

REVISTA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA



SENADO FEDERAL
DIVISÃO DE EDIÇÕES TÉCNICAS
(ANTIGA DIRETORIA DE INFORMAÇÃO LEGISLATIVA)

ABRIL A JUNHO 1972 - ANO IX - NÚMERO 34

Os princípios da legalidade e da anualidade dos tributos nas Constituições brasileiras

(Da Constituição Imperial de 1824 à Constituição de 1988)

Gutenberg Lima Rodrigues e
Maria Ignez Brown Rodrigues

INTRODUÇÃO

Um dos poderes que o Estado possui, o de tributar, expresso na Constituição, apresenta-se limitado por princípios, alguns mais, outros menos rígidos, dos quais destacam-se, por sua importância, os princípios da legalidade e o da anualidade dos tributos.

Mas, nem sempre o poder de tributar do Estado obedeceu a princípios que limitassem sua imposição.

Carlos Maximiliano, citando Herbert Spencer, traça a origem e a evolução do tributo que começou como “dívida espontânea ao chefe, passando depois a ser esperada e, em seguida, reclamada, quando exígua ou tardia, tornando-se, por fim, contribuição obrigatória, paga em animais, em produtos da terra ou em trabalho e, finalmente, em moeda.” (Carlos Maximiliano, “Comentários à Constituição Brasileira”, 4ª ed., 1948, vol I, § 168).

PRINCIPIO DA LEGALIDADE (*Conceito e Origem histórica*)

Este princípio tributário, aliás o mais universal, vincula a legitimidade da imposição tributária, acessória ou principal, ao estipulado anteriormente por uma lei.

O aforismo do Direito Penal – “nullum crimen sine lege” impera no Direito Tributário – “nullum tributum sine lege.”

O princípio da legalidade apresenta 2 aspectos: um diz respeito à criação do tributo e o outro ao seu aumento.

Não é suficiente a prévia imposição legal para dar base constitucional ao tributo, porque a dosagem tributária também é necessária.

- * Trabalho apresentado para o Curso de especialização em nível de Pós-Graduação em Direito Tributário, ministrado pelos Professores: Ministro Aliomar Baleeiro e Dr. Bento Bugarin, na Universidade de Brasília (de outubro de 1971 a abril de 1972)

O princípio de que não há tributo sem lei que o estabeleça foi a grande conquista liberal, obtida pela Inglaterra, na Magna Carta, jurada por João-Sem-Terra, em 1215.

Esta norma, porém, foi muitas vezes contrariada por reações do trono e só se consolidou com a Revolução de 1688, mediante o "Bill of Rights", pelo qual "ninguém poderia, jamais, ser compelido a qualquer prestação, empréstimo ou imposto, de qualidade alguma, senão por ato do Parlamento".

Em resumo, a base consensual do tributo foi uma das aspirações coletivas, sustentadas em sangrentas lutas contra o absolutismo monárquico que se manifestava, muito frequentemente, no campo das imposições fiscais, sobretudo quando ainda não estava bem patente a sua finalidade de interesse público, correndo a cobrança dos mesmos por conta da realização dos interesses pessoais e dinásticos dos soberanos.

Também com a Revolução Francesa de 1789 e a subsequente Constituição de 1791, o princípio da legalidade das contribuições públicas foi devidamente tutelado.

Tornou-se conhecida a célebre Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, assim expressa no art. 14: "Cada cidadão tem o direito de verificar, por si próprio, ou por meio dos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consentir livremente na mesma, seguir-lhe o emprego, determinar-lhe a quantidade, incidência, arrecadação e duração."

A Constituição dos Estados Unidos da América, igualmente, manteve a norma da Constituição inglesa, que assim transmitiu-se às Constituições republicanas, suas descendentes.

Vulgarizou-se o princípio "no taxation without representation".

Estes países (Inglaterra e França) foram os que primeiro difundiram as doutrinas e práticas orçamentárias que já existiam, embrionariamente, em todos os povos europeus, como Espanha e Portugal e daí passaram para o Brasil Colonial, desde os meados do século XVI, através das instituições municipais.

Eram, assim, as Câmaras Municipais brasileiras que deliberavam a forma para cobrança de tributos que os monarcas portugueses solicitavam ao Brasil.

O princípio do que não há tributo senão quando estatuído em lei já era norma na Constituição do Império e foi mantido, praticamente, como veremos, em todas as nossas Constituições.

Segundo a lição de Ruy Barbosa "a decretação do imposto, sob qualquer das suas formas, das contribuições exigidas ao público, seja qual for o gênero em que couberem, é uma função peculiar à lei, um poder, pela sua essência legislativa, poder que se acha subentendido, onde quer que esteja, o de criar a lei, como a parte no todo e o efeito na causa".

"Quem individua o imposto, quem estatui as condições do seu lançamento, quem traça o sistema da sua cobrança é sempre a lei, por uma função de sua alçada privativa. E de tal modo privativa, que chega a sê-lo, até por definição, entrando essa privatividade legislativa da sua origem nas definições jurídicas do imposto."

E prossegue Ruy Barbosa: “o caráter privativamente legislativo da função tributária não resulta somente, no direito americano, do consenso universal dos mestres. Está, também, impresso no concurso geral dos arestos, sem que uma só discrepância do oráculo supremo da justiça quebrasse jamais a linha dessa tradição.” (“Comentários à Constituição Brasileira” coligidos por Homero Pires, Ruy Barbosa — 1933.)

PRINCÍPIO DA ANUALIDADE (*Conceito e Histórico*)

O princípio da Anualidade vincula a legitimidade da imposição tributária à prévia autorização orçamentária.

A lei orgânica do tributo, ainda que em vigor, só seria executável nos exercícios em relação aos quais o orçamento consignasse expressamente autorização.

Este princípio tem o objetivo de impedir que o contribuinte seja surpreendido com uma imposição tributária que não existia, em meio a um exercício financeiro, ou ainda com o agravamento de uma imposição já existente naquele exercício.

O orçamento, “lei ânua” ou “lei de meios” seria o ato-condição, aquele ato que permite a aplicação da lei a uma certa situação concreta para cobrança do tributo.

Segundo o Ministro Aliomar Baleeiro (e a maioria dos autores modernos do Direito Tributário) esta seria a sua natureza jurídica, visto que não pode o Orçamento ser considerado uma lei no sentido material, mas apenas formalmente. Não pode criar imposto, desde que não é lei, no sentido material, mas, a cada ano, todos os impostos existentes, em virtude de lei, seriam revistos pelos representantes do povo, que renovariam ou não a autorização para que, no exercício imediato, esses tributos fossem cobrados.

O Orçamento apresenta várias características que o diferenciam da generalidade das leis, e obedece a alguns princípios constitucionais, como aquele expresso no art. 60 da Constituição Federal vigente, em nosso País, que proíbe a existência de dispositivos estranhos à previsão da receita e à fixação das despesas para cada exercício financeiro — o que torna impossível a existência das chamadas “caudas orçamentárias”, que foram comuns até à Reforma Constitucional de 1926.

Ao contrário do princípio da legalidade, o da anualidade dos tributos que Alcino Pinto Falcão (em “Constituição de 1946 — Anotada”) chama de uma “supergarantia erigida em norma constitucional”, nem sempre vigorou em nossas Constituições, representando um progresso em relação àquela reivindicação histórica da legalidade dos tributos.

Os princípios da legalidade e da anualidade dos tributos são conexos, complementares e essenciais ao Moderno Estado de Direito.

É o que veremos, em seguida, com o estudo das Constituições brasileiras.

CONSTITUIÇÃO IMPERIAL (1824)

Desde a Constituição Imperial de 25-3-1824, já se conhecia, em nosso País, os princípios da legalidade e da anualidade dos tributos.

Na verdade, pelo texto constitucional de 1824, como poderemos constatar, o princípio da legalidade depreendia-se do art. 36, I, no Capítulo II, dedicado à Câmara dos Deputados:

“Art. 36. É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa:
1º) Sobre impostos.

Já o princípio da anualidade manifestava-se assim:

“CAPITULO III – *Da Fazenda Nacional*

“Art. 171. Todas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiverem aplicadas aos juros e amortizações da dívida pública, serão anualmente estabelecidas pela Assembléia-Geral, mas continuarão até que se publique a sua derrogação ou sejam substituídas por outras.”

“Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará, na Câmara dos Deputados, anualmente, logo que esta estiver reunida, um balanço geral da receita e da despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente e, igualmente, o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância de todas as contribuições e rendas públicas.”

Durante todo o período imperial predominou esta orientação (a criação dos impostos em lei – princípio da legalidade, e a inclusão dos mesmos no Orçamento – princípio da anualidade).

É verdade que a autorização orçamentária não especificava os tributos, conforme assinala Aliomar Baleeiro em sua obra “Limitações Constitucionais ao poder de tributar”, mas apenas se reportava, englobadamente, aos que existissem ao tempo, como se observa na primeira “lei de meios”, votada pelo Parlamento brasileiro, a de 14-11-1827, para o exercício de 1828, que rezava: “ficam em vigor e continuarão a cobrar-se, durante o ano de 1828, todos os tributos e impostos ora existentes”.

Mas, a vigência dos tributos existentes estava condicionada à sua renovação por dispositivos orçamentários, o que comprova a adoção do princípio da anualidade pela Carta Imperial de 1824.

Com o *Ato Adicional de 1834* (lei de 12-8-1834), as províncias passaram a ter competência para legislar sobre tributos, através de suas Assembléias, contanto que não avancem nas rendas nacionais, que se baseavam, principalmente, no Imposto de Importação.

Os arts. 10 (5º) e 12 eram explícitos sobre o assunto:

“Art. 10. Compete às Assembléias Legislativas legislar:

5º) Sobre a fixação das despesas municipais e provinciais e os impostos para elas necessários, contanto que estes não prejudiquem as imposições gerais do Estado. As Câmaras poderão propor os meios de ocorrer às despesas dos seus municípios”.

“Art. 12. As Assembléias Municipais não poderão legislar sobre impostos de importação.”

Como vemos, o Ato Adicional de 1834 estendeu o princípio da legalidade às áreas provinciais, ao conferir atribuições às Assembléias Legislativas das Províncias para estabelecer os impostos locais.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1891

A 1ª Constituição Republicana, de 24-2-1891, enunciou, apenas, o princípio da legalidade, falando em “impostos” e não em “tributos”, mas deve-se frisar que já havia distinção legal e até certa distinção doutrinária entre impostos e taxas.

Naquele diploma constitucional, o princípio da legalidade veio inserido no Capítulo “Dos Direitos” — art. 72, § 30:

“Art. 72. § 30. Nenhum imposto, de qualquer natureza, poderá ser cobrado, senão em virtude de uma lei que o autorize.”

Se o texto de 1891 restringiu, literalmente, o princípio da legalidade aos impostos, a interpretação doutrinária que se deu ao mesmo, quase sempre, não foi essa. É o que nos diz o Prof. Aliomar Baleeiro (“Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” — 1960), mostrando que “a melhor doutrina, sob o regime de 1891, entretanto, a despeito da estreiteza da linguagem do texto, estendia o império dessa regra a outros tributos, como a taxa, segundo o Direito Constitucional Americano.”

Ruy Barbosa, em seus “Comentários à Constituição Brasileira” — 1891 (coligidos por Homero Pires — 1934, vol. VI, págs. 81 a 118) trata do assunto, e ensina: “toda contribuição pública (tributo, imposto, direito ou taxa) há de resultar de uma lei. Nenhuma pode existir, senão por uma lei, que a estabeleça. Sem uma lei, que a autorize e limite, nenhuma se pode lançar ou arrecadar.”

Segundo o mesmo autor a expressão “imposto de qualquer natureza, utilizada pelo texto constitucional, abrange todas as prestações exigíveis do contribuinte, seja para os serviços gerais do Estado, seja para os serviços especiais, que ele se reserva a si mesmo, ou que sob a sua inspeção, comete às empresas industriais e organizações particulares.”

O texto de 1891 omitiu o princípio da anualidade dos tributos, mas estes, invariavelmente, vinham previstos no Orçamento.

