

IOF E PRINCÍPIO DA ANUALIDADE DOS TRIBUTOS

GERALDO ATALIBA*

CLEBER GIARDINO*

1. Princípio da anualidade. 2. Princípio da anterioridade. 3. Pempção do direito anterior. 4. O acórdão do Tribunal Federal de Recursos. 5. Significação institucional da decisão do STF. 6. Conclusão.

1. Princípio da anualidade

Dentre os direitos fundamentais assegurados pela Constituição, inscreve-se o rubricado sob a designação de anualidade dos tributos. Escrito no § 29 do art. 153 da Constituição Federal, que prescreve que só são exigíveis dos contribuintes os tributos regularmente criados e que tal exigibilidade só se dá a partir do dia 1.º de janeiro seguinte à lei de instituição de tributo novo ou aumento de tributo já existente.

Em outras palavras: se é exato que o legislador pode criar ou aumentar tributo a qualquer instante, é certo, por outro lado, que estes só serão exigíveis no exercício seguinte. Quer dizer: a eficácia da lei tributária que cria ou aumenta tributo só passa a existir do dia 1.º de janeiro do ano subsequente em diante. A vigência da lei pode ter início a qualquer momento; sua eficácia, porém, só existirá no início do exercício financeiro subsequente.

Por outro lado, parece-nos claro que só se pode reputar “regularmente” (quer dizer: constitucionalmente) criado ou aumentado um tributo, por obra do legislador, pela lei. Entendemos, ao lado de Souto Borges, Paulo B. Carvalho, Roque Carrazza, Cleber Giardino, Aires F. Barreto e outros juristas de prol, que só a lei

* Advogados em São Paulo.

(e nunca o decreto-lei) pode criar ou aumentar tributo. Esse modo de pensar é compartilhado por constitucionalistas como Seabra Fagundes, Celso Bastos, Michel Temer, Carlos Aires Brito, Valmir Pontes Filho, etc.

Sobre este aspecto do tema não há explícito pronunciamento do Supremo Tribunal Federal recente. E isso porque não foi provocado, dada a timidez de uns, a acomodação de outros e o desalento de quase todos.

Creemos, porém, que já se vai dissipando a perturbação de espírito provocada pelo clima excepcional que precedeu a revogação, pelo Congresso, do Ato Institucional n.º 5 e seus similares. Criam-se, dessarte, condições para que o Judiciário dissipe a confusão entre decreto-lei excepcional, expedido no recesso do Congresso, e o decreto-lei do art. 55 do texto constitucional. E, a partir daí, restaure a prerrogativa básica do estatuto da cidadania, proclamando a incompatibilidade entre o regime republicano e as exigências básicas da Carta Magna — sistematicamente interpretada — e a criação e aumento de tributos pelo Executivo, mediante decreto-lei.

Mas o tema que aqui nos vai ocupar cinge-se ao alcance do princípio da anterioridade, tal como doutrinariamente deve ser fixado, e a sua acolhida pelo plenário do TFR, recentemente, no julgamento da arguição de inconstitucionalidade, em que sustentaram diversas empresas a inexigibilidade do imposto sobre operações de câmbio no próprio exercício em que criado (AMS n.º 91.322-SP).

Devendo essa decisão ainda ser reapreciada pelo Supremo Tribunal Federal, vale a pena repassar rapidamente os argumentos que militam no sentido de evidenciar o acerto — em termos constitucionais — da orientação doutrinária já consagrada pelo Tribunal Federal de Recursos.

A questão assim se põe:

a) criou-se um imposto sobre operações de câmbio (Decreto-lei n.º 1.783/80), no meio de um exercício;

b) quis o Banco Central exigi-lo imediatamente;

c) por entenderem desrespeitada a Constituição, pela violação do princípio da anterioridade (só no exercício subsequente são exigíveis os tributos, cf. o § 29 do art. 153 da Constituição Federal), diversos contribuintes ingressaram em juízo com mandados de segurança;

d) o Banco Central sustentou também que o Código Tributário Nacional exclui este imposto das exigências do princípio da anterioridade.

O Banco Central, perdedor na primeira instância, quis sustentar que o Código Tributário Nacional criou o IOC, nessa incidência sobre operações de câmbio.

