

p
Dir. Trib. Atual E
n. 18
2004

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2004

542058

Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (1Jo2:1)

O Novo Princípio da Anterioridade Introduzido ao Ordenamento Jurídico pela Emenda Constitucional nº 42/2003

Maria Angélica da Silva de Souza Dias

*Mestranda em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.
Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária. Advogada.*

1. Introdução

O presente trabalho tem por objeto o princípio da anterioridade em matéria tributária e a mais nova garantia à não-surpresa na tributação introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

Naturalmente, não se pretende nesse trabalho esgotar o tema mas, sim, trazer algumas considerações que entendemos pertinentes a sua compreensão.

Far-se-á uma análise do princípio da anterioridade, no contexto anterior à Emenda Constitucional nº 42/03, das possíveis formas de interpretá-lo e as consequências de cada uma delas.

Além disso, será apontada cada uma das exceções previstas na Constituição Federal de 1988 (art. 150, § 1º).

Em seguida, será discutida e cotejada a anterioridade especial prevista para as contribuições à seguridade social (art. 195, § 6º da Constituição Federal de 1988) e à anterioridade como regra, prevista na alínea *b* do inciso III do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, será demonstrada a problemática levantada pela doutrina que, ao que tudo indica, ensejou a introdução de um novo princípio constitucional limitador do poder de tributar.

Tal princípio, como se verá, foi introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/03 que acrescentou a alínea *c* ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

A nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03 ao § 1º do art. 150 também prevê determinadas exceções à aplicação desse princípio que serão adiante analisadas.

Finalmente, será discutida uma questão, a nosso ver, relevante, pertinente à eficácia das leis publicadas depois de 1º de outubro de 2003 que, em respeito ao princípio da anterioridade previsto na alínea *b* do inciso III do art. 150 da Constituição Federal de 1988, se encontravam com sua eficácia suspensa.

Tais leis poderiam ter sua eficácia suspensa prorrogada por mais alguns dias de forma que também fosse respeitada a anterioridade prevista na alínea *c* do inciso III do art. 150 da Carta Magna?

2. A Garantia à Não-surpresa

Para se estudar o tema referente ao princípio da anterioridade é importante, primeiramente, esclarecer a razão de sua introdução ao ordenamento constitucional.

A garantia à não-surpresa é uma das garantias norteadoras da tributação que tem por finalidade preservar o contribuinte de sofrer uma tributação da qual não tenha tido conhecimento prévio nem se preparado.

A Carta Magna, segundo Misabel A. Machado Derzi, em comentários às lições de Aliomar Baleeiro¹, “proíbe a surpresa tributária, aponta em direção ao planejamento, ao conhecimento antecipado, reforçando, de forma significativa, o princípio da segurança jurídica”.

Tal princípio pode ser materializado de diversas formas.

Sacha Calmon Navarro Coêlho² apresenta quatro maneiras possíveis de o Direito vir a materializá-lo:

- “(a) pelo princípio da anualidade, que predica a inclusão da ‘lei tributária material na lei do orçamento, ou ânua’ (daí a denominação ‘anualidade’)
- (b) pelo princípio de postergação genérica da eficácia das leis fiscais, do tipo: ‘A lei fiscal só produzirá efeitos após 120 (cento e vinte) dias da sua publicação’;
- (c) pelo princípio de se fixar especificamente por tipo de tributo ou por espécie de imposto, um lapso de tempo, para que a lei produza efeitos, tenha eficácia (...)
- (d) finalmente, através do princípio da anterioridade da lei fiscal em relação ao exercício de sua cobrança. (...)”

No Brasil, o princípio da anualidade - item (a) - foi expresso pela primeira vez com o imperativo constitucional na Constituição Federal de 1946.

Tal princípio condicionava a tributação à sua previsão orçamentária.

Assim, a cada ano, todo tributo que se pretendesse cobrar no exercício seguinte deveria estar previsto no orçamento.

Tal princípio não mais vigora na Constituição Federal de 1938 (CF/88) como autorização orçamentária.