Detalhe importante sobre esta Constituição, é assinalado por Pontes de Miranda, em seus “Comentários à Constituição de 1934” — Tomo I:

“Sob a Constituição de 1891 estabeleceu-se a doutrina de que pode haver delegação de poder, em matéria tributária, desde que o Poder Legislativo fixe as linhas gerais.”

Mas as delegações de poder, em matéria fiscal, foram condenadas por doutrinadores e juristas.

Pontes de Miranda (“Comentários à Constituição” — Rio — 1936, tomo I, pág. 412) afirma a aceitabilidade daquela delegação, sob o regime de 1891.

Segundo Aliomar Baleeiro (“Limitações Constitucionais ao poder de tributar” — 1960, pág. 23), certamente Pontes de Miranda “se referia à amplitude

do poder regulamentar, que, às vezes, construía todo um longo sistema de aplicação da lei, como aconteceu com o imposto sobre a renda, que criado em duas ou três regras, na cauda de um orçamento, desdobrou-se no amplo e minucioso regulamento de 1928, obra de Souza Reis. Entendia-se que, fixados o máximo e o mínimo do tributo, o Poder Executivo gozaria do discricionarismo, sujeito a "standards jurídicos", para estabelecer as proporções e graduações."

Carlos Maximiliano sustentou, com base na jurisprudência, a boa doutrina de que o regulamento não daria validade "a uma taxa não revigorada no Orçamento da Receita, pelo menos, com indicação do título e do cômputo respectivo". Sistemáticamente, as leis orçamentárias federais indicavam as leis da receita, fazendo menção expressa de cada uma. Variava a prática dos Estados e Municípios".

Para finalizar, é interessante registrar-se que o diploma constitucional, de 1891, estabeleceu o campo de competência exclusiva da União para decretar impostos (art. 7º) e dos Estados (art. 9º), ficando um amplo campo aberto à competência residual concorrente. Aos Municípios não fora dada, ainda, competência tributária. Já se falava também em taxas — arts. 7º (3º e 4º) e 9º § 1º (1º).

Em 1926, o texto de 1891 sofreu algumas emendas, pois que fora muito freqüente, desde 1891, a inclusão no Orçamento, de dispositivos estranhos à previsão da Receita e fixação das Despesas para cada exercício financeiro — as chamadas "caudas orçamentárias."

Em 1921, o Presidente Epitácio Pessoa fora obrigado a vetar o Orçamento, pois o mesmo incorria no vício acima mencionado.

Assim é que, por esta Reforma, foi incluído no art. 34, daquele diploma constitucional, um § 1º que dizia: "as leis de Orçamento não podem conter disposições estranhas à previsão da receita e à despesa fixada para os serviços anteriormente criados. Não se incluem nessa proibição: (. . . .)"

Mas esta Reforma Constitucional (lei de 7-9-1926) em nada veio alterar o princípio da legalidade, pois manteve a mesma redação do art. 72, § 30, do texto de 1891, relativo àquele princípio.

Antes desta Reforma, já em 1922, o Decreto nº 4.536 (de 28-1-22) fora publicado sob a denominação de "Código de Contabilidade da União", (posteriormente alterado pelo Dec. nº 5.426, de 7-1-28 e Regulamentado pelo Dec. nº 15.783 de 8-11-22), trazendo uma inovação em matéria tributária — o princípio da anualidade dos tributos que, pela 1ª vez apareceu, explicitamente, num texto legal.

Assim é que o art. 27 do "Código de Contabilidade da União" dizia:

"Art. 27. A arrecadação de receita proveniente de imposto dependerá sempre de inserção deste, na lei de orçamento."

CONSTITUIÇÃO DE 1934

Em 16-7-34, ganhamos um novo diploma constitucional, aliás, de duração efêmera.

O princípio da legalidade dos tributos foi colocado no Capítulo das Disposições Preliminares (e não mais no dos “Direitos” — como no texto de 1891).

Vamos ver que o art. 17, VII, estabelecia:

“Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VII — cobrar quaisquer tributos, sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos.”

“Lei especial”, no caso, significa, conforme assinala Ruy Barbosa, lei criadora ou majoradora do tributo.

Pontes de Miranda, em seus “Comentários à Constituição Federal de 34”, 1º vol., assim comenta aquele dispositivo constitucional:

“A função regulamentar do Poder Executivo não poderia ir ao ponto de:

- a) estender o imposto ou a taxa a qualquer caso não previsto em lei;
- b) criar isenções ou suprimi-las; c) aumentar, diminuir ou estabelecer o “quantum”;
- d) prescrever penalidades.”

Assinala o mesmo autor, no entanto, que era permitida a autorização entre o mínimo e o máximo ou entre outros limites que a lei precisasse. E acrescenta: “nada impede que o imposto seja pago em valores ou mercadoria, em vez de em moeda corrente.”

Quanto à expressão “os impostos não podem incidir sobre os efeitos de atos jurídicos perfeitos”, Pontes de Miranda explica o seu significado, com um exemplo: “se houve consignação de mercadoria a 1º de janeiro, o imposto sobre consignação de mercadorias não pode incidir sobre aquele ato; só o imposto sobre a venda incidirá, porque ainda não se consumou essa.”

Controvérsia, segundo o autor, poderia, por exemplo, surgir com relação ao testamento (que, para alguns é tido como “negotia imperfecta”), ou outros atos e negócios jurídicos análogos.

É de assinalar-se, também, que o texto de 1934 fala em tributos, e não, restritivamente, em impostos como o texto de 1891.

Quanto ao princípio da anualidade, este não foi contemplado, pelo menos de forma explícita, pelo texto constitucional de 1934. Podemos, no entanto, dizer que, no seu art. 50, há uma certa alusão àquele princípio, quando dispõe:

“Art. 50. O Orçamento será uno, incorporando-se, obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos dos fundos e incluindo-se, discriminadamente, na despesa, todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.”

Convém registrar-se, para finalizar, que foi a Constituição de 1934, a que pela primeira vez estabeleceu a competência municipal para decretar impostos e taxas (art. 13, II e § 2º) e previu, também, pela primeira vez, a possibilidade de criação das contribuições de melhoria (art. 124).

Ela também não admitia a delegação de poder (art. 3º, § 1º). Assim, a cada Poder só era dado exercer funções que lhe fossem, taxativamente, outorgadas, havendo a impossibilidade jurídica de qualquer forma de delegação de atribuições, inclusive de natureza tributária.

CONSTITUIÇÃO DE 1937

Já em 1937, tínhamos um novo texto constitucional que, em verdade, nunca chegou a ser posto em execução.

Os princípios da legalidade e da anualidade não foram contemplados, de forma explícita, já que ingressávamos num período ditatorial.

A própria matéria fiscal permaneceu sob o regime de disposição transitória (art. 180).

A letra da Constituição pretendia dar uma certa garantia ao contribuinte, através do seu art. 13, *d*, que, de certa forma, representava o princípio da legalidade. Tal dispositivo vedava a expedição de decretos-leis sobre impostos, mesmo nos períodos de recesso parlamentar ou de dissolução da Câmara dos Deputados, mas não foi, absolutamente, respeitado pelo Governo Federal.

O princípio da anualidade subentendia-se do art. 68 daquele diploma constitucional que rezava:

“Art. 68. O Orçamento será uno, incorporando-se, obrigatoriamente, à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídos na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.”

A delegação legislativa foi permitida pela Constituição de 1937, ao contrário das anteriores.

Dizia o art. 12 daquela Carta: “O Presidente da República pode ser autorizado pelo Parlamento a expedir decretos-leis, mediante as condições e nos limites fixados pelo ato de autorização.”

CONSTITUIÇÃO DE 1946

Finalmente, em 18-9-46, recentemente saídos da Ditadura, ganhamos uma Constituição que pretendeu ser a mais democrática possível.

O texto Constitucional de 1946 foi o 1º a incluir, explicitamente, o princípio da anualidade tributária, que aliás veio inserido no mesmo artigo dedicado ao princípio da legalidade, já consagrado, explicitamente, por algumas de nossas Constituições anteriores.

Assim é que, no seu Capítulo II, intitulado – “Dos Direitos e Das Garantias Individuais” – o texto de 1946, explicitava no seu art. 141, § 34:

“Art. 141.

“§ 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvadas, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

Como vemos, a Constituição de 46 fala em tributos e não mais em impostos, como o texto de 1891.

O legislador constituinte, como reação à estrutura política ditatorial de 1937-1945, inseriu no texto constitucional de 1946, claramente, o princípio da legalidade, acrescentando o da anualidade, para maior garantia do contribuinte.

Segundo o Prof. Aliomar Baleeiro (“Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar —” 1951, pág. 37), “a Constituição de 1946, apenas veio consagrar uma contínua evolução de mais de um século, que corria no plano mais largo do Direito Positivo Brasileiro, sobretudo depois do Código de Contabilidade”. E acrescenta que ao consagrar essa orientação da técnica tributária o constituinte agiu “em perfeito conhecimento de causa, no firme propósito de dar firmeza constitucional ao que já se praticou até nos períodos ditatoriais.”

Ainda, segundo o Prof. Baleeiro, a regra da “anualidade”, “posto que não expressa antes do Código de Contabilidade da União (art. 27), era costumeira no Brasil e reconhecida pelos financistas e juristas.” Entre uns e outros o mesmo autor cita: Castro Carreira (*História Financeira — 1889*, p. 71); Amaro Cavalcanti (“Elementos de Finanças”, 1896, p. 222/3); Ruy Barbosa (“Comentários”, cit. II, p. 180) etc. . . .

E prossegue o Ministro Baleeiro, lembrando que o Anteprojeto da Constituição de 1891, de Antônio Carlos, no art. 315, já rezava: “todas as contribuições devem ser, cada ano, estabelecidas ou confirmadas, sem o que cessa a obrigação de pagá-las”, o mesmo dizendo, por outras palavras, uma lei de 1862.

Segundo Carlos Maximiliano (“Comentários à Constituição Brasileira de 1946”, vol. 3, pág. 167) “o art. 141, § 34 do texto constitucional de 1946 revigora a conquista democrática, em virtude da qual o povo paga somente o imposto que foi votado pelos seus representantes diretos. Onde há duas Câmaras a iniciativa do projeto cabe a de mais breve duração, aquela cujos membros, em curto prazo, voltam a prestar contas dos seus atos ao eleitorado.”

“Só é cobrável o tributo quando votado pelo Congresso Nacional, legislatura do Estado ou Município. Nenhum imposto, emolumento ou taxa pode ser instituído com o caráter obrigatório, por ato exclusivo do Poder Executivo; é necessária, pelo menos, autorização legislativa, como sucede, por exemplo, no caso da reforma do regimento de custas judiciais.”

“Por outro lado, o Direito Público Moderno prestigia o princípio da anualidade dos tributos, segundo o qual toda contribuição, toda taxa que não esteja enumerada nos quadros do Orçamento, não pode ser percebida durante o ano corrente.” (Carlos Maximiliano — obra citada.)

O fundamento da cobrança dos tributos, em cada ano, é a autorização expressa no Orçamento, a qual deve renovar-se durante a vigência de um exercício financeiro para o seguinte. Na verdade, seria inútil a exigência do Orçamento se, por fora do mesmo se possibilitasse a cobrança de tributos novos ou majorados.

Aliás, uma das características modernas mais importantes da lei orçamentária é a que consiste em abranger a Receita anual todas as fontes de créditos para o Tesouro e a Despesa, os gastos em sua plenitude; tal é a característica conhecida como a da universalidade da lei orçamentária.

As nossas Constituições, desde a Reforma Constitucional de 1926, contém dispositivos neste sentido, como já temos frisado.

Por outro lado, se a lei do aumento ou de criação do tributo está prescrita para uma vigência permanente, a falta de autorização orçamentária, para um determinado exercício, não significa definitivo abandono da tributação e sim a sua suspensão para aquele exercício. Esta suspensão, mesmo que continue por mais de um exercício, não impede que outras leis orçamentárias posteriores, seguidas ou alternadas, restaurem a autorização e reintegrem a legitimidade da cobrança nos períodos de suas vigências.

