que é o temporal, não obstante apenas relacionado com o momento de início da eficácia da norma.

Observe-se a classificação oferecida por ATALIBA¹ assim enumerado:

"São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) *aspecto temporal* e d) aspectos espacial." (sem grifo no original).

E prossegue o citado tributarista, completando a idéia: "Os modos mediante os quais o legislador se expressa são os mais variados. Isto é relevante, para fins de exata apuração da lei

¹ ATALIBA, Geraldo *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 5ª Ed. 1990. P.70 e 85.

aplicável (questões de vigência e eficácia da lei), da observância da irretroatividade (art. 150, III, a) e anterioridade (art. 150, III, b),...”

Portanto, a pesquisa contém delimitação específica, enquanto objetivo, o princípio da anterioridade centrado na questão temporal da hipótese de incidência, que por sua vez, está relacionada com o interstício entre a sua vigência e eficácia.

Tal preocupação objetivou buscar respostas aos anseios da segurança jurídica como atributo que procura evitar o fator surpresa, precedida de um interregno maior para que ocorra a ampla publicização da norma e o conhecimento antecipado para todos os contribuintes. Tudo no sentido de evitar a imprevisibilidade da carga fiscal no momento de sua eficácia.

Este estudo preocupa-se, sobremaneira, com a evolução do princípio da anterioridade compreendida como um processo histórico de transformação pelo qual passa o Direito, Estado e Sociedade no decorrer do tempo. Entendendo-se tais mudanças como transições procedimentais, embasadas no sistema jurídico anterior. Cujas alterações de conceitos do princípio vieram ocorrer enquanto sucessor da anualidade, onde se detecta alguns períodos de retrocessos à tributação empírica e casuística.

Abre-se o debate apontando a constante luta pela legitimidade da imposição tributária, relatando os períodos constitucionais em que a tributação esteve secundada pelo princípio da anualidade e seu *modus operandi* orçamentário, declinando ainda o fim deste princípio como retrocesso. Aduz-se, por consequência, como um dos problemas levantados que a evolução do princípio da anterioridade se deu apenas no plano formal, cujos efeitos práticos deixam a desejar uma melhor postura legal, porquanto a Constituição Federal de 1988 adotou o critério simples da anterioridade.

A questão relacionada com a segurança jurídica objetiva perquirir se a Norma Constitucional, que moldura o princípio da anterioridade, satisfaz os critérios de justiça legal, uma vez que o dogma segurança tanto é uma exigência do cidadão como dever do Estado Democrático de Direito no qual a lei se legitima pelo critério de autorização, posto que se adota, na presente dissertação, um conceito procedimental de democracia.

A segurança jurídica também é enfocada dentro de uma visão sistêmica conjuntamente aos demais princípios, inclusive sob a ótica do direito financeiro. Destacando-se a função essencial do princípio como elemento de coerção contra o dano potencial, representado pela possibilidade de majoração da carga tributária ao final de cada exercício, por parte do agente político. Este por sua vez, detentor do poder de iniciativa da lei tributária. Culmina, o item pesquisado por sugerir a recuperação da segurança jurídica no ponto que se refere ao planejamento tributário de modo racional, como um ato de abstração do governo e de verdadeiro espaço real ao planejamento dos encargos pelo contribuinte.

Seguindo a ordenação proposta, o capítulo II aborda os **Princípios Constitucionais Tributários**. A fundamentação encontra embasamento nos princípios genéricos da tributação enquanto objetivos gerais, de produção jurídica e expressão de poder (originário ou derivado), apontando para um dever de execução sobre o ordenamento infraconstitucional.

Do mesmo modo, os princípios específicos da tributação são vistos como parceiros do princípio da anterioridade, cujo inter-relacionamento é inseparável, oferecendo a idéia de complementaridade, de forma que a aplicação tem como ponto de integração e visão a unicidade do Direito Tributário.

O princípio da anterioridade na Constituição Federal de 1988 é visto como um direito e garantia individual, sendo o marco temporal delimitador entre a vigência e eficácia da

norma, distinguindo-a no plano do "dever ser" e do "ser", cuja idéia de legitimidade da imposição tributária, concentra-se no ínterim entre sua publicação e a eficácia.

Do mesmo modo, foram analisadas as majorações indiretas e a relevância e urgência no direito tributário, cujo critério simples adotado pelo princípio da anterioridade se incompatibiliza, sobremaneira, com o procedimento complexo legislativo pelo qual passa a medida provisória.

No capítulo III que dispõe sobre **a contribuição previdenciária e o princípio da anualidade como paradigmas de um novo conceito de anterioridade**, na parte da temática relacionada ao "tratamento tributário das contribuições previdenciárias", procura-se inculcar a natureza jurídica da mencionada espécie como sendo de cunho tributário. Logo em seguida, no tópico **As Contribuições Previdenciárias na Justiça do Trabalho diante da Lei 10.035/2000 e o princípio da isonomia**, versando sobre a execução *ex officio* da aludida contribuição na Justiça do Trabalho, relata-se a dinamicidade das contribuições previdenciárias e o seu poder inigualável de adequações ao fato imponible, oportunidade em que foi analisada a natureza jurídica da sentença trabalhista e acordos e sua estreita relação com o princípio da isonomia, entre outros aspectos destacados.

Portanto, no referido capítulo, objetivou-se justificar a anterioridade especial como paradigma de reformulação do princípio da anterioridade.

Em relação ao assunto **Proposição de uma Anterioridade mitigada e restauração pelo resgate parcial do princípio da anualidade**, vem corroborar nas considerações finais, uma vez que aponta o princípio da anualidade como antecessor da anterioridade, no qual há preocupação específica com a dilação temporal entre a publicação e vigência da hipótese de incidência. Analisa-se a função da lei complementar enquanto norma de integração,

verificando o seu aspecto formal e material, instante em que é proposta a quebra do dogma em relação ao seu campo de atuação. Ressaltam-se, ainda, os aspectos estático e dinâmico em que a lei complementar pode atuar, aduzindo-se que o conteúdo dinâmico encontra-se autorizado pelo critério da autoridade. Destarte, poder-se-ia alterar o princípio da anterioridade, uma vez que o tempo é elemento neutro, assim como, no aspecto estático tem permissão expressa para regulamentar o processo legislativo, podendo alterar a própria Lei de introdução ao Código Civil, estendendo o prazo de vigência da lei tributária para além dos 45 dias.

Outras proposições também são apontadas, no que tange ao fundamento do art. 165 da Constituição Federal de 1988. Sugere-se a introdução na Lei de Diretrizes Orçamentárias de dispositivo obrigando a inclusão da hipótese de incidência como critério de validade da norma impositiva que instituir ou majorar tributo, como formalidade essencial para vigência no exercício seguinte.

Portanto, nessa fase da dissertação, a preocupação com o elemento tempo é essencial, objetivando através dele atualizar e recuperar a legitimidade da carga impositiva, dentro dos padrões formais de justiça.

Os procedimentos sugeridos procuram indicar caminhos formais de acordo com os critérios de rigidez normativa à melhoria do tema dissertado, uma vez que a edição de regras torna-se procedimentalmente complexa a medidas em que se visualiza da base para o ápice da pirâmide na qual se encontra a norma fundamental. A Constituição do Brasil é do tipo rígida cuja alteração, através de delegação, obedece a rigoroso controle formal, havendo as chamadas cláusulas pétreas. CAPPELLETTI², diferenciando as constituições rígidas das flexíveis se utiliza a decisão da Suprema Corte Americana:

"É famosa, a esse respeito, a sentença da Supreme Court (redigida por seu Chief Justice, John Marshall) na causa Marbury versus Madison de 1803, na qual a alternativa entre Constituições rígidas e Constituições Flexíveis e a necessidade de uma escolha entre uma e outra das duas soluções encontram-se enunciadas com insuperável clareza. É de todo evidente - diz-se com precisão naquela sentença - que ou a Constituição prepondera sobre os atos legislativos que com ela contrastam ou o poder legislativo pode mudar a Constituição através de lei ordinária. Não há meio termo entre estas duas alternativas. Ou a Constituição é uma lei fundamental, superior e não mutável pelos meios ordinários, ou ela é colocada no mesmo nível dos atos legislativos ordinários e, como estes, pode ser alterada ao gosto do poder legislativo. "

Concorda-se fielmente com tal afirmação, motivo pelo qual é apontada como última possibilidade a reforma constitucional, e por meio dela se instituirá novos critérios temporais entre a edição e eficácia da norma. Culminam essas razões com a proposta Mussa Demes³, a qual apresenta um esboço da sugerida mitigação.

É utilizado o método de abordagem indutivo, partindo-se de um estudo geral para identificar as partes relacionadas com a evolução do princípio da anterioridade no direito tributário brasileiro, justificando as considerações finais. Utiliza-se como método de procedimento o monográfico, consistindo em descrever o fenômeno pesquisado.

A relevância da pesquisa está em localizar os pontos sensíveis do princípio da anterioridade no direito tributário brasileiro, percorrendo-se da fase histórica até a contemporânea, propondo-se contornos e alternativas, objetivando atualizar o cidadão contribuinte para que possa administrar melhor a regra, como verdadeira garantia e que possa, ainda, exigir nova legitimidade formal que lhe atenda plenamente aos anseios de segurança jurídica.

² CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade da Leis no Direito Comparado*. Tradução de Aroldo Plínio Gonsalves. Porto Alegre, Fabris, 1984. p. 48.

³ "Art. 150. (...); III - (...); c) antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituir ou aumentar, observado o disposto na alínea anterior;

CAPITULO I

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE - POSIÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

1.1. Evolução do Princípio da Anterioridade

A palavra chave "evolução", pode significar mutação a partir de formas inferiores ou simples para as formas mais complexas ou superiores. Todavia este estudo não pretende se apegar a esse conceito que é típico do darwinismo ou evolucionismo jurídico⁴. Porém, adotar a expressão no sentido de transformação ou mudança das regras no decorrer do momento histórico investigado pela pesquisa a partir do referencial bibliográfico colhido.

O Problema da evolução aqui pontuado, diz respeito a própria história constitucional. Com perspectivas diferentes se a história da nação vier permeada por períodos de discontinuidades de pensamentos políticos dominantes, isso é, com rupturas, político-ideológicas, revoluções e guerras ou por transições procedimentais embasadas no sistema jurídico anterior. Com a última visão é que se compreende a evolução do princípio da

⁴ Corrente doutrinária que teve influências no direito positivo brasileiro, cujo representante destacado foi Clóvis Beviláqua.

anterioridade no direito tributário brasileiro. Na verdade, vem consubstanciado num processo, cujos atos se inter-relacionam.

MAXIMILIANO⁵ coloca a questão do contexto histórico em que o direito se insere de modo insuperável.

"O que hoje vigora, abrolhou de germes existentes no passado; o Direito não se inventa; é um produto lento da evolução, adaptado ao meio; com acompanhar o desenvolvimento desta, descobrir a origem e as transformações históricas de um instituto, obtém-se alguma luz para o compreender bem. Só as pessoas estranhas à ciência jurídica acreditam na possibilidade de se fazerem leis inteiramente nova, crêem ser um Código obra pessoal de A ou B. O autor aparente da norma positiva apenas assimila, aproveita e consolida o que encontra no país e, em pequena parte, entre povos do mesmo grau de civilização. Consiste o Direito atual em reproduções, ora integrais, ora ligeiramente modificadas, de preceitos preexistentes".

Com esse sentido de continuidade e, de certa forma, de reprodução, encaminha-se o tema proposto, sugerindo contornos procedimentais, já que o contemporâneo princípio da anterioridade ao atuar como saber jurídico positivado, que estabelece os critérios formais na construção da norma jurídica tributária eficaz, não corresponde aos anseios do cidadão contribuinte e merece ser efetivamente reformulado.

A reformulação toma como proposta, entre outras sugestões, o resgate histórico do tema. Todavia, a história do princípio da anterioridade encontra-se inserida dentro da própria história do Direito Constitucional, uma vez que o referido princípio está alojado na Lei Maior. Sendo a evolução do princípio confundida com a própria história do Direito Constitucional, não há como deixar de citar a esse respeito Ivo Dantas⁶, que afirma o seguinte entendimento relativo a história constitucional brasileira:

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio: Forense, 1981. P.137.

⁶ CAVALCANTI, Francisco Ivo Dantas. *Direito Constitucional e Instituições Políticas*. São Paulo: Jalovi, 1986. p. 173.

"1. Pacífico nos dias atuais é o entendimento segundo o qual o Direito (= processo) está condicionado e relacionado com a História (também = processo) do tempo em que é legislado. Neste sentido é que se justifica o avanço, cada vez maior, dos estudos de História e/ou Sociologia do Direito, dos quais, evidentemente, não poderia fugir o Direito Constitucional, sem dúvida, o que mais sente de perto estes condicionamentos e, em consequência, estes relacionamentos.

Como se não bastasse esta constatação, hoje verificável e comprovável empiricamente, o conhecimento da evolução histórica de determinado ramo do Direito oferece condições e elementos para que se possa conhecer e compreender o sistema jurídico vigente, o qual sempre recebe influências dos modelos anteriores, porque, se a estrutura social ou a estrutura política não se modificam a passe de mágica" por força do sistema jurídico, este não existe independentemente daquelas."

Ad argumentandum, a evolução está inserida no contexto histórico. Muito embora, esteja fora do objeto desta investigação a análise da história no sentido de localizar as desconstruções ou os entendimentos efêmeros enquanto casuísmo. Nem se pretende apregoar a dissolução das ideologias ou propor pensamento unívoco, posto que é compreendido o pluralismo jurídico como também inserido no direito oficial, enquanto sociedade democrática.

A história como evolução do princípio da anterioridade fica delimitada no plano jurídico constitucional e seus desdobramentos, transformações e suas complexidades.

O interesse instigador desta temática específica, diz respeito ao modo de pensar e respectivas respostas legais, judiciais e doutrinárias, objetivando detectar as rupturas ao princípio jurídico objeto de tantas páginas nos precedentes tributários pátrio.

Feito essas considerações preliminares, de fato a evolução do princípio da anterioridade no Direito Tributário Brasileiro tem passado bem recente, ou seja, após o declínio do princípio da anualidade na Constituição de 1946.

No período constitucional em que foi adotado o modelo do princípio da anualidade, a lei impositiva era decretada antes da aprovação do orçamento.

Esse modelo jurídico tributário está intimamente relacionado com o orçamento, daí porque, há que se efetuar uma breve consideração histórica reproduzindo-se os escritos de

BALEEIRO⁷, onde lecionou que os tributos eram autorizados no próprio orçamento, mas na reforma de 1926 por iniciativa do Presidente Artur Bernardes foi posto fim nas chamadas "caudas orçamentárias", as quais tinham valor de lei material sobre os mais variados assuntos ainda que estranhos às finanças. Tratava-se de expediente para prática abusiva à natureza jurídica do orçamento, onde a lei ânua contemplava nomeações, promoções de funcionários públicos com invasão das atribuições do Poder Executivo. Essas alterações fizeram do orçamento uma lei puramente formal, sem conteúdo material. Consequentemente não poderia mais criar nem majorar impostos em suas disposições, posto que, se tivessem tais conteúdos, eram considerados caudas orçamentárias ou excrescências destituídas de eficácia à luz do texto Constitucional então vigente. A partir de então a lei que venha criar ou majorar imposto deve ser especial e distinta do orçamento.

Esse fato forçou uma nova postura, qual seja, a lei que criasse ou viesse a majorar tributos deveria ser publicada antes do orçamento. Tratava-se da aplicação do art. 27 do código de contabilidade. Entretanto, a jurisprudência veio admitir a validade dos tributos criados depois do orçamento, mas antes do início do novo exercício, súmula 66 do STF, adiante comentada.

Demonstra-se que o princípio da anualidade se despreendeu do orçamento e foi reelaborado com um sério desvio de finalidade, isto é, objetivou evitar as chamadas caudas orçamentárias, mas não enquanto proteção e garantia aos contribuintes, sendo sucedido pelo princípio da anterioridade, constatando-se um retrocesso político-jurídico.

Por outro lado, alargando-se a investigação, se percebe que a anterioridade sucedeu o princípio da anualidade. Este por sua vez foi inserido já na Constituição Imperial de 1824, no

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência Das Finanças*. Rio: Forense, 1984, p.414-18.

seu art. 171. Todavia já na Constituição de 1891 ocorreu um grave retrocesso no momento em que deixou de se referir expressamente sobre o princípio da anualidade. Nesse período o princípio passou a existir no plano da legislação infraconstitucional, art. 27 do Código de Contabilidade.

Para ser utilizado como referencial teórico, o histórico constitucional formulado por BALEEIRO⁸, relativo ao princípio da anualidade nas constituições anteriores a de 1946, merece ser resgatado.

Baleeiro relata com sutileza ao escrever que no período colonial as tributações eram geralmente aprovadas para períodos definidos, pelos Senados das Câmaras. A Constituição de 1891 foi omissa quanto à anualidade, anunciando o princípio da legalidade para os impostos tão-somente. Portanto, o princípio da anualidade ficou restrito ao campo da legislação infraconstitucional, assim como pelo entendimento do Supremo Tribunal Federal e pelos doutrinadores.

A exigibilidade dos tributos não mais está condicionada à prévia autorização orçamentária desde a edição da Carta Constitucional de 1969. Porém, antes disso o Supremo Tribunal Federal decidiu de modo incisivo, aniquilando o referido princípio, ao editar a súmula 66 com a seguinte redação: "É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro."

No aspecto histórico do direito, nos escritos de BALEEIRO⁹ prosseguindo os seus ensinamentos, aduziu que a conquista do direito de os contribuintes autorizarem a cobrança dos impostos "*no taxation without representation*" e do correlato direito de conhecer a causa e

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualização de Misabel Derzi, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 52.

os fins em que os recursos arrecadados seriam aplicados, evoluiu de forma lenta, acompanhando a própria evolução da democracia. Passou da Carta Magna e das revoluções britânicas do século XVII às revoluções americana e francesa do século XVIII, firmando a regra expressa de que o tributo só se pode decretar em lei e como ato de competência privativa dos Paramentos.

Portanto, o primeiro passo rumo a evolução teve seu marco estabelecido nesse momento histórico fora do âmbito nacional, vindo a se afirmar primeiramente no princípio da legalidade. Nesse contexto uma das maiores referências é um dos maiores pensadores da humanidade, John Locke¹⁰, por mais que seu pensamento possa ser incluído como jusnaturalista, ao escrever sobre os fins da Sociedade política e do governo, assim preconizou:

"Se alguém pretender possuir o poder de lançar impostos sobre o povo, pela autoridade própria sem estar por ele autorizado, invadirá a lei fundamental da propriedade e subverterá o objetivo do governo; porque qual a propriedade que terei naquilo em que outrem tiver o direito de tomar para si, **quando lhe aprover?**

(...)

Terceiro, não devem lançar impostos sobre a propriedade do povo sem o consentimento deste, dado diretamente ou por intermédio dos seus deputados. E essa propriedade somente diz respeito aos governos quando o legislativo é permanente, ou pelo menos quando o povo não reservou qualquer porção do poder legislativo para deputados a serem por ele escolhidos de tempos em tempos; “. (sem grifo no original)”.

Conquanto a abstração de caráter jusnaturalista nesse trabalho não cultuada, foi ele também precursor dos passos rumos a legalidade e a anterioridade, como será observado nos dizeres do pensador, mesmo que concebido para um Estado mínimo "gendarme" onde a segurança física da propriedade era sua principal função. Por outro lado, fica claro que a sociedade, ao criar seu protetor, não poderia nem pode ficar à mercê da criatura, sofrendo investidas contra sua propriedade a qualquer momento - **quando lhe aprover**, segundo ele.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência Das Finanças*, Rio, Forense, 1984, p.72.

¹⁰ LOCKE, John. *Segundo Tratado Sobre o Governo*. São Paulo, Abril Cultural, 1983 (Col Os Pensadores) p.90.

Nos escritos do citado pensador, nota-se uma preocupação em destacar o momento temporal em que a norma deva produzir eficácia, uma vez que objeta a crítica justamente na liberdade em que o governante tem em tomar para si a propriedade de outrem **quando lhe aprouver**. Ora, o tributo não pode invadir a privacidade da noite para o dia sem que se esteja avisado sobre tal ato.

Essa prática, senão evitada, causa barbárie, Paulo Barros de Carvalho¹¹ leciona:

"A noção de "tributo", nos países civilizados, repele a exigência de parcelas do patrimônio dos indivíduos, por ação unilateral do Estado, considerando a iniciativa como fundada em idéia vetusta, que prevaleceu em tempos medievais e em ambientes de tirania".

Mas esse dilema continua na atualidade. Fica, portanto, a pergunta: como resolvê-lo(?).