Nesse contexto, Misabel A. Machado Derzi sustenta, ao tecer comentários em outra obra de Aliomar Baleeiro³, que a CF/88 manteve a anualidade, porém, com outras finalidades, quais sejam:

- “1) marco temporal imposto, expressamente, ao legislador financeiro na fixação do exercício;
- 2) marco temporal imposto ao legislador tributário para eficácia e aplicação das leis tributárias que instituem ou majoram tributo, graças ao princípio da anterioridade;
- 3) marco temporal imposto, implicitamente, ao legislador tributário, na periodização dos impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio;
- 4) previsão das alterações na legislação tributária pela notícia, contida na lei de diretrizes orçamentárias.” (grifo nosso)

De fato, na CF/88, apesar de o princípio da anualidade não estar previsto expressamente como princípio constitucional, tem, no que tange ao marco temporal, reflexo no princípio da anterioridade previsto no art. 150, inciso III, alínea b, que se verá mais adiante.

De mesma forma, constata-se que o princípio da anterioridade é reflexo do princípio da não-surpresa e da segurança jurídica ao contribuinte-cidadão.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴ assevera:

¹ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 102.

² *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1990, pp. 317 e 318.

³ *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 160.

⁴ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 234.

“Os fundamentos históricos e axiológicos do princípio tributário da anterioridade radicam: (a) na possibilidade de os contribuintes poderem prever a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitados os seus negócios, bens, renda e patrimônio (antes de realizarem os fatos geradores) e (b) na certeza de que durante o transcurso do exercício, lei alguma terá eficácia para alterar a ‘lex proevia’, em que se basearam para a realização dos fatos jurídicos-tributários. Saber antes: *certeza e segurança*. Eis o significado de anterioridade.” (grifo nosso)

Tal princípio, conforme se constata, assim como o princípio da irretroatividade previsto no art. 150, inciso III, alínea *a*, da CF/88, dá ao contribuinte um direito constitucional e, portanto, é uma cláusula pétrea que não pode ser abolida por emenda à Constituição (art. 60, § 4º, inciso IV, da CF/88).

Não foi outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, quando reconheceu o princípio da anterioridade como um direito individual do contribuinte.

Tal entendimento resultou na declaração de inconstitucionalidade do art. 28 da Lei Complementar nº 77/93 que permitia a cobrança do imposto provisório sobre movimentação financeira - IPMF já em 1993 (ofendendo a anterioridade), seguindo o disposto na Emenda Constitucional nº 3/93 que autorizava a União a instituir o IPMF sem a observância do princípio da anterioridade (art. 2º, § 2º estabelecia: “ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, *b*”).

Assim, demonstrado que o princípio da anterioridade sucedeu o princípio da anualidade e apresentado o fundamento e a importância da introdução daquele princípio à esfera constitucional como garantia do contribuinte à não-surpresa na tributação que afronta a segurança-jurídica, far-se-á, a seguir, uma análise do art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88, e seus reflexos na tributação.

3. O Princípio da Anterioridade

Estabelece o art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88, *in verbis*:

“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.” (grifo nosso)

O dispositivo acima citado está presente na CF/88 na Seção II pertinente às “limitações ao poder de tributar”, sendo, portanto, um princípio exclusivamente tributário.

No Brasil, o ano-civil e o ano-fiscal coincidem, pois o exercício financeiro, a que se refere a alínea *b*, começa no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano.

Tal dispositivo constitucional determina que, caso sobrevenha, em um determinado exercício financeiro, uma lei que institua ou aumente tributos, esta só poderá ter eficácia, no que tange a esses dispositivos, em relação a fatos geradores ocorridos no exercício seguinte à sua publicação. Assim, a lei fica, conforme pre-

ceitua o Professor Roque Antonio Carrazza⁵, com sua “*eficácia paralisada* até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí sim, *incidirá*, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica”.

O mesmo autor⁶ salienta que não é respeitado o princípio da anterioridade quando “a lei que cria ou aumenta tributo esteja em vigor no exercício anterior ao de sua cobrança administrativa”. Seria necessário que esta tivesse sido publicada no exercício anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Tal observação se deve ao fato de a CF/88 ter utilizado o verbo “cobrar” no inciso III, do art. 150, o que levou o surgimento de duas correntes na doutrina que se passará a expor.