A Constituição de 1946 além de exigir que o ônus fiscal fosse instituído por lei especial (o que já fora feito por algumas de nossas Constituições anteriores) exigiu mais: (e aqui vai a inovação da Carta de 1946) que só fosse cobrado se figurasse no Orçamento Geral da União, Estado ou Município, excluindo apenas a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Portanto, esta foi a grande norma estabelecida pela Constituição de 1946, em matéria tributária: numa primeira etapa: não há tributo senão em virtude de lei que o Poder Legislativo competente vote (o nacional, o estadual ou o municipal); e numa segunda etapa: o tributo só pode ser cobrado, em cada exercício financeiro, se a lei que o criou ou majorou tiver sido incluída no Orçamento.

O Poder Executivo apenas poderia cooperar na elaboração legislativa, jamais exerceria delegação legislativa de decretar tributos. Da mesma forma o Poder Judiciário, a quem não caberia opinar sobre a oportunidade da criação dos tributos ou sobre o seu *quantum*. Só ao Poder Legislativo federal, estadual ou municipal competiria discutir e votar leis de tributos, ainda que com a cooperação do Executivo — Presidente da República, Governador de Estado ou Prefeito Municipal.

Além do mais, o texto constitucional de 1946 vedou a qualquer dos poderes delegar atribuições (art. 36), como reação instintiva ao autoritarismo da Carta de 1937.

INTERPRETAÇÕES DOUTRINÁRIAS DO ART. 141, § 34, DA CONSTITUIÇÃO DE 1946

As interpretações doutrinárias do art. 141, § 34, do texto constitucional de 1946 foram, quase sempre, rigorosas.

Vejamos algumas delas:

BILAC PINTO (Parecer *in Revista Forense*, vol. 120, pág. 37 e seg.) assim se expressou sobre o assunto:

"A anualidade do imposto consiste, pois, essencialmente, em que o tributo para poder ser cobrado precisa ser incluído, anualmente, no Orçamento.

A lei fiscal, como diz Damerville, "é uma lei imperfeita, que somente se completa quando intervém um ato-condição, que é o Orçamento". Se determinado tributo não é incluído no Orçamento, a lei fiscal que o criou não se torna, somente por isso, inconstitucional. A consequên-

cia jurídica dessa não inclusão no Orçamento é apenas a inexigibilidade do tributo durante o respectivo ano fiscal.

Sendo permanente a lei instituidora do tributo, poderá este vir a ser incluído em orçamento futuro, tornando-se desse modo exigível o imposto em ano fiscal ulterior, nunca, porém, retroativamente.”

Vejamos a opinião de FRANCISCO CAMPOS (Parecer in *Revista de Direito Administrativo*, vol. 14/467):

“A alegação de que a autorização orçamentária exigida pela Constituição é apenas qualitativa e não quantitativa estabelece uma discriminação arbitrária, sem fundamento algum no critério constitucional ou em outro qualquer critério de senso comum. A Constituição exige, com efeito, que se englobem, obrigatoriamente na Receita não somente pela sua denominação técnica ou usual, mas também pela sua taxa ou tais como se acham definidos, qualitativa e quantitativamente, na lei especial da sua criação.

Mediante a discriminação arbitrária que se pretende fazer, para efeitos orçamentários, entre qualidade e quantidade do imposto para o fim de, somente pela menção do seu título, se satisfazer a exigência de figurarem no Orçamento todos os impostos cuja arrecadação fica autorizada no exercício, aniquila-se de uma só vez, todo o sistema do Direito orçamentário, particularmente, as suas fundações constitucionais. Se assim fosse, como pela primeira vez se pretende, não só em nosso País, como, no gozo das instituições representativas, em todos os países conhecidos ou dos quais nos chegam informações autorizadas, no curso mesmo do exercício orçamentário os impostos poderiam ser aumentados e arrecadada a sua majoração, desde que, nas leis que lhes elevassem a taxa, se mantivesse o nome, o título ou a qualidade, mediante a qual são designados na lei orçamentária. De que valeria, então, a regra constitucional relativa à anualidade do imposto, se reduzida à mofina e fútil exigência de se reproduzir no Orçamento pelo título que lhe cabe na nomenclatura dos impostos, apenas a sua qualidade ou a qualidade ou espécie da matéria designada à sua incidência?”

Seguindo esta mesma interpretação rigorosa do art. 141, § 34, da CF/46, poderemos citar as opiniões de: RUBENS GOMES DE SOUZA (ver Parecer, RF, 123, junho, 1949, pág. 369 e segs.); JOÃO MANGABEIRA (RF — agosto, 1949, vol. 124, pág. 376 e segs.); PONTES DE MIRANDA (RDA, 19, pág. 364 e segs.); ALIOMAR BALEEIRO (RF 211/42); PEDRO BATISTA MARTINS (RF, fev., 1949, pág. 373 e segs.).

Em sentido contrário, podemos citar o ilustre publicista Themístocles Brandão Cavalcanti, que, na qualidade de Procurador-Geral da República, teve oportunidade de emitir parecer sobre o caso dos adicionais ao Imposto de Renda, que o Governo federal pretendia cobrar no exercício de 1947; tendo opinado também no caso do Imposto de Vendas de São Paulo, já não mais na qualidade de Procurador-Geral da República.

Para este autor bastava a coexistência das duas leis (a criadora e a majoradora do tributo), embora uma delas só tardiamente votada, e assim se expressava sobre o assunto: "nada impede, entretanto, que, durante o exercício, o Poder Legislativo legitime a sua cobrança por meio de lei especial que poderá vigorar durante o ano financeiro."

Defendendo o seu ponto de vista, Themístocles Cavalcanti socorria-se de opiniões de Roubier e de Trotabas, a propósito da retroatividade da lei fiscal em certos casos, mas, sem ter conseguido, segundo Aliomar Baleeiro, demonstrar que os ensinamentos daqueles autores estrangeiros pudessem se aplicar ao nosso Direito Constitucional Tributário, ou melhor, ao art. 141, § 34, da Constituição de 1946.

Se as interpretações doutrinárias, correntes, do art. 141, § 34, da Constituição de 46 foram rigorosas, o mesmo não se deu com as interpretações judiciais, como veremos, em seguida.

INTERPRETAÇÕES JUDICIARIAS DO ART. 141, § 34, DA CONSTITUIÇÃO DE 46

O caso que primeiro ensejou a apreciação judiciária deste artigo constitucional ocorreu com os adicionais ao Imposto de Renda, criados pelo Decreto-lei nº 5.844, de 23-9-1943, para vigorarem nos exercícios de 1944 e 1945, depois prorrogados para sua vigência no exercício de 1946, pelo Decreto-lei nº 8.430, de 24-12-1945. O Governo, no entanto, omitiu-se de promover uma nova prorrogação, ainda que não pretendesse abandonar esta fonte de renda.

O Orçamento para 1947 apenas incluiu, imprecisamente, no rol das receitas a serem arrecadadas nesse ano, o adicional ao Imposto de Renda.

O Poder Executivo só tardiamente se apercebeu da falha, quando então apelou ao Congresso Nacional por uma prorrogação, mas só em 29-8-47 foi sancionada a Lei nº 81, que dispunha, "num estilo de interpretação", segundo nos diz Aliomar Baleeiro, que os adicionais relativos ao imposto sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas, mencionados na Lei nº 3, de 2-12-46, que orçou a Receita e fixou a Despesa para o exercício de 1947, abrangiam os criados pelo Decreto-lei nº 5.844, de 23-9-43, revigorados para o exercício de 1946, pelo Decreto-lei nº 8.430, de 24-12-1945.

Quando o Governo empreendeu a cobrança daqueles adicionais, no exercício de 1947, baseado em lei que apenas interpretava a lei orçamentária, não criava, nem prorrogava adicionais ao Imposto de Renda, viu-se diante da reação dos contribuintes, sob a forma de arguições de inconstitucionalidade da cobrança, perante o Poder Judiciário, que encontrou, na maioria das vezes, como veremos, uma solução amena a favor do interesse público, a exemplo do acórdão unânime do TFR, em 24-5-48 (RF, vol. 123, págs. 117 a 150).

Aliomar Baleeiro aponta a fragilidade dos argumentos apresentados pelo Ministro Artur Marinho, Relator desse Acórdão, em suas "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar".

Para o mesmo autor, a aplicação correta do art. 141, § 34, da Constituição de 46 (no caso em pauta, o dos adicionais do IR) foi a defendida no voto

vencido do Ministro Armando Prado, do qual transcrevemos uma pequena parte:

“A Constituição enuncia, assim, com meridiana clareza, a procedência da lei tributária sobre a orçamentária”. E mais adiante prossegue: “Não é lícito, portanto, criar imposto para ser colhido no mesmo exercício. Seria a surpresa tributária, que a moral administrativa condena. Para que se possa cobrar o imposto, não basta que esteja incluído no Orçamento documento contabilístico, mero plano de previsão de receita e fixação de despesa, ato-condição que não subsiste sem a preexistência de lei formal e materialmente elaborada. Só a lei especial, contendo as condições em que o imposto há de ser havido, desacompanhada da norma orçamentária, que indica a época da cobrança do encargo, não é suficiente para determinar e legalizar a coleta do tributo. É indispensável a conjugação das duas peças, na ordem em que a Constituição as exige.”

Em resumo, o § 34 do art. 141 da CF/46 foi abrandado para sanar todas as falhas do procedimento governamental de imposição e cobrança daqueles adicionais: assim é que foi dispensado o requisito constitucional da existência de lei especial de estabelecimento do tributo, desde que não se podia considerar como existentes decretos-leis cujo prazo de vigência estava extinto; em seguida, foi considerado suficiente, apesar da exigência constitucional de uma acumulação de dois requisitos, a subsistência do único requisito da autorização orçamentária, ainda que sem a necessária precisão ou explicitude.

A verdade é que a jurisprudência (mesmo a do STF) vacilou muito na interpretação do art. 141, § 34, da CF/46, até que o Supremo Tribunal Federal fixou, através de Súmula, a sua jurisprudência predominante sobre a matéria.

Até então, os julgados dos mais variados juízos e tribunais ora decidiam pela necessidade da inclusão da lei criadora ou alteradora do tributo, na própria lei orçamentária, ora aceitavam a tese de que bastava que a lei (no caso de criação de tributo) estivesse em vigor antes do início do exercício financeiro, e, no caso de majoração do tributo, apenas que a lei que o havia criado tivesse sido mencionada no Orçamento.

O Ministro Aliomar Baleeiro, em seu Parecer de 20-2-65 (publicado na *Revista Forense*, 123/117 e *Revista de Direito Administrativo*, 14/134), assim se manifestou sobre o assunto:

“Na vacilação da jurisprudência houve momento em que alguns ilustres juízes, inclusive do egrégio STF, chegaram a sustentar, contra a letra, o espírito e os fins do art. 141, § 34, que poderiam ser cobrados tributos decretados em qualquer dia do exercício já iniciado, independentemente de autorização orçamentária. Ora, contra essa interpretação errônea ergue-se o próprio dispositivo constitucional, quando abre exceção para a tarifa aduaneira e para os impostos extraordinários de guerra.”

E prossegue o mesmo autor:

“A jurisprudência do STF oscilou, prevalecendo, durante alguns anos, o voto do Min. Hahnemann Guimarães, segundo o qual poderia ser

exigido o tributo decretado depois de sancionado o orçamento, desde que já existisse antes de iniciar-se o exercício, ou seja, até 31 de dezembro do ano anterior.”

E acrescenta:

“Ainda não me convenci da constitucionalidade desta tese, porque então de nada valeria o que está dito no art. 141, § 34. Não há palavras inúteis na Constituição.”

Ele cita como desacato ao texto constitucional de 1946 o já mencionado caso da prorrogação dos adicionais do Imposto de Renda, em 1947, por disposição orçamentária e por lei, já no curso do exercício (Lei nº 81, de 29-8-47) – (Parecer publicado na RF 123/117 e segs.).

Prosseguindo, o Ministro Baleeiro assinala que, mesmo na fase de perplexidade na interpretação do citado dispositivo constitucional, vários acórdãos do STF ficaram fiéis à letra expressa do mesmo: Ac. 23-4-51 – STF, Rel. Orosimbo Nonato – RDA 31/69; Ac. de 21-5-51, no RE nº 16.904 – RDA, vol. 32, pág. 85, Rel. Min. Ribeiro da Costa; Ac. de 3-7-52, no RE nº 17.184, unânime – Rel. Min. Ribeiro da Costa, RDA – vol. 38, pág. 296; Ac. de 25-6-58, no RE nº 27.372, Rel. Min. Orosimbo Nonato, no apenso 69 ao DJ de 23-5-57, pág. 959; Ac. de 21-12-56, no RE nº 29.685, pleno, Rel. Min. Edgar Costa, RDA 51/177 etc.