Trata-se de um sentimento que sintetiza todo o pensamento atual que a qualquer momento os rendimentos, bens e patrimônio do cidadão-contribuinte podem sofrer apropriação em curto espaço de tempo, diante da eficácia imediata da lei de incidência a qual pode ser aprovada pelo parlamento ao final do exercício para vigência no primeiro dia do ano seguinte. Essa condição é consentânea às características principiológicas ora vigente, podendo, efetivamente, causar danos irreparáveis aos endereçados. Destarte, a trajetória da tributação no direito traz em seu âmago a luta insistente contra essa prática contumaz e histórica.

Dos tempos remotos aos atuais, poucas atitudes foram tomadas em relação a estruturação desse princípio no sistema tributário nacional, como regra de conduta

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed., São Paulo, Saraiva, 1997. P. 57.

eficazmente pensada pelo legislador, no que concerne a necessidade da previsibilidade da atuação estatal.

Essa celeuma tem como ápice a Constituição Federal que por si só, deveria disciplinar eficazmente princípios racionalizadores dos objetivos políticos e econômicos, de modo a desaparecer de vez os resquícios da tributação histórica, empírica e casuística, observando-se regras claras, especialmente no tocante ao início da eficácia da lei tributária. Como registro provisório, poder-se-ia adotar uma possível composição do atual princípio da anterioridade com o da obrigatoriedade simultânea da vigência da lei decorrido determinado lapso temporal após a sua publicação, como ocorre na Lei de Introdução ao Código Civil.

Tal inserção causaria uma profunda e desejada evolução no princípio da anterioridade, retomando parte da história em que a carga tributária tinha legitimidade.

Por outro lado, afirma-se que a possível alteração principiológica pode ser introduzida através de Lei Complementar e destaca-se insistentemente a importância da Norma Complementar, em cujo momento será abordado.

Ao ser deparado com a atualidade, se está certo de que princípio da anterioridade erradia, ainda que insuficiente, a necessidade de uma previsibilidade da atuação Estatal, somente admitindo contornos nos casos especiais fixados na norma constitucional.

Não dá para negar que a anterioridade por si só demonstra ser um princípio especializado e objetivo, ao cuidar apenas do campo da eficácia jurídica, não admitindo a substituição por outros critérios genericamente considerados.

Paradoxalmente, a questão vem envolvendo a ponto do próprio sistema jurídico admitir a imprevisibilidade da carga fiscal ao editar regra específica, como mecanismo de recomposição das cláusulas econômicas financeiras negociais nos contratos públicos, em função da surpresa decorrente da majoração dos tributos. Atualmente atenuada na Lei 8.666, art.65 § 5º a qual reza:

"Art. 65. Os contratos regidos por esta Lei poderão ser alterados, com as devidas justificativas, nos seguintes casos:

(...)

§ 5º Quaisquer tributos ou encargos legais criados, alterados ou extintos, bem como a superveniência de disposições legais, quando ocorridas após a data da apresentação da proposta, de comprovada repercussão nos preços contratados, implicarão a revisão destes para mais ou para menos, conforme o caso."

Essa regra é, certamente, a prova formal de que o próprio governo admite o fator surpresa no campo tributário, permitindo a revisão contratual. Por outro lado, tais espécies de revisões contratuais são comuns, em que pese esse estudo não possuir dados estatísticos.

Entretanto, esses desacertos legislativos não autorizam o aviltamento do princípio da anterioridade. Sem dúvidas, representa a evolução da tributação. Sofreu, é claro, mutações e restrições no tempo. Essas alterações podem ser vistas como evolução num sentido geral da análise ora proposta como alteração, transformação ou mudança, inclusive, enquanto supressão no sentido de regressão à tributação casuística.

A grande função do princípio da anterioridade está em determinar a hipótese temporal do início da eficácia da norma que define a obrigação tributária.

Desde a reforma constitucional do ano 1925 e 1926 as sucessivas Constituições repetem o princípio da exclusividade orçamentária e atualmente inserido no art. 165, § 8º da Constituição vigente, ou seja, o orçamento passou a integrar as chamadas leis formais, não

possuindo poder de alterar a legislação civil, comercial, tributária, entre outras, apenas prevendo a arrecadação e fixando despesas. Assim, as leis tributárias uma vez publicadas não estão sujeitas ano a ano à prévia autorização orçamentária. Portanto, na Constituição Federal de 1988 adotou o critério simples da anterioridade.

Retomando-se o aspecto histórico no relato da doutrina autorizada, MISABEL¹² comenta: "As bases políticas das limitações ao poder de tributar vêm provavelmente da Idade Média, quando se desagrega a estrutura estatal e o rei perde força frente aos senhores feudais, os quais, por "vontade própria", e não por imposição, anuem ao pagamento de tributos."

Portanto a evolução do princípio da anterioridade se afina com a evolução do próprio princípio da legalidade, uma vez que a Lei que cria ou aumenta imposto, tem um procedimento diferenciado das demais leis, genericamente consideradas.

Convém lembrar que a lei tributária tem como objetivo atingir os fatos geradores e estes, por sua vez, ficam a salvo se acaso tenham sido operados no mesmo exercício da publicação da norma.

O planejamento tributário muitas vezes ocorre nesse ínterim entre a publicação e a eficácia da norma. Enquanto que a surpresa na instituição do tributo anula esse instrumento, instigando a evasão fiscal.

Entretanto, historicamente, a atividade legislativa ordinária, no dever de irradiar efetivamente a previsibilidade da atuação Estatal no campo do Direito Tributário, não vem conseguindo dar vazão às soluções exigidas pela sociedade moderna, senão em detrimento do equilíbrio fiscal do Estado na sua forma planejada. Constata-se, pela notoriedade dos fatos,

que o Parlamento prefere aquiescer ao Executivo na instituição e majoração dos tributos em razão da passividade principiológica até então encontrada, aviltando a segurança jurídica do contribuinte desprevenido.

Nessa perspectiva há forte corrente doutrinária cujos autores previamente pesquisados permitem uma postura crítica ao *status quo* principiológico. Segundo CARRAZZA¹³, o princípio da anterioridade deve atender ao seguinte pressuposto: "Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos, no curso do exercício financeiro".

Assim, pode-se dizer que a evolução do princípio da anterioridade apenas atende em seus aspectos procedimentais (formais) os anseios de segurança, uma vez que sua evolução se deu meramente no plano formal, entretanto, no âmbito de sua aplicação por inúmeras vezes acaba não tendo efeitos práticos desejados pelo contribuinte.

Comparativamente, o atual direito tributário pátrio está muito próximo da Constituição Republicana de 1891 que foi omissa quanto a anualidade onde pairava a escassez da garantia de não ser surpreendido pela elevação da carga tributaria. Todavia não se pode igualizar ao período colonial, posto que naquela época a tributação era aprovada por períodos definidos. Já a Constituição Imperial de 1824 atendia ao princípio da legalidade e anterioridade em seu art. 171, imperando o primado da legitimidade.

Portanto, pode-se constatar a ocorrência de uma mera evolução formal. Entretanto, a evolução no plano da legitimidade impositiva, sem dúvidas, deve sofrer alterações, objetivando resgatar o seu verdadeiro papel de segurança jurídica.

¹² BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualização de Misabel Derzi, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 50.

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999, p.138.

1.2. A Segurança Jurídica

O termo "segurança" na definição lexicográfica¹⁴ tem a seguinte conotação: "S. f. 1. Ato ou efeito de segurar. 2. Estado, qualidade ou condição de seguro. 3. Condição daquele ou daquilo em que se pode confiar. Certeza, firmeza, convicção. 5. Confiança em si mesmo; autoconfiança. 6. Caução garantia; seguro."

Conceitualmente, a grande apreensão sobre a segurança consiste em saber se ela também está presente no Direito Tributário Brasileiro em termos de "Segurança Jurídica", entendida como a certeza de se poder confiar, com firmeza ou convicção, que a alteração da carga tributária somente produzirá os efeitos desejados depois de obedecidos critérios temporais perfeitamente delimitados. Sempre no sentido de se permitir que antes da aprovação da norma haja uma plena discussão parlamentar e após a publicação um espaço temporal atribuído ao planejamento tributário do contribuinte.

Há que se registrar o fato de não estar no âmbito a intenção de investigar o dualismo "segurança e justiça", posto que o objeto desta pesquisa se relaciona com o princípio da anterioridade em seus aspectos destacados, num contexto histórico-evolutivo, mas principalmente por se entender que a concepção desta última expressão, "justiça" tem carga valorativa contextual segundo o enfoque pretendido pelo pesquisador.

¹⁴ Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa, 1ª ed. 1988, editora Nova Fronteira.

Entretanto, o posicionamento em relação à segurança deve ser entendido numa proposição baseada no critério objetivo de prioridade à ciência prévia para o contribuinte das novas regras tributárias legisladas para incidência futura. E isso deve ser circunscrito numa moldura constitucional ou por sua complementação adequada (Lei Complementar como adiante será justificada), para que possa prevalecer os cânones da justiça legal, uma vez que o Estado de direito preserva, não obstante carregado de mazelas, a democracia. E a lei num Estado Democrático é legítima pelo critério de autorização.

Desta forma, para a resolução de tal dilema se faz necessários alguns questionamentos: a Constituição Federal tem mecanismos eficazes para combater a imprevisibilidade da carga fiscal, vistos como instrumentos jurídicos que caucionam e que dê garantias da confiança pretendida(?). A resposta deve levar em conta a busca do ideal de não surpreender com contribuições(tributos) instituídas e desprovidas de qualquer análise prévia sobre a capacidade econômica e o devido planejamento dos negócios da vida civil ou comercial do contribuinte.

Numa abordagem perfunctória, a Constituição Federal traz como solução para a questão da segurança jurídica apenas o princípio da anterioridade sem qualquer outro tempero.

Mas, paradoxalmente, em que pese a presença proeminente desse princípio da "anterioridade", tal garantia ou caução oferecido pela Constituição, resente-se da plenitude reivindicada, uma vez que não é dada com firmeza e convicção. Ocorre que as limitações ao poder de tributar não satisfazem ao conceito de segurança jurídica como norma "dever ser", legítima e eficaz.

A Segurança jurídica, ora em debate, tem como interesse o papel fundamental de dar estabilidade às relações econômicas e patrimoniais do cidadão contribuinte. Trata-se de uma

incessante busca, conquanto nunca acabada, uma vez que o direito integra o contexto social¹⁵. O direito nada mais é do que um produto da convivência, *ubi societas, ibi jus* - onde há sociedade, há o direito. Todavia, essa premissa, deve ser entendida como revisora ou atualizadora do direito enquanto função político-jurídica de criação e manutenção da ordem jurídica que, por sua vez, caminha ou pelo menos deveria caminhar em constante evolução ao lado dos anseios sociais.

O dogma segurança é tanto uma exigência do cidadão, como um dever do Estado Democrático para que a participação do povo nas decisões não se transforme em mera promessa, por sua vez não cumprida.

Registra-se que apesar de alguns enfoques valorativos abordados no decorrer desta dissertação, procura-se analisar a segurança jurídica muito mais no seu aspecto formal do que a partir de um cunho sociológico.

Evidentemente, não se deve ignorar o fato da questão "segurança jurídica" relacionar ou envolver aspectos filosóficos tais como a legitimidade do poder que o assegura e os valores supremos da justiça.

A idéia da segurança jurídica também está inserida na natureza humana, não sendo preocupação tão-somente de ordem social, mas também individual. Por mais que se opte pela defesa de uma justiça legal o sentimento de injustiça pode aparecer no âmbito do indivíduo ou no seio social, ainda que apresentada sob a forma de uma lei. Vale lembrar ao apelo de Rui Barbosa¹⁶ para definir os limites da lei frente ao cidadão: "Rui Barbosa discursando no Senado Federal disse que nenhuma lei pode ultrapassar a consciência e a pele do indivíduo. A

¹⁵ Não há outro lugar para o direito senão dentro do espaço social.

¹⁶ SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia do Advogado*. 3 ed. Rio de Janeiro: Rio, 1981. p.229.

primeira é a região moral do pensamento e a segunda a região fisiológica do organismo. Ambas compõem o "domínio impenetrável da nossa personalidade". "

A lei deve, contudo, trazer ares de segurança como uma necessidade do ser humano.

→ DALLARI¹⁷ a esse respeito também destaca a seguinte assertiva: "A segurança jurídica é um imperativo da própria natureza humana, pois é um fator necessário para que as relações sociais se estabeleçam e se desenvolvam racionalmente, com pleno respeito aos valores fundamentais do homem."

A segurança pretendida é aquela calcada num padrão normativo de comando geral com centralização do monopólio da coerção nas mãos do Estado enquanto representante da comunidade, não obstante suas deficiências possam aparecer em maior número do que os aspectos individuais de valores antes transcritos nos sábios dizeres dos pensadores.

→ Todavia, o que se busca é evitar a autodefesa direcionada contra a tributação formal, a qual faz surgir a evasão ilícita. Situação que pode ser contornada diante das proposições pesquisadas, porém, como mera pretensão sugestiva.

→ Trilhando a linha do direito formal proposto, no que se refere ao Direito Tributário Brasileiro, a segurança jurídica vem destacada em diversos princípios Constitucionais, especialmente no princípio da irretroatividade da lei, proibindo que a nova lei alcance situações já consolidadas. Localiza-se ainda no princípio da vedação ao confisco e no da anterioridade, objeto desta pesquisa, para que nenhum tributo seja cobrado antes do início do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei tributária de incidência.

¹⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu, *O Renascer do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p.30.

De nada adiantará buscar uma definição retórica do que seja segurança jurídica, uma vez que dois ou mais caminhos conduzem a esse desejo, porém uns mais perigosos que outros, principalmente quando o ideal de segurança jurídica estiver solto ao sabor subjetivo dos governantes e governados e não aos critérios da lei.

Todavia, busca-se efetivamente como objetivo maior, o caminho através do juspositivismo, no sentido de afastar a discricionariedade despótica da autoridade ao instituir ou majorar tributos e o conseqüente obscurantismo do processo criador da elevação do tributo, para que o seu procedimento de criação seja conduzido por meio de regras claras e objetivas, ao contrário do até então praticado diante do atual estágio debilitado em que se encontra o princípio da anterioridade. Entretanto, repise-se, sempre de modo formal.

Trata-se de uma atualização das regras relativas ao princípio da anterioridade, para reconduzir o tema investigado ao padrão de justiça legal, sempre relacionada com o princípio da anterioridade e seus ideais de segurança.

Essa linha procura seguir a doutrina dominante e, em face disso, transcreve-se alguns conceitos significativos em relação ao tema. Vide o que afirma CARRAZZA¹⁸:



"...por trás do princípio da anterioridade está o princípio da segurança jurídica.

(...)

Ora, é fácil percebermos que a surpresa tributária (que o princípio da anterioridade colima evitar), neste caso, por mais que se queira sustentar o contrário, se consuma. E, com ela, a segurança jurídica do contribuinte sofre consideráveis abalos.

(...)

o Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade."

¹⁸ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.p. 138, 148 e 243.

Demonstra-se, inegável, nos uníssonos apontamentos doutrinários, o questionamento da eficácia do princípio da anterioridade como causa da insegurança.

↳ Percebe-se que a segurança jurídica é um dos maiores dogmas do Estado de Direito, este compreendido como aquele que se autolimita pelo direito e que observa o direito por ele mesmo instituído, através dos representantes do povo.

No campo do direito Constitucional, SILVA¹⁹ tece breves comentários a respeito, porém, com muita propriedade:

"...E o *caput* do art. 5º fala em inviolabilidade do direito (...) à segurança, o que, no entanto, não impede seja ele considerado um conjunto de garantias, natureza que aliás, se acha ínsita no termo segurança. Efetivamente esse conjunto de direitos aparelha situações, proibições, limitações e procedimentos destinados a assegurar o exercício e o gozo de algum direito individual fundamental (intimidade, liberdade pessoal ou a incolumidade física ou moral. (...)

25. Segurança em matéria tributária

Essa segurança realiza-se nas garantias consubstanciadas no art. 150: (a) de que nenhum tributo será exigido nem aumentado senão em virtude de lei (inc. I); princípio da legalidade tributária, que já estudamos; (1,) de que não se instituirá tratamento desigual entre contribuintes (inc. II); (c) de que nenhum tributo será cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado nem no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (inc. III); (d) de que não haverá tributo com efeito confiscatório (inc. IV)."

A colocação de alguns posicionamentos doutrinários a respeito do conceito operacional "segurança jurídica" é proposital, uma vez que se necessita centrar a questão dentro da visão do pensamento jusfilosófico que se deseja percorrer neste trabalho. Estabelece-se, ainda, a forma de Estado em que o tema se insere, sem, todavia aprofundar o objeto dessas considerações. A razão disso consiste em colocar premissas num padrão de

¹⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 5. ed. São Paulo Revista dos Tribunais, 1989. p. 415 e 420.

sociedade política, tendo em vista que a matéria se encontra inserida no âmbito Constitucional, isso é, no ápice da pirâmide legal da nação.

No início do presente estudo, foram declinamos alguns pressupostos básicos e necessários, quais sejam: o primeiro, em posicionar a pesquisa no enfoque juspositivista em que consiste na limitação do Estado pelo Direito.

A respeito dessa assertiva cabe lembrar a polêmica criada entre a doutrina do jusnaturalismo e do positivismo jurídico. Objetivando escoimar quaisquer dúvidas, acentua BASTOS²⁰ com síntese e maestria: “O Estado e o Direito. O Direito precede ao Estado, doutrina o jusnaturalismo; Direito e Estado se confundem, assevera o positivismo jurídico.”

Entretanto, opta-se por um dos caminhos apontados. E de fato, é o juspositivismo, muito bem caracterizado pelos anseios e objetivos relacionados com a segurança jurídica, consoante Afonso Arinos²¹ :

"O Jusnaturalismo aceita a supremacia básica do direito sobre o Estado, na questão dos direitos do homem. O juspositivista afirma a supremacia do Estado sobre o direito, (...) Não podemos deixar de observar, no entanto, que a teoria da autolimitação do Estado, exatamente por não reconhecer a precedência, sobre seu poder, de algumas condições específicas das personalidade humana, oferece menos segurança de estabilidade das liberdades individuais do que as teorias jurídicas ou metajurídicas, que afirmam a limitação do Estado pelo Direito."

Portanto, a preocupação central da pesquisa reside em submeter o Estado aos desígnios do direito, objetivando a segurança e estabilidade das liberdades individuais e coletivas.

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 8.

²¹ FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *Direito Constitucional (teoria da Constituição; as Constituições do Brasil)*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p.27.

Por outro lado, questiona-se: qual o Estado que melhor atenderia esses ideais?

Sem dúvidas recorre-se aos ensinamentos de BOBBIO²² em sua definição procedimental de Democracia, que segundo ele, é possível relatar que definiu o estado democrático como o conjunto de regras de procedimentos para a formação de decisões coletivas em que está prevista e facilitada a participação mais ampla possível dos interessados - são regras jurídicas. Quanto ao direito e poder, diz ele que só o direito pode limitar o poder e só o poder pode criar o direito. Então quanto as regras de procedimentos pode se afirmar a assertiva de que só o autorizado pode tomar as decisões coletivas. E essa autorização é decorrente do próprio direito.

Adiante se demonstra o interesse em saber se o legislador ordinário pode alterar o *status quo* principiológico ou não (!).

Segundo BOBBIO²³ : "O modelo ideal entre direito e poder é o Estado democrático de direito, isto é, o Estado no qual não há poder que não esteja submetido a normas que derivem do consenso ativo dos cidadãos".

Tem-se aqui que um Estado de Direito com a pretensão de dar segurança ao cidadão, deve ser democrático quanto à sua forma de governo no que se refere às atividades típicas de Estado, isso é, a execução, legislação e justiça, tendo como premissa o poder centrado no povo, este como detentor primário e originário do poder, onde se auto-ordena na produção do sistema jurídico. É o povo fazendo diretamente ou por meio de seus representantes periódicos,

²² BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia; uma defesa das regras do jogo/Norberto Bobbio*; tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986. p.18-21.

²³ Fonte: DIÁRIO CATARINENSE - domingo 04 de outubro de 1998, p.3.

embora estes sejam meros fiduciários. Retomando os dizeres de BOBBIO²⁴ pode se concluir que o mandatário é um fiduciário e não um delegado do eleitor, pois representa os interesses gerais, políticos.

As limitações ao poder de tributar perseguem e ordenam o fundamento da segurança jurídica que, por sua vez, o legislador autorizado deve visualizar certos acontecimentos possíveis de se tornarem práticas danosas ao bem estar do cidadão. A edição de normas de incidência com eficácia imediata, isso é, de reduzida quarentena temporal, vem, por consequência, inviabilizar a atividade do contribuinte pelo fato de não poder planejar a carga tributária e sua capacidade contributiva em tempo razoável para reequilibrar seus negócios.