Tal asserto não foi acolhido. É que o art. 63, II, do Código Tributário Nacional não fixou alíquota para o tributo. E como essa função é indelegável, tributo não há. Efetivamente, a Constituição exige que a lei estabeleça todos os parâmetros necessários a fixar a obrigação tributária. Se a lei não o fizer, reputa-se não criado o tributo. Se as delegações são vedadas (art. 6.º, parágrafo único, da Constituição Federal), com maior razão o serão as invasões de competências, como bem o demonstra Antonio Roberto Sampaio Dória.

Tanto isso é exato, que o próprio Código Tributário Nacional enumera didaticamente os requisitos da legalidade (art. 97) arrolando a previsão da alíquota (item IV) como essencial. Não se registra discrepância doutrinária ou jurisprudencial a respeito. Nisso, o Código Tributário Nacional não fez senão explicitar o que já é exigência implícita da Constituição, como o ensina Souto Maior Borges. Logo, o imposto em debate só foi efetivamente “criado” pelo Decreto-lei n.º 1.783/80. Antes, estava só inocuamente previsto pelo Código Tributário Nacional. Imposto sobre operação de câmbio só foi criado em 1980.

Sua instituição se deu pelo Decreto-lei n.º 1.873/80. E, assim, só poderia ser exigido em 1981, como o quer o § 29 do art. 153 da Carta Magna.

2. Princípio da anterioridade

O tributo criado não pode ser exigível no próprio exercício, dada a clareza e tom peremptório do disposto no § 29 do art. 153 da Constituição. O mesmo se diga do aumento de imposto existente, como o sublinham Paulo Barros Carvalho e Roque Carrazza.

Efetivamente, nenhum tributo pode ser exigido no próprio exercício em que é instituído, exceto os ressalvados no próprio § 29 ou os arrolados em lei complementar. Ora, o Banco Central sustentou que o Código Tributário Nacional, como lei complementar, ressalvou o imposto em causa. E invocou o item II do art. 9.º desse código, que só aplica a anterioridade para os impostos sobre o patrimônio e a renda. E provou demais. E pecou por exagero.

Implicitamente quer que o Judiciário, hoje, afirme solenemente que a Emenda n.º 1/69, ao dispor de modo diverso, é inócua; que a Carta de 1967, ao abolir tal regime, seja inútil, insignificante! Deseja abono judicial para a tese de que todos os tributos escapam à anterioridade, exceto os impostos sobre patrimônio e renda! Aspira a que o poder judiciário proclame que a Carta de 1967 não tem eficácia nenhuma! Não produziu efeitos. Não alterou competências. Não modificou a ordem jurídica.

Postulando tal tese, o Banco Central pretende que nossa mais alta Corte de Justiça renegue toda sua longa tradição de decoro e preocupação institucional.

Na verdade, a Emenda Constitucional n.º 1/69 não repristina, nem restaura a eficácia do Código Tributário Nacional, nesse ponto. A discussão a respeito da revogação ou simples paralisação da eficácia das leis inferiores e prévias à Constituição, quando com ela contrastantes, é absolutamente essencial para o deslinde do caso. Na verdade, qualquer que seja a opção que doutrinariamente se faça, uma coisa é inquestionável: a lei que vem a ter a sua eficácia comprometida pela superveniência de disposição constitucional em contrário não pode recobrar eficácia, em hipótese nenhuma.

Na verdade a *vox*, ou *voluntas*, ou *vis*, que nela se encerra, somente pode ser restabelecida por virtude de uma nova manifestação de *voluntas*, na forma dos

novos preceitos constitucionais. Tal é a lição de Pontes de Miranda, repetido por José Afonso da Silva e outros constitucionalistas de prol.