Seguiram-se outros julgados, em sentido contrário, em que a violação do art. 141, § 34, foi fundamentada por alguns juizes com a parêmia *salus populi suprema lex est*, como: RMS nº 11.144 – de Santa Catarina – Rel. Ministro Hahnemann Guimarães; RMS nº 5.742 – RS – Ministro Henrique D’Ávila; Ac. em RE nº 35.318 – SP – Rel. Min. Henrique D’Ávila; RE nº 31.619 – SP – Rel. Min. Ary Franco; RE nº 43.546 – SP – Rel. Min. Ary Franco etc.

Conforme já vimos, contra essas agressões ao texto constitucional reagiram em seus pareceres e compêndios de Direito Tributário as maiores autoridades na matéria como: Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Souza, João Mangabeira, Francisco Campos, Bilac Pinto, Pontes de Miranda, Pedro Batista Martins e muitos outros.

A partir de 1961, a jurisprudência do STF estabilizou-se no sentido de cumprir fielmente o art. 141, § 34, isto é, no sentido de sustentar que a cobrança do tributo dependia de lei anterior ao Orçamento, no exercício em curso. (Aliomar Baleeiro – Parecer – RF 211/42).

São exemplos desta fase os seguintes julgados do STF:

Ac. de 29-9-61, no RMS nº 8.981, de SP, Rel. Min. Ribeiro da Costa;

Ac. de 13-12-61, no RMS nº 8.861, de SP, Rel. Min. Gonçalves de Oliveira (DJ de 17-4-62, pág. 717);

Ac. RE do RS, nº 17.184, de 3-7-62. Rel. Min. Ribeiro da Costa, na RDA 38/396, etc.

Finalmente, em 1963, o STF fez organizar a Súmula de sua Jurisprudência predominante sobre a matéria, com os enunciados sob números 66 e 67, que abaixo reproduzimos:

“Nº 66: É legítima a cobrança do tributo que houver sido autorizado após o Orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.”

“Referência — CF. art. 141, § 34; RE nº 51.390, de 12-11-62; RMS nº 8.669, de 5-12-62, e nº 11.099, de 25-3-63, DJ de 24-5-63, pág. 325.”

“Nº 67: É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.”

“Referência — CF — art. 141, § 34;

RE nº 50.622, de 25-9-62; RMS nº 8.498, de 6-3-63 (DJ de 5-9-63, pág. 803); nº 10.981, de 11-3-63; Embs. em RE nº 49.687, de 15-3-63.”

Como vemos, o Supremo Tribunal Federal deu uma interpretação pouco rígida ao art. 141, § 34, o que segundo ilustres doutrinadores não foi a boa interpretação, mas daí por diante, passou a ser pacífica a jurisprudência dos juízos e tribunais, sobre a matéria.

“O próprio Governo federal, reconhecendo o princípio de que a majoração dos tributos estava condicionada à autorização orçamentária, propôs e obteve do Congresso Nacional Emenda Constitucional, que tomou o nº 7/64, para o fim de suspender a execução do art. 141, § 34, da CF/46, quando teve necessidade de decretar impostos pretendidamente antiinflacionários, como medida de emergência. A promulgação dessa emenda envolve interpretação autêntica daquele dispositivo constitucional.” (Aliomar Baleeiro — Parecer em RF 211/42.)

Como exemplo de um julgado do STF, face a esta Emenda, citamos o RMS nº 15.471 — SP (Tribunal Pleno) — Rel. Min. Pedro Chaves.

RESSALVAS DO ART. 141, § 34, DA CONSTITUIÇÃO DE 46

São duas as exceções deste dispositivo constitucional: a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra; a primeira prevista no art. 15, I, e a segunda, no mesmo artigo, § 6º

Segundo Aliomar Baleeiro (“Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 1960) “a exceção para a tarifa aduaneira objetiva as necessidades da política comercial, que pode exigir do Congresso ação súbita e até certos expedientes pelos quais o Executivo é autorizado a discricionariamente elevar ou baixar as tarifas, dentro dos limites da lei, conforme o exija a emergência”.

A expressão “tarifa aduaneira” literalmente refere-se, também, ao imposto de exportação, mas, a ressalva do art. 141, § 34, não aproveita aos Estados para este imposto. Ela se restringe ao imposto de importação, é o que nos esclarece a pesquisa dos materiais legislativos preparatórios da Carta de 1946.

“Mas, fora disso, parece-nos que a ressalva do art. 141, § 34, quanto à tarifa aduaneira, deve ser entendida restritivamente, abrangendo a hipótese dos impostos nela tabelados e as alterações por ela permitidas.”

“Vale dizer, por outras palavras, que poderão ser cobrados os impostos fixados nas várias hipóteses da tarifa aduaneira e as majorações que esta permite, em certas circunstâncias, ainda que não houvessem sido autorizados no Orçamento. Mas a ressalva não dispensa dessa autorização o imposto não incluído na tarifa aduaneira, nem a majoração daqueles que, além de não incluídos, não tiveram a respectiva elevação, em certas circunstâncias, expressamente autorizada.” (Aliomar Baleeiro — “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”.)

Não se incluem na ressalva, quanto à tarifa aduaneira, conforme ensina Pontes de Miranda (em seus “Comentários à CF/46”, pág. 382): “as taxas que recaiam sobre mercadorias importadas, ou exportadas, bem assim os preços de serviços ou uso de guindastes, armazenagens, descargas e seguros estatais.”

Convém registrar-se, ainda, que a ressalva instituída, apenas, para a tarifa não se dilativa até o imposto único previsto no art. 15, nº III e § 2º, da Constituição que, cobrado sobre mercadorias recebidas do estrangeiro, abrangia, além dos direitos alfandegários, vários impostos como o de consumo, vendas, indústrias e profissões, nem tão pouco atingia as receitas dos ágios de câmbio.

A segunda ressalva do art. 141, § 34, referia-se ao “imposto lançado por motivo de guerra”. No caso a guerra seria a externa, prevista no art. 15, § 6º, e só a União poderia decretar o imposto sem partilhá-lo com Estados e Municípios.

A própria natureza do tributo mostra que a sua cobrança podia ser iniciada após a decretação, se assim o exigissem as circunstâncias, sem dependência de autorização orçamentária.

Assim, a ressalva não é propriamente do “imposto lançado por motivo de guerra” — expressão esta imprópria, mas do “imposto decretado, na iminência ou no caso de guerra externa”; imediatamente antes da guerra ou no curso dela, até o armistício ou assinatura de paz, nunca depois desta, segundo ensina Aliomar Baleeiro.

Em resumo, as ressalvas do art. 141, § 34, da CF/46, relativas à tarifa aduaneira e ao imposto lançado por motivo de guerra, significam que tais impostos podiam ser criados depois de já estar ultimado o Orçamento que os não havia previsto e aumentados ou diminuídos se o Orçamento já os previra.

TRIBUTAÇÃO POR AUTARQUIAS E ENTIDADES PARAESTATAIS

Como sabemos, as autarquias tiveram constitucionalizada sua existência pela Constituição de 1946.

Segundo lição do Prof. Cláudio Pacheco (“Tratado das Constituições Brasileiras”, vol. XI, pág. 273), como a autorização orçamentária, relativa às autarquias é para cobrar o imposto, logicamente, este deve figurar é no Orçamento da entidade a que cabe fazer esta cobrança.

“No caso de tributo deferido ao erário federal, ou ao estadual ou ao municipal, a autorização deve figurar no Orçamento de cada uma daquelas unidades federadas, respectivamente. Esta discriminação se faz necessária, porque também temos aqueles tributos que são desti-

nados ao auferimento por parte de entidades autárquicas ou paraestatais, que, por isso mesmo, não figuram nos Orçamentos das entidades públicas que instituíram as autarquias ou facultaram as contribuições parafiscais, mas sim nos Orçamentos das próprias entidades autárquicas ou paraestatais.

Assim, logicamente, e ainda porque o dispositivo do § 34 não especifica como devendo constar de orçamento público a “prévia autorização, cominada como requisito da cobrança de tributo originariamente estabelecido ou de aumento de tributo, deve ser entendido que a mesma autorização figurará então no Orçamento do próprio serviço descentralizado” (Cláudio Pacheco — obra citada).

Aliás, neste sentido, opinou também Pontes de Miranda (“Comentários à CF/46”, 2ª edição, vol. IV, 1953, págs. 452/3) e também decidiram, unanimemente, os plenários do TFR, Ac. proferido em 7-8-50 e publicado na RF vol. 142, págs. 219/22, e STF — Ac. proferido em 17-1-58 — RF — vol. 167, págs. 171/3.

Pontes de Miranda, também, emitiu parecer sobre o assunto, publicado na RDA nº 19, pág. 364, datado de 12-6-49.

Para finalizar o estudo do art. 141, § 34, da CF/46, transcrevemos, aqui, a opinião do Ministro Aliomar Baleeiro, para quem a análise deste dispositivo constitucional levava às seguintes conclusões:

- a) a lei material que decreta ou majora o tributo, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto de guerra, há de ser anterior ao Orçamento, pois não se autoriza o que ainda não existe;
- b) a lei do tributo não pode ser alterada ou retificada depois do Orçamento, para vigência no exercício a que este se refere;
- c) o orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos, não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para sua sanção (Const., art. 74, combinado com o art. 70, §§);
- d) a lei material do imposto cuja vigência se esgotou pela revogação ou pelo decurso de prazo fixado no texto de suas próprias disposições, não é revigorada pela simples autorização orçamentária para cobrança em exercício posterior;
- e) a lei tributária, revogada por outra, não volta a vigorar pela revogação desta última;
- f) a lei que aplica especialmente tributo à manutenção de órgão paraestatal ou parafiscal, não pode delegar a este a fixação ou alteração do objeto da prestação, isto é, do *quantum* a ser exigido dos contribuintes, nem dispensar a autorização orçamentária para a cobrança em cada exercício;
- g) a lei não poderá cometer ao Poder Executivo a tarefa de alterar, em regulamento de execução, o objeto e o *quantum* de tributos”. (“Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” — 1951.)

Quanto à possibilidade de criação dos chamados empréstimos compulsórios (que o texto constitucional de 1946, no seu art. 65, III, deixa entrever), Aliomar Baleeiro opina no sentido de que os mesmos estariam submetidos à regra do art. 141, § 34.

É útil, ainda, registrar-se, que a CF/46 conferiu à União (e somente a ela) competência para estabelecer normas gerais de Direito Financeiro (art. 5º, XV, b).

Aliomar Baleeiro fala da oportunidade desta inovação, em face das dúvidas e das questões levadas aos Tribunais, antes do texto de 1946, por causa da bitributação quanto a alguns impostos, como o de vendas e consignações (atual ICM) e a taxa rodoviária, entre outros.

A bitributação nestes casos ocorria em virtude da competência residual concorrente (da União e dos Estados Federados).

Esta competência, aliás, foi mantida pelo texto constitucional de 1946, mas, já agora, em face do art. 5º, XV, b, não mais ameaçada pelos perigos da bitributação.

Aliomar Baleeiro assim se expressou sobre o assunto ("Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar"):

"Esses e outros exemplos mostram a vantagem de ter sido cometida à União a competência para legislar sobre normas gerais de Direito Financeiro, unificando-o no País, com o que se estabelecerão as regras tendentes à harmonia da aplicação de certos impostos que, fatalmente, apresentarão contatos e fricções, como o de renda e o de indústrias e profissões, ou o de vendas e o de consumo. Um legislador único, o federal, podendo firmar a norma suprema, que caracterize o fato gerador do imposto, atenta à capacidade econômica do contribuinte, de certo restringirá ao mínimo inevitável a probabilidade de dúvidas sobre a constitucionalidade dos tributos. Por essas razões, o constituinte de 1946 reputou supérfluas as disposições das Constituições anteriores relativas à bitributação."