Sem muito esforço, nota-se que essas limitações Constitucionais são colocados como escudos de proteção ao patrimônio impenável do cidadão e, acertadamente, na posição mais alta e relevante que é a Constituição Federal.

O Estado de direito não pode dispensar em dar proteção aos indivíduos e a sociedade como sua extensão, nem deixar de ouvi-los em seus reclamos, sob pena de causar danos legislativos pela edição de normas tecnicamente desqualificadas, entretanto, constitucionais. Todavia, os possíveis danos tributários e sua respectiva reparação, enquanto a casa do povo legislar dentro dos padrões formais, não podem ser buscados de modo ordinário, como adiante aponta-se óbices.

O Estado contendo em sua estrutura certos componentes jurídicos (objetivos e princípios) capazes de evitar o dano no nascedouro visa, alcançar ao bem comum que persegue como fim, sem o grave sacrifício do cidadão-contribuinte. Entre esses componentes,

²⁴ BOBBIO, Norberto. O Futuro da Democracia: uma defesa das regras do jogo/Norberto Bobbio; tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986. p.46-47.

está relacionado a segurança como princípio tanto explícito como implícito e ou genérico, uma vez disseminados nos demais princípios. Por sua vez, quanto a matéria aqui tratada, está traduzida no âmbito das limitações ao poder de tributar, através do princípio da anterioridade.

Como é cediço, o direito tributário deve ter em foco uma série de regras e princípios jurídicos inclusive econômicos, racionalmente manejados. O tributo deve ser instituído proporcional aos gastos públicos na medida em que as políticas fiscais sejam intervencionistas, liberais ou com fins extrafiscais entre outros, sob pena de, se não fizer de modo conexo, a carga tributária entrará para o mundo da incidência de maneira desmesurada e sem qualquer tecnicismo. Portanto, não adianta apregoar uma política liberal e praticar altíssimas tarifações. Demonstra-se, pois, que a segurança jurídica percorre um mundo maior do que o imaginado apenas como regra da anterioridade, vez que este é um átimo, apenas o último limite de todo um plano sistêmico de regras, ainda que programáticas.

↪ O princípio da segurança jurídica não pode ser afastado ao simples encantamento de que o fenômeno do aumento da despesa pública é uma tendência inevitável. As cifras tributárias não podem ser aceitas sem o necessário comentário corretivo. A técnica correta permite a crítica no sentido de que a análise dos efeitos dos tributos deva ser encarada no campo da incidência de cada um deles e a oportunidade de sua aplicação seja em face das tendências da conjuntura econômica, financeira e social.

Esclarece BALEEIRO²⁵ asseverando: "Numa estrutura social em que prepondera a empresa privada, é óbvio que podem estiolar a iniciativa desta os impostos que constituam entraves aos negócios ou cuja pressão seja tamanha que os lucros não correspondam aos riscos inerentes aos cometimentos. Em princípio, a produtividade marginal do capital, ou sua

rentabilidade, deve superar a taxa de juro do mercado financeiro.”

↳ Dessa forma a questão da segurança jurídica antes de qualquer coisa deve ser um ato de abstração por parte do governo e de um espaço real para o contribuinte planejar seus encargos, restaurando a legitimidade da imposição fiscal, ainda que diante da mera dilação temporal substanciada em normas jurídicas.

O Estado deve estar comprometido com soluções imediatas, mas de maior amplitude e perenidade, uma vez que tanto na sua criação como na manutenção não pode pensar em desempenhar funções isoladas, mas atuar numa visão sistêmica envolvendo toda sua estrutura de forma harmônica. Trata-se de uma postura de legitimidade em sua atuação. É impossível priorizar a arrecadação para atender o déficit social gerado pela sociedade contemporânea, sem a legítima mensuração da capacidade econômica do contribuinte.

PASOLD²⁶ sintetiza com competência essa questão, com a seguinte assertiva:

“... podemos arrolar alguns componentes, sem a preocupação de hierarquizá-los, capazes de esboçar um desenho inicial do Estado. (...) a) a relação sistêmica que a vida do Estado pode conter, envolvendo segurança, ordem, justiça, força, poder e autoridade;”

A prática revés, sem uma necessária visão sistêmica, faz com que tais condutas legislativas sejam danosas, especialmente, diante do princípio da irresponsabilidade por atos políticos, princípio este que protege nossos fiduciários-legisladores, embora venham surpreender os contribuintes com impostos criados e/ou majorados de maneira perversa. O Saudoso Hely Lopes Meirelles²⁷ já averbava:

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência Das Finanças*, Rio: Forense, 1984, p.170.

²⁶ PASOLD, Cesar Luiz. *Função Social do Estado Contemporâneo*. Florianópolis, Ed. do Autor, 1984. p. 13.

²⁷ MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. RT. SP, 1985.p.197-99.

"O ato legislativo, que é a lei, dificilmente poderá causar prejuízo indenizável ao particular, porque como norma abstrata e geral, atua sobre toda a coletividade, em nome da soberania do Estado, que, internamente, se expressa no domínio eminente sobre todas as pessoas e bens existentes no território nacional. Como a reparação civil do Poder Público visa restabelecer o equilíbrio rompido com o dano causado individualmente a um ou alguns membros da comunidade, não há falar em indenização da coletividade."

Ocorre que se o sistema constitucional não estiver afinado, limitando as atividades legiferantes do parlamento, enquanto ato geral e em havendo contrariedades aos interesses individuais diante das relações tributárias inoportunas com possíveis danos ao combalido patrimônio, contra eles nada se pode exigir, uma vez que no sistema democrático, agem em nome do povo, ou seja, em nosso próprio nome. Como regra, não se pode agir contra a representação dos próprios atos.

Entretanto, buscar-se-ão contornos fundamentais para extirpar o anunciado mal, permeando na própria Lei Maior.

Na verdade, essas limitações Constitucionais, entre elas o anunciado princípio da anterioridade, não passa de uma coerção ou juízo de censura prévio, sempre em nome da proteção social e individual, contra a possibilidade de nossos fiduciários atenderem os interesses do "rei", mesmo em sendo atitude despótica em retirar aquilo que não está disponível, ao erário.

Pois bem, raciocine-se: se qualquer fato jurídico, natural ou humano causadores de danos, via de regra são possíveis de serem reparados, por esse motivo, sempre que uma atividade ou conduta potencialize danos à coletividade, deve ser rigorosamente controlada ou punida.

No âmbito tributário, esse controle é tão importante que o princípio encontra-se inserido na norma Fundamental, uma vez que os acontecimentos jurídicos nessa ordem de grandeza são relevantes a ponto de serem qualificados como político ou sociológicos enquanto poder constituinte e neste caso, preexistindo à própria constituição.

Portanto, as limitações ao poder de tributar trazem ou deveriam trazer a certeza da segurança e a soberania popular. Aproveitando o conceito de F. LASSALE²⁸ a partir desse instante, as leis tributárias pudessem ganhar fator real de proteção e que "sejam o que realmente são..., embora os governantes quisessem outras quaisquer."

Tal pensamento sintetiza muito bem o sentimento de segurança se adotado uma postura adequada ao princípio da anterioridade no seu verdadeiro aspecto temporal de vigência, procurando sempre um ideal de legitimidade.

O mecanismo de proteção que aqui se denomina genericamente de limitações ao poder de tributar, e de maneira especial o princípio da anterioridade, tem aplicação e/ou incidência sobre a norma, viciando e maculando-a de inconstitucional, cujo controle pode ser exercido via direta ou incidental. Pode atuar de modo inibidor ou preventivamente em forma de controle interno na origem quando da iniciação do processo legislativo, enquanto em tramitação no executivo. Também produz efeitos próprios de controle no âmbito do legislativo através da comissão de Constituição e Justiça.

A *ratio iuris* desse mecanismo limitador direciona-se para o controle do agente político, uma vez que a maioria das iniciativas aparecem por vontade do integrante do executivo, o qual potencializa o dano jurídico ao princípio enquanto desenvolve e executa o

²⁸ LASSALLE, Ferdinand. *Que é uma Constituição?* São Paulo, Kairos editora 1985. p 16.

seu plano de governo. Ao pretender obter receitas para atender as promessas e os anseios sociais, procura os atalhos jurídicos, produzindo por conseqüências uma ordem jurídica extravagante, por vezes vorazes na obtenção de verbas, violando desproporcionalmente o direito individual (bens, patrimônio e renda) em prol, supostamente, do social.

A segurança é regra básica que correspondente a prevenção do dano ao cidadão possível de ser causado por uma norma de cunho meramente arrecadador. Surgem as limitações ao poder de tributar como regra de segurança, tal como acontece em qualquer atividade.

Em regra certas atividades desenvolvidas dependem de fatores e normas relativos à segurança. Assim ocorre, por exemplo, na engenharia, na medicina, bioética e demais campos da atividade humana, onde a segurança da atividade é princípio inafastável e corresponde a uma coerção física ou patrimonial, sobressaindo-se à vista de qualquer análise. Destarte, quando inexistentes os rigorosos controles oficiais estabelecidos por normas coercitivas, potencializam-se os riscos.

↳ O princípio da anterioridade da forma como tem se comportado ainda conserva determinado risco potencial de dano jurídico ao direito tributário. Por sua vez, se a atividade tributária não estiver plenamente controlada, através de regras, no item da segurança para que haja prevenção, haverá uma atividade em que os riscos causam danos aos cidadãos, uma vez que a instabilidade quanto a elevação da carga tributária não é circunstancial, mas potencial.

É contra essa condição adversa ao cidadão contribuinte que se busca um novo paradigma de segurança, cujo processo de adequação está localizado na limitação ao poder de tributar, uma vez que, no campo do direito tributário, é a infra-estrutura da produção de bens, rendas e mercadorias que se eleva toda a estrutura Constitucional impositiva. Porém, sem a

normatização adequada, antepondo-se a aplicação de novas técnicas de controles à edição de normas tributárias de incidência imediatas, torna a preocupação meramente retórica.

Precisa-se, doravante, propor um tecnicismo jurídico adequado para a resolução dos conflitos. Em especial, no âmbito da eficácia da norma tributária de incidência, as quais são, em regra, criadas ou legisladas para fazer frente aos avanços das necessidades sociais e constantes ansiedades pelo bem estar, ainda que supérfluo e efêmero, que domina a sociedade atual.

Apregoa-se a elevação dos ideais de segurança mitigando o tão decantado princípio da anterioridade e, assim, combatendo o obscurantismo enquanto calcado no atraso e obsolescência da legislação e o despotismo como interesse no *status quo* das garantias, por parte dos governantes. Este último apegado no único desejo de "poder" pelo poder de aumentar receitas sem critérios temporais específicos. Toda a crítica até então colocada, tem por objetivo alterar o padrão formal existente para legitimar a futura carga impositiva, eliminando-se os resquícios da tributação casuística que ainda ronda as portas das casas legislativas da nação.

Portanto, a segurança jurídica como princípio basilar deve ser recuperada, posto que o sistema tributário atual no ponto em que se refere ao planejamento tributário do cidadão contribuinte, não se apresenta racional na plenitude desejada. Porquanto, o Estado pode manipular a carga impositiva sem se adequar a qualquer técnica. Daí porque o princípio comentado poderá cair na descrença perdendo legitimidade. Deve ser recomposto, uma vez que oferece pouca garantia ao contribuinte no tópico que pretende atuar, causando insegurança potencial em cada final de exercício fiscal.

CAPITULO II

OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.1. Princípios Genéricos Da Tributação

Os princípios genéricos da tributação, indubitavelmente, estão inicialmente arraigados no art. 5º da Constituição Federal. São vistos como princípios constitucionais relativos à produção normativa, uma vez que possuem uma posição eminente, de modo que as regras do sistema devem guardar conformidade com os valores neles cultuados.

A Constituição Federal de 1988 positivou esses princípios.

→ Os princípios Constitucionais, por estarem arrolados na Lei Maior, ensejam um dever dirigido ao legislador ordinário. BOBBIO²⁹ a esse respeito afirma:

"Todas as fases de um ordenamento são, ao mesmo tempo, executivas e produtivas. (...) O grau mais alto é constituído pela norma fundamental: essa é somente produtiva e não executiva. (...) Esse duplo processo ascendente e descendente pode ser esclarecido também em duas outras noções características da linguagem jurídica: poder e dever. Enquanto a produção jurídica é a expressão de um poder (originário ou derivado), a execução revela o cumprimento de um dever."

²⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: Editora UNB, 1997. p. 51.

Rui Barbosa citado por CARRAZZA³⁰ já apregoava a idéia de dever, ao assim colocar o assunto: "É que, como averbava Rui Barbosa, todo poder encerra um dever. Quando a Constituição confere a uma pessoa política um poder, ela, ipso facto, lhe impõe um dever."

Tais princípios informam um padrão contendo o caráter de unidade, dando a idéia de sistema. Constituem, sem dúvidas, em pressupostos da interpretação da atuação do governo no Direito Tributário.

O Código Tributário Nacional, obedecendo ao critério de ordenação, expressa o procedimento de interpretação no art. 108, considerando os princípios gerais de direito tributário.

↪ Os princípios permitem uma interpretação sistemática do direito, MAXIMILIANO³¹ faz as seguintes observações:

"Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma; acha-se cada um em conexão íntima com outros. O Direito objetivo não é um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. De princípios jurídicos mais ou menos gerais deduzem corolários; uns e outros se condicionam e restringem reciprocamente. Embora se desenvolvam de modo que constituem elementos autônomos operando em campos diversos."

Todavia, se faz necessário para que seja aplicada a boa interpretação, saber distinguir entre objetivos gerais e princípios técnicos. Segundo Afonso Arinos³² a distinção é notória: "a Constituição deve ser interpretada segundo os objetivos gerais nela contidos e os grandes princípios do governo que criou, e não pela aplicação estreita de princípios técnicos."

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999. p.78-9.

³¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio: Forense, 1981. p.128.

³² FRANCO, Afonso Arinos de Mello. *Direito Constitucional: teoria da constituição; as constituições do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 7.

Entende-se como princípio técnico, aquele cuja natureza expressa uma relação substantiva, sendo, pois, o reflexo dos princípios genéricos no plano da execução.

MISABEL³³ anota um dos atributos fundamentais que envolvem os princípios estabelecidos no art. 5º da Constituição Federal, isso é, o da sua imunidade às emendas constitucionais e indica o rol, com o seguinte conteúdo:

"A grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º, da Constituição."

Efetua-se algumas considerações, ainda que fora da ordem acima colocada.

2.1.1. O princípio da Isonomia

O primeiro grande princípio, sem dúvidas é o da isonomia. Cuida-se de um princípio que determina a aplicação do tratamento isonômico, sem qualquer discriminação. O princípio da isonomia é de grandeza tal que condiciona a eficácia dos demais. Impõe-se como ordenamento de produção, uma igualdade formal, que por sua vez na esfera de execução (na aplicação das normas infraconstitucionais) imprime um tratamento de igualdade material.

MISABEL³⁴ conceitua: "princípio da igualdade protege também as pessoas públicas estatais, de modo que, sendo entes políticos iguais, não de merecer tratamento isonômico,

³³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio: Forense, 1999. p. 14.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio, Forense, 1999.p.156.

vedada qualquer discriminação. A proibição da diferenciação se estende à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em relação uns aos outros, reciprocamente. (arts. 151, I, 152, 150, V, CF/88)."

O princípio da Isonomia é de tamanha potestade que os demais se encontram servientes. A ponto de alguns doutrinadores afirmarem que a isonomia é a própria Constituição Federal, encontrando-se disseminada em todas as regras e princípios da Lei Maior. É o que pensa BORGES³⁵:

"..., todos os princípios que estão no texto constitucional, a universalidade da jurisdição, a legalidade, o contraditório, são servientes, estão a serviço da isonomia, e sem eles seguramente não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica." (...). Não diz a Constituição Federal que nós somos iguais perante regulamentos, portarias, ordens de serviços, instruções do Banco Central, pareceres normativos. A constituição Federal diz: Todos são iguais perante a lei. A legalidade é a morada da isonomia. (...). Se na linguagem-de-objeto, a legalidade e a isonomia estão enunciadas em dois incisos apartados do texto constitucional, a isonomia formal no caput e no inciso I e a legalidade, no inc.II, na metalinguagem doutrinária legalidade e isonomia podem ser enunciados como um só princípio. (...). É que **a isonomia não está no texto constitucional apenas; a isonomia, em certo sentido, é a Constituição Federal de 1988.** (...) Veda, o art. 150, discriminação entre contribuintes. Esta reiteração se dá sob uma perspectiva completamente distinta da legalidade e isonomia gerais no texto constitucional. Qual é essa perspectiva? Já aí, a legalidade e isonomia são encaradas, por assim dizer, no texto constitucional, como limitações constitucionais do poder de tributar." (sem grifo no original).

Na mesma direção CARRAZZA³⁶ endereça os seguintes comentários: "princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente."

³⁵ BORGES, JOSÉ Souto Maior. *Revista de Direito Tributário*, v. 64. VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Malheiros, SP, 1994, p. 13-4.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.p.67.

A isonomia carrega um padrão de justiça de maneira que o intérprete deve ter em mente esse valor como uma balança medindo o equilíbrio entre a lei e os fatos. MACHADO³⁷ pensa desse modo: "A isonomia, ou Igualdade de todos na lei e perante a lei, é um princípio universal de Justiça. Na verdade, um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo."

A extensão (sentido e alcance) do aludido princípio, ao exigir que as pessoas com situação equivalente sejam tratadas com igualdade, vem derivar sub-princípios, fazendo surgir, como exemplo, o da **capacidade contributiva**.

Fica claro que a igualdade tal como está posta na Constituição é dirigida ao legislador. Portanto, a isonomia é mais que um princípio técnico, posto que opera de modo formal.

2.1.2. A segurança jurídica

Outro princípio que deve ser visto como de natureza formal e que possui tamanha relevância, diz respeito ao da segurança jurídica o qual objetiva garantir e estabilizar os direitos lançados em nível constitucional e dar previsibilidade aos efeitos jurídicos. Por sua vez se subdividem em diversos outros como exemplo: a legalidade, irretroatividade, anterioridade.

Além desses poder-se-ia delinear outros, tais como o princípio republicano e o princípio federativo.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, Malheiros Editores, 10ª edição, SP, 1995. p.184.

2.1.3. O princípio da irretroatividade

Um dos princípios que merece alusão é da irretroatividade. Este recebe uma dupla qualificação, vez que, enquanto genérico, encontra-se destacado no art. 5º XXXVI da Constituição Federal de 1988, como direito fundamental do cidadão. Entretanto, de forma específica, vem contemplado no art. 150, III, "a", como direito fundamental do cidadão-contribuinte. Cuida, assim, em dar suporte ao Estado de Direito no que concerne à segurança, previsibilidade e confiança de que os atos praticados estão a salvo de mutações e alterações legislativas possíveis de causar novas interpretações sobre os atos e fatos ocorridos antes do início da sua vigência.

Excepcionalmente a lei pode ter efeitos retroativos, situação contornada no art. 106 do Código Tributário Nacional.

Com insuperável afirmação, coloca CARRAZZA³⁸:

" De fato, o art. 5º, XXXVI, da Carta Magna, ao estabelecer que, "a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito", implicitamente exige que ela não retroaja. Por outro lado, o art. 150, III, a, do mesmo Diploma Excelso, expressamente impede que a lei que cria ou aumenta tributos alcance fatos ocorridos antes do início de sua vigência. (...)

A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. (...)

A regra geral, pois, é no sentido de que as leis tributárias, como, de resto, todas as leis, devem sempre dispor para o futuro.(...).

Já, as leis tributárias benéficas, à míngua de disposição constitucional análoga, retroagirão, ou não, ao talante da mens legis (vontade do Estado). Se houver silêncio acerca desta questão, prevalecerá a regra geral, e mesmo a lei tributária benéfica será irretroativa."

Poder-se-ia elencar entre eles o princípio da legalidade, todavia, é tratado em tópico próprio com especificidade.

2.1.4. O princípio da capacidade econômica

Outro princípio que merece alusão é o da capacidade econômica de contribuir. Como é conhecido, o tributo tem por finalidade suprir as necessidades do Estado, cujo ônus deve ser repartido de acordo com a capacidade econômica de cada um.

BALEEIRO³⁹ afirma: "Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte."

Ocorre que o princípio traça critérios ou serve de instrumento que salvaguarda os direitos fundamentais individuais da igualdade e direito a propriedade, esta compreendida como a vedação ao confisco. MISABEL⁴⁰ comenta: "A Constituição, no art. 154, § 2º, I, determina que o imposto de renda obedeça aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, simples especializações dos princípios mais amplos da capacidade econômica, pessoalidade, unicidade (art. 145, § 1º) e da proibição do confisco (art.150, IV)."