3.1. *A anterioridade reduz-se ao período de espera para prazo de pagamento*

Tal corrente doutrinária beneficia o Fisco, pois dá à expressão “cobrar” do inciso III do art. 150 da CF/88, um sentido estrito, não preservando, portanto, a vedação à surpresa tributária.

Para essa corrente, uma lei pode ter eficácia de imediato, pois somente a cobrança do tributo estaria sujeita à espera.

A principal consequência da adoção de tal entendimento é a insegurança jurídica causada.

Isto porque a garantia de um prazo para cobrança é irrelevante quando comparada à garantia da existência de lei anterior ao fato gerador.

Em relação às consequências de tal interpretação, Misabel M. Derzi⁷ salienta: “reduzindo-se o ‘cobrar’ a mero prazo de pagamento, tanto a irretroatividade como a anterioridade, princípios basilares do sistema, estariam anulados por uma interpretação absolutamente equivocada”.

3.2. *A anterioridade adia a eficácia da norma que venha a criar ou instituir tributos*

Essa corrente é majoritária na doutrina e na jurisprudência e dá ao vocábulo “cobrar” um sentido lato a fim de que seja preservada a não-surpresa tributária e, conseqüentemente, a segurança jurídica.

Sobre a corrente em questão, merece destaque a lição do Professor Sacha Calmon N. Coêlho⁸:

“É dizer, o princípio da anterioridade nada tem a ver com a época em que os contribuintes pagam os tributos, decorrentes da realização dos fatos geradores. *A regulação jurídica de um fato jurígeno não pode ser posterior à ocorrência deste.*” (grifo nosso)

A interpretação dada tem por consequência a separação da vigência e da eficácia, e assegura ao contribuinte a possibilidade de conhecer, antes da ocorrência do fato gerador, a norma que venha a instituir ou majorar o tributo.

O Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior⁹, ao tratar da anterioridade e da irretroatividade, bem elucidou a questão:

⁵ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 132 e 133.

⁶ Ob. cit., pp. 132 e 133.

⁷ Ob. cit., pp. 103.

⁸ *Curso...*, ob. cit., p. 234.

⁹ “Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 65, pp. 125-129.

“O entendimento do tema à luz da CF de 1988 deve começar por um esclarecimento da vigência e eficácia normativas, envolvidas nos referidos princípios.

(...)

Vigência significa que a norma vale (exigibilidade da conduta) a partir de um certo momento (início da vigência). (...) Promulgada, a norma vale e, publicada, conta-se daí a sua vigência. (...) A eficácia tem a ver com a possibilidade de produzir efeitos.

(...)

A anterioridade proíbe que a norma vigente (publicada num exercício financeiro) possa produzir efeitos (eficácia como condição de incidência) no mesmo exercício financeiro, seja sobre fatos/atos ocorridos, no período, antes de sua vigência, seja sobre aqueles que, ainda no período são considerados geradores, mas o efeito previsto (possibilidade de cobrar o tributo) não os alcança se ocorridos no período.”

Nesse ponto, entendemos que estaria, também, sujeita ao princípio da anterioridade a majoração do tributo, ainda que indireta, como reflexo de uma exigência ou condição que anteriormente inexistia.

É o que ocorreu, por exemplo, no caso da inclusão da exigência de que, para que o contribuinte pudesse deduzir do Imposto de Renda a ser pago as contribuições à previdência privada, seria necessário que este comprovasse que contribuiu, também, ao Regime Geral da Previdência Oficial ou ao Regime Próprio do servidor público (art. 7º da Medida Provisória nº 167/04 que alterou o *caput* do art. 11 da Lei nº 9.532/97).

Ora, entendemos que nesse exemplo relatado, tal norma está sujeita ao princípio da anterioridade, pois, ainda que não aumente diretamente o tributo, restringiu a possibilidade de se efetuar tais deduções gerando, assim, um aumento da carga tributária.