As normas constitucionais de Direito Financeiro, implantadas pela Carta de 1946, permaneceram, basicamente, até a grande Reforma do Sistema Tributário Brasileiro, ocorrida em 1965.

A REFORMA DO SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

Considerações Gerais

Em 1965, aconteceu a Reforma do Sistema Tributário Brasileiro, com a Emenda nº 18, de 1965, ao texto constitucional de 1946, que reviu, praticamente, tudo o que no País se dispunha sobre matéria tributária.

Esta Emenda, que gerou a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada "Código Tributário Nacional", pode ser considerada o divisor de águas de todo o Sistema Tributário Brasileiro.

Procurou-se, através da mesma, reunir, coerentemente, toda a legislação tributária esparsa, existente no País, adaptando-a às necessidades presentes de uma Nação em fase inicial de desenvolvimento.

O ponto básico da Reforma foi a ênfase econômica que se pretendeu dar à estrutura tributária.

“A Emenda Constitucional nº 18/65 rompe, drasticamente, com a tradição brasileira de discriminação nominalista dos tributos, para tornar possível a sistematização tributária da Federação. O método discriminatório adotado é incompatível com a coexistência, concebida pela CF/46, de três sistemas tributários estanques no País — o federal, o estadual e o municipal, de vez que todos os tributos passíveis de cobrança, pelas diversas esferas tributantes deverão estar relacionados, harmonicamente, num conjunto que se estruturou como o “Sistema Tributário Brasileiro — integrado no plano econômico e jurídico nacional.” (Manoel Lourenço dos Santos — “Direito Tributário” — SP — 1968, pág. 40.)

Um conjunto de normas legislativas foi previsto de modo a possibilitar o funcionamento do Sistema Tributário implantado pela Emenda nº 18, dando-lhe o necessário entrosamento, isto é, assegurando o equilíbrio de interesses dos diversos níveis de governo da Federação “como meio prático de ajustar o princípio político-jurídico da igualdade da lei, em todo o território nacional, às desigualdades econômico-sociais aparentes” em cada Região e também a necessária flexibilidade em face das condições econômicas do País.

Estas normas se traduziram nas leis complementares, resoluções do SF e delegações legislativas sobre matéria tributária, das quais trataremos no capítulo relativo à CF/67, já que este diploma constitucional incorporou os dispositivos a elas relativos, previstos na Emenda nº 18/65.

Assim é que a Lei nº 5.172/66, no seu art. 2º, dispunha:

“Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.”

DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS, NA EMENDA Nº 18/65

Antes de tratarmos do tema central deste trabalho achamos útil, primeiro, falar sobre a discriminação de rendas implantada pela Reforma do Sistema Tributário, em nosso País.

A Emenda nº 18/65, dispunha no seu art. 1º sobre a composição do Sistema Tributário, nos seguintes termos:

“Art. 1º O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.”

No entanto, no seu art. 4º, ela inclui, na discriminação de rendas, os empréstimos compulsórios, reconhecendo-lhes a natureza tributária e outorgando-os, privativamente, à competência federal.

O Sistema foi mantido, basicamente, pela Constituição de 67.

Estas receitas foram distribuídas entre a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios, por dois critérios distintos:

a) o da indicação nominal dos tributos que cada nível de Governo da Federação podia instituir ou arrecadar, nos limites dos respectivos campos de imposição; e b) o da partilha do resultado financeiro daqueles tributos que pertencem a outros níveis de governo, critério que é consagrado pela referida Emenda, como Sistema das distribuições das Receitas Tributárias.

DIVISÃO DOS TRIBUTOS

A divisão dos tributos, quanto à competência para a sua instituição, na Emenda Constitucional nº 18, obedeceu aos seguintes critérios:

- a) os de competência privativa;
- b) os de competência adicional (esta foi extinta pelo Ato Complementar nº 31/66);
- c) os de competência comum.

Com essa divisão o referido diploma atribuiu fontes de receitas próprias a cada nível de governo da Federação, prevendo a suplementação das atribuídas aos Estados e Municípios, pelo Sistema de participação no produto financeiro de determinados impostos federais.

Na competência privativa incluem-se os impostos deferidos, nominalmente, a cada um dos poderes tributantes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Define-se cada tributo por via de referência às suas bases econômicas, visando a integrar todo o sistema no plano geral da economia brasileira.

Os impostos privativos são enquadrados em 4 grupos diferentes: 1º) impostos sobre o comércio exterior; 2º) impostos sobre o patrimônio e a renda; 3º) impostos sobre produção e circulação de mercadorias; 4º) impostos especiais.

A Emenda nº 18/65 distribuiu as competências tributárias das Unidades da Federação por diversos artigos nela disseminados, quebrando a tradição das Constituições brasileiras, que reuniam em 2 ou 3 artigos aquelas competências.

De acordo com os ensinamentos do Prof. Manoel Lourenço dos Santos "este ponto da referida Emenda foi bastante criticado mas, sem razão, pois a discriminação de rendas foi feita separadamente, definindo-se de forma expressa e inconfundível a área de competência exclusiva de cada nível de governo da Federação, não havendo possibilidade jurídica do exercício cumulativo ou concorrente dessas competências."

Por esse critério foram indicados, nominalmente, os tributos que as diversas Unidades da Federação podiam, respectivamente, instituir e arrecadar (salvo a hipótese de convênio — delegação — para a arrecadação de impostos de competência alheia).

Neste particular, o Sistema implantado pela Emenda nº 18 foi mais rígido que o da CF/46 em que havia um campo residual — o da competência concorrente (da União e dos Estados Federados).

Feitas estas considerações gerais sobre certas inovações da Emenda nº 18, de certa forma ligadas à legalidade dos tributos, passaremos, agora, ao tema deste trabalho — os princípios da legalidade e da anualidade dos tributos — ressaltando, que ainda trataremos, com mais detalhes, das inovações introduzidas por aquela Emenda Constitucional, quando abordarmos a CF/67, visto que as mesmas foram, em sua maioria, absorvidas por esta Carta Constitucional.

OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ANUALIDADE DOS TRIBUTOS NA EMENDA Nº 18/65

O 1º princípio mencionado — o da legalidade — foi salvaguardado, com pequena alteração, porém, em relação ao texto constitucional de 1946.

Quanto ao 2º, o da anualidade, verificamos que ele sofreu restrições, ficando bastante limitado, como veremos mais abaixo.

O princípio da legalidade foi estabelecido nos termos do art. 2º, I, daquela Emenda, que rezava:

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

I — instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda.”

Na Lei nº 5.172/66 (“Código Tributário Nacional”) o princípio veio no art. 9º (do Cap. II — “Limitações da Competência Tributária” — Seção I — Disposições gerais) e teve a seguinte redação:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios:

I — instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvado quanto à majoração o disposto nos artigos 21, 26 e 65.”

O art. 21 refere-se ao imposto de importação, o art. 26 refere-se ao de exportação e o de nº 65, ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, ficando o Poder Executivo autorizado “nas condições e nos limites estabelecidos em lei a alterar as alíquotas ou as suas bases de cálculo”, a fim de ajustá-los (nos dois primeiros casos) “aos objetivos da política cambial e do comércio exterior” e, no que se refere ao imposto sobre operações financeiras “aos objetivos da política monetária”.

Aliás, é oportuno registrar-se, que, até hoje, na vigência da Emenda nº 1/69, esta autorização foi mantida nos dois primeiros casos, ficando, no entanto,

implicitamente revogada, pelo texto constitucional em vigor a mesma autorização para o Poder Executivo, no que se refere ao imposto sobre operações financeiras.

Para alguns autores, a Emenda nº 18/65 estatuiu uma verdadeira delegação legislativa sobre matéria tributária, ao contrário da Constituição de 1946, ao permitir que o Poder Executivo “nas condições e nos limites estabelecidos em lei” pudesse alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos acima referidos.

A delegação legislativa pode tornar-se abusiva e foi o que se verificou, na própria vigência da Emenda nº 18, em cujo texto se limitava a mesma aos casos ali expressamente previstos (como já dissemos — “a alteração das alíquotas ou das bases de cálculo” dos impostos que mencionava, pelo Poder Executivo, “nas condições e nos limites estabelecidos em lei”) e, no entanto, a lei ordinária deferiu ao Conselho Monetário Nacional a faculdade de desdobrar as hipóteses de incidência do ISOF (imposto sobre operações financeiras).

Mas, como assinala o Prof. Manoel Lourenço dos Santos, a delegação legislativa no Direito brasileiro apareceu como uma categoria histórica, a despeito da proibição constitucional, havendo até o precedente de delegação legislativa a um simples órgão da administração.

Ele cita o discutidíssimo caso da Lei nº 3.244, de 1957, que dispunha sobre a Reforma da Tarifa Alfandegária. Essa lei, no seu art. 22, deferiu ao Conselho de Política Aduaneira atribuições para modificar tarifas do imposto de importação, de acordo com os pressupostos e condições estabelecidas em seu texto.

Tal delegação legislativa era inconstitucional, porque em conflito com o § 2º do art. 36 do texto constitucional vigente, mas o STF julgou válida a mesma e firmou jurisprudência sobre o assunto, consubstanciada na Súmula nº 404, que estabelecia:

“Não contrariam a Constituição os arts. 3º, 22 e 27 da Lei nº 3.244, de 14 de agosto de 1957, que definem as atribuições do Conselho de Política Aduaneira, quanto à tarifa flexível.”

Segundo o Prof. Caio Tácito (“Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro”, RJ, Borsoi, pág. 14 *apud* Manoel Lourenço dos Santos “Direito Tributário” — pág. 62) o STF deu ao caso “interpretação sociológica e construtiva, pois levou em consideração, apenas que a defesa dos interesses nacionais, no campo da política cambial e comércio exterior, podia exigir ação cuja urgência seria inconciliável com as delongas inerentes ao processo legislativo.”

Convém assinalar-se que o Prof. Aliomar Baleeiro, ao contrário do Prof. Manoel L. dos Santos, não considera essa autorização conferida ao Poder Executivo para alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos acima referidos como uma delegação legislativa, mas sim um caso típico de “standard jurídico.”

Quanto ao *princípio da anualidade*, este sofreu restrições com a Emenda nº 18/65.

Ele foi mantido somente para os chamados impostos diretos, sobre o patrimônio e a renda.

Assim é que aquela Emenda estabelecia no seu art. 2º, II (art. 9º, II, da Lei 5.172/66) o seguinte:

“Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios:

I —

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

A discutida Emenda Constitucional, também, não falava mais em prévia autorização orçamentária, mas em “lei posterior à data inicial do exercício financeiro,” acatando a jurisprudência já fixada pelo STF por Súmula, mas restringindo-a aos impostos sobre o patrimônio e a renda.

A Comissão que elaborou o Anteprojeto da referida Emenda assim se manifestou sobre o assunto:

“Existem aí duas restrições ao princípio da anualidade.

A primeira, de natureza temporal, apenas consagra a orientação atual da jurisprudência, de admitir a aplicação, no exercício imediato, da lei cuja vigência, embora posterior à sanção da lei orçamentária, seja, entretanto, anterior à vigência desta.

A segunda restrição, ligada à natureza dos tributos a que se refere, traduz, com mais exatidão que o texto vigente, o fundamento econômico e político do princípio da anualidade. Esse fundamento é de garantir o contribuinte contra a cobrança imediata de tributos novos ou majorados com o conseqüente desequilíbrio das previsões financeiras de seus negócios ou atividades. Mas, a simples enunciação desse objetivo mostra que ele só tem aplicação razoável aos impostos lançados e cobrados por períodos certos de tempo, do que, aliás, a própria palavra “anulidade” já seria suficientemente indicativa. Por isso, o texto proposto limita a aplicação do princípio aos chamados impostos “diretos” sobre o patrimônio e a renda, conceitualmente ligados a uma situação patrimonial ou financeira permanente ou durável, cuja apuração não pode, portanto, prescindir do elemento temporal. Paralelamente, o princípio deixa de aplicar-se aos chamados “impostos indiretos”, incidentes sobre fatos isolados e desvinculados de qualquer elemento cronológico, e também, às taxas e às contribuições de melhoria, tributos que, por sua vinculação a serviços ou a custos, assumem posição paralela a dos “impostos indiretos”. Assim, o texto proposto, longe de repudiar o princípio da anualidade, apenas o reduz a dimensões compatíveis com seus objetivos”. (Anteprojeto de Reforma da discriminação constitucional de renda” — cit. pp. 38-39).