Quanto a generalidade, deve ser entendida no sentido de que todos quantos pertençam à comunidade politicamente organizada e que venham praticar atos sujeitos à tributação, não podem ser pessoalmente excluídos. Sintetizando BALEEIRO⁴¹: Todos devem contribuir sem exceção. Sendo que as contribuições (tributos) de todos devem ser uniformes.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª ed, 1999. p. 243-45.

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualização de Misabel Derzi, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977. p.688.

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualização de Misabel Derzi, 10ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.292.

⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência Das Finanças*, Rio: Forense, 1984, p.221.

Se tiver que propor uma síntese, dir-se-ia que todos devem contribuir, na medida que se encontrem numa situação igual, na proporção de sua capacidade contributiva e de acordo com prévia disposição legal. Agindo dessa maneira estar-se-ia aplicando, nessa seqüência, o princípio da universalidade, igualdade, proporcionalidade e legalidade.

Considera-se, assim, que os princípios genéricos da tributação são princípios formais, operando no plano da produção normativa como expressão de poder. Sendo, ainda, princípios abstratos, contendo idéias gerais endereçadas ao legislador ordinário, incorrendo em inconstitucionalidade a norma que vier destoar dos seus padrões formais, posto que na maioria absoluta estão Constitucionalizados.

2.2. Princípios específicos do Direito Tributário

Os princípios específicos de Direito Tributário estão arrolados no título VI, capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, entre eles é possível citar o do caráter pessoal do imposto; a capacidade econômica do contribuinte e as limitações ao poder de tributar, isso é, a legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, não confisco, imunidade, uniformidade etc. Todos eles são vistos de modo inter-relacionados numa compreensão de unidade ou complementaridade, enfim, de modo sistêmico.

A idéia de sistema vem muito bem colocada por QUEIROZ⁴² ao tecer os seguintes comentários: "A análise do título Sistema Tributário Nacional revela, de plano, a necessidade de se ter bem clara a idéia de sistema expressando o conjunto de partes de maneira coordenada e estruturada e não amorfamente superposta."

Alguns desses princípios se repetem, podendo ser estudado de modo genérico como também de forma específica, sendo que alguns deles já foram anotados nos itens anteriores.

Os princípios específicos são técnicos de natureza substantiva, uma vez que são auto-aplicáveis.

2.2.1. O princípio da legalidade

Dentre todos, o que mais se destaca é o da legalidade, embora contemporaneamente não tenha tamanha expressão sem que esteja conjugada aos demais. Mas, sem dúvidas, tem rica história, quase sempre colocada pela maioria dos tributaristas como passo introdutório necessário ao desenvolvimento de temas que pretendam abordar os princípios constitucionais tributários.

A legalidade exerce o papel fundamental no plano da isonomia de maneira substancial, atuando como expressão da vontade geral.

Tem tanta relevância a ponto de permitir a derivação de outros princípios como o da anterioridade. É expressão da vontade democrática da nação, cujo poder de decretar tributo

⁴² QUEIROZ, José Wilson Nogueira de. *Direito Econômico*. Rio: Forense, 1982, p.99.

sempre foi entendido como um direito de os contribuintes consentirem, pelo voto de seus representantes.

BALEEIRO⁴³ muito bem relata esse princípio assim se expressando:

"O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. (...)..., o direito de os contribuintes consentirem e só eles - pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos.

O mais universal desses princípios. O da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula "no taxation without representation", enfim, o direito de os contribuintes consentirem - e só eles - pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos Parlamentos."

Misabel, *apud* Baleeiro, p. 90, adiante anota: "Não obstante, em certas hipóteses excepcionais, contempladas na Constituição, a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas os limites mínimos e máximos, dentro dos quais o Poder executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário. Trata-se de mera atenuação do princípio da especificidade conceitual ou da legalidade rígida".

CARRAZZA⁴⁴ denomina essa situação como a auto-imposição: "No campo tributário, o princípio da legalidade "trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em conseqüência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos."

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio, Forense, 1999.P. 90.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999. p.175.

A respeito da defesa da legalidade há um trecho transcrito por BOBBIO⁴⁵, um de Platão e outro de Aristóteles, que dispensam quaisquer comentários, senão a referência e admiração, *verbis*:

" Governo Dos Homens ou Governo Das Leis.

A favor do primado do governo das leis sobre o governo dos homens existem na idade clássica dois textos respeitáveis, um de Platão e outro de Aristóteles.

O primeiro:

"chamei aqui de servidores das leis aqueles que ordinariamente são chamados de governantes, não por amor a novas denominações, mas porque sustento que desta qualidade dependa sobretudo a salvação ou a ruína da cidade. De fato, onde a lei está submetida aos governantes e privada de autoridade, vejo pronta a ruína da cidade; onde, ao contrário, a lei é senhora dos governantes e os governantes seus escravos, vejo a salvação da cidade e a acumulação nela de todos os bens que os deuses costumam dar às cidades" (Leis, 715d). (p.152).

O segundo:

"é mais útil ser governado pelo melhor dos homens ou pelas leis melhores? Os que apóiam o poder régio asseveram que as leis apenas podem fornecer prescrições gerais e não provêm aos casos que pouco a pouco se apresentam, assim como em qualquer arte seria ingênuo regular-se conforme normas escritas ... Todavia, aos governantes é necessária também a lei que fornece prescrições universais, pois melhor é o elemento que não pode estar submetido a paixões que o elemento em que as paixões são conaturais. Ora, a lei não tem paixões, que aos contrário se encontram necessariamente em cada alma humana" (Política, 1286^a)"

O princípio da legalidade não diz respeito apenas à determinação da hipótese de incidência, porém, requer o mesmo tratamento em relação aos seus elementos essenciais, em especial os quantitativos, ou seja, na delimitação da base de cálculo e na fixação de alíquotas, estando o poder executivo plenamente vinculado aos critérios normativos das alíquotas, restando algumas exceções, previamente demarcada pela própria Constituição Federal.

⁴⁵ BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia; uma defesa das regras do jogo*/Norberto Bobbio; tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e terra 1986.p.152.

Os elementos essenciais para que se defina o tributo é exigência legal, isso vem declinado no art. 97 do Código Tributário Nacional *verbis*:

" Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado e disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a comunicação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo."

2.2.2. Proibição de confisco

Outro princípio que pode ser concebido como específico é o da proibição de confisco o qual pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo esteja confiscando seus bens. Interessante notar que a caracterização de confiscatório ou não, cabe apenas ao Judiciário, o qual, a esse respeito, detém um importante poder discricionário.

GANDRA⁴⁶, coloca da seguinte maneira:

"Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver), estar-se-á perante o confisco.

⁴⁶ MARTINS. Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Belém, CEJUB, 1993. Vol.1, Capítulo Sistema Constitucional Tributário, p.36-7.

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representam carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória, razão pela qual todo o sistema terá que ser revisto, mas principalmente aquele tributo que, quando criado, ultrapasse o limite da capacidade contributiva do cidadão.

Há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão."

2.2.3. A imunidade

Relativamente a **imunidade** atenta contra a autofagia do Estado uma vez que encontra esteio de sustentação no princípio federativo.

GANDRA⁴⁷, comenta do seguinte modo: "O fato, todavia, de ter merecido tal disciplina tratamento constitucional tornou-a de obrigatória regulação por lei complementar. A palavra adequada não oferta garantia de que poderá haver normação privilegiada em relação às demais sociedades." Continuando a esclarecer esse dispositivo inédito da Constituição Federal de 1988, assinala com objetividade nos seguintes termos: "A expressão adequado tratamento também não implica concessão de imunidade constitucional, visto que as imunidades, sobre serem manifestas, objetivam casos expressos de interesse nacional em que as entidades ou os atos beneficiados complementam as atividades estatais ou assim o são para que a liberdade democrática não tenha entraves."

Quando se alude as imunidades, ressaltando as divergências doutrinárias, é sempre bom lembrar os conceitos que seguem:

⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, v-6, tomo I, Saraiva, 1990, p. 98,99 e 100:

- a) incidência nada mais é senão a subsunção do fato impositivo à norma tributária;
- b) não-incidência, refere-se, pois, a situação de fato ou jurídica não descrita pela norma tributária e, portanto, fora da hipótese de incidência. Pode decorrer da imunidade ou isenção;
- c) imunidade consiste na existência de norma constitucional proibitiva à instituição de tributos em certos casos, ou seja, estabelece a incompetência para instituir o imposto;
- d) a isenção é a dispensa do tributo devido, por lei ordinária;
- e) percebe-se que a imunidade é a dispensa do tributo por imposição constitucional, já a isenção é a dispensa do tributo por força de lei ordinária.

Na isenção, há a hipótese de incidência e ocorrência do fato gerador, mas o legislador dispensa o pagamento.

2.2.4. Princípio da irretroatividade e a posição do STF

Outro princípio específico com muita expressividade é o da **irretroatividade** da lei tributária, além de estar intimamente ligado ao direito adquirido, a coisa julgada e ao ato jurídico perfeito, é consagrado na forma ampla de acordo com o art. 5º, XXXVI da Constituição Federal de 1988 (a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito) e, de maneira específica, como direito fundamental do cidadão-contribuinte no art. 150, III, "a" (é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do

início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado). Tem como finalidade elevar a expressão segurança jurídica ao cidadão.

O princípio da irretroatividade da lei não se coloca como dogma insuperável na doutrina. Há quem sustente a idéia dele não existir contra a Constituição, cujo fundamento está centrado no fato da norma fundamental representar um amplo pacto político, inovando a ordem jurídica como recomeço da sociedade. A matéria foi objeto do Recurso Extraordinário n. 102.372/84, momento em que o Supremo decidiu pela sua não existência contra a Constituição. Contemporaneamente essa situação deve ser tratada com olhos voltados ao § 4º do art. 60 da Carta Cidadã de 1988.

Vistos que os princípios comentados encontram-se positivados na Constituição Federal, é inegável que compõem a norma fundamental no sentido de unidade, espelhando um padrão de isonomia, estando na esfera de produção comandando ao legislador um dever. Para KELSEN⁴⁸, a Constituição efetivamente erradia uma unidade na pluralidade das demais normas: "Como a norma fundamental é o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas."

A Constituição Federal de 1988 positivou esses princípios. Portanto, importa notar que a desobediência aos seus comandos impõe-se o vício de inconstitucionalidade, uma vez que passam a atuar como princípios técnicos substantivos.

⁴⁸ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo, Martins Fontes, 1987. p. 220.

2.3. Princípio da Anterioridade na Constituição Federal de 1988

Pelo princípio da anterioridade, a lei que cria ou aumenta o tributo só vale a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao de sua publicação, Constituição Federal, art. 150, inciso III, letra "b", salvo exceções expressas.

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;"

A Constituição Federal de 1988 veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido instituído ou majorado. Destarte, o marco de incidência da Lei Suprema está em não deixar que a legislação do ente político, com a competência constitucional impositiva tenha efeitos senão no exercício seguinte à data da publicação da norma.

MACHADO⁴⁹ segue nessa mesma linha, afirmando que: "A Constituição veda expressamente a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou..."

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, Malheiros Editores, 10ª edição, SP, 1995. p.27.

E com sabedoria acrescenta MISABEL⁵⁰:

“Realiza-se através do princípio da anterioridade das leis fiscais ao exercício de aplicação, em maior plenitude, o basilar princípio da segurança, como regra geral do Direito Tributário, é o resultado da primazia da segurança jurídica. Do ponto de vista axiológico, prevaleceu, nos desígnios constitucionais, a necessidade de previsão, de conhecimento antecipado e antecipatório, de planejamento dos encargos fiscais, sobre o imediatismo das medidas provisórias.”

Sumariam-se as observações de CARRAZZA⁵¹. Diz ele que no Brasil o grande dilema do legislador Estadual ou Municipal é a mera reprodução do esquema que consta na Constituição, apenas recriando, porquanto, na ânsia de ser original acaba no campo da inconstitucionalidade.

O princípio da anterioridade encontra-se inserido no conceito de eficácia da Lei. Isso é, antes de nascer, a norma percorre um processo legislativo o qual culmina com a sua publicação. Diante desse requisito, ela completa seu ciclo de validade, pertencendo ao mundo do "dever ser". Todavia, ainda não está apta a produzir a eficácia jurídica. Por isso, no primeiro dia do ano seguinte a sua publicação entra no mundo do "ser" (os fatos imponíveis), ganhando eficácia.

Esse critério leva a certeza de que o princípio da anterioridade se relaciona intimamente com o esquema Kelseniano, quanto a vigência e eficácia da norma. KELSEN⁵² a esse respeito se pronuncia: "assim a validade de dever-ser de uma norma jurídica não se identifica com a sua eficácia da ordem do ser;"

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio, Forense, 1999. p. 55.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.p.267.

⁵² KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 230.

Tal raciocínio não é gratuito, pois, além de estar em conformidade com o insuperável pensador positivista, encontra respaldo em CARRAZZA⁵³, que comenta do seguinte modo:

“... ao entrar em vigor, fica com a **eficácia paralisada** até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí, sim, incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica. (...). Este é o tão decantado **princípio da anterioridade**, que não deve ser confundido com o princípio da anualidade, pelo qual nenhum tributo podia ser cobrado, em cada exercício, sem prévia autorização orçamentária anual.”

E prossegue:

"princípio da anterioridade refere-se, pois, à eficácia das leis tributárias, e não à sua vigência ou validade. Assim, ele aponta o átimo a partir do qual a lei, já vigente, isto é já integrada na ordem jurídica, é suscetível de ser aplicada..."

Entre **as exceções** citam-se, por exemplo, casos de calamidade pública ou de guerra (CF/88, arts. 148, I, e 154, II), ou a contribuição para a seguridade social, que pode ser cobrada em 90 dias da data da publicação da lei (CF/88, art. 195, § 6º), sendo chamada por Carrazza de **anterioridade especial**, as demais contribuições (art.149, 212 § 5º, CF/88) devem obedecer ao aludido princípio. A anterioridade está inserida no direito subjetivo dos contribuintes, sendo o **rol constitucional taxativo e vedada interpretação extensiva**, art. 110 do CTN:

"Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Também **não se sujeitam** ao princípio da anterioridade o IPI, Imposto Importação e exportação, operações de crédito, câmbio e seguro (CF, art. 150, §1º):

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição,

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

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

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II." (sem grifo no original).

Nas exceções estabelecidas, vê-se claramente que o critério da eficácia diferida - pela determinação do princípio da anterioridade, foi por vontade do legislador Constitucional, ou melhor, por critérios político-jurídicos. Entretanto não foi contemplado em determinadas situações e espécies tributárias, como as anteriormente narradas.

Mesmo não cabendo ao positivismo normativo investigar as causas dessa conformação, posto tratar-se de uma vontade política, aqui cabe adentrar no mundo valorativo. Alguns tributos, além dos objetivos de arrecadar, destaca-se a função extrafiscal, como exemplo na proteção da indústria nacional, guerras fiscais, situações de emergências, evasão de divisas etc.

CARRAZZA⁵⁴ aponta os casos:

"Alguns tributos não precisam, necessariamente, obedecer ao princípio da anterioridade. São eles os apontados no § 1º do art.150 da Lei das Leis; ...(previsto no art.154,II, da CF) ...(art.148,I, da CF). (...)exceções ao princípio da anterioridade tributária dizem respeito a tributos federais e têm o louvável propósito de propiciar à Nação os indispensáveis meios de defesa contra situações extremas (guerra externa ou sua iminência, guerra de tarifas internacional, incontrolável evasão de divisas, necessidade de proteger a industria nacional contra importações despropositadas etc.).(...) Observamos que as contribuições sociais que financiarão a seguridade social (art. 195. I, II e III, da CF) não foram postas ao largo do princípio da anterioridade. Elas, na verdade(...), devem obedecer a um princípio da anterioridade especial, (art.195, § 6º, da CF). (...)Também os empréstimos

1999.p.137 e 139.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.p.142 - 147.

compulsórios instituídos, pela União, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, devem acatar o princípio em tela.(...), a menos que tenham por hipótese de incidência um dos impostos que o art. 150, § 1º da Constituição adnumera (v.g., o IPI). (...), os impostos residuais da União deverão obrigatoriamente obedecer, dentre outros, ao princípio da anterioridade.”

↪ O princípio da anterioridade é corolário do princípio da segurança jurídica, da proibição de surpresa na instituição ou majoração do tributo. Assim, por razões também de ordem político-jurídicas, como critério-guia, a Constituição Federal, ao estabelecer o princípio da anterioridade, o fez no sentido de beneficiar o contribuinte cidadão e o próprio estado, para melhor se ajustarem à nova realidade jurídica criada pela introdução da norma no mundo jurídico.


CARRAZZA⁵⁵ novamente aduz com propriedade:

"...por trás do princípio da anterioridade está o princípio da segurança jurídica... .Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos, no curso do exercício financeiro.(...).É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. (...)...justamente para que possa planejar sua vida econômica. ...não é respeitado quando se considera imponível o fato ocorrido no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor a lei instituidora do tributo."

Repise-se, na Constituição Federal de 1946 (art.141, § 34), além do princípio da anterioridade, havia ainda o abolido **princípio da anualidade**, segundo o qual, em cada exercício, o tributo tinha que estar incluído na receita do respectivo orçamento público.

Assim, o princípio da anualidade, numa visão juspositivista, possuía um procedimento complexo para atingir o critério de validade no âmbito orçamentário, isso é, a lei não era válida somente com a publicação não tendo efeitos senão depois de incluída no orçamento.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.p.138.

 No modelo constitucional da época, o critério de validade se perfazia somente quando o processo legislativo se completava e isso ocorria ao se exigir que o tributo estivesse fixado no orçamento anual, para, após, produzir a eficácia no primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação.

O princípio de anualidade, se aperfeiçoava no âmbito do "dever ser" causando reflexos no mundo do "ser" após exigir um processo legislativo diferenciado, o que não ocorre atualmente. Deixa-se esta breve reflexão para que o tema seja melhor trabalhado.

Portanto, a legitimidade dos tributos em decorrência da anualidade era muito evidente.

Tal assertiva é de fácil observação, em razão da reapreciação anual dos tributos pela casa do povo. Com esse procedimento, alargava-se o lapso temporal para depois de decorrido a lei ter eficácia tributária material, passando a vigor. Antes da noticiada vigência ocorria readequações e adaptações da carga tributária pelo conseqüente planejamento tanto pelo fisco quanto pelo contribuinte, caso ocorressem distorções na atividade financeira pública ou privada.

Contemporaneamente o princípio da anterioridade ganhou reforço no âmbito do Poder Judiciário, após o Supremo Tribunal Federal entender que o princípio da anterioridade deve ser tratado como uma garantia individual, apesar de não estar arrolado no art. 5º. Essa notícia é colocada por LACOMBE⁵⁶, quando assim se refere:

"Se o STF suspendeu, no ano passado, a cobrança do IPMF, que foi aprovado por emenda constitucional, porque ele não respeitou o princípio de anterioridade, significa simplesmente que o STF considerou que o princípio da anterioridade é um direito e uma

⁵⁶ LACOMBE, Américo. *Revista de Direito Tributário* n.64. São Paulo, Malheiros, 1994. p. 139.

garantia individual, apesar de não estar no art. 5º. Portanto, o Supremo já entendeu que o ar. 5º não esgota todos os direitos e garantias individuais."

O princípio da anterioridade repercute sobre os demais temas, os quais serão tratados perfunctoriamente.

Relativamente a isenção, inserida no campo da reserva legal, respeita-se o princípio da anterioridade. Mas essa assertiva, segundo BALEEIRO⁵⁷, deve ser tratada com parcimônia pelo instituidor, uma vez que representa, de certa forma, um privilégio visto em caráter excepcional, portanto, não vinculando o futuro porque uma geração não tem o direito de manietar os pósteros, exceto o caso de ser estrita a prazo certo e condicionada a prestação, a ato ou fato do contribuinte.

A certeza quanto a irrevogabilidade das isenções, anteriormente ao Código Tributário Nacional, no dizer de MACHADO⁵⁸, se fazia presente naquelas concedidas sob condição onerosa. Atualmente o STF (Recurso Extraordinário n.99.908-RS) entendeu que a revogação da isenção tem eficácia imediata, podendo o tributo ser cobrado ainda no mesmo exercício, sem ofensa ao art. 150, item III, letra "b" da Constituição Federal de 1988.

O art. 104, III do CTN, determina:

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

Remete ao art. 178, assim transcrito, *verbis*:

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio, Forense, 1999. p. 660.

"Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104."

O caput do art. 104 se inspirou no princípio da anualidade, igualizando a abolição ou redução das isenções a tributo novo quanto aos favorecidos, todavia, foi substituído pela anterioridade a partir das Constituições de 1967, 1969 e 1988. Portanto, diante da Constituição Federal de 1988 o aludido artigo não deve ser tratado de modo literal, uma vez que não há mais a espera da chancela orçamentária e sim o critério simples da anterioridade.