4. Exceções ao Princípio da Anterioridade Previsto no art. 150, inciso III, alínea b, e a Alteração Trazida pela Emenda Constitucional nº 42/03

Em regra, todos os tributos estão sujeitos ao princípio da anterioridade.

Tal princípio, conforme já ressaltado no item 2, consiste em direito/garantia do contribuinte, sendo vedada a sua abolição pelo legislador constituinte derivado (art. 60, § 4º, inciso IV, da CF/88).

No entanto, o legislador constituinte originário da CF/88 admitiu expressamente algumas hipóteses em que se poderia cobrar ou aumentar tributos sem ser necessário respeitar o princípio da anterioridade previsto no art. 150, inciso III, alínea b.

O art. 150, § 1º, da CF/88, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 42/03, trazia as seguintes “exceções” ao princípio da anterioridade:

“Art. 150. (...)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II.”

Assim, ao imposto sobre a importação - II (art. 153, I), ao imposto sobre a exportação - IE (art. 153, II), ao imposto sobre produtos industrializados - IPI (art. 153, IV), ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a

título ou valores mobiliários - IOF (art. 153, V), e aos impostos extraordinários instituídos “na iminência ou no caso de guerra externa” (art. 154, inciso II) era, e, como se verá, continua sendo, admitida a não-aplicação do princípio da anterioridade.

Sobre esse dispositivo, salienta o Professor Luciano Amaro¹⁰:

“Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) não se submetem ao princípio da anterioridade e, portanto, podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado o ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota).”

Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹, no entanto, afirma que a não-aplicabilidade do princípio da anterioridade para esses impostos é limitada ao caso de aumento de alíquota. Assevera o autor:

“Observe-se que a quebra do princípio da anterioridade relativamente ao imposto de importação, ao imposto de exportação, ao IPI e ao ISOF ocorre *apenas* na majoração. A majoração via alteração de alíquotas depende de ato administrativo (art. 153, § 1º). Ora, a anterioridade de lei se confere em relação à lei. Se lei não há, falar em anterioridade de lei igualmente não há. A delegação dada ao Executivo para manejar ditos impostos por ato administrativo, no tocante às suas alíquotas, implica em suspender o princípio da anterioridade, altamente constritor e paralisante. A suspensão do princípio da legalidade arreda o princípio da anterioridade.” (grifo nosso)

Não concordamos com o entendimento acima, dado pelo Professor Sacha Calmon, quando afirma que a quebra do princípio da anterioridade ocorre apenas na majoração daqueles impostos. A alínea *b* é clara quando traz a vedação à cobrança no mesmo exercício para as leis que instituam ou majorem tributos. Assim, entendemos que as leis que venham a instituir os impostos previstos no § 1º, do art. 150 da CF/88, também estão excepcionadas.

Sem prejuízo da discussão acima apresentada, em dezembro de 2003, a Emenda Constitucional nº 42/03 alterou a disposição desse parágrafo ao introduzir, expressamente, uma outra “exceção” ao princípio da anterioridade previsto na alínea *b* do inciso III:

“Art. 150. (...)

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; (...)” (grifo nosso)

Dessa forma, apesar do fato de que, antes da Emenda Constitucional nº 42/03, alguns doutrinadores¹² já consideravam os empréstimos compulsórios “para

¹⁰ *Direito Tributário Brasileiro*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 121-122.

¹¹ *Comentários...*, ob. cit., pp. 318 e 319.

¹² Entre eles: Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários...*, ob. cit., p. 318, e Luciano Amaro, ob. cit., p. 122.

atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” (art. 148, inciso I, da CF/88) como não sujeitos ao princípio da anterioridade, tendo em vista a ressalva que consta no inciso II do art. 148, *in fine*, da CF/88, a modificação do § 1º tornou inquestionável sua não-aplicação.

No que tange às contribuições à seguridade social, ver-se-á adiante que estas não constituem, a nosso ver, uma completa exceção ao princípio da anterioridade, pois obedecem a uma anterioridade especial (mitigada) prevista no art. 195, § 6º, da CF/88.