CONSTITUIÇÃO DE 1967

Em 24-1-67 ganhamos uma nova Constituição, organizada pelo Governo Revolucionário, que assumira o Poder em 1964, Constituição essa que entrou em vigor em 15-3-67.

As inovações tributárias trazidas pela Emenda nº 18/65 foram, quase todas, incorporadas à Carta de 1967, a saber: as delegações legislativas, as Leis Complementares, as Resoluções do SF, a discriminação de rendas, etc... das quais trataremos depois de estudarmos os princípios que são objeto de nosso trabalho.

OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E ANUALIDADE DOS TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO DE 67

Os princípios em questão foram devidamente contemplados pela Carta de 1967.

O princípio da legalidade foi mantido praticamente sem alterações.

O princípio da anualidade, que havia sido modificado pela Em. nº 18/65, foi restaurado, nos mesmos termos da CF/46, em seu texto original.

O princípio da *legalidade* veio estabelecido, isoladamente, no art. 20, I e combinado com o da *anualidade*, no art. 150, § 29.

Senão vejamos o que dizia o art. 20, I:

“Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios:
I — instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.”

E no Capítulo dos “Direitos e Garantias Individuais” reiterava-se:

“Art. 150.
§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.”

Conforme assinala Pontes de Miranda, em seus “Comentários à Constituição de 1967”, o legislador constituinte, temendo a permanência da estrutura política ditatorial de 1937-1946, insistiu em inserir o princípio da legalidade, clara e insofismavelmente, não só no art. 20, I, como também, no art. 150, § 29, o que constitui *bis in idem*.

Pontes de Miranda (obra acima citada) comentando os princípios substanciados no art. 150, § 29, da CF/67, assim se expressou:

“São de repelir-se as interpretações que permitem lei nova, no ano da arrecadação, que crie o tributo para o mesmo ano, ou que o aumente, ou altere, ainda que o orçamento o tenha previsto, ou haja previsto a alteração ou majoração.”

Este autor prossegue, explicando que somente 2 problemas podem surgir: o da duração fixa da incidência, sem margem para que a lei orçamentária suspenda a cobrabilidade do tributo, como é o caso dos tributos com destinação de verba; e o da imprevisibilidade ou extrema dificuldade de se inserir no Orçamento o tributo criado no mesmo ano em que se elabora o orçamento; é o caso, por exemplo, de uma lei que fosse votada após o orçamento e até 31 de dezembro; sendo assim, é evidente que a lei orçamentária

não poderia referir-se a ela. Esta lei, portanto, há de entender-se incidente no ano imediato, pois que foi votada simultaneamente ou logo após (até 31 de dezembro) ao orçamento.

Pontes de Miranda opina no sentido que o legislador constituinte não teve em mira cercear a atividade legislativa; seu objetivo foi pôr em memória o que se iria cobrar, exigir, que tudo se processe de modo que o contribuinte facilmente soubesse o que teria que pagar.

O mesmo autor esclarece qual a finalidade do princípio constitucional, a seu ver: "a) proibir, durante o ano em que se cobram os tributos, que se crie para o mesmo ano, qualquer tributo; b) exigir a inserção no orçamento de referência a qualquer lei que haja criado imposto, cuja incidência dependa de com ele se contar para as despesas do ano seguinte.

Em conseqüência, infringe o princípio: a) qualquer lei sobre tributo (criação, aumento ou diminuição) que não seja sobre tarifa aduaneira ou imposto lançado por motivo de guerra — esta, promulgada num ano, não pode ter execução no mesmo ano, porque não consta do orçamento; b) se a lei é em benefício de uma entidade autárquica ou paraestatal, que tenha orçamento, a não inserção no orçamento da entidade autárquica ou paraestatal, se é ela que o arrecada, pré-exclui a cobrabilidade do tributo, porque se há de entender que ela abriu mão do benefício; c) se a lei foi feita no ano em que teria de ser promulgada a lei de orçamento do ano seguinte, mas, em si, é lei permanente, que não precisa de referência no Orçamento ou já não poderia ser referida no Orçamento, pode ser cobrado o tributo."

Nas duas espécies, a falta de menção, na lei do Orçamento, não suspende a sua execução. Ali, por ser desnecessária, aqui, por ser impossível a inserção." (Pontes de Miranda — "Comentários à Constituição de 1967").

A CF/67, como vemos, abandonou o dispositivo da Em. nº 18/65, no que se refere ao princípio da anualidade dos tributos, retornando basicamente (com pequenas alterações) à orientação de 1946.

É bem verdade que o STF já fixara sua interpretação sobre a anualidade dos tributos, em face da Carta de 1946, dando, aliás, àquele princípio um sentido bem ameno.

DELEGAÇÃO LEGISLATIVA SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA (NA CONSTITUIÇÃO DE 1967)

Como já dissemos, o *princípio da legalidade*, na CF/67, sofreu modificações, com relação ao texto de 1946, pois nele foram incorporadas as inovações da EM. nº 18/65, sobre delegação legislativa, em matéria tributária, o que não era admitido pela Carta de 1946.

Assim é que ficou estabelecido pelo art. 22, § 2º, o seguinte:

"Art. 22.

§ 2º É facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os nºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior ou de política monetária."

Os impostos acima mencionados eram: o de importação (art. 22, I), exportação (art. 22, II) e ISOF (art. 22, VI).

O Poder Executivo estava, portanto, constitucionalmente armado, da faculdade de variar as alíquotas dos citados impostos (tal como a Em. nº 18 já previra), bem como suas bases de cálculo, se fatores contingentes justificassem a medida.

Como acabamos de ver, a CF/67 incorporou as modificações da Em. nº 18 ao princípio da legalidade, inovando neste particular, com relação ao texto constitucional de 1946.

Conforme já assinalamos, alguns autores como o Prof. Manoel Lourenço dos Santos, consideram essa autorização concedida ao Poder Executivo para alterar as alíquotas ou bases de cálculo de certos impostos e sob certas condições estatuídas em lei, como verdadeira Delegação Legislativa. Outros autores, ao contrário, consideram-na como caso típico de "standard jurídico", visto que o Poder Executivo estará limitado a um mínimo e a um máximo fixados em lei e às condições por ela previstas. Para estes, trata-se de um simples caso de variação de alíquotas. Situa-se neste grupo o Ministro Aliomar Baleeiro.

RESSALVAS DA CONSTITUIÇÃO DE 1967

As ressalvas da CF/67 dizem respeito à tarifa alfandegária e ao imposto lançado po motivo de guerra, a 1ª prevista no art. 22, I e II (impostos sobre o comércio exterior) e a 2ª no art. 23 (relativo à guerra externa).

A ressalva quanto à tarifa alfandegária permite que a mesma seja criada ou aumentada ou diminuída durante o exercício financeiro, sem necessidade de estar prevista no Orçamento.

Pontes de Miranda assinala que não se incluem na ressalva: "as taxas que recaiam sobre mercadorias importadas ou exportadas, bem assim os preços de serviços ou uso de guindastes, armazenagem, descargas e seguros estatais."

A 2ª ressalva do art. 150, § 29, refere-se à guerra externa e não à civil e pode ser cobrado o imposto: 1º) se a lei foi promulgada no exercício em curso; 2º) se a lei foi promulgada no ano anterior e a guerra persiste; 3º) ou se na lei estava previsto o tempo em que se cobraria o mesmo imposto. O art. 23 a que se refere esta ressalva, estabelecia:

"Art. 23 - Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos, ou não, na sua competência tributária, que serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas que determinaram a cobrança."

Antes de finalizarmos o capítulo das ressalvas ao art. 150, § 29, é útil assinalar-se que a tarifa alfandegária, no texto de 1967, referia-se aos impostos sobre o comércio exterior (ao de importação e também ao de exportação) ao contrário da Carta de 1946.

Na vigência da CF/46 entendia-se que a expressão "tarifa alfandegária", tal como fôra estabelecida naquele diploma constitucional referia-se apenas ao imposto de importação, de competência federal, pois à época o imposto de exportação era de competência dos Estados Federados, e o legislador constituinte

de 1946, absolutamente, não pretendia dar tão amplos poderes tributários aos governos estaduais. Mas, com a transferência do imposto de exportação para o âmbito federal deixou de haver aquela preocupação.

EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Pela CF/67 foram incluídos entre os tributos privativos da União, os empréstimos compulsórios, não mais contando os Estados e Municípios com essa fonte de receita (art. 19, § 4º, CF/67).

A privatividade dessa competência já havia sido determinada pela Em. nº 18, no seu art. 4º, nos seguintes termos:

“Art. 4º Somente a União, em casos excepcionais, definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.”

Discutia-se qual a verdadeira natureza dos empréstimos compulsórios.

A Constituição vigente consagrou a opinião que defende a natureza tributária do empréstimo compulsório, de verdadeiro imposto.

O STF, em Súmula, de nº 418, assim se manifestara sobre o assunto:

“O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária”.
(1964)

Esta tese não foi aceita pelo espírito da Em. nº 18/65, pela CF/67 e explicitamente, pela CF/69. Portanto, em virtude da natureza tributária do empréstimo compulsório este ficaria, também, submetido aos princípios da legalidade e da anualidade dos tributos.

A Lei nº 5.172/66, definia os casos em que a União poderia lançar mão do empréstimo compulsório, no seu art. 15, I, II, III e parágrafo único, nos seguintes termos:

“Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I — guerra externa, ou sua iminência;

II — calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
Parágrafo único. A lei fixará, obrigatoriamente, o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta lei.”

TRIBUTAÇÃO PELAS AUTARQUIAS E ENTIDADES PARAESTATAIS

Como já dissemos, anteriormente, estas entidades tiveram constitucionalizada sua existência pela CF/46.

Sabemos que os serviços públicos a elas confiados têm de ser providos dos recursos financeiros necessários. Daí surgem alguns problemas, como o de ser necessária ou não a inserção dos tributos, constantes de leis para auxílio

ou inversão em serviços das autarquias, no Orçamento da União, dos Estados-membros ou do Território, ou do Município, para que se possam cobrar.

Pontes de Miranda dá a seguinte lição:

“a) o tributo permanente, destinado à autarquia e por ela arrecadado, não precisa constar do Orçamento estatal, precisa constar dele o que não é arrecadado pela autarquia, porque as quantias desse entram nos cofres públicos e têm de ser escrituradas como “receita” da unidade política, para escriturando-se como “despesa”, seja cumprida a destinação à autarquia; b) o tributo permanente, destinado à autarquia e por ela arrecadado, precisa constar do orçamento da autarquia. Se não consta dele, o princípio constitucional impede que ela o cobre. Se o orçamento estatal também insere, há “bis in idem”. Se o Orçamento estatal o insere, sem que o da autarquia o insira essa abriu mão do tributo, e a unidade política tem de praticar novo ato para entregá-lo à autarquia.” (Pontes de Miranda – “Comentários à Constituição de 1967”).

OUTRAS INOVAÇÕES CONSTITUCIONALIZADAS PELA CARTA DE 1967

Ligadas à legalidade dos tributos, devemos abordar algumas inovações da Em. nº 18/65, constitucionalizadas pela CF/67 a saber: as Resoluções do SF, as Leis complementares e a discriminação de rendas.

RESOLUÇÕES DO SENADO FEDERAL, EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A CF/67 também incorporou uma importante novidade, prevista pela Emenda nº 18/65, que são as Resoluções do SF sobre matéria tributária.

A CF/46 conferia ao Senado uma única competência para legislar com exclusividade, sem a participação, no processo, da Câmara dos Deputados; tratava-se de suspender a execução, no todo ou em parte, de lei ou decreto, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do STF.

Também podia o SF, no exercício de atribuição que lhe conferia o § 6º do art. 19 da mesma Constituição, em casos excepcionais, autorizar o aumento, por determinado tempo, do imposto de exportação até o máximo de dez por cento “ad valorem”. Mas, Pontes de Miranda esclarece que o Senado, no exercício dessa atribuição, não legislava, coordenava competência estadual e competência do poder estadual (sic): era a voz da Constituição mesma, instrumento póstumo do poder constituinte de 1946. A autorização, que então concedesse não podia ser perpétua. Concedida por mais de um ano, supunha-se condicionada à perduração das circunstâncias excepcionais que a permitiram”. (Pontes de Miranda – “Comentários à Constituição de 1946”, 3ª ed. RJ, 1960, t. II, p. 206).