A doutrina, ao contrário do entendimento da Suprema Corte, coloca o princípio da anterioridade como limites à isenção. CARRAZZA⁵⁹, parafraseando Souto Borges Maior, coloca a isenção no mesmo patamar principiológico da validade e eficácia da norma criadora do tributo ao assim comentar: "A isenção, definitivamente, não é senão a outra face as moeda. (...). Deste modo, as isenções, como argutamente notou Souto Maior Borges, também integram o sistema constitucional tributário brasileiro, devendo, pois, submeter-se aos princípios que informam (legalidade, igualdade, segurança jurídica, anterioridade etc.)."

Relativamente a aplicação retroativa, uma vez eficaz, a lei tributária não se aplica a fatos geradores consumados, porém, alcança os fatos impositivos pendentes (aqueles não definitivamente julgados); quando for interpretativa, ou seja que esclareça obscuridades ou ambigüidades; quando comine penalidade menos severa - art.106,II CTN, *verbis*:

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, Malheiros Editores, 10ª edição, SP, 1995. p.153.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.p.153.

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

Em que pese ter sido repetido insistentemente a questão da vigência e eficácia, todavia cuida-se de tema inesgotável, merecendo algumas considerações agora sob o ângulo do direito administrativo, numa troca de conceitos interdisciplinares. A regra basilar tem como padrão a idéia de que a lei deva estar em vigor até o início do próximo exercício, quando terá eficácia no primeiro dia do exercício seguinte. A esse respeito diz Bandeira de Melo⁶⁰: "O ato administrativo é eficaz quando está disponível para a produção de seus efeitos próprios."

Portanto, utilizando-se deste padrão conceitual, as normas tributárias somente serão eficazes após a entrada do novo exercício, como marco temporal de seus efeitos próprios.

Outra questão não menos relevante, diz respeito ao planejamento Tributário e a elisão fiscal. Trata-se de verdadeiros contornos fiscais permitidos, como exemplo: o retardamento, a antecipação ou abstenção da prática do fato imponible, como direito subjetivo do contribuinte que terá efetividade se a anterioridade for corretamente aplicada.

Postas as razões acima, as principais críticas ao princípio da anterioridade são, em sua maioria, no sentido de que ele por si só **não elide o fator surpresa**, pois, horas antes da

⁶⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1980. p.39.

instituição do tributo poderá iniciar o novo exercício. Fato este afastado no princípio da anualidade porque a lei impositiva deve anteceder a lei ânua.

A crítica procede, porém, reside aqui um dos pressupostos metodológico não pertencente ao positivismo jurídico de Kelsen e sim uma preocupação afeta à político-jurídica. O Normativismo Jurídico se preocupa com direito positivo a partir da norma fundamental. Se o Constituinte entendeu que o princípio da anualidade não tinha lugar, fez o seu juízo valorativo, cabendo ao operador do direito se conformar com o princípio da anterioridade de maneira isolada, sem contornos ou mitigações inadequadas que não estejam previstos em lei. Salvo, obviamente, se o Legislador Constitucional, após juízo de conveniência e oportunidade, pelos meios adequados assim autorizar, pelas vias ordinárias ou via reforma, como apregoamos. Mas o que é proposto, é a revisão do tema dentro dos padrões normativos, através de critérios formais como adiante propostos.

Outro ponto destacado, muito relevante, são as chamadas majorações indiretas.

A ofensa ao princípio da anterioridade pode ocorrer com a adoção de índices, mudança da forma de pagamentos e por isso também devem atender ao aludido princípio.

Da mesma forma a Revogação das Isenções, comentada alhures, em regra, deve obediência a anterioridade, art.178 e 104, III do CTN.

O ICMS, art. 155, §2º, XII, "g" CF (não revoga a norma apenas dá efeito paralisante à eficácia). Exceção a isenção com prazo prefixado de vigência, salvo se os dois momentos estiverem inseridos num mesmo exercício financeiro, havendo então violação ao princípio. Constitui-se, ainda, exceção os impostos, IPI etc., art.153, §1º, CF/88.

Quanto aos tratados internacionais poderia ser efetuada uma investigação mais intensa sobre a própria sobrevivência do art. 98 do CTN, em especial se o decreto legislativo está em posição de igualdade às demais leis tributárias.

Relativamente a delegação de competência, não fere o princípio a alteração do sujeito ativo se o tributo já estava instituído no exercício anterior.

Outro ponto que incide em inúmeros comentários vem relacionado com a questão relevância e urgência no Direito Tributário. Nos casos que assim requer, tem disciplinamento próprio na CF/88, específico para cada tributo, diferentemente do tratamento genérico do art. 62 dado às Medidas Provisórias, no mesmo Texto Magno.

O próprio princípio da anterioridade afasta, em qualquer caso, os argumentos de relevância e urgência não contemplados na Lei Maior.

MISABEL⁶¹ tece comentários a respeito:



“que ocorre, entretanto, é que a relevância e a urgência, no Direito Tributário, merecem disciplina constitucional própria. (...) Bem se vê que relevância e urgência tributárias não têm o sentido e a conotação que lhes atribui o art.62, regulador da medidas provisórias. (...) ..., como regra geral, que instituir tributos ou aumentá-los não pode ser considerado de urgência e relevância, pois o princípio da anterioridade, genericamente aplicável por determinação constitucional, adia para o exercício subsequente a eficácia e a aplicação das leis tributárias”.



Assim, tem-se que a relevância e urgência das medidas provisórias, mesmo sendo um critério de valor subjetivo posto à disposição do Chefe do Executivo, não encontra lugar no Sistema Constitucional Tributário, ao ser aplicada de forma genérica.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio, Forense, 1999. p. 55-57.

Se as normas tributárias pudessem ser editadas através de MPs, o princípio da anterioridade estaria inserido nos requisitos de validade e não da eficácia da norma, uma vez que as Medidas Provisórias se caracterizam pelo processo legislativo diferenciado, ou seja, antes que seu ciclo se complete, cabe ao Parlamento apreciá-la ou regular seus efeitos, se em 30 (trinta) dias a Medida Provisória com o hipotético conteúdo tributário não for convertida em lei.

Demonstra-se, portanto, óbices na utilização desse instrumento normativo pelo seu processo legislativo diferenciado e complexo.

Ora, se a Medida Provisória integra um processo legislativo maior, a norma tributária ficaria atrelada a mais um critério, ou seja, o mundo da validade, e por sua vez, para completude e aperfeiçoamento do “dever ser” haveria de ocorrer a necessária espera da chancela legislativa, o que seria inadmissível diante do princípio da anterioridade no atual estágio, adotado de modo simples.

Em que pese o legislador constitucional decretar expressamente a perda de sua eficácia no parágrafo único do art. 62, supra aludido, tem-se que o assunto é concernente ao atendimento das formalidades procedimental de formação da norma. As Medidas Provisórias se inserem no campo da validade da norma e o termo “eficácia” utilizado como expressão normativa Constitucional na parte que as regulamenta, não afasta esse raciocínio, uma vez que no plano tributário esse signo teria apenas o sentido de validade.


Por fim, destoa da normalidade tributária objetiva, a exigência do aludido procedimento legislativo complexo, quando adotado relevância e urgência na forma genérica do art. 62, porque o princípio da anterioridade se preocupa tão-somente com o aspecto da eficácia da norma e não com o procedimento de validade.

Todavia o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADIN – 1667, teve o seguinte entendimento:

ADIMC-1667/ DF - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA CAUTELAR /TD. Relator - Ministro ILMAR GALVAO. Publicação DJ DATA-21-11-97. PP-60586 EMENT VOL-01892-02 PP-00315. Julgamento 25/09/1997 - Tribunal Pleno. Ementa

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. NOVA REDAÇÃO DADA AO PARÁGRAFO 2º DO ART. 21 DA LEI Nº 8.692/93, PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.520/93. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 62; 150, I, III, B E § 6º; E 236, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória (cf. ADINs 162, 526, 1.397 e 1.417). De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417). Ausência de plausibilidade na tese de inconstitucionalidade da norma sob enfoque. Medida cautelar indeferida. Observação. Votação: Por maioria. Resultado: Indeferida.

 Portanto, no plano jurisprudencial os reclamos doutrinários não surtiram efeitos, ficando os registros históricos para providências futuras.

CAPÍTULO III

A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

3.1. Tratamento Tributário Das Contribuições Previdenciárias

Ao tratamento tributário dado às contribuições previdenciárias, inicialmente cabe analisar, embora perfunctoriamente, sua natureza jurídica para justificar o atual estágio disciplinar em que se encontra. No entanto, o objetivo buscado neste trabalho procura servir-se da mesma como paradigma às propostas de emendas constitucionais relativos ao princípio da anterioridade como forma de mitigá-lo. Veja-se, pois, antes das demais colocações, a sua natureza jurídica.

Desde há muito se discutia a natureza jurídica das contribuições previdenciárias, intercalando-se períodos de entendimentos onde alguns formulavam embasamento, entre outros, na teoria fiscal, teoria parafiscal, teoria da exação *sui generis*.

Relativamente à teoria fiscal tem assento no conceito de tributo estabelecido no art. 3º do CTN, inobstantes, insofismáveis argumentos no sentido dela não se enquadrar como

imposto, taxa ou contribuição de melhoria por não estar arrolada no art. 145 do CTN. Mas tais óbices não retiraram sua natureza tributária, posto que está prevista no art. 149 o qual compõe o capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Portanto, conjuga-se da idéia de que sua natureza jurídica é nitidamente tributária, uma vez que preenche os requisitos do art. 3º e 217, II do CTN.

Nessa linha concorda-se com MARTINS⁶²:

"No nosso entendimento, a contribuição à seguridade social é tributo.

Tributo é gênero, do qual são espécies o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições, ou até mesmo o empréstimo, segundo alguns juristas.

A jurisprudência vinha sendo pacífica no sentido de entender a contribuição à seguridade social como tributo até a edição da Emenda Constitucional nº 8 de 1977, que acrescentou o inciso X, do art. 43, à Emenda Constitucional nº 1 de 1969, e deu nova redação ao inciso I, do § 2º, do art. 21 da mesma emenda. Com base nessas alterações passou-se a entender que o termo "contribuições sociais" previsto no inciso X, do art. 43, da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, tinha significado diverso da palavra "tributos" contida no inciso I do mesmo artigo. O inciso I, do § 2º, do art. 21 da Emenda Constitucional nº 8, não mais falava em interesse da previdência social; daí passou-se a entender que não mais tinha caráter tributário a contribuição securitária. Com a edição da Emenda Constitucional nº 8, de 1977, o Supremo Tribunal Federal passou a entender que não tinha a contribuição da seguridade social natureza de tributo, embora existam alguns acórdãos em sentido contrário nessa corte.

A Constituição de 1988 especificou no art. 149 a existência de três espécies de contribuições: as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais e econômicas, observando-se o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no § 6º do art. 195, que são as contribuições da seguridade social.

Enquadra-se a contribuição da seguridade social na determinação do art. 149 da Constituição, pois é a União que irá instituí-la. É, portanto, um instrumento utilizado pelo Governo, por meio da instituição do referido tributo, para implementação da política previdenciária. A contribuição previdenciária tem natureza pública, em razão de o nascimento da obrigação independer da vontade da pessoa que irá contribuir."

BALEIRO⁶³ arremata: "As contribuições parafiscais, em resumo, são tributos, e, como tais, não escapam aos princípios da Constituição."

⁶² MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*, 13. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 93-4.

⁶³ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1985. p. 652.

As contribuições previdenciárias demonstram ser especializadas e freqüentemente tomadas como exemplo.

Não restam dúvidas quanto ao tratamento tributário conferido às mesmas ao qual filia-se à corrente majoritária acima demonstrada

Retoma-se o tema central, cujo objetivo é tomar como paradigma a anterioridade especial que encampa.

As contribuições previdenciárias possuem uma anterioridade especial chamada de nonagesimal ou noventino, isso é, após noventa dias da publicação da norma que lhe instituiu é que entrará no mundo da eficácia.

As boas críticas têm sido constantes ao se referirem às contribuições no sentido de que elas permitem com maior facilidade a adequação do contribuinte à sua carga fiscal em comparação com os demais impostos que adotam o princípio da anterioridade de modo simples.

De fato, há muito conhecido, especialmente após a edição da Súmula 206 do TFR que assim dispôs:

"O reajuste da base de cálculo de contribuições previdenciárias, instituído pelo art.5º e parágrafos da Lei nº 6.332, de 1976, não está sujeito ao princípio da anterioridade."

Mas ocorreu a sabia substituição do tradicional princípio da anterioridade pela contemporânea forma nonagesinal a qual já foi posto à prova no STF, diante do Recurso Extraordinário 217162, onde foi Relator Ministro CARLOS VELLOSO Publicado em 26/02/99. Julgado em 14/12/1998 pela - Segunda Turma Cujá parte da Ementa assim:

"(...)

III. - Contribuição dos servidores públicos para o PSSSP: a questão da anterioridade nonagesimal que não teria sido observada pelas Medidas Provisórias 560 e suas reedições. Precedente do STF no sentido da inconstitucionalidade de dispositivos das citadas medidas provisórias que não observaram o princípio: ADIn 1.135-DF, Velloso (vencido), Pertence p/acórdão, Plenário, 13.8.97, "DJ" de 05.12.97.

IV. - R.E. conhecido e provido, em parte."

Por outro lado às leis previdenciárias trazem em seu bojo normas de custeio e também de benefícios. Daí porque a questão da validade comportar diversas interpretações levando-se em conta aspectos entre eles:

- a) a eficácia das normas que venham assegurar direitos e garantias constitucionais;
- b) o princípio nonagesimal;
- c) a precedência do custeio em relação ao benefício e;
- d) a própria LICC, entre outros.

Portanto, a aplicação do princípio nonagesimal não vem graciosamente. Entretanto, as objeções apontadas não impedem que o referido princípio inserido no âmbito das contribuições previdenciárias seja tomado como referência. Antes disso, deve-se reproduzir os pensamentos de doutrinadores autorizados.

MARTINEZ⁶⁴ ao se reportar à eficácia diferida para depois de decorridos 90 dias, denomina-a de trimestralidade e, se pronunciando sobre casos específicos, assim aduz:

"Trimestralidade

⁶⁴ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à lei básica da previdência social* L 3. ed. São Paulo: LTr, 1995. t. 2. p. 649.

Segundo o art. 195, § 6º da Constituição Federal: "As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, "b". Quer dizer, nenhuma lei pode exigir contribuição nova ou modificar a existente, alterando o sujeito passivo, base de cálculo ou alíquota, antes de 90 dias contados de sua publicação."

Sérgio Pinto Martins⁶⁵ aponta as seguintes definições:

"Eficácia" significa "aplicação" ou "execução" da norma jurídica. Tal conceito não se confunde com validade, que é a força impositiva que a norma tem, isto é, a possibilidade de ser observada. A vigência da norma diz respeito ao seu tempo de atuação.

A eficácia da norma jurídica pode ser dividida em relação ao tempo e ao espaço;

7.3.1 Eficácia no Tempo

A eficácia no tempo refere-se à entrada da lei em vigor. Geralmente, a lei entra em vigor na data de sua publicação. Inexistindo disposição expressa da lei, esta começa a vigorar 45 dias depois de oficialmente publicada (art. 1º da LICC). Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, inicia-se três meses depois de oficialmente publicada (§ 1º, do artigo 1º da LICC).

Normalmente, as disposições securitárias entram em vigor na data da publicação da lei, com eficácia imediata, mas certos dispositivos, tanto do Plano de Custeio como do de Benefícios, necessitam ser complementados pelo regulamento, e só a partir da existência deste terão plena eficácia.

Quando foram editadas as Leis nos 8.212/91 e 8.213/91, muitos de seus dispositivos só entraram em vigor com a edição de suas regulamentações por meio dos Decretos nº 356 e 357, o que somente foi feito em 7-12-91.

O § 6º, do art. 195 da Constituição estabelece que as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social somente entram em vigor decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado. Não se aplica, portanto, o princípio da anterioridade da lei, previsto na alínea *b*, do inciso III, do art. 150 da Constituição. O § 6 - do art. 195 da Lei Magna é expreso no sentido de que não se observa a alínea *b*, do inciso III, do art. 150 da Lei Suprema. A Lei nº 9.032/95, que aumentou a alíquota da contribuição do empregado para 11%, foi editada em 29 de abril, mas só entrou em vigor, quanto a tal aspecto, em agosto de 1995."

CARRAZZA⁶⁶ no mesmo diapasão aduz que as contribuições sociais da Seguridade Social foram postas ao largo do princípio da anterioridade, *verbis*: "Observamos que as

⁶⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*, 13. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 64-5.

contribuições sociais que financiarão a seguridade social (art. 195. I, II e III, da CF) não foram postas ao largo do princípio da anterioridade. Elas, na verdade (...), devem obedecer a um princípio da anterioridade especial, (art.195, § 6º, da CF)". (p.143).

BALTHAZAR⁶⁷ além de colocar os problemas levantados referente a divisão doutrinária a respeito da natureza jurídica das contribuições, ao referir-se à modalidade Contribuições Sociais, com extremo poder de síntese, coloca a exceção ao princípio da anterioridade, assim ponderando:

"Quanto à modalidade Contribuições Sociais, cabe notar o tratamento constitucional diferenciado que é dado às Contribuições criadas para o Financiamento da Seguridade Social, previstas no art.195, I, II e III, CF. Estas, diferentemente das contribuições previstas no art.149, CF (demais Sociais, Interventivas e Corporativas), constituem uma exceção em relação às demais, no que se refere à observância do princípio da anterioridade tributária. Enquanto todas as outras devem obediência ao princípio, no que seguem a orientação da Carta Magna relativa a todos os demais tributos, as Contribuições de Seguridade Social observam a chamada "anterioridade mitigada", um prazo de 90 dias que deve mediar entre a publicação da lei que as instituir ou modificar e a efetiva cobrança do tributo. Há quem denomine este prazo como "noventino", ou "anterioridade reduzida".

A redação constitucional, no art.195, parágrafo 6º, não é a melhor, como podemos observar. Expressa o dispositivo que "as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhe aplicando o disposto no art.150, III, b" (princípio da anterioridade). Ao excetuar estas contribuições do princípio da anterioridade, na realidade está o texto constitucional reduzindo consideravelmente o prazo para que as mesmas possam ser cobradas. Ao invés de aguardar o exercício seguinte, pode o órgão arrecadador da União cobrar decorridos apenas noventa dias após a publicação da lei instituidora do tributo. Logo, a expressão *só poderão ser exigidas*" não é a melhor para a perfeita compreensão do texto, pois que ao contribuinte interessa mais que seja observado o princípio da anterioridade tal como está expresso no art.150, III, b, que esta anterioridade mitigada do art.195. Seria mais feliz o Constituinte se dissesse que "as Contribuições de que trata este artigo poderão ser exigidas decorridos somente noventa dias...", com o que traduziria com mais perfeição o que realmente quis expressar."

⁶⁶CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.

⁶⁷ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*, livro 4, Florianópolis, Diploma Legal, 1999 p. 82-3.

3.2. As Contribuições Previdenciárias na Justiça do Trabalho diante da Lei 10.035/2000 e o princípio da isonomia

Por outro lado, as contribuições previdenciárias provam conter, constantemente, um poder inigualável de dinamicidade, em especial de atender aos interesses de arrecadação indo ao encontro dos anseios da administração tributária. Prova disso é a recente edição da Lei 10.035/2000, a qual atribui à Justiça do trabalho a competência para executar *ex officio* suas próprias decisões ou acordos.

A Lei 10.035/2000, atende a pretensão do Governo substituindo de certa forma os anseios da administração tributária. É consabido quanto a existência de uma grande sangria no tocante às receitas previdenciárias na Justiça do Trabalho. Ocorre que através de acordos grande parte das verbas trabalhistas eram pagas escamoteadas ou travestidas de indenizatórias, alterando-se o fato gerador do tributo estabelecida na Lei 8.212/91 que dispõe sobre o custeio da previdência social, objetivando-se a não incidência e conseqüente a elisão fiscal.

A atitude tal como era efetivada ofendia, sobremaneira, o princípio da isonomia. A ofensa tinha como padrão a contumácia perpetrada por algumas empresas e profissionais especializados. Ao não pagar corretamente as verbas trabalhistas devidas aos empregados, no tempo e na forma devida, realizavam uma espécie de planejamento tributário perverso, vez que o foro trabalhista permitia respaldar juridicamente esse ato maculado por intenções infracionais, o qual era efetivado através de acordo. Tal ato jurídico homologado resultava em economia fiscal ao devedor responsável, porquanto certos fatos geradores eram suprimidos ou

descaracterizados e, por conseguinte, as verbas excluídas do salário-de-contribuição, numa verdadeira alquimia jurídica.