5. A Anterioridade das Contribuições à Seguridade Social (art. 195, § 6º, da CF/88)

Estabelece o art. 195, § 6º, da CF/88, *in verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º 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 artigo art. 150, III, *b*.”

Observa-se, assim, que a CF/88 foi expressa quanto à não-aplicabilidade do princípio da anterioridade previsto no art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88, às contribuições à seguridade social.

A anterioridade prevista para essas contribuições é, portanto, uma anterioridade especial de noventa dias, daí a doutrina denominá-la “anterioridade nonagesimal” ou “noventena” ou anterioridade “mitigada”.

6. A Ineficiência do Princípio da Anterioridade como Garantia à Não-surpresa Tributária

O processo legislativo brasileiro, lamentavelmente, tem a cada ano, mais e mais, incorporado o hábito de publicar várias leis no mês de dezembro (especialmente em 31 de dezembro).

Em razão disso, no contexto constitucional anterior à Emenda Constitucional nº 42/03, a aplicação somente do princípio da anterioridade previsto no art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88, gerava a eficácia em 1º de janeiro do ano seguinte, também, das leis que viessem a criar ou majorar tributos publicadas em dezembro do ano anterior.

Tal situação era muito criticada por alguns doutrinadores, pois não assegurava a não-surpresa na tributação que poderia ter o prazo de anterioridade reduzido a algumas horas (no caso de uma lei publicada em 31 de dezembro).

O princípio da anterioridade na forma determinada pelo art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88, mostrava-se, portanto, ineficaz, em determinadas situações, como garantia à não-surpresa e à segurança jurídica.

Para esses casos, portanto, a “exceção” ao princípio da anterioridade, prevista para as contribuições sociais no art. 195, § 6º, da CF/88 (mencionada no item 5

deste trabalho), era muito mais benéfica como garantia à não-surpresa na tributação, do que a regra geral prevista no art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88.

Explica-se: uma lei que cria ou modifica uma contribuição social, publicada em 31 de dezembro de um determinado ano, só terá eficácia noventa dias após essa data.

No caso acima, portanto, observa-se que a não-surpresa, como princípio norteador da tributação, estava mais protegida pela exceção da anterioridade nonagesimal, admitida às contribuições sociais, do que pela regra prevista no art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88.

Sobre a problemática acima exposta, o Professor Eduardo Bottallo¹³ bem ressaltou:

“Ora, o fenômeno que torna a exceção muito mais eficaz do que a regra envolve, para dizer o mínimo, um manifesto paradoxo, frente ao qual a postura do intérprete não pode ser contemplativa, passiva ou de mera perplexidade (...).”

Assim, nesses casos extremos (lei publicada em 31 de dezembro), a garantia da não-surpresa não ficava preservada, pois a tributação era instituída de um dia para o outro.

Em razão dessa situação, alguns autores, dentre eles o Professor Eduardo Bottallo¹⁴, defendiam que para esses casos, apesar de respeitado o princípio da anterioridade previsto no art. 150, inciso III, alínea *b*, da CF/88, deveria, também, ser observada a anterioridade nonagesimal tal como prevista às contribuições sociais. Tal posição era defendida porque se entendia que o princípio da anterioridade presente no art. 150, inciso III, alínea *b* da CF/88, é um princípio mais amplo do que o princípio da anterioridade nonagesimal.

Nesse contexto problemático, sobreveio uma importante alteração constitucional na Seção destinada às limitações ao poder de tributar.

7. A Anterioridade Introduzida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de Dezembro de 2003

A Emenda Constitucional nº 42, publicada em 31 de dezembro de 2003, trouxe, ao capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, importante direito ao contribuinte ao introduzir a alínea *c* no inciso III do artigo 150 da CF/88.

Dispõe o artigo 150, inciso III, alínea *c*, introduzida pela EC nº 42, *in verbis*:

“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:

(...)

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

Em face dessa alteração, observa-se que um novo direito ao contribuinte visando a garantia da não-surpresa e da segurança jurídica foi criado, qual seja, o

¹³ “Princípio da Anterioridade - uma Proposta para sua Interpretação”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 83, p. 32.