Mas, as Resoluções previstas pela Em. nº 18 e CF/67 (art. 49, VII), são restritivas da faculdade de regulamentação dos tributos, por parte dos Estados.

A CF/67 indica, no seu art. 24, as seguintes hipóteses de Resoluções do Senado Federal sobre matéria tributária:

a) a do § 2º – para fixação dos limites da alíquota do imposto sobre a transmissão a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física,

e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

b) a do § 4º — para a fixação dos limites da alíquota interestadual do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos, na forma do art. 22, § 6º, realizadas por produtores, industriais e comerciantes.

Esclarecendo a importância das Resoluções do Senado Federal sobre matéria tributária, a Comissão de Reforma diz que tais figuras legislativas se entrosam com a lei Complementar da Constituição, “para emprestar ao sistema a necessária flexibilidade, sem prejuízo da sua certeza e da sua segurança.”

“Essa flexibilidade que se pretende dar ao nosso sistema tributário, utilizando-se o mecanismo das leis complementares, das resoluções do Senado e de certas formas de delegações legislativas, visa a ajustá-lo sempre às novas condições ou interesse da economia nacional, em cujo plano deve integrar-se o sistema impositivo adotado.” (Manoel Lourenço dos Santos — “Direito Tributário”, 1968, págs. 60).

O legislador reservou ao Senado Federal a função de reajustar ou limitar as alíquotas dos citados impostos, aceitando a teoria dos elaboradores do Anteprojeto da discriminação de rendas, da Em. nº 18, segundo a qual a “Câmara Alta do Congresso Nacional, livre das injunções implícitas na representação proporcional, e tradicionalmente depositária do “poder moderador” é, com efeito, o órgão mais indicado para a função constitucional de ajustar a lei às condições econômicas atuantes, em um dado momento, em assunto que interesse, simultaneamente, a mais de um nível de governo.”

LEIS COMPLEMENTARES

Outra inovação, incorporada ao texto constitucional de 1967, foram as leis Complementares, de natureza tributária.

As leis complementares distinguem-se das ordinárias pelo “quorum” que se exige para sua votação (maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional), não se distinguindo formalmente das mesmas.

Elas foram previstas no art. 53, do texto de 1967 (art. 50, CF/69).

Dizia o art. 53, da Carta de 1967:

“As leis complementares da Constituição serão votadas por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias.”

A Constituição de 1967 cogita de lei complementar de natureza tributária, em vários dispositivos, estabelecendo o seu alcance, no art. 19, § 1º, nos seguintes termos:

“Art. 19 —

“§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.”

De acôrdo com a Carta de 1967, seria expedida lei complementar, em matéria tributária, entre outros casos, nos seguintes:

a) para definir os casos excepcionais em que a União poderá instituir empréstimo compulsório (art. 19 § 4º);

b) para fixar os requisitos a serem observados na imunidade tributária, do patrimônio, da renda ou dos serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social (art. 20, III, e);

c) para estabelecer critérios de determinação do limite das alíquotas do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (art. 20, § 2º) e da alíquota interestadual do imposto sobre a circulação de mercadorias (art. 20, § 4º);

d) para concessão, pela União, de isenções de impostos federais, estaduais e municipais, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional;

e) para determinação de critérios que permitam distinguir as atividades tributáveis pelo imposto de serviços de qualquer natureza, de competência municipal, das que estão sujeitas a imposto federal ou estadual (art. 25, II);

f) para regular a aplicação do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios, a que alude o art. 26, e cometer ao Tribunal de Contas da União o cálculo das quotas estaduais e municipais (art. 26, § 1º).

“A lei complementar poderá, também, afastar da incidência do imposto sobre circulação de mercadorias outros produtos, além dos industrializados, a que se refere o § 5º do art. 24 da CF/67”. É o que nos ensina Manoel Lourenço dos Santos — em sua obra “Direito Tributário” (1968) “porque, sempre que a regra constitucional defere à lei, indeterminadamente, a regulamentação de seu preceito, ou de princípio ou direito, que reconheça ou estabeleça, cria uma oportunidade para atuações da lei complementar.”

Outras hipóteses de lei complementar também são indicadas para determinados impostos em espécie.

EXCLUSÃO DAS CONSTITUIÇÕES ESTADUAIS

A CF/67, no seu art. 18, suprimiu a referência expressa do art. 2º da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) às Constituições estaduais, ao tratar das normas que regerem o Sistema Tributário Nacional. Vejamos o art. 18, da CF/67:

“Art. 18. O Sistema Tributário Nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria e é regido pelo disposto neste Capítulo, em leis complementares, em resoluções do Senado e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, estaduais e municipais.”

A Constituição estadual pode, em verdade, conter “norma geral supletiva” conforme nos ensina Aliomar Baleeiro, em seu “Direito Tributário Brasileiro” — mas, nesse caso, ela é, apenas, formalmente constitucional; vale como lei estadual, com apoio no art. 8º § 2º da Constituição de 1967.

COMPETÊNCIA LEGISLATIVA LOCAL

Como já dissemos, desde a CF/46 fora dado à União legislar sobre normas gerais de Direito Financeiro, mas a competência federal não excluía a legislação estadual supletiva ou complementar (arts. 15, XV, *b*, comb. c/ art. 6º CF/1946).

A CF/67 manteve o sistema, em seus arts. 8º, XVII, *c*, comb. c/ seu § 2º (e vamos adiantar, aqui, dizendo, desde logo, que a Em. nº 1/69, também incorporou o dispositivo sob nº 8º, XVII, *c* e § 2º).

Portanto, “nos limites das respectivas competências”, as leis de cada Pessoa de Direito Público Interno decretarão a alíquota de cada tributo e pormenores que se afastem das “normas gerais” da União ou dos Estados, se supletivas.

Os Municípios não podiam, nem podem legislar sobre “normas gerais” relativas a tributos, mas podem regular quanto seja de seu peculiar interesse, desde que não ofendam as “normas gerais” da União e do Estado.

Aliomar Baleeiro, em seu “Direito Tributário Brasileiro”, pág. 64, nos dá a seguinte lição: “não é “norma geral” do Estado a que interfira em pormenores apenas compatíveis com o peculiar interesse municipal ou se revele discriminatória, tratando, desigualmente, municípios.” “Geral” exclui o “especial”, o “local”, o miúdo. A lei federal especial para o DF e Territórios é, tecnicamente, lei local.”

A DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1967

A Constituição de 1967 também fez alteração na discriminação de rendas, embora mantenha quase integralmente o sistema da Em. nº 18; em resumo, entre outras, ela fez as seguintes alterações:

a) retomou a técnica, tradicional às constituições brasileiras, de reunir, em 3 artigos, de nºs 22, 24 e 25 — a competência impositiva ordinária da União e a competência impositiva dos Estados e Municípios, ao invés de espalhar a competência tributária de cada uma dessas entidades, ao longo do capítulo que regula o sistema tributário;

b) restaurou a competência residual, não concorrente (art. 19, § 6º), nos seguintes termos: “A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, DF e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual, em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei.”

c) previu a criação de novas figuras tributárias, de natureza extrafiscal, determinando que “para atender à intervenção no domínio econômico”, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer (art. 157, § 9º);

d) reservou também à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o DF e os Municípios e regular as limitações constitucionais ao poder tributário (art. 19, § 1º);

e) modificou o conceito de contribuição de melhoria, estabelecido no art. 19 da Emenda Const. nº 18, deferindo à lei fixar os critérios, os limites e a forma de cobrança da contribuição a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra que lhe der causa (art. 19, § 3º);

f) determinou que a "União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional", poderá conceder isenção de impostos federais, estaduais e municipais (art. 20, § 2º);

g) quebrou a unicidade do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, de que trata o art. 22, II, permitindo "a incidência, dentro dos critérios e limites fixados em lei federal, do imposto sobre a circulação de mercadorias na operação de distribuição, ao consumidor final, dos lubrificantes e combustíveis líquidos utilizados por veículos rodoviários, e cuja receita seja aplicada, exclusivamente, em investimentos rodoviários." (art. 22, § 6º) etc... (Manoel Lourenço dos Santos - "Direito Tributário" - 1968).

CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO DE 1967

Também quanto à classificação dos tributos, em virtude da inovação do art. 19, § 6º, a CF/67 apresentou inovações com relação à Em. nº 18/65.

Os tributos, segundo a Carta de 1967, poderiam ser classificados em 3 categorias:

a) tributos de competência privativa (os impostos que a Constituição deferiu a cada um dos níveis do governo da Federação, nominalmente); o empréstimo compulsório, que tem natureza tributária e é deferido, exclusivamente à União e finalmente, as contribuições a que se refere o art. 157, § 9º, da CF/67 (isto é, aquelas contribuições destinadas à intervenção no domínio econômico, instituídas pela União, "para custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer"). Estas últimas, aliás, fogem ao princípio da anualidade por sua própria natureza.

b) tributos de competência residual - não concorrente (art. 19, § 6º).

Como sabemos, a CF/46 admitia a competência concorrente (art. 21), residual (da União e dos Estados).

A Em. nº 18/65, neste ponto, tornou mais rígido o Sistema extinguindo-a.

Já a CF/67 deu um pouco mais de elasticidade ao sistema de discriminação de rendas, ao permitir a competência residual (apenas da União), portanto, não concorrente, no art. 19 § 6º;

c) tributos de competência comum (taxas e contribuições de melhoria).

Essas, em resumo, foram as principais inovações da CF/67, que julgamos oportuno abordar, por se relacionarem com os princípios da legalidade e anualidade dos tributos, que estamos estudando.

Passaremos, agora ao estudo do texto constitucional vigente.

EMENDA Nº 1, DE 1969

A CF/67 teve duração efêmera pois, em 1969, foi votada a Em. nº 1, de 17 de outubro, mantendo, apenas, em parte o texto de 1967.

No que se refere à matéria tributária a Emenda nº 1/69 incorporou, em alguns casos, com pequenas alterações, em outros casos, integralmente, os dispositivos da CF/67, quanto às delegações legislativas, Resoluções do Senado Federal, Leis Complementares e discriminação de rendas.

O texto constitucional vigente suprimiu as palavras sobre a composição do Sistema Tributário e os diplomas que o regerão, desprezando o exemplo da Carta de 1967.

OS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ANUALIDADE
DOS TRIBUTOS NA EMENDA Nº 1, DE 1969

O *princípio da legalidade* tributária foi consagrado em dois artigos da Em. nº 1/69, tal como acontecera com a Carta de 1967.

Quanto ao *princípio da anualidade* este sofreu modificações, como veremos adiante.

O art. 19, I, assim estabeleceu o princípio da legalidade:

“Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios:

I — instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.”

O Prof. Aliomar Baleeiro explica que a expressão — “ressalvados os casos previstos nesta Constituição”, refere-se aos impostos de importação (art. 21, I), exportação (art. 21, II) e imposto sobre produtos industrializados (art. 21, V), “cujas alíquotas ou bases de cálculo podem ser alteradas, pelo Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei.”

A Emenda nº 1/69 revogou, implicitamente, esta ressalva que a CF/67 fazia com relação ao ISOF (art. 22, § 2º).

Os 3 tributos, acima mencionados, por sua natureza e função, não podem ser submetidos às delongas do processo legislativo, para que possam ser lançados e arrecadados.

Segundo o mesmo autor (“Direito Tributário Brasileiro” — 1971, pág. 78): “a ressalva, aliás, é limitativa, pois a competência outorgada ao Executivo é condicionada aos níveis mínimo e máximo da lei, e apenas para as finalidades extrafiscais, enunciadas na própria Constituição. Rigorosamente não são ex-

ceções.” E acrescenta: “Portanto, a interpretação correta dos dispositivos citados na Constituição é a de que, sem exceções, prevalece imperante o princípio da legalidade.”