Nesse sentido, a discussão ampla que se travou, e de que dá notícia o acórdão, encaminha muito adequadamente esta solução, dada pela maioria do TFR, baseada em farta e sólida doutrina. Expõe com clareza o correto alcance do princípio da anterioridade dos tributos (art. 153, § 29, 2.^a parte, da Constituição Federal), ainda não compreendido, principalmente pelo Executivo. É interessante acrescentar-se ainda que as peremptas disposições do Código Tributário Nacional — em que se pretende baseada, no caso, a autoridade coatora — não tinham virtude ou força própria. Não valiam por si mesmas. Nada significavam normativamente. Não tinham expressão jurídica. Eram um *nada absoto* normativo. Eram como se fossem inexistentes. Sem nenhuma eficácia. Com efeito, esse preceito do Código Tributário Nacional era mera repetição da disposição constitucional que dispunha, anteriormente, do mesmo modo. Era simples cópia. Transcrição; repetição de preceito constitucional. E, como tal, radicalmente inócuo.

Ora, não há como pretender-se que uma norma inferior, que simplesmente se limita a repetir norma superior, possa ter qualquer virtude, efeito e eficácia próprias. Sua *vox*, ou *vis* não existe: seu conteúdo já está esgotado no preceito superior. A *voluntas legis* é absorvida pela norma superior. Revogada a superior, fica vazia a inferior. Resta sem conteúdo, já que nada tinha de próprio.

A norma inferior que repete a superior não tem “eficácia confirmatória”, que isso não existe no sistema brasileiro; é absurdo, além de inócuo, preceito inferior confirmar o superior. Não pode ter eficácia inaugural, original, porque não tem cabimento também que o preceito inferior apresente originalidade relativamente ao superior. Na verdade, este ridículo vezo que temos, no Brasil, de elaborar leis que repetem a Constituição — ou decretos que reproduzem textos legais — só pode engendrar confusões, como a de que dá notícia este caso.

Com efeito, o preceito inferior nada agrega ao superior. Não lhe reforça a eficácia. Não lhe acrescenta nada em vigor jurídico. A regra supraordenada não fica mais forte, mais vigorosa, mais eficaz, porque a subordinada a repete. Tal repetição é inócua, inoperante, insignificante, em termos jurídicos. Efetivamente, como os conteúdos são os mesmos, nenhuma eficácia se pode reconhecer ao preceito inferior. Suprimido o superior, *ipso facto* desaparece toda a força do inferior. Daí a razão pela qual o único escoro em que se poderia a autoridade coatora apoiar não tem a menor consistência. Acertada, portanto, a decisão que estabelece a impossibilidade constitucional da cobrança — no exercício em que editado o Decreto-lei n.º 1.783 — do tributo que nele se prevê. Correto o acórdão do TFR.

Assim sendo, se vê que o art. 9.º do Código Tributário Nacional é inócuo e destituído de força ou significação própria. Desaparecida a regra que o apoiava, ele fica totalmente sem expressão. Sua função explicitatória perde a razão de ser, no instante em que a regra a ser explicitada muda de teor e conteúdo. Com a Carta de 1967 ele perdeu totalmente a razão de ser.

Não é, por isso, o caso de se falar em norma que foi “revigorada”. Não se revigora o que jamais teve vigor próprio. Havia uma aparência de norma, que nunca existiu. Não se restaura preceito que jamais teve conteúdo ou força própria.

A Carta de 1967 veio restaurar — quanto a todos os tributos nela não ressaltados — os princípios da anterioridade. Entender o contrário seria pretender equivalerem norma constitucional e preceitos legislativos inferiores. Tanto mais grave é a posição do Banco Central, *in casu*, quando se considera que o art. 9.º, II, do Código Tributário Nacional já nasceu inoperante, fruto do vício muito brasileiro (embora de inspiração ugandense) de fazer lei repetindo a Constituição ou regulamento copiando parcialmente lei. Na verdade, o “pacote de abril” não dispôs como pretende o Banco Central. Não restaurou norma nenhuma. Apenas veio abrir a possibilidade de que o Congresso — observando o processo especial de elaboração das leis complementares — manifestasse vontade de ampliar o rol de tributos inensos às exigências da anterioridade.

Tentou-se salvar a tese do Banco Central, invocando a lei de introdução ao Código Civil, esquecendo-se (ou querendo-se fazer esquecer) que a Constituição não é uma lei qualquer, mas a lei suprema, superior, máxima e fundamental. Com relação a ela, basta citar a candente lição de Pontes de Miranda, ao dizer que a Constituição “é rasoura que desbasta o direito anterior, para que só subsista o que é compatível com a nova estrutura e as novas regras jurídicas constitucionais”.