¹⁴ *Comentários...*, ob. cit., pp. 30-35.

de não estar sujeito à tributação “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei” que instituiu ou aumentou o tributo.

Esse princípio, como se pode observar, é muito parecido com a anterioridade nonagesimal prevista às contribuições sociais no § 6º do art. 195 da CF/88.

Tal princípio, em regra, deve ser aplicado quando a anterioridade prevista na alínea *b*, do inciso III, do art. 150 da CF/88, for menos benéfica ao contribuinte do que essa anterioridade dos noventa dias.

Tal interpretação se deve ao fato de que a alínea *c* é expressa quando faz remissão à alínea *b* do mesmo inciso.

Nesse caso, deverá ser sempre respeitado o princípio da anterioridade que *mais benefício trouxer ao contribuinte*.

Assim, se uma lei que venha a criar ou aumentar o tributo for publicada em dezembro de um determinado ano, deverá ser observada a anterioridade prevista na alínea *c*, pois, caso contrário, poder-se-á exigir o tributo a partir de 1º de janeiro do ano subsequente, acarretando a insegurança jurídica, tão criticada por alguns doutrinadores, apontada no item 6 deste trabalho.

Naturalmente, se a lei for publicada antes dos noventa dias para o término do exercício, será mais benéfico ao contribuinte a observância do princípio da anterioridade previsto na alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF/88.

8. Exceções ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal Introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/03

Além da introdução desse novo princípio constitucional, o poder constituinte derivado também trouxe, por intermédio da Emenda Constitucional nº 42/03, ressalvas à sua aplicação a determinados tributos.

Estabelece o § 1º do art. 150 da CF/88, com a redação determinada pela Emenda Constitucional nº 42/03, *in verbis*:

“Art. 150 (...)

§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”

Desde já se observa que, além de introduzir expressamente uma nova ressalva à aplicação do princípio da anterioridade previsto na alínea *b* (art. 148, I), analisada no item 4 deste trabalho, tal parágrafo, também, estabeleceu exceções à aplicação da anterioridade de noventa dias prevista na alínea *c* do inciso III do art. 150 da CF/88.

Da leitura da segunda parte do novo § 1º, observa-se que foram excepcionados da observância do princípio previsto na alínea *c* do inciso III, os seguintes tributos: empréstimos compulsórios “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência” (art. 148, inciso I, da CF/88), imposto sobre a importação (art. 153, I), imposto sobre a exportação (art. 153, II), imposto sobre a renda - IR (art. 153, III), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários (art. 153, V) e impostos extraordinários instituídos “na iminência ou no caso de guerra externa” (art. 154, inciso II).

Constata-se, assim, que o IPI, apesar de não estar sujeito ao princípio da anterioridade previsto na alínea *b*, do inciso III, do art. 150, da CF/88, está sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto na alínea *c*, do mesmo inciso.

Por outro lado, o IR, apesar de estar sujeito ao princípio da anterioridade previsto na citada alínea *b*, não se submete à observância da alínea *c*, do inciso III do art. 150 da CF/88.

Constituem, porém, exceções à observância de ambos os princípios os seguintes tributos: empréstimos compulsórios “para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência”, imposto sobre a importação, imposto sobre a exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários - IOF e impostos extraordinários instituídos “na iminência ou no caso de guerra externa”.

Tais exceções se devem ao chamado “caráter extrafiscal”¹⁵ do imposto de importação, do imposto de exportação e do IOF e o caráter de urgência dos empréstimos compulsórios previstos no art. 148, inciso I, da CF/88, e dos impostos extraordinários de guerra.