De fato, a prática até então adotada afrontava o princípio da isonomia, posto que empresas com idênticas atividades e funções tinham encargos sociais diferentes pela simples razão de adotarem procedimentos trabalhistas diversos perante a Justiça do Trabalho. Umas cumprindo fielmente as obrigações e direitos trabalhistas e outras retardando-os, numa disfarçada função de planejamento fiscal, tomando como proteção desse ato a Justiça do Trabalho.

O princípio da isonomia exige que as pessoas com situações equivalentes sejam tratadas com igualdade. Portanto, vinha sendo violado.

O princípio da isonomia, como dito alhures, é dirigido ao legislador. Na verdade, trata-se de um princípio genérico da tributação de ordem formal que opera no plano da produção normativa como expressão de poder, sendo para o legislador ordinário um dever.

Dentro desse dever de conter a evasão foi editada a Lei 10.035/2000.

A mencionada Lei teve o mérito de restabelecer a isonomia, mas causou outros acertos e desajustes que devem ser analisados pontualmente, como segue.

1. Efeitos e alterações da Lei 10.035/2000:

- regulamenta o art. 114, §3º da CF/88;
- dá efetividade aos incisos I e II do artigo 195 da Constituição Federal.

O que antes era uma atividade típica de administração tributária, (interna da Fiscalização do INSS) na qual o juízo trabalhista se limitava em dar ciência das decisões e

acordos homologados, doravante passou a ser uma atribuição jurisdicional. Constituindo-se, para sua formação, num verdadeiro ato complexo. Tem-se como ato complexo o decorrente da manifestação de mais de um órgão, Executivo e Judiciário, uma vez que ao final do procedimento cognitivo a relação jurídica tributária somente se aperfeiçoará após a manifestação ou inércia do órgão jurídico da Autarquia Previdenciária, como adiante ficará evidenciado.

A doutrina administrativa tem conceituado o que seja ato complexo do seguinte modo, nos sábios dizeres do saudoso MEIRELLES⁶⁸: "Ato complexo é o que se forma pela conjugação de vontades de mais de um órgão administrativo. O essencial nesta categoria de atos é o concurso de vontades de órgãos diferentes...". Nesse mesmo diapasão GASPARINI⁶⁹ arremata: "Complexo são os atos resultantes da conjugação de vontades de órgãos diversos".

2. A teoria da Separação dos Poderes.

Como é cediço, essa situação legislativa em comento vem mitigar a teoria da separação dos poderes de há muito formulada por Montesquieu, pelos seguintes motivos: a Emenda Constitucional nº 20/98 que dispôs sobre o sistema de previdência social, alterou o art. 114 da CF/88 e atribuiu competência à Justiça do trabalho para executar suas próprias decisões. Ao assim dispor retirou parcela das atribuições administrativas típicas do poder executivo, inseridas no âmbito da administração tributária, delegando ao poder judiciário trabalhista a competência de constituir e cobrar os créditos previdenciários, quebrando o monopólio da atividade que até então era exclusiva do fisco - INSS.

⁶⁸ MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. RT. SP, 1985.p.130-31.

⁶⁹ GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. SP, Saraiva, 1989. P.69.

Na ótica de alguns pensadores, ocorreu a relativização da teoria da separação dos poderes. Segundo Clèmerson Clève, "a rígida separação entre os poderes, com o tempo foi dando lugar a uma importante colaboração entre os poderes."⁷⁰

Portanto essa é a principal premissa que se coloca como teoria base, objetivando encontrar justificção na norma fundamental à noticiada mudança. Sem, todavia, questionar da Constitucionalidade ou não da reforma Constitucional que alterou o aludido art. 114, §3º.

Lançada essa premissa, visualiza-se a questão sob o enfoque Tributário.

3. Aplicação das normas tributárias

Apesar da quebra do monopólio das atribuições até então como função executiva e agora judicial, porém, esse acontecimento legislativo (inédito) não desnaturou nem afastou a incidência das normas tributárias na justiça laboral, especialmente as fixadas no CTN, como norma geral e na Lei 8.212/91, norma específica de custeio da previdência social, no que diz respeito a constituição e liquidação do crédito previdenciário. É que a relação tributária é sempre *ex lege*, tendo-se como regra a necessidade de tornar evidente no ato de sua apuração, o fato gerador (verbas pagas, devidas ou creditadas) a matéria tributável e o montante do tributo devido.

Aqui já se declina que o referido ato (lançamento) diante da nova Lei é a sentença ou acordo. Na verdade, se vê a sentença ou acordo trabalhista como declaratória de uma relação jurídica tributária entre a Previdência e o responsável trabalhista pelo recolhimento do crédito fiscal.

⁷⁰ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo. RT, 1993, p.96.

Justifica-se esse posicionamento, ou seja, a nova ordem legislativa, efetivamente, transferiu para o judiciário a competência para constituir e cobrar o crédito previdenciário, mas não descurou em permanecer hígidas as regras tributárias gerais e especiais, adiante referenciadas, as quais serão aplicadas na justiça do trabalho, diretamente ou por analogia, posto que, mesmo na eventual ausência de regras jurídicas em função dessa nova ordem, o socorro estaria autorizado no art. 108 do CTN:

" Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;
(...)
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei."

Declinado ser a nova situação uma relação tributária, quais os paradigmas vigentes que irão secundar as decisões e acordos? Uma vez que, com base no paradigma tributário vigente o Órgão jurídico do INSS irá fundamentar as razões e providências, perante a nova competência jurisdicional e conseqüentes decisões e acordos:

4 O primeiro paradigma diz respeito a Constituição do crédito previdenciário, tomando emprestado o conteúdo jurídico inserido nos comandos do art. 142 do CTN - (Lançamento):

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Isso é, com base nele, acredita-se que o Procurador Federal da Previdência, assessorado tecnicamente pela fiscalização, analisará:

- a) se a decisão trabalhista identificou algum fato gerador da contribuição social;
- b) se ela determinou qual a matéria tributável, ex., horas extras, férias etc.;
- c) se a mesma identificou o sujeito passivo da obrigação (o responsável pelo pagamento); e finalmente
- d) se foi corretamente calculado o montante do tributo devido, de acordo com as alíquotas pertinentes;

5. Essa tarefa se desenvolve em três etapas, ou seja:

5.1 a primeira por ocasião da decisão ou acordo homologado, onde se verificará o fato gerador, determinando-se a matéria tributável, podendo a Procuradoria recorrer da decisão ou acordo destoante da norma de incidência.

5.2 no segundo momento, na fase de liquidação, é calculado o montante do tributo devido, podendo haver impugnação, também por parte da Procuradoria, dos cálculos apresentado pela parte ou contadoria judicial e ao finalizar esta etapa o crédito estará constituído, liquido e certo.

Da execução *ex officio*.

5.3 Já na terceira e última etapa, o crédito será executado *ex officio*, sepultando o princípio dispositivo por parte do - INSS, surgindo o inquisitivo do Juízo.

6. Os possíveis conteúdos das manifestações e recursos do Órgão Previdenciário

6.1 verificar se há discriminação das parcelas legais, vez que a falta de discriminação, pode ensejar: recurso por parte da procuradoria, com suporte no parágrafo único do art. 43 da Lei 8.212/91:

"Art. 43. (...) Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, discriminadamente, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado".

Objetiva-se, tornar tributável a totalidade da verba colocada como, supostamente, indenizatória.

Primeira reflexão, não existindo discriminação das verbas, não seria o caso de propor embargos de declaração antes do recurso, para não suprimir instância (!);

6.2 Em existindo discriminação das parcelas, tem-se que a análise se preocupará em:

- a) verificar se a natureza discriminada, corresponde ao padrão legal;
- b) confrontar o pedido do autor com a prestação jurisdicional concreta, tendo como parâmetro a proporcionalidade entre o pedido e a condenação ou acordo.

6.3 Quanto ao fundamento jurídico ordinário das manifestações do INSS, logicamente, levará em conta a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias instituída no art. 28 da Lei n. 8.212/91 (*vide* anexo I), que define o salário-de-contribuição, cuja ocorrência pode ser entendida como "a remuneração auferida, observadas as exclusões legais, em uma ou mais empresas, incidindo basicamente sobre a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês para retribuir o trabalho".

De posse desses conceitos operacionais normativos que indicam a incidência, se estabelecerá a relação de subsunção dos fatos impositivos provados ou descritos nos autos.

Já em relação a exclusão da incidência, toma-se como moldura legal o parágrafo 9º do art. 28, da Lei 8.212/91, o qual arrola taxativamente as verbas excluídas das hipóteses de incidência da contribuição previdenciária.

7. Demonstrou-se até aqui a ação da Procuradoria. E a inação como fica (?)

As conseqüências da inércia da Procuradoria - é como se o crédito homologado fosse, art. 150 § 4º: "§ 4º Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." Isso é:

a) vencidos os prazos de recurso e manifestação, o crédito ficará definitivamente constituído, somente podendo ser revisto quando efetivamente demonstrado as circunstâncias descritas no art. 149 e seus incisos do CTN:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

(...)

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."

Coloca-se um exemplo: falsidade, erro ou omissão.

b) O raciocínio vai além, diante da referida inércia, em havendo liquidação do crédito, ocorre a situação de definitividade, incidindo a decadência que a chamamos de especial, ou seja, a perda do prazo recursal consoante analogia autorizada no art. 150 § 4º "se a lei não fixar prazo...", c/c 108 CTN, reduzida em 16 dias (prazo recursal em dobro para a fazenda pública), posto que se considera homologado o lançamento e somente se desfaz pela ocorrência de dolo, fraude ou simulação, os quais poderão autorizar revisão do ato, seja por ação própria, anulatória, ou por ação rescisória. Tudo, em perfeita sintonia com o art. 150 § 4º do CTN.

c) Como é possível perceber, visualiza-se a decisão ou acordo trabalhista sob a ótica das contribuições previdenciária, como constitutiva do crédito previdenciário cuja relação jurídica tributária contém o caráter declaratório e, portanto, **não haverá coisa julgada mas decadência especial, com prazo reduzido.**

8. Inscrição em dívida ativa

Ultrapassada a fase de liquidação e não pago voluntariamente (CLT, art. 878-A, o valor pode ser inscrito em dívida ativa pela Procuradoria da Previdência Social, art. 17 da Lei Complementar 73/93):

"Art. 17. Aos órgãos jurídicos das autarquias e das fundações públicas compete:

(...)

III - a apuração da liquidez e certeza dos créditos, de qualquer natureza, inerentes às suas atividades, inscrevendo-os em dívida ativa, para fins de cobrança amigável ou judicial."

Com teor semelhante dispõe o CTN, art. 201:

"Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente do crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular."

Ainda que a aludida inscrição não impeça o prosseguimento da execução "*ex officio*" a inscrição é salutar. A execução é *ex officio* após o conflito de atribuições nº 081/SC (22.05.00) no qual o STJ entendeu que a Justiça do Trabalho tendo competência material, "procede-se a cobrança automática"⁷¹ independente de inscrição. Na verdade os objetivos da inscrição é dar a plenitude formal ao crédito com todas as garantias, entre elas a de liquidez e certeza e especialmente a presunção absoluta de fraude em caso de dissipação de bens do devedor, estabelecido no art. 185 do CTN:

"Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução".

Além do mais, a inscrição é procedimento necessário, uma vez que a todo o momento o juízo poderá solicitar certidões e extratos dos valores atualizados para que o pagamento se dê de forma integral.

Portanto, foram esses os contornos possíveis de serem apreciados diante da nova Lei, vindo confirmar a assertiva de que as contribuições previdenciárias não só apresentam respostas rápidas ao desejo arrecadador do Governo como também podem servir de paradigmas à administração tributária no sentido ensejar a aplicação do princípio da justiça tributária (igualdade ou isonomia), uma vez que na Justiça do Trabalho havia

⁷¹ Revista da Procuradoria Geral -INSS/2000 v. 7, n. 1 p128

reconhecidamente uma verdadeira evasão fiscal acobertada pela legalidade então vigente e pelo manto da coisa julgada, onde o próprio membro do Poder Judiciário não encontrava meios jurídicos adequados para afastar tais procedimentos danosos. Portanto, a alteração introduzida pela Lei 10.035, vem reforçar a visão sistêmica do direito tributário, na espécie das contribuições previdenciárias, restabelecendo o princípio de que todos devem contribuir na medida de sua capacidade.

3.3. Proposição De Uma Anterioridade Mitigada e Restauração, Resgate Parcial Do Princípio da Anualidade

É importante lembrar que o princípio da anterioridade se preocupa com a vigência da norma de incidência tributária no aspecto temporal.

Essa preocupação temporal do princípio da anterioridade tem ponto centrado no espaço que medeia entre a publicação e a vigência da norma. Trata-se da eficácia da norma no mundo dos fatos (ser).

A respeito disso muito bem comenta Décio Moreira⁷², ao assim deixar estampado:

"Mas, a lei projeta-se também no tempo, limitando-se quanto ao início e quanto ao seu fim. Entre os termos (inicial e final) encontra-se a eficácia da lei no tempo. Obedecidas as formalidades legais, a lei é executória, porém só se torna obrigatória quando de sua publicação acompanhada de sua vigência. Regra geral as leis estabelecem a data de sua vigência (início), e esta nem sempre corresponde à data de sua publicação."

⁷² MOREIRA, Décio. *Elementos de direito civil*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1983. p.15.

É pela não correspondência entre a data da publicação e vigência que o princípio da anterioridade se impõe como único objetivo Constitucional capaz de propiciar o planejamento tributário por parte do contribuinte.

É na dilação desse período em que reside um dos objetivos de atualização principiológica, uma vez que, de fato, há um profundo abismo entre o princípio da anualidade e o ora princípio da anterioridade enquanto sucessor daquele no aspecto temporal.

O princípio da anualidade foi praticado efetivamente na vigência Constituição de 1946, por mais que nesse período tenha sofrido duro golpe diante da decisão do STF em negar sua existência, como já comentado alhures. Assim a pretensão é sugerir o acertado resgate do princípio em comento, como paradigma aceitável, através de alterações legislativas.

Demonstrada a necessidade de dilação temporal entre a publicação e vigência da norma tributária, o princípio da anterioridade, ora praticado, não pode ser visto no decorrer da sua evolução apenas como regra Constitucional positivada. Porém, é possível de ser criado, alterado e composto nos seus objetivos pelo legislador ordinário. Pode ainda ser compreendido dentro da possibilidade de compor-se ao princípio da anualidade, como era praticado na Constituição de 1946, através de Lei Complementar, como adiante enfocado.

↳ O princípio da anualidade que vigorava na Constituição de 1946 (art. 141 § 34) tem proposta de resgate neste estudo como paradigma à restauração da segurança jurídica.

Os tributos eram materialmente vinculados na lei orçamentária, de modo que não podiam ser cobrados em cada exercício sem prévia autorização orçamentária. Como se isso

não bastasse, a inclusão orçamentária havia de se renovar anualmente sob pena de perda de eficácia da norma tributária.

Tal atitude legitimava a tributação, uma vez que diante do orçamento a origem das receitas, enquanto encargo dos contribuintes eram repensadas anualmente. Contrariando a regra geral do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, princípio da continuidade das leis, a norma tributária era temporária. Contemporaneamente o tributo é eterno enquanto tenha proveito para o governo (!). Ainda que venha contrariar técnicas de tributação, ou a teoria geral da tributação. Porquanto sua validade se mantém pelo simples apego ao princípio da continuidade das leis.

O princípio da anualidade além de ser um princípio jurídico, é também político, por sua vez, dando prestígio a casa do povo em autorizar os tributos, no orçamento, na medida do seu destino.

O resgate do princípio da anualidade não pretende adotá-lo pura e simplesmente como era em 1946, mas ao menos ampliar os limites temporais entre a vigência e eficácia da norma de incidência.

A restauração do princípio deve ser colocada, além da possibilidade política (poder constituinte), também como possibilidade jurídica, via legislação, como doravante comentase.

Para atender essa ansiedade de alteração, faz-se necessário a análise da função da Lei complementar, especialmente pela hipótese da legislação complementar ampliar o prazo para eficácia da norma tributária de incidência.

Acredita-se, diante desse fato, que não se estaria fugindo de sua função, uma vez que o papel da Lei Complementar é servir como norma de integração entre os princípios gerais da constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária. Na hierarquia das leis está acima desta e abaixo daqueles, apesar de seu campo próprio de atuação, mas não pode nivelar-se com a legislação ordinária, servindo de teto na sua área de aplicação. Dispõe sobre conflito de competência entre os Entes Federados.

Historicamente a Lei Complementar foi introduzida na Constituição de 1967 pela Emenda Constitucional nº 17 e mantida pela Constituição Federal de 1969 e 1988. No seu aspecto formal de produção legislativa, requer a maioria absoluta dos votos dos membros das duas casas do Congresso Nacional. Portanto, consiste numa superioridade formal, impossibilitando que a lei ordinária a altere ou a revogue. Antes da Carta de 1967 e especialmente a de 1988, não havia distinção formal desta com a lei ordinária. Eram chamadas complementares aquelas que tangiam instituições e regulavam pontos sensíveis do ordenamento jurídico. Doravante a situação muda de enfoque, posto que são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente. Formal, porque exige maioria absoluta para aprovação, art. 69, Constituição Federal; sob o ponto de vista material tem por objeto a complementação da Constituição.

A matéria pertinente à Lei Complementar é dita expressamente pela Constituição Federal. Em referência ao aspecto tributário a Constituição de 1988 assinala basicamente o papel de: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dirimir conflitos de competências; c) **regular limitações ao poder de tributar**; d) fazer ou operacionalizar certos ditames constitucionais.

A decisão de utilização de Lei Complementar não é dita pelo Poder Legislativo, mas predeterminada pela Constituição ao ser prevista pelo constituinte. Sendo o Brasil uma República Federativa, a convivência destas ordens jurídica parcial (federação), faz então com que a lei complementar tenha o papel de ser uma lei nacional, subordinando as ordens jurídicas parciais.

Kelsen e demais teóricos do federalismo costumam distinguir as normas, sob o aspecto espacial, as que são válidas em todo o Estado Federal (normas centrais) daquelas que são válidas apenas para determinadas partes (normas parciais). As primeiras poderiam se chamar de ordem jurídica federal, as parciais são legisladas nos estados e municípios (ordens jurídicas estaduais e municipais).

A Lei Complementar está a serviço da Constituição e não da União. Ainda, a Lei Complementar, na verdade, expande o texto Constitucional, faz integrar e atuar a Constituição.

Um dos dogmas refere-se a circunstância de que a Lei Complementar somente poderá adentrar em matéria a qual lhe estiver reservada expressamente, sob pena de invalidade. No aspecto da competência, adentrando na Estadual ou Municipal, será inconstitucional, mas se regular matéria da União reservada à Lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade, terá status de lei ordinária federal, preenchendo o jargão - "não há nulidade sem prejuízo", "quem pode mais pode menos".

Por fim, as Leis Complementares atuam diretamente ou complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida, delimitando alcance ou ainda integrando dispositivos constitucionais de eficácia limitada. Portanto, é manifestação de expansão da própria constituição cujo adjetivo - "complementar".

Destarte, seguindo o positivismo jurídico de KELSEN⁷³, a Lei complementar está no limiar do que se pode dizer de um sistema estático, uma vez que, ao primeiro juízo, traria alguns óbices de cunho material impedindo de se lançar mão da Lei Complementar para ampliar o lapso temporal entre a vigência e eficácia da norma tributária impositiva. Entretanto, alguns aspectos nos fazem crer que a Lei Complementar não está caracterizada apenas pelo critério estático, isso é, pelo conteúdo que deve obedecer ditado pela Constituição Federal, mas possui um notável aspecto dinâmico, formal, pelo simples critério de autoridade e, adiante, ver-se-á que não há qualquer regra que mande proibir que se limite o lapso temporal entre a edição e vigência da norma tributária através de Lei Complementar.

Pode-se antepor às definições do papel que a Lei Complementar representa, uma vez que exige sua feitura quando o texto constitucional for lacônico e obscuro ou quando a referida Lei Maior solicitar, tratando-se, portanto, de uma lei de integração.

Observa-se então que para alguns casos a Lei Complementar tem conteúdo estático, não podendo criar no sentido de inovar ou expandir o Texto Magno, estando plenamente vinculada aos ditames Constitucionais de ordem material. Mas noutros, como o relacionado às limitações ao poder de tributar, entende-se que a Constituição lhe atribuiu competência formal e não material, isso é, seu conteúdo pode ser dinâmico, baseado no critério da autoridade.

A Constituição Federal de 1988 no art. 146, II, determina competência à Lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, proibindo no art. 150, III, letra "b" a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei foi publicada. Num esforço silogístico, pode-se averbar a inconstitucionalidade de qualquer

⁷³ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 207.

norma complementar que venha permitir que se cobre o tributo dentro do período em que se determina expressamente essa proibição de eficácia. Mas não estaria fora das atribuições da Lei Complementar a missão de dilatar o prazo de eficácia da lei para além do dia primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao da publicação da norma, porquanto apenas estaria expandindo ou colocando a proibição dentro de um critério de conhecimento e publicidade ampla da regra tributária, assim como ocorre na tradição jurídica nacional em que a Lei de Introdução ao Código Civil determina expressamente que a lei entrará em vigor após 45 dias da sua publicação.