E concede-nos o Banco a honra de citar-nos, em livro escrito há dois lustros. É fiel a citação. Mas incompleta, porque consistente em invocar frases “pinçadas” de um contexto que absolutamente não autoriza extrair as ilações deduzidas. Não há nesse trabalho — nem em nenhum outro de nossa autoria — apoio para a tese de que norma desapoiada pela Constituição tenha qualquer tipo de eficácia.

Daí sua ininvocababilidade.

O que não foi entendido pelos esgrimidores do argumento — talvez por falta de explicitude nossa — é que a ineficácia da norma anterior à Constituição (e com ela incompatível) é insanável, se a matéria de que se cuida é de competência; principalmente se envolve direitos individuais.

Uma norma pode não ter sido revogada e, não obstante, jamais recobrar eficácia. Se a Carta de 1969 — na sua redação primitiva — não admitia que lei complementar alargasse o rol de exceções à anterioridade, o preceito do Código Tributário Nacional que o previa ficou perempto, irremediavelmente.

Para aludir à genial proposição de Pontes, a Constituição, tal qual rasoura, desbastou essa norma, só deixando subsistir o que com ela fosse compatível.

Falar em “recepção” do direito anterior, no caso (superveniência do “pacote de abril”) é inapropriado.

Abramos um parêntese, para mostrar o sentido e utilidade da distinção entre revogação e paralisação ou suspensão de eficácia, por obra de norma superior — concepção que adotamos com apoio em Cirne Lima, embora reconheçamos

que o STF (contra o voto de Leitão de Abreu e seguindo Rodrigues de Alckmin) esposou tese oposta (o que em nada beneficia o Banco Central, no caso).

A lei complementar pode dar isenção de impostos estaduais e municipais (§ 2.º do art. 19). Esta lei suspende (sem revogação) a eficácia da lei de tributação. Esta não é revogada. Persiste vigente, embora com eficácia suspensa. Quando revogada a lei complementar (de isenção heterônoma), parece nítido que se restabelece a eficácia plena da lei de tributação (até então suspensa). Parece evidente que essa fenomenologia é própria do direito e rigorosamente abrigada pelo sistema.

Não se autoriza, porém, extrapolá-la, para as relações entre norma constitucional e ordinária. Quando a paralisação de eficácia de qualquer norma se dá *ex-vi* de preceito constitucional, a fulminação é irremediável. Só haveria restabelecimento da norma se a Constituição o dissesse explicitamente. Fora disso, não se pode cogitar de efeito ripristinatório.

Nem socorre a tese oposta a invocação de “precedentes” jurisprudenciais. É que todos os acórdãos citados, inclusive o trecho de Baleeiro invocado, são do tempo em que era expresso o princípio da “autorização orçamentária”, substituído pelo da anterioridade, que tem outro sentido, diverso no conteúdo e diferente no alcance, aliás mais reduzidos (não olvidando o portentoso e recente estudo de Flávio Novelli, a respeito).¹

Note-se que o que expressamente persistiu — do amplo espectro de exigências do princípio da “autorização” orçamentária — foi a *não surpresa*, foi o sentido de evitar a violação do *due process*, a contravenção ao princípio do *fair procedure*, exigência republicana impostergável. Na verdade, em nenhuma hipótese, no regime republicano, o Estado — criatura dos cidadãos, governado por seus representantes — os pode surpreender. A lealdade é o mínimo ético informador da ação estatal, por exigência jurídica.

Daí a necessidade de autorização orçamentária. Daí a jurisprudência que admitiu *aumento* (jamais criação) de tributos após aprovado o orçamento, *mas sempre antes do exercício*.

Por isso, ininvocáveis, impertinentes e sem utilidade — para a discussão do caso presente — os “precedentes” aludidos. Inúteis no contexto posterior à Emenda n.º 18/65.