Em razão desse novo dispositivo, constata-se hoje, no que tange ao princípio da anterioridade, a existência de quatro tipos de tributos:

- a) aqueles que podem incidir sobre fatos geradores desde a data de publicação da lei que os houver instituído ou majorado (não estando sujeitos nem a anterioridade prevista na alínea *b* nem àquela prevista na alínea *c*);
- b) aqueles que somente podem incidir sobre fatos geradores que ocorram no exercício seguinte ao da publicação da lei que os houver instituído ou majorado (respeitando somente alínea *b*);
- c) aqueles que somente podem incidir sobre fatos geradores que ocorram noventa dias após a publicação da lei que os houver instituído ou majorado (respeitando somente a alínea *c*);
- d) aqueles que deverão observar tanto a anterioridade prevista na alínea *b* como, também, a anterioridade prevista na alínea *c* (noventa dias).

Ci § 1º do art. 150, *in fine*, exclui da observância da anterioridade nonagesimal (art. 150, inciso III, alínea *c*, da CF/88) a fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA (art. 155, inciso III) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU (art. 156, inciso I).

9. A Eficácia das Leis Publicadas depois de 1º de Outubro de 2003

Questão relevante que se coloca diz respeito ao processo de transição pertinente à aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, introduzido à Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional nº 42/03, sobre as leis que se encontravam com sua eficácia suspensa em razão do princípio da anterioridade previsto na alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF/88.

¹⁵ A tão discutida “finalidade extrafiscal” de determinados tributos foi questionada pelo Professor Luís Eduardo Schoueri, em aula ministrada em 27 de abril de 2004, no Mestrado em Direito Político e Econômico na Universidade Presbiteriana Mackenzie e, em tese, ainda não publicada. Segundo o Professor, deve ser analisado o efeito da tributação (como efeito indutor na Economia) e não a finalidade extrafiscal da norma.

É o que ocorreu, por exemplo, com algumas leis municipais que, após a publicação da Lei Complementar nº 116/03 (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS), vieram a instituir o ISS sobre novas hipóteses de incidência admitidas pela citada lei complementar.

Por terem instituído o ISS sobre novos serviços e, em alguns casos, aumentado a sua alíquota, tais leis municipais, quando da publicação da Emenda Constitucional nº 42 em 31 de dezembro de 2003, estavam com sua eficácia suspensa em razão da vedação prevista na alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF/88.

Saliente-se que muitas delas foram publicadas em novembro e dezembro de 2003 para ter eficácia em 1º de janeiro de 2004 (em respeito à alínea *b*) e, portanto, num período de eficácia suspensa muito inferior à noventa dias.

Nesse contexto, cabe levantar a seguinte questão: a nova vedação introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/03 ao inciso III do art. 150 da CF/88 seria aplicável imediatamente a essas leis municipais que já haviam sido publicadas em 31 de dezembro de 2003, porém, sua eficácia estava suspensa em razão da vedação prevista na alínea *b* do mesmo inciso?

Para responder tal questão, faz-se necessária a análise de alguns pontos preliminares.

A Emenda Constitucional nº 42/03 foi omissa quanto à data de sua entrada em vigor.

No entanto, por se tratar de uma emenda à Constituição, entendemos que tal omissão não a torna nula apesar de a Lei Complementar nº 95/98 prever, como requisito essencial das leis, a disposição quanto à data de sua entrada em vigor.

Também entendemos que não se aplicaria às emendas constitucionais o disposto no art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil que prevê a entrada em vigor da norma, quando esta for omissa, quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

Tal entendimento se deve ao fato de que a emenda constitucional é norma hierarquicamente superior à Lei de Introdução, não cabendo, assim, a aplicação desta àquela.

Em razão dos entendimentos firmados e para análise da questão principal que se coloca, partiremos da premissa de que a Emenda Constitucional nº 42/03 *entrou em vigor na data de sua publicação*.

Em razão dessa conclusão, indaga-se, novamente, se a Emenda Constitucional nº 42/03 teria o condão de, em razão da introdução de nova limitação ao poder de tributar, prorrogar o período de suspensão da eficácia em que as leis municipais se encontravam de forma a respeitar, também, o limite dos noventa dias previsto na alínea *c* do inciso III do art. 150 da CF/88.

Como se verá, não se trata de uma questão simples.

A maioria das leis municipais em questão, à exceção daquelas que tinham disposições diversas para sua entrada em vigor (*v.g.*, “esta lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2004”), começou a vigorar na data de sua publicação.