Ruy Barbosa Nogueira (em “Direito Tributário” — SP — 1971), assim explica a inclusão do IPI, nos casos de delegação legislativa contemplados pela Emenda nº 1/69: “o IPI tem feição fiscal idêntica ao ICM, porque desvestido de cunho extrafiscal ou de objetivos econômico-fiscais. Entretanto, a Constituição não ressaltou o ICM, como para fortalecer apenas o poder central, para elevar a arrecadação em caso de necessidade.”

Este mesmo princípio, da *legalidade*, veio, também, estabelecido no art. 153, § 2º, sendo mantido no Capítulo dedicado aos “Direitos e Garantias Individuais”, tal com no texto de 1967. Aqui ele vem combinado com o princípio da *anualidade*.

Assim estabelece o art. 153, § 2º:

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

Como se observa a Em. nº 1/69 ampliou as ressalvas ao princípio da *anualidade* acrescentando ao texto de 1967 (que apenas incluía, tal como o de 1946 a tarifa alfandegária e o imposto lançado por motivo de guerra) os seguintes impostos: a tarifa de transportes (art. 21, VII, da CF/69) e o IPI (art. 21, V).

A expressão “e os demais casos previstos nesta Constituição”, no texto de 1969, inclui, também, as contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, nos seguintes termos:

“Art. 21 —

§ 2º A União pode instituir:

I — contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.”

Estas contribuições, cuja natureza jurídica é discutidíssima, hoje integram o Sistema Tributário Nacional, haja visto os arts. 163, parágrafo único, 165, XVI e 166, § 1º da CF/69, que as autoriza expressamente, tal como aconteceu no texto constitucional de 1967 (arts 157, § 9º, 158, XVI, 159, § 1º).

Aliás, a Em. nº 1/69 foi mais explícita do que a Carta de 1967, pois que colocou as referidas contribuições dentro do Capítulo dedicado ao Sistema Tri-

butário, fazendo a elas referência genérica no art. 21, § 2º, I (além da menção explícita nos 3 artigos acima mencionados, dentro do Capítulo dedicado à “Ordem Econômica e Social”, como fora feito pela CF/67).

Estas contribuições pela sua própria natureza e finalidade fogem ao princípio da anualidade dos tributos.

Continuando a análise das *ressalvas* do art. 153, § 29, devemos acrescentar que a tarifa alfandegária abrange os impostos de importação e exportação (art. 21, I e II) e o imposto lançado por motivo de guerra é o previsto no art. 22 e refere-se à guerra externa, tal como nas Constituições de 1946 e 1967.

A Emenda nº 1, de 1969, além de ampliar as ressalvas ao texto de 1967, ao *princípio da anualidade*, também extinguiu a exigência da “prévia autorização orçamentária”, dos textos de 1946 e 1967, que nela falavam expressamente (se bem que, como vimos anteriormente, o STF, desde 1963, já firmara sua interpretação do princípio da anualidade dos tributos, consubstanciada na Súmula, enunciado nº 66 que dizia: “é legítima a cobrança do tributo que houver sido autorizado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.” Em consequência, a aplicação do art. 150, § 29, CF/67, ficara restrita ao que se lê no enunciado nº 67, da Súmula: “é inconstitucional a cobrança de tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”, isto é, depois de 31 de dezembro).

Ora, a Em. nº 1/69 consagrou, constitucionalmente, a jurisprudência do STF (Súmula, enunciado nº 67) sobre o princípio da anualidade, que Aliomar Baleeiro diz “talvez não ter sido a melhor interpretação do Direito Anterior.”

Como já vimos, segundo o pensamento dos Constituintes de 1946, a lei de tributação só se tornaria aplicável, se surgida antes do orçamento do exercício financeiro em que deveria ter aplicação e, ainda, se o produto da arrecadação do tributo instituído tivesse sido incluído na previsão da receita do poder tributante.

Porém assim acabou não entendendo o Judiciário, interpretando a norma constitucional de forma mais amena, como já vimos: não haveria necessidade de a lei instituidora preexistir à orçamentária, bastando que existisse antes do início do exercício financeiro ao qual se referisse o orçamento já aprovado pelo Legislativo e sancionado pelo Executivo, ou já aprovado e promulgado pelo Legislativo. Com essa decisão sobre a matéria, absolutamente conforme com o que a Constituição hoje traduz, na prática, não houve mudança.

Apenas, não existe mais em nosso Direito Tributário o princípio da prévia autorização orçamentária, já que só se exige, atualmente, que a lei instituidora ou majoradora do tributo esteja em vigor antes do exercício financeiro da cobrança, ressalvados os casos que a própria Constituição prevê.

Ruy Barbosa Nogueira ("Diário Tributário" – SP – 1971), referindo-se ao princípio da anualidade assim se expressou:

"O *princípio da anualidade*, tal como hoje é estabelecido pelo texto constitucional, nos leva às seguintes conclusões:

- 1) a anualidade é princípio aceito universalmente e, no Brasil, é postulado tradicional, mantido pelos textos constitucionais;
- 2) tem havido, nos últimos tempos, movimentos, aliás, que já encontraram guarida em textos legais;
- 3) a sua revogação ou abolição reduz, sensivelmente, as garantias tributárias dos cidadãos;
- 4) aplica-se aos empréstimos compulsórios a norma do art. 153, § 2º, da Constituição, haja visto o art. 21, § 2º, II, da CF, ao estabelecer que aos empréstimos compulsórios se aplicam as disposições relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário. Eles poderão ser instituídos, pela União, em casos definidos em lei complementar;
- 5) No que se refere aos preços públicos, o preceito da anualidade não tem aplicabilidade;
- 6) O argumento em defesa da anualidade, contido na Constituição, prende-se em garantir o contribuinte contra "surpresas fiscais", com novos ou aumentados tributos. Em contrapartida, argumenta-se que o Estado Moderno não pode ficar preso a limitações de despesa que se elevam sempre. Mas, o controle das elevações compete ao Estado, que deve aparelhar-se, convenientemente, para evitá-las, sem restringir a garantia do contribuinte. Se o Estado não é capaz disso, e de forma simples revoga a anualidade, não será, por justiça, o contribuinte que deverá ser o sacrificado."

Segundo o Prof. Baleeiro, ainda que o *princípio da anualidade* tenha sofrido restrições na redação da Em. nº 1/69 (art. 153, § 2º), a seu ver, conserva toda aplicação quanto aos tributos já existentes no exercício anterior, o que significa que o Orçamento deverá autorizá-los, previamente, para que possam ser cobrados no exercício a que se destinam.

"As exceções do art. 153, § 2º devem ser entendidas como eficazes, apenas para os tributos novos, ou majoração dos anteriores, decretados depois da publicação do orçamento e até a véspera do dia do início do exercício que por ela vai ser regido." (Aliomar Baleeiro – obra citada). Essa interpretação repousa no art. 62, da CF/69 que dispõe: "O orçamento anual compreenderá, obrigatoriamente, as receitas e despesas relativas a todos os Poderes, órgãos e fundos, tanto da administração centralizada direta, quanto da indireta..."

Resumindo, de acordo, ainda com o Prof. Aliomar Baleeiro, do art. 153, § 29 decorrem as seguintes conseqüências:

“a) a lei material que decreta ou majora tributo, ressalvados a tarifa alfandegária, o imposto lançado por motivo de guerra, etc... há de ser anterior ao exercício financeiro; b) a lei do tributo não pode ser alterada ou retificada, depois de 31 de dezembro, para vigência no exercício a que este se refere; c) o Orçamento, na parte relativa à autorização para cobrança de tributos não pode ser modificado ou alterado depois do prazo constitucional fixado para sua sanção; d) a lei material do imposto, cuja vigência se esgotou pela revogação ou pelo decurso do prazo fixado no texto de suas próprias disposições, não é revigorada pela simples autorização orçamentária para cobrança em exercício posterior; e) a lei tributária revogada por outra, não volta a vigorar pela revogação desta última; f) a lei que aplica especialmente tributo à manutenção de órgão paraestatal, ou parafiscal, não pode delegar a esta fixação ou alteração do objeto da prestação, isto é, do “quantum” a ser exigido dos contribuintes, nem ser executada no exercício no qual foi publicada; g) a lei não poderá cometer ao Poder Executivo a tarefa de fixar ou alterar, em regulamento de execução, o objeto e o “quantum” do tributo, ressalvadas as exceções expressas da Constituição.” (Aliomar Baleeiro — “Direito Tributário Brasileiro” — 1971).

Para finalizar esta análise da Constituição vigente, cabe, ainda, um comentário sobre o seu art. 55, item II, (art. 58 e §§, da CF/67) que estabelece:

“Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I — segurança nacional;

II — finanças públicas, inclusive normas tributárias;

.....”

Surge logo a pergunta: Pode o Presidente da República criar tributos ou majorá-los, através de decretos-leis?

O Prof. Aliomar Baleeiro opina, com muita lógica, em sentido contrário, lembrando que, embora o art. 55 fale genericamente em normas tributárias, os decretos-leis não são o meio idôneo para decretação de impostos e sim as leis ordinárias e, salvo caso específico, as leis complementares, acrescentando que “à própria feição democrática da Carta de 1969, repugna a criação de tributos através de decretos-leis.”

CONCLUSÃO

Podemos dizer, concluindo, que verificamos, através do estudo de nossos diversos textos constitucionais, que os princípios da legalidade e da anualidade dos tributos, um dos baluartes dos direitos e garantias dos cidadãos, evoluíram, em seus conceitos, com o fim de se adaptarem às aspirações do Estado de Direito da atualidade e de se ajustarem aos interesses de uma nação, podemos declarar, já em fase de desenvolvimento.

Como já dissemos no início de nosso trabalho, os princípios da legalidade e da anualidade tributária são conexos, complementares e essenciais ao Moderno Estado de Direito.

BIBLIOGRAFIA

1. "Constituições do Brasil" (até 1946) — Edição Saraiva — 1961 — 3a. edição. Organização e Revisão por Fernando H. Mendes de Almeida.
2. Pontes de Miranda — "Comentários à Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil". Tomo I — Editora Guanabara — Rio — 1936.
3. Pontes de Miranda — "Comentários à Constituição de 1946" Tomo V — Editor Borsari — Rio — 1960, 3a. ed.
4. Sampaio Dória — "Comentários à Constituição de 1946" — vol. IV — 1960 — Max Limonad.
5. Carlos Maximiliano — "Comentários à Constituição Brasileira de 1946" — vol. III, 4a. ed. Livraria Ed. Freitas Bastos — 1948.
6. Eduardo Espinola — "A Nova Constituição do Brasil — Direito Público e Constitucional Brasileiro". 1946 — Livraria Editora Freitas Bastos — RJ.
7. Cláudio Pacheco — "Tratado das Constituições Brasileiras." — RJ — 1965, Freitas Bastos, vols. III e XI.
8. Aliomar Baleeiro — "Uma Introdução à Ciência das Finanças" — 7a. ed. Forense — 1971.
9. Aliomar Baleeiro — "Curso de Direito Tributário Brasileiro" — 3a. ed. Forense — Rio — 1971.
10. Aliomar Baleeiro — "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" — 2a. ed. — Forense — Rio — 1960.
11. Ruy Barbosa — "Comentários à Constituição Federal Brasileira" — coligidos e ordenados por Homero Pires. Vol. III, 1933, Editora Saraiva — SP.
12. Pontes de Miranda — "Comentários à Constituição de 1967". Tomo V, Editora Revista dos Tribunais — 1968.
13. Manoel Lourenço dos Santos — "Direito Tributário". 2a. ed. 1968 — Sugestões Literárias S.A.
14. Aliomar Baleeiro — Aula pronunciada em Curso de Extensão Cultural da UnB e publicada na "Revista de Informação Legislativa" — SF, no volume 21, sob o título — "O Direito Financeiro na Constituição de 1967".
15. Fábio Fanuchi — "Curso de Direito Tributário Brasileiro". vol. I — Editora Resenha Tributária Ltda. 1971.
16. Paulino Jacques — "A Constituição Explicada" — Forense — Rio — 3a. ed. 1970.
17. Ruy Barbosa Nogueira — "Direito Financeiro" — Curso de Direito Tributário. — Editor José Bushatsky, 3a. ed. SP. — 1971.
18. Pontes de Miranda — "Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n.º 1/69" — 2a. ed. SP. Rev. dos Trib. 1971.