Então esse enfoque sugerido estaria trabalhando apenas com a idéia de tempo. Segundo BANDEIRA DE MELLO⁷⁴, o tempo não é um fator de discrimem, mas sim um elemento neutro, assim expõe:

"24. Igualmente, quando a lei diz: a partir de tal data, tais situações passam a ser regidas pela norma superveniente, não está, com isto, elevando o tempo à conta de razão de discrimem, porém, tomando os fatos subjacentes e dividindo-os em fatos já existentes e fatos não existentes.

(...)

25. Em conclusão: tempo, só por só, é elemento neutro, condição do pensamento humano e por sua neutralidade absoluta, a dizer, por que em nada diferencia os seres ou situações, jamais pode ser tomado como o fator em que se assenta algum tratamento jurídico desuniforme, sob pena de violência à regra da isonomia. Já os fatos ou situações que *nele transcorreram* e por ele se demarcam, estes sim, é que são e podem ser erigidos em fatores de discriminação, *desde que sobre diferirem entre si haja correlação lógica entre o acontecimento*, cronologicamente demarcado, e a disparidade de tratamento que em função disto se adota."

O tempo sendo um elemento neutro a Lei Complementar não estaria regulando um direito material, mas dispondo sobre o momento incidência temporal como elemento neutro.

⁷⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: RT, 1984. P. 40-41.

A Lei Complementar a esse respeito, poderia, inclusive, se utilizar a competência estática que lhe foi creditada pelo próprio texto constitucional, art. 59, parágrafo único, e regular o processo legislativo, especialmente no que se refere a alteração das leis, isso é, determinando que a alteração da lei tributária tenha os efeitos modificativos pretendidos somente decorridos tantos dias da sua publicação, respeitados a anterioridade exigida no Texto Constitucional. Alterando, assim, a própria LICC (lei de introdução ao código civil), podendo ir além dos 45 (quarenta e cinco) dias ali consagrados. Trata-se de uma possível solução cuja complexidade do tema pode ser objeto de uma pesquisa mais aprofundada.

Visto a função da Lei Complementar, há de se recordar que, historicamente, o princípio da anualidade era explicitado na legislação ordinária, vide o art. 51 da Lei 4.320/64, que assim dispõe:

"Art. 51. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

Por sua vez, sobre a tratativa supra citada, há quem diga que sofreu os efeitos do § 8º do art. 165 da Constituição Federal de 1988. Porém, se tivesse sido recepcionada na atual Constituição, estaria produzindo os efeitos almejados neste trabalho, uma vez que o § 2º do art. 165, da Constituição Federal de 1988, assim dispõe:

" Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento." (sem grifo no original).

Entende-se, pois, que ao advento do atual texto Constitucional, o princípio da anterioridade poderia ser aditado através da inclusão na lei de diretrizes orçamentárias, das leis tributárias como origem das receitas que aumentem ou majorem tributos, tomando como condição de sua exigibilidade, resgatando o princípio fundamental como derivação da anualidade agora na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Essa constatação não é inédita, conquanto é colocada por MISABEL⁷⁵ como uma lamentação predizível de que, em nome do imediatismo ou das necessidades de arrecadação, essa oportunidade única de tornar a lei de diretrizes orçamentária um meio de resgate do princípio da anualidade certamente cairá por terra.

Esquecendo tais possibilidades danosas, como embasamento teórico, o resgate histórico do princípio da anualidade justifica o seu restabelecimento como valor fundamental, precedendo ao princípio da anterioridade.

Se assim não desejar, outros caminhos podem ser percorridos. Como se demonstrará na seqüência.


Para dirimir de vez a polêmica, se faz necessário inserir, através de espécie legislativa competente, novos limites temporais entre a publicação e os efeitos jurídicos da norma tributária. Datas que deverão ser razoáveis e que venham a anteceder o fim do ano legislativo, permitindo o tão decantado planejamento tributário, ou seja, um interregno compreendido entre a vigência e eficácia da norma tributária, dessa forma, opondo-se ao fator surpresa.

O Princípio da Anterioridade admite contornos nos casos especiais fixados na norma constitucional, buscando-se como idéia complementar e sugestiva, as contribuições

⁷⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualização de Misabel Derzi, 10ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2001. p. 178.

previdenciárias. Tais assuntos influenciam, sobremaneira, a pesquisa bibliográfica referente a legislação em vigor.

As distinções entre o princípio da anterioridade e anualidade são visíveis, porém, de antemão cumpre advertir que não se confundem. É bem verdade que pretendem produzir os mesmos efeitos, uma vez que aquele posterga a cobrança do tributo ao exercício financeiro seguinte à publicação da lei que o haja instituído ou majorado, enquanto este vincula a validade da cobrança à previsão da respectiva receita no orçamento anual.

 Para alguns escritores, o princípio da anualidade, apesar da maior proteção ao contribuinte e legitimidade no aspecto das receitas e despesas, não mais encontra guarida constitucional desde nossa Constituição Federal de 1967 (art. 150, § 29). O banimento de tal princípio do sistema constitucional tributário causou profundo retrocesso, posto que a aplicação isolada da anterioridade, como dito anteriormente, pode levá-lo a total inocuidade, uma vez que bastará que a lei seja publicada no último dia do ano para que seus efeitos sejam produzidos já no dia imediatamente seguinte.

É certo que a conjugação deste com outros princípios constitucionais acabam minimizando parcialmente o mencionado efeito.

Não se pode negar que a existência do princípio da anterioridade conjugado ao princípio da irretroatividade das leis venha resguardar os fatos geradores consumados. Para comprovar essa assertiva, basta o simples apego à literalidade do art. 105 e 106 do CTN, os quais, em caráter excepcional, discriminam os fatos geradores que são atingidos pela norma tributária de incidência:

"Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

A situação do *status quo* principiológico descrita oferece mero paliativo, mas não resolve o problema levantado, o qual deveria estar presente na estrutura do sistema tributário nacional já restaurado, isso é, na norma constitucional.

Portanto, o melhor encaminhamento ao tema deve ser dado no direito constitucional tributário, instituindo o princípio da anterioridade noutros termos ou, inclusive, ressuscitando o princípio da anualidade.

Contemporaneamente, a garantia magna vem sendo sucessivamente usurpada com a edição de leis tributárias e pacotes fiscais ao crepúsculo do ano, no apagar das luzes, onde seria possível citar inúmeros casos.


As conclusões sobre o apontado vilipêndio não necessita de grandes ilações, posto ser fácil a objeção em notar que o atual procedimento tributário não condiz com a *ratio legis* pretendida pelo constituinte ao instituir o dogma da anterioridade.

Paradoxalmente, a regra que permite ao contribuinte tomar conhecimento prévio da carga tributária que estará sujeito no ano seguinte para programar-se e planejar suas atividades, aquiesce que a lei tributária seja publicada na véspera do ano novo, esvaziando

todo o cunho axiológico pretendido em prol da segurança jurídica. Atendendo, sobremaneira o voraz apetite do Governo Federal em arrecadar.

Como é cediço a regra geral de vigência da norma jurídica é a de que a lei nova, publicada, valha eficazmente decorridos 45 dias de sua publicação (art.1º da LICC), salvo previsão em contrário. Isso significa que a vigência imediata é exceção, o que se justifica em nome da segurança jurídica. E mais, a Constituição Federal tradicionalmente deixa à margem da anterioridade uma série de tributos, vindo a delimitar o campo onde a relevância e urgência ou a conveniência estatal possa livremente atuar, havendo um campo de discricionariedade.

Esse juízo de conveniência e oportunidade em matéria tributária não pode ser generalizado, uma vez que a relação fisco-contribuinte é, sem dúvida, uma relação de poder de imposição.

 A tratativa que se pretende propor para evitar ou minimizar a situação retornaria às origens e melhor seria conduzido se o constituinte houvesse fixado o princípio da anterioridade em termos reais, tal qual o fez no § 6º do artigo 195 em relação às contribuições sociais, as quais só podem ser cobradas 90 dias após a publicação da lei.

A contribuição previdenciária tão-somente, não pode ser tomada como exemplo isolado, outras matérias sofrem limitações, como o que ocorre com as leis eleitorais, limitadas pelo artigo 16, da Constituição Federal, onde resta expresso que "a lei que altera o processo eleitoral não se aplica à eleição que ocorra em até um ano da data de sua vigência".

Vivencia-se um período de profundas reformas e por mais que algumas representem retrocessos para os direitos fundamentais, são facilmente incorporadas ao *animus* do conformismo social. Desse modo, não seria por demais, nesses tempos de reformas, sugerir

que o princípio da anterioridade/anualidade seja rescrito para que a lei que instituir ou majorar tributos tenha eficácia depois de determinado período certo, um interregno compreendido entre a vigência e eficácia da norma tributária, opondo-se ao fator surpresa.

Pretende-se alcançar o verdadeiro resultado perseguido de há muito tempo pela democracia, no sentido de indicar o caminho aos governantes, como imperativo, para que abandonem a ultrapassada noção de que a relação tributária é mera relação de absoluta soberania (*Gewaltverhältniss*), mas que ela seja colocada numa visão moderna que o novo regime democrático impõe, isso é, externada com base nos princípios constitucionais e respeito aos administrados, numa relação jurídica de direitos e deveres recíprocos (*Rechtsverhältnisse*), sendo o principal dever do estado o ônus de prever com antecedência a carga tributária.

Desse modo, posto o problema e pontuado suas diretivas básicas, ainda assim exsurge a grande indagação: como recuperar e atualizar a legitimidade da carga tributária diante desse contexto adverso à segurança jurídica enquanto dogma do Estado de Direito (?)

A solução definitiva seria no sentido de que o detentor do poder de iniciativa, seja o legislador ou próprio Executivo, aproveitasse a passividade do congresso e reformasse a própria Constituição através de emenda benéfica ao contribuinte, posto que qualquer tentativa de eliminação dessa garantia ainda que diante do *status quo* vigente, seria, com certeza, repelida por ser inconstitucional, por estar sedimentado no STF que a anterioridade é direito e garantia fundamental.

Entretanto, a reforma viria, como de fato tem sido proposta, no sentido de acrescentar um período mínimo de quarentena entre a publicação e eficácia da norma. Trata-se de resgatar a credibilidade do direito tributário embasado tecnicamente onde todos os princípios possam

operacionalizar seus efeitos próprios, uma vez que o princípio da não surpresa do tributo vem desmerecido no atual momento.

Portanto, a ampliação do limite mínimo temporal para eficácia da norma é solução que atende aos anseios e, por outro lado, exige um grande esforço formal para a viabilidade e criação da norma.

Todavia há que se registrar a Proposta de Emenda Constitucional (PEC 175-A) em tramitação no Congresso, a qual altera o artigo 150 da Constituição Federal, introduzindo a letra "c" com o seguinte teor:

"Art. 150...

(...)

III - ...

c) antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituir ou aumentar, observado o disposto na alínea anterior;"

A alínea anterior trata especificamente do princípio da anterioridade. Portanto, o critério "noventino", vem mitigar o princípio da anterioridade, com o tempero que insistentemente discutiu-se no decorrer deste trabalho.

A reforma Constitucional não é tarefa rotineira, segue rígidos padrões formais cujos entraves devem ser demonstrados via doutrina autorizada.

Nesse sentido procura-se sintetizar BONAVIDES⁷⁶ o qual faz de modo competente cuja necessidade de se tomar como doutrina base é inevitável. Relata o apontado autor que:

"nossa Constituição segue os sistemas de constituição rígida, resultando numa relativa imutabilidade do texto Constitucional para dar certeza e solidez jurídica às Instituições. Mas a pretensão de imutabilidade foi sonho de alguns iluministas⁷⁷ do século XVIII, um produto lógico e absoluto, válido para todas as idades e gerações, inclusive propugna um publicista Francês no ano III a pena de morte àquele Que ousasse propor a reforma da Constituição. Imutabilidade colide com a vida que é mudança. Movimento, renovação, progresso, rotatividade. Adotá-la seria cerrar todos os caminhos à reforma pacífica do sistema político, entregando à revolução e ao golpe de Estado a solução das crises. **Vattel**, manifestando o entendimento de que a constituição é a versão palpável do contrato social e sua modificação só se faria pelo consentimento unânime dos cidadãos, varia de parecer ao consentir a mudança mediante decisão de simples maioria e se reconheça à minoria dissidente o direito de secessão em protesto à quebra dos primitivos laços contratuais. Já **Sieyès** afirma, partindo da distinção entre poder constituinte e poder constituído a obra daquele obriga este, porém, nunca a nação. A nação independe de toda a forma, basta o querer. O problema está no sistema representativo, reservado apenas ao Poder Constituinte originário, era exclusivamente político, não se podendo exercer de forma jurídica pelo poder constituinte derivado. **Rousseau** descendo para as relatividades e bom senso declarou que é "contra a natureza do corpo social impor leis que ele não possa revogar". Logo completou não ser "contra a natureza nem contra a razão" a possibilidade de revogar tais, desde que se faça com a mesma solenidade empregada no estabelecê-las. Empregar-se-iam para esse fim os meios previstos pela mesma constituição. Criava-se assim o princípio jurídico da reforma constitucional por obra do chamado poder constituinte derivado. **Limitações expressas** ao poder de reforma: O poder de reforma, exercitado pelo poder constituinte derivado é por natureza um poder limitado num quadro de limitações explicitadas e implícitas, formalmente postas na constituição, essa limitações podem ser: temporárias, circunstanciais e materiais. **Limitações temporárias** limita no tempo, paralisando o órgão revisor até o transcurso de um certo tempo, os exemplos advém das Constituições Francesas anteriores ao século XX, interditando o poder de reforma por determinado espaço de tempo. **Limitações Circunstanciais** - prende-se a determinadas circunstâncias históricas e excepcionais na vida de um país Ex. o art. 94 da C. Francesa de 1946, no caso de ocupação do território a exemplo da invasão alemã de 1940. Também a de 1958 vedou a iniciativa revisora em caso de atentado a integridade (art. 88). A constituição Brasileira de 1967 declarava que durante a vigência do Estado de sitio não se reformaria a Constituição repetindo no § 1º do art. 60. **Limitações Materiais** - refere-se ao objeto da reforma sobre determinadas matérias por seu conteúdo, ex.: as constituições, de 1891 interditava toda a reforma que viesse a abolir a forma republicana ou forma federativa. A vigente retirou a forma republicana da cláusula pétrea (veja plebiscito art. 2º ADCT. Todo o § 4º do art. 60 CF/88 estabeleceu vedações materiais ao exercício do poder de reforma. Fica claro que o poder constituinte originário é político, já o poder constituinte derivado um poder jurídico, um poder menor de exercício normal, portanto, não poderá sobrepor-se ao texto constitucional, sob pena de golpe de Estado contra a ordem Constitucional. **Limitações**

⁷⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*: São Paulo, 8º ed., Malheiros, 1999. p.173-182.

⁷⁷ (Para o iluminismo, Deus está na natureza e no homem, que pode descobri-lo através da razão, dispensando a função da Igreja)

Tácitas - O poder reformador pode estar circunscrito à limitações tácitas, decorrentes dos princípios e do espírito da Constituição. Se referem basicamente à extensão da reforma, à modificação do processo mesmo de revisão e a eventual substituição do Poder constituinte originário. Quanto à extensão, no silêncio da constituição fica excluída a possibilidade de revisão total, entendido também algum princípio que altere o fundamento constitucional. Quanto ao processo de reforma, colhe-se da maioria dos publicitas a impossibilidade porque o único que pode alterar o procedimento reformista é o poder constituinte originário. **Iniciativa da Reforma** - Guarda íntimas conexões com o problema da imutabilidade das Constituições. Nos sistemas políticos mais abertos às novas realidades, imprevisas, dinâmicas, movediças, considera-se o livre acesso à iniciativa e não há reservas. A iniciativa restrita, limitadas ou reservadas, inclina-se nos sistemas rígidos. As constituições liberais⁷⁸ (liberalismo) concedem iniciativa de revisão exclusivamente ao parlamento”.

Visto os aspectos pelo qual a Reforma Constitucional necessita enfrentar, o papel deste pesquisador é demonstrar como o tema vem sendo tratado. Assim, pede-se *venia* para transcrever os ensinamentos claros e objetivos da doutrina autorizada, reproduzindo os pensamentos de BALTHAZAR⁷⁹ como maneira de finalizar este capítulo com toda essência desejada, *verbis*:

"A proposta de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional trás uma inovação, no que se refere ao principio da anterioridade consagrado no citado art.150, III, b, CF. Talvez aproveitando o fato de que um prazo de noventa dias, como foi pensado e constitucionalmente fixado para as Contribuições de Seguridade Social, acabou por se revelar mais vantajoso que o prazo traduzido pela anterioridade tributária - que, na prática, muitas vezes significa aguardar dois ou três dias apenas entre a publicação da lei e o novo exercício, a proposta acolhe o prazo de noventa dias para todos os tributos, observado, porém, o principio tradicional da anterioridade, em todos os casos."

Fica demonstrado que há uma efetiva preocupação com a situação atual do princípio da anterioridade, o qual merece imediato reparo, objetivando restabelecer a segurança jurídica.

⁷⁸ defende as liberdades individuais frente ao poder do Estado e prevê oportunidades iguais para todos.

⁷⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*, livro 4, Florianópolis, Diploma Legal, 1999. p.83-4.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, pode-se concluir que o tema **propondo paradigmas de um novo conceito do Princípio da Anterioridade**, teve o campo de pesquisa delimitado e voltado à recuperação histórica como restauração e atualização da segurança jurídica ao cidadão contribuinte.

A problemática debatida se restringiu ao fato de que este não evita que o Estado institua ou majore tributos no último dia do exercício financeiro para cobrar no dia seguinte, causando insatisfação para o contribuinte.

A temática trouxe, de modo histórico, a visão para se saber como foi legislado, interpretado e aplicada o aludido princípio ao longo de sua evolução normativa no direito tributário brasileiro o qual foi caracterizado por um procedimento lento atrelado ao processo democrático, compreendido como anseio do cidadão contribuinte em não ser surpreendido no planejamento de sua vida econômica.

Portanto, a pesquisa demonstrou a dificuldade operacional do princípio em prever com antecipação a carga fiscal.

A preocupação está centrada em recompô-lo, posto que a legitimidade da carga tributária diante desse contexto é adverso à segurança jurídica enquanto dogma do Estado de Direito.

Sem dúvidas, fica demonstrado que a evolução da tributação passou da fase histórica, empírica e casuística para a racional e sistematizada, porém, sofreu retrocessos, culminando com a necessidade de aprimoramentos.

O cidadão-contribuinte, através de seus representantes, vem lutando para ampliar o lapso temporal entre a vigência e eficácia da norma tributária sem, contudo, atingir esse objetivo na forma plena, uma vez que os padrões formais pelo qual o procedimento de alterações das regras passam a exigir, são rígidos, cuja resolução através de Lei Complementar ou reforma Constitucional envolve uma vontade política numericamente superior ao procedimento ordinário.

Fica demonstrado que a questão da evolução do princípio da anterioridade passa a ser um problema relacionado com segurança jurídica de o contribuinte não ser surpreendido com a elevação da carga tributária.

Mas o princípio da anterioridade por si só não recupera a legitimidade tal como era a anualidade enquanto praticada, a qual pode ser resgatada como propósito da pesquisa. Além do resgate proposto, o direito tributário tem efetivos padrões que podem ser perfeitamente reproduzidos como paradigmas, cuja adoção trará resultados, é o caso das contribuições previdenciárias.

A evolução do princípio da anterioridade enquanto limitação ao poder de tributar está centrado numa perspectiva histórica, estando patente que veio se firmar através de transições procedimentais embasadas no sistema anterior. O enfoque trabalhado confirma a proposta da pesquisa em sugerir contornos resgatando a anualidade, esta antecessora do princípio em comento, similar ao colocado na Constituição de 1946. Medida que certamente legitimaria a imposição fiscal.

O princípio da anterioridade, ao suceder a anualidade, causou uma quebra do padrão vigente, vez que estava atrelado ao orçamento, momento em que a lei ânua tinha comando material. Entretanto, ocorreu sério desvio de finalidade da lei orçamentária, porquanto era utilizada à prática de benesses pelos membros do poder legislativo, motivo pelo qual forçou-se a quebra do padrão vigente pelo então Presidente Artur Bernardes. Muito embora o princípio tenha sido reelaborado, desprendendo-se do orçamento, todavia, não teve o efeito pretendido senão mero retrocesso a tal ponto de o próprio governo, desta vigente Constituição, admitir a imprevisibilidade da carga fiscal, estabelecendo regra expressa na Lei de Licitações, cujo art. 65, § 5º, da Lei 8.666/93 encontra-se em vigor.