Assim, quando do advento da Emenda Constitucional nº 42/03, tais leis, em sua maioria, já vigoravam, tendo eficácia suspensa somente na parte que instituíam ou aumentava o tributo (em respeito à alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF/88).

Assim, poderia, então, uma emenda constitucional postergar a eficácia da lei municipal em respeito ao novo princípio por ela introduzido?

O fato de a lei orçamentária municipal, em 2003, já ter previsto o ingresso de tais receitas tributárias a partir de 1º de janeiro de 2004, não impediria a aplicação imediata da Emenda Constitucional n° 42/03?

Para responder tais questões, faz-se necessária um retorno à matéria tratada no item 2 deste trabalho.

Conforme já salientado naquele item, o princípio da anterioridade tem por fundamento a segurança jurídica e a não-surpresa na tributação. É, portanto, um direito do contribuinte e uma limitação ao poder de tributar imposta ao ente tributante.

Em 31 de dezembro 2003, foi instituído um novo princípio da anterioridade que prevê, paralelamente ao que dispõe a alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF/88, o lapso temporal mínimo de noventa dias da data da publicação da lei.

A segurança jurídica é um princípio concedido ao contribuinte e não ao ente tributante.

Assim, a alegação de que a aplicação imediata do novo princípio introduzido pela Emenda Constitucional n° 42/03 não seria possível por estarem as receitas desse imposto já previstas na lei orçamentária municipal é descabida, pois a garantia à segurança jurídica na tributação é uma garantia concedida ao contribuinte e não ao ente político.

Assim, alterando posicionamento que defendemos no passado, entendemos que, justamente por se tratar de um direito assegurado ao contribuinte de não ser surpreendido na tributação, o novo princípio introduzido pela Emenda Constitucional n° 42/03 deveria ser aplicado imediatamente para as leis municipais que estavam com sua eficácia suspensa em 31 de dezembro de 2003, ainda que já tivessem entrado em vigor antes dessa data.

10. Conclusão

O princípio da anterioridade tem por fundamento a garantia à segurança jurídica e a não-surpresa na tributação, não podendo ser extinto do texto constitucional por se tratar de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, inciso IV, da CF/88).

Antes da Emenda Constitucional n° 42/03, tal princípio se limitava à previsão contida na alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF/88 e, no que tange às contribuições sociais, ao § 6º do art. 195 da CF/88 (anterioridade mitigada).

Conforme foi exposto, o contexto constitucional anterior à Emenda Constitucional n° 42/03 trazia o paradoxo de a exceção dada às contribuições sociais (anterioridade “mitigada”), muitas vezes, ser mais benéfica do que a regra trazida pela alínea *b* do inciso III do art. 150 da CF/88.

Tal situação ocorria, por exemplo, nos casos, cada vez mais comuns, de leis publicadas em dezembro de um determinado ano que tinham sua eficácia suspensa por apenas alguns dias.

Em razão desse contra-senso, era nítida a necessidade da criação de um novo princípio constitucional que, sem prejuízo do anterior (previsto na alínea *b*), viesse a resguardar a não-surpresa na tributação.

Sobreveio, então, a Emenda Constitucional n° 42/03 que introduziu ao art. 150, inciso III, a alínea *c* a vedação, semelhante às contribuições sociais, de se cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Conforme ressaltado no item 7 do trabalho, tal vedação deve ser aplicada sem prejuízo do disposto na alínea *b* do mesmo inciso.

O advento da Emenda Constitucional nº 42/03 trouxe, portanto, um importante direito ao contribuinte ao introduzir, ao texto constitucional, um novo princípio destinado a garantir a não-surpresa na tributação, sanando, assim, um paradoxo existente na sistemática anterior que há muito se criticava.

Entendemos que o princípio introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/03 deve ser aplicado de imediato, desde a data de sua publicação (31 de dezembro de 2003), ainda que sobre leis que tenham sido publicadas antes dessa data, mas que estavam com sua eficácia suspensa em 31 de dezembro de 2003.