3. Perempção do direito anterior

O art. 9.º do Código Tributário Nacional foi irremediavelmente fulminado com a superveniência de normas constitucionais com ele incompatíveis. O preceito constitucional por ele reproduzido (Emenda Constitucional n.º 18/65 à Constituição de 1946) desapareceu; foi substituído por regra constitucional de outro teor. A entrada em vigor de uma nova Constituição revoga a anterior e

¹ *Revista de Direito Administrativo*, 137:1 e segs.

atinge a eficácia do direito ordinário vigente. Este é “recebido” — na ordenação nova que se instaura — só na medida em que compatível com a nova Constituição. Conforme o teor do novo texto magno (os princípios por ele consagrados e as regras adotadas) as leis infra constitucionais são definitivamente fulminadas em sua eficácia, ou somente paralisadas.

Vicente Rao é radical no afirmar que “a Constituição revogou todas as leis, decretos, regulamentos e atos administrativos em contrário...”.² É que ela “...cria a nova ordem jurídica, à qual se hão de ajustar tanto os efeitos dos atos ou fatos nascidos no passado, quanto os atos ou fatos futuros, tanto as demais normas jurídicas...”.³ E sublinha que “o direito normativo anterior à nova Constituição só prevalece em sendo por ela... admitido...”, para enfatizar: “ainda que o conteúdo de alguma disposição constitucional nova seja igual ao consagrado pela anterior, esta igualdade não suprime, juridicamente falando, o caráter de *direito novo* da prescrição vigente”.⁴ Esse consagrado jurista deixa claro que se requer absoluta e visceral compatibilidade formal e substancial da norma inferior com a superior, sob pena de não se poder falar em hierarquia de normas, nem na superioridade da Constituição. Nisso acompanha a unanimidade da doutrina constitucionalista entre nós desenvolvida, com indiscrepante eco na jurisprudência.

É que, como salienta Maximiliano, “a sua aplicação é imediata, tudo que se lhe contraponha é eliminado. O poder constituinte é absoluto”.⁵ Por isso Pontes de Miranda acentua que “todo o material legislativo que existe considera-se revogado no que contraria os preceitos constitucionais novos”.⁶ Parece evidente que o mais fecundo jurista brasileiro não distingue contrariedade formal da substancial. Ambas comprometem a lei.

Efetivamente, as regras constitucionais são dotadas de imperatividade que as faz eminentes no sistema. São “...todas... cogentes em relação a seus destinatários”⁷ com “a eficácia de revogar tacitamente as disposições de leis que sejam com elas incompatíveis”.⁸

São todas lições respeitáveis, no sentido de salientar rigorosa e insuperável necessidade jurídica de que haja plena compatibilidade entre os preceitos inferiores (legais) e os comandos superiores (constitucionais).

Não há dúvida quanto a que o direito infra constitucional é “recebido” pela nova Constituição e que, portanto, persiste eficaz, desde que não incompatível com a forma ou a substância dos novos preceitos maiores. Não se nega a verificação do fenômeno que se convencionou designar por “recepção” do direito anterior. Importa, porém, conhecer os limites em que ele opera.

² *O direito e a vida dos direitos*. 1952. v. 1. p. 387.

³ *Id. ibid.* p. 388.

⁴ *Id. ibid.*

⁵ *Direito intertemporal*. p. 325.

⁶ *Comentários...* 1964. v. 1. p. 270.

⁷ De Simone. *Lineamenti per una teoria su materia e norma costituzionale*. p. 41.

⁸ Silva, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. p. 71.

O problema foi bem posto por José Afonso, quando escreveu:

“Surge, então, o problema de saber, se, nessa hipótese, se verifica uma relação de incompatibilidade horizontal, ou se, ao contrário, ocorre uma relação de incompatibilidade vertical. Aquela refere-se a um vínculo intertemporal de normas, na conformidade do princípio *lex posterior derogat priori*. A doutrina só tem admitido a incompatibilidade horizontal entre normas de mesmo nível, o que não se dá entre a Constituição e as leis ordinárias ou complementares.”⁹

E, em seguida esclarece:

“O princípio é o da incidência imediata das normas constitucionais. Todas as normas constitucionais — quer as de eficácia plena, quer as de eficácia contida, ou as de eficácia limitada, as programáticas inclusive — incidem, nos limites de sua eficácia, imediatamente, salvo se a própria Constituição, expressamente, dispuser de outro modo.”¹⁰

Para concluir dizendo:

“Essa eficácia ab-rogativa das normas constitucionais, de todas elas, pode ser expressa ou tácita, por incompatibilidade verdadeiramente vertical, mas com uma solução de incompatibilidade horizontal.”¹¹

Aí enfrenta o problema, afirmando a não revogação, mas engendrando uma categoria — que tem efeitos similares (a invalidação) — perfeitamente aplicável ao caso *sub examine*.

Antes, esse festejado autor já se apoiara em doutrina consagrada, a de Lúcio Bittencourt:

“A revogação se verifica quando a lei, tachada de incompatível com a Constituição, já se achava em vigor por ocasião do advento desta. Não se trata, porém, de revogação pura e simples, como a que decorre em virtude de conflito intertemporal entre duas leis da mesma hierarquia. Não, uma lei incompatível com a Constituição é, sempre, na técnica jurídica pura, uma lei inconstitucional, pouco importando que tenha precedido o estatuto político ou lhe seja posterior. A revogação é consequência da inconstitucionalidade.”¹²

Victor Nunes, essencialmente, professa idêntica doutrina, embora com colocações técnicas diversas.

Por razões de lógica jurídica, J. Manuel Teran, consagrado mestre mexicano, já havia escrito, sobre as normas que não podem ser reconhecidas como integrantes do sistema jurídico:

“Es que una norma pertenece a un orden jurídico, en tanto que es posible escalarla, colocarla, dentro de ese sistema. De ahí los preceptos llamados inconstitucionales, o sea aquellos que no es posible escalar en el sistema jurídico establecido.”¹³

⁹ *Eficácia das normas e ordem jurídica*. 1968. p. 204.

¹⁰ *Id. ibid.* p. 205.

¹¹ *Op. loc. cit.*

¹² *Op. cit.* p. 148.

¹³ *Filosofia del derecho*. México, 1952. p. 145.

Parece-nos ser, nitidamente, o caso do art. 9.º do Código Tributário Nacional.

A lição de Lourival Vilanova, a propósito, é realmente magistral. Ensina o notável jurista pernambucano:

“Há duas vias para eliminar as contradições normativas: uma, dada pelo próprio sistema jurídico; outra, pela ciência jurídica. Se um sistema de normas acha-se constituído em estratos ou níveis proposicionais e se, por critérios extralógicos, se confere aos níveis diferentes valias; se, em outros termos, o sistema está constituído hierarquicamente, então, a proposição de maior nível elimina a correspondente contraditória de menor nível. Quando do mesmo nível, um critério extralógico de sucessão temporal manda que a proposição normativa posterior revogue a anterior, a eliminação da contraditoriedade se dá, pois, via extralógica. Que a norma constitucional prevaleça sobre a norma ordinária, que a lei formal prevaleça sobre o regulamento, que as leis constitucionais e legais prevaleçam sobre atos negociais, não advém de um critério lógico formal. Provém do sistema, da vontade constituinte do sistema, das decisões, como atos-de-vontade, de estratificam o universo de normas: umas são mais valiosas que outras, ou são constituintes necessários do sistema. É um prevalecimento axiológico ou ontológico. Agora, uma vez conferido esse prevalecimento, começa a relação lógica de coordenação ou de subordinação, a posição de uma proposição ser implicante, outra implicada, a relação de fundamento-de-validade (uma proposição normativa ser fundante da validade da outra).”¹⁴

Parece-nos evidente, dessa lição, que o preceito constitucional goza de tal superioridade que não deixa margem — no caso em estudo — a nenhuma veleidade de se considerar persistente o preceito do art. 9.º do Código Tributário Nacional por isso perempto.

4. *O acórdão do Tribunal Federal de Recursos**

O TFR acolheu os argumentos dos contribuintes, resistentes ao pagamento do imposto sobre operações de câmbio, no próprio exercício em que criado. Postularam a inconstitucionalidade de sua exigência imediata. Pretenderam fosse respeitada a anterioridade, que assegura “aos brasileiros e estrangeiros residentes no país” (art. 153) que “nenhum tributo... será cobrado em cada exercício, sem que a lei... esteja em vigor antes do início do exercício financeiro” (§ 29).

Repeliu o Tribunal