A evolução é compreendida como a imposição do primado da Lei sobre a vontade do soberano. Todavia, no atual estágio, a evolução atende ao mero requisito formal, necessitando de resgates e paradigmas similares à anualidade ou o critério temporal das contribuições previdenciárias, para que a segurança jurídica seja efetivada.

Em busca da segurança jurídica, fez com que o trabalho firmasse fundamento no Estado de Direito como garantia ao cidadão contribuinte, uma vez que o problema da segurança deve ser colocado sob a ótica da legalidade, não obstante os padrões de justiça aflorarem aspectos filosóficos diversificados, obedecendo a carga valorativa contextual. Porém, a defesa da postura de uma segurança normativa deve-se ao fato de que a lei no estado de direito democrático é legítima pelo critério de autorização.

A segurança jurídica no direito tributário também objetiva afastar a autodefesa direcionada contra a tributação formal, evitando a evasão ilícita de tributos.

O princípio da anterioridade tem papel fundamental na segurança jurídica ao lado do princípio da irretroatividade da lei e proibição de confisco.

Desse modo, a segurança pretendida pode ser buscada diante de uma reformulação do próprio direito positivo, cujo desejo reformista reside no fato de que o Estado de Direito se auto-ordena na produção do sistema jurídico, sendo a segurança jurídica um dos maiores dogmas cultuado.

A segurança jurídica, aqui colocada, deve ser vista como elemento de coerção, tendo o papel de limitar as atividades legiferantes tendentes a criar ou majorar tributos no final do exercício financeiro sem limites temporais razoáveis. A esse período aqui reclamado, provisoriamente chamamos de quarentena, posto que, do modo como vem sendo legislado, a instituição da carga tributária depõe contra o fator real de proteção que o princípio da anterioridade colima atingir como legitimação à imposição fiscal.

Portanto, a busca de um novo paradigma de segurança deve ser objetivada com a mitigação do princípio da anterioridade, alterando o atual padrão formal, impondo novos condicionantes e critérios temporais entre a vigência e eficácia da hipótese de incidência.

Por outro lado, o princípio da anterioridade ao estar inserido num contexto constitucional maior, o sistêmico, posiciona-se entre os comandos formais dos princípios genéricos e as normas de execução.

Sendo um princípio específico está submetido aos princípios genéricos ao ser interpretado e aplicado, obedecendo a esse padrão de ordenação, vez que não pode discriminar, nem tratar de modo igualitário os desiguais, atendendo, assim, o critério material de isonomia fixado pelo plano da produção normativa diante da referida expressão de poder genérico.

Encerra um caráter de unidade, cuja interpretação e aplicação das normas decorrentes, obedecem a sua especialização técnica, posto ser considerado um princípio de natureza substantiva e auto aplicável e a norma de execução que ousar dele dissociar-se será maculada de inconstitucionalidade material.

Trata-se, ainda, de uma derivação ao princípio da legalidade, todavia, tornou-se relevante e autônomo a ponto de não reconhecer qualquer norma que venha contrariar suas prescrições.

Relativamente ao destaque do princípio da anterioridade na Constituição Federal de 1988, foi efetivamente positivado no art. 150, inciso III letra "b", e é tão proeminente que os Estados e Municípios ao fixarem suas normas tributárias o reproduzem literalmente.

O princípio da anterioridade faz com que a norma tributária tenha um processo diferenciado para sua formação. Ao ser publicada, em regra, tem sua eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro, quando produzirá os efeitos típicos. Portanto, o princípio da anterioridade está intimamente ligado à eficácia da norma, no seu átimo temporal.

Todavia alguns tributos não estão sujeitos ao aludido princípio, mas sempre por vontade do legislador, entende-se como critérios político-jurídicos, posto que esses tributos além da função de arrecadar, destaca-se a função extrafiscal, a exemplo, proteção da indústria nacional, situações de emergências, evasão de divisas etc.

Sob o ponto de vista formal, o princípio teve substancial alteração em relação ao antecessor princípio da anualidade, no período em que este prevalecia, especialmente sob a égide da Constituição Federal de 1946. O tributo com seus elementos deveria ser incluído na

lei orçamentária em cada exercício sob pena de perda da validade. Portanto, possuía um critério de formação complexo. Atualmente subsiste apenas o critério de validade e eficácia da norma, isso é, haverá a criação da norma como "dever ser" para, posteriormente, no exercício seguinte ter eficácia, produzindo efeitos no mundo do "ser".

No período em que o tributo estava atrelado à lei anual a legitimidade era evidente, conquanto, se alargava o lapso temporal pelo simples motivo de que a norma deveria estar legislada anteriormente àquele, ou ter vigido nos exercícios anteriores.

O princípio da anterioridade prevalece, em regra, nas exonerações e não apenas na criação ou majoração do tributo, tais como isenções, bem como nas majorações indiretas como a adoção de índices e mudanças de formas de pagamentos. Vê-se, pois, que objetiva dar condições ao planejamento tributário por parte do contribuinte, tendo a faculdade de poder retardar, antecipar ou abster-se de praticar o fato impositivo como seu direito subjetivo.

Entretanto, no atual estágio não elide o fator surpresa. Em que pese não ser uma preocupação do positivismo jurídico, quanto a esse aspecto valorativo, porém, da política jurídica, entendemos que deva ser reformulado. No entanto, a reformulação não pode ocorrer pela descrença e quebra da eficácia desse padrão, seja pelo desuso ou pela prática judicial. Entende-se e propõe-se que deva sofrer mitigações procedimentalmente dentro dos padrões formais

→ Como se constata, o princípio da anterioridade é a base fundamental para rejeição da medida provisória como instrumento legislativo hábil a criar ou majorar tributos, posto que a relevância e urgência fica totalmente descaracterizada em face desse critério de adiamento para o exercício seguinte. Ainda, as medidas provisórias se caracterizam pelo processo de validade diferenciado pelo simples fato de aguardarem a chancela legislativa.

→ Então, a relevância e urgência das medidas provisórias - eficácia imediata, ante o princípio da legalidade e anterioridade, são óbices que devem ser afastadas do direito tributário no modelo de Estado Federal, uma vez que conceitualmente impedem a possibilidade do planejamento da vida econômica do contribuinte.

Lamentavelmente, o Supremo não teve essa mesma percepção ao analisar o tema, se posicionando de maneira contrária.

O tema tem como proposição a restauração da segurança jurídica ao cidadão contribuinte, daí porque, não há como ficar relatando a situação histórica e atual sem sugestões de ajustes. Resgatando os comentários da doutrina citada, o legislador não inventa o direito, porém, é quase sempre um produto lento da evolução, sendo fácil constatar a reprodução de preceitos preexistentes, ou pelo menos se relaciona com os modelos anteriores.

Diante disso, objetiva-se argumentar que o princípio da anterioridade pode ser alterado, tomando-se como paradigma as contribuições previdenciárias que adotam o princípio da anterioridade noventina. Justifica-se a busca nessa espécie tributária, vez que ela demonstra na atualidade uma enorme dinamicidade.

Assim, a proposição de uma anterioridade mitigada não poderia surgir de uma criação inédita, mas com base no existencial como paradigma.

A restauração do princípio da anterioridade toma como preocupação a vigência em seu aspecto temporal, justamente pela não correspondência entre a data da publicação e vigência fazendo com que o objetivo Constitucional se imponha.

Havendo paradigma suficiente para dar legitimidade ao princípio, deve-se demonstrar a possibilidade de alteração, tanto no sentido de compor-se com a anuidade então praticada,

resgatando-a historicamente, como também pela adoção do lapso trimestral da Contribuição previdenciária. Tem-se então que a questão passa a ser de ordem formal no que diz respeito a alteração legal do padrão vigente. Seja por lei ordinária - Lei de Diretrizes Orçamentária LDO, complementar ou por reforma constitucional.

Entende-se ser possível a alteração através de Lei Complementar, uma vez que esta tem como papel servir de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária. Destarte, a Lei Complementar fica num limiar do que pode se chamar de sistema estático não podendo criar, no sentido de inovar ou expandir, estando plenamente vinculada aos ditames Constitucionais. Por outro lado, também pode ser vista pelo critério dinâmico de autoridade. Para tanto, basta compreender que a própria Lei de Introdução ao Código Civil também adentra no aspecto temporal de vigência da norma, inclusive, podendo postergar a aplicação da lei tributária para 45 dias quando omissa sua vigência.

A própria Constituição Federal, parágrafo único, artigo 59, atribui competência estática ao autorizar que a Lei Complementar regule o processo legislativo.

O princípio da anterioridade tem como preocupação basilar a idéia de tempo. Entretanto, o tempo é um elemento neutro não sendo razão de discriminação, apenas divide os fatos já existentes e os não existentes para o mundo normativo. Portanto, a lei complementar não estaria regulando um direito material, mas dispendo sobre o momento de incidência temporal como elemento neutro sendo critério dinâmico de autoridade.

Também através de inclusão de dispositivo na lei de diretrizes orçamentária a questão da anualidade poderia ser restabelecida, em face do permissivo no artigo 165, § 2º da Constituição Federal de 1988. Na verdade o que a Constituição coloca deve ser um dever do

legislador ordinário, como dito alhures por Rui Barbosa, tornando assim a Lei de Diretrizes Orçamentária um meio de resgate ao princípio da anualidade, temperando o seu atual sucessor, porquanto, o único tempero dado à não incidência imediata da norma tributária está na anterioridade e irretroatividade da lei.

Contemporaneamente, o período de reformas encontra-se evidenciado, nada melhor, pois, do que nesse tempo para que o tema seja rescrito pelo poder reformador delegado, onde pode acrescer e determinar no texto Constitucional um período mínimo de dias entre a vigência e eficácia da norma, opondo-se ao fator surpresa.

Com isso, pretende-se alcançar o verdadeiro resultado perseguido, indicando aos governantes que a relação tributária não é relação absoluta de soberania, porquanto a sociedade pode participar na formação das decisões coletivas asseguradas pelas regras jurídicas como vontade geral. Desse modo, criando-se um novo conceito diante do Estado Democrático de direitos e deveres recíprocos.

Assim, conclui-se que pesquisa vem como contribuição, objetivando abrir caminhos para a alteração formal do princípio investigado, motivo pelo qual ousamos em propor três alternativas de mudança, uma através de lei ordinária, com base na própria Lei de Diretrizes Orçamentária, objetivando resgatar a legitimidade tal como foi praticada diante do princípio da anualidade; a outra através de lei complementar, simplesmente alterando o prazo de vigência da lei impositiva, ampliando a *vacatio legis*, posto que alteraria a própria Lei de introdução ao Código Civil, cuja manipulação do elemento tempo, não encontrando óbices estático, especialmente, por se tratar de alteração do processo legislativo autorizado no parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal. Como última alternativa se faz necessário sugerir a reforma Constitucional. Todavia é conhecido a tramitação do Projeto de

Emenda Constitucional, em especial o PEC 175 - A, o qual propõe o almejado limite temporal noventino mínimo entre a publicação e a cobrança do tributo criado ou majorado.

As propostas ventiladas nesta dissertação, obedeceram um critério formal crescente na ordem de rigidez, percorrendo da lei ordinária até a alteração do texto Constitucional, porém, todos esses procedimentos se referem ao poder jurídico (formal) de reforma e não o político enquanto originário ou sociológico.

O trabalho objetivou recuperar e resgatar na história do Direito Constitucional, nas leis e doutrina, a evolução das regras jurídicas inerentes ao princípio da anterioridade, visualizando ainda seus entraves, para, como contribuição propor contornos e alternativas com a finalidade de atender aos anseios da segurança jurídica ao cidadão contribuinte, verificando na evolução histórica do princípio da anterioridade a garantia oferecida ao cidadão e as efetivas possibilidades do almejado planejamento tributário. Enfim, procurou atualizar o cidadão-contribuinte para que possa exigir a melhor administração dessa regra como verdadeira garantia, resgatando e propondo uma nova legitimidade ao tema dissertado.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. *Como Preparar Trabalhos para Cursos de pós-graduação*. São Paulo: Atlas, 1995. 118 p.
- ARRUDA JUNIOR, Edmundo L. *Direito e Século XXI: Conflito e ordem na onda neoliberal pós-moderna*. Rio de Janeiro: Luam, 1997.
- ASTI VERA, Armando. Trad. Maria II. G. Crespo & Beatriz Magalhães. *Metodologia da Pesquisa Científica*. 7ª ed. Porto Alegre: Globo, 1983. 223 p.
- ATALIBA, Geraldo e outros. *Revista de Direito Tributário*, Malheiros, SP, v.64.
- _____. *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 5ª Ed. 1990.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio, Forense, 1999.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- _____. *Uma Introdução à Ciência Das Finanças*, Rio: Forense, 1984, p.414-18.
- _____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualização de Misabel Derzi, 10ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1977.
- BALERA, Wagner. *A seguridade social na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de Direito Tributário*, livro 4, Florianópolis, Diploma Legal, 1999.
- BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio. *Elementos de Direito Administrativo*. RT, SP, 1986.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BASTOS, Celso, MARTINS SILVA, Ives Gandra. *Comentários a Constituição do Brasil* São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: UNB, 1997.
- _____. *contribución a la teoria del derecho* (VII. ciencia del derecho analisis del lenguaje).
- _____. *O futuro da democracia; uma defesa das regras do jogo / Norberto Bobbio*; tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 8º ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, JOSÉ Souto Maior. *Revista de Direito Tributário*, v. 64. VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Malheiros, SP, 1994, p.8-19.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Breves considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: *Contribuições sociais: questões polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 17.

CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Tradução de Aroldo Plínio Gonsalves. Porto Alegre: Fabris, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

CASSONE, Vittorio. *Sistema Tributário Nacional na Nova Constituição*. São Paulo: Atlas, 1989.

CAVALCANTI, Francisco Ivo Dantas. *Direito Constitucional e Instituições Políticas*. São Paulo: Jalóvi, 1986.

CERVO, Amado Luiz & BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia Científica*. 3. edª São Paulo: McGraw Hill do Brasil, 1983.249.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CRETELLA JR., José. *Comentários à Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. v. 8.

CRUZ, Paulo Marcio. *Parlamentarismo em Estados Contemporâneos*. Itajaí/Blumenau: Univali/Furb, 1998.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Renascer do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Interpretação e integração da lei tributária*. RDA, v. 40.

FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do Processo Legislativo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

- FERREIRA, Waldemar. *História do direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1962.
- FRANCO, Afonso Arinos de Mello. *Direito Constitucional: teoria da constituição; as constituições do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1989. P.265.
- GOMES, Roberto. *Crítica da razão tupiniquim*. 9ª T Ed. Curitiba: Criar Edições, 1987.
- GONÇALES, Odonel Urbano. *Manual de direito previdenciário*. São Paulo: Atlas, 1993.
- GOULART, Clovis de Souto. *Formas e Sistemas de Governo*. Porto Alegre: Fabris/CPGD-UFSC, 1995.
- HELLER, Agnes. *O Cotidiano e a História*. São Paulo Paz e Terra, 1992.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito Tributário na Nova Constituição*, São Paulo. Atlas, 1989.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987.
- LACOMBE, Américo. *Revista de Direito Tributário n.64*. São Paulo, Malheiros Editores, 12ª edição, 1999.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Matrina de Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986. 253 p.
- _____. *Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1986. 231 p.
- _____. *Técnicas de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1986. 205 p.
- LASSALLE, Ferdinand. *Que é uma Constituição?* São Paulo: Kairos, 1985.
- LOCKE, John. *Segundo Tratado Sobre o Governo*. São Paulo: Abril Cultural, 1983 (Col. Os Pensadores).
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 10ª edição, 1995.
- MARQUES NETO, Agostinho Ramalho. *A Ciência do Direito: Conceito, objeto, método*. Forense, 1982, RJ. 196 p.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário*. São Paulo: LTr, 1998. t. 1 e 2.
- _____. *Salário-base dos contribuintes individuais*. São Paulo: LTr, 1999.
- _____. *Princípios de direito previdenciário*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1985.
- _____. *A seguridade social na constituição federal*. 2ª ed. São Paulo: LTr, 1992.
- _____. *Comentários à lei básica da previdência social*. 3ª ed. São Paulo: LTr, 1998v. 1.

_____. *Natureza jurídica das contribuições da previdência social. LTr 43/304.*

_____. *Comentários à lei básica da previdência social* 3ª ed. São Paulo: LTr, 1995. t. 2.

MARTINS, Ives Gandra, *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Curso de Direito Tributário*. Belém, CEJUB, 1993.

_____. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*, 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio: Forense, 1981.

MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. RT. SP, 1985.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MELO FILHO, José Celso de. *Constituição Federal Anotada*. Saraiva, SP, 1984.

MIAILLE, Michel. *Epistemologia e Direito*. In: *Uma introdução crítica ao Direito*. Lisboa: Moraes Editores, 1979.

MILL, John Stuart. *Considerações sobre o Governo Representativo*. Trad. de Manuel Inocêncio de L. Santos Jr. Brasília, Editora da Universidade de Brasília, 1981.

MORAES FILHO, Evaristo de. *A ordem social num novo texto constitucional*. São Paulo: LTr, 1986.

MOREIRA, Décio. *Elementos de Direito Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

OLIVEIRA, Antonio Carlos de Araújo. *Natureza jurídica das contribuições de previdência social. LTr 44/141.*

OLIVEIRA, Aristeu de. *Manual prático de seguridade social*. São Paulo: Atlas, 1992.

Oliveira Júnior, José Alcebíades de. *O novo em Direito e Política*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

PASSOLD, Cesar Luiz. *Função Social do Estado Contemporâneo*. Florianópolis, Ed. do Autor, 1984.

PIPPI, Felix. *De la notion de salaire social*. Paris: Librairie générale de droit et jurisprudence, 1966.

QUEIROS, José Wilson Nogueira de. *Direito Econômico*. Rio: Forense, 1982, p.112.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1983.

_____. *Lições preliminares de direito*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1977.

ROFRIGUES, Horácio Wanderlei. *Ensino Jurídico e Direito Alternativo*. São Paulo: Acadêmica, 1993.

SALDANHA, Nelson. *O Estado Moderno e a Separação dos Poderes*. São Paulo: Saraiva, 1987.

SALOMON, Délcio Vieira. *Como fazer uma monografia*. 5ª ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1997. 371 p.

SARTORI, Giovani. *Engenharia Constitucional*. Tradução de Sérgio Bath. Brasília: UNB, 1996, p. 97/114 e 157/193.

SCHWARTZ, Stuart B. *Burocracia e Sociedade no Brasil Colonial*. São Paulo: Perspectiva S/A, 1979.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. 14ª Ed. São Paulo: Corte 1986. 237 p.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 5ª ed. São Paulo Revista dos Tribunais, 1989.

SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia do Advogado*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Rio, 1981.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. São Paulo, 11ª ed. Malheiros, 1995.

TRUJILLO FERRARI, Alfonso. *Metodologia da Pesquisa*. São Paulo: MacGraw-Hill do Brasil, 1982. 318 p.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Estado Federal e Estados Federados na Constituição Brasileira e 1988: do Equilíbrio Federativo. IN: Revista Brasileira de Estudos políticos, Belo Horizonte, UFMG, n.74/75, Jan/jul 92, p.41/89.

WARAT, Luis A., ROCHA, Leonel S. e CITTADINO, Gisele. *O direito e sua linguagem*. 2ª versão, Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1984.

WARAT, Luiz Alberto. *A Mediação e a Previdência Social*. In: *Introdução ao direito previdenciário* / Meire Lúcia Gomes Monteiro, Coordenadora - São Paulo: LTr, 1998. p. 193.

WEBER, Max, *Ciência e Política Duas Vocações*, São Paulo: Cultrix, 1972.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1974.

ANEXO

Lei 8.212/91 que dispõe sobre o custeio da previdência social:

"Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

II-para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5o; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5o. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

§1º Quando a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado ocorrer no curso do mês, o salário-de-contribuição será proporcional ao número de dias de trabalho efetivo, na forma estabelecida em regulamento.

§2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

§ 3º O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§4º O limite mínimo do salário-de-contribuição do menor aprendiz corresponde à sua remuneração mínima definida em lei.

§5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

§6º No prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei, o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei estabelecendo a previdência complementar, pública e privada, em especial para os que possam contribuir acima do limite máximo estipulado no parágrafo anterior deste artigo.

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. (Redação dada pela Lei nº 8.870, de 15.4.94)

§8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

b) (VETADA na Lei nº 9.528, de 10.12.97)

c) (Revogada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20.11.98))

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis

anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 10. Considera-se salário-de-contribuição, para o segurado empregado e trabalhador avulso, na condição prevista no § 5º do art. 12, a remuneração efetivamente auferida na entidade sindical ou empresa de origem. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)" . (sem grifos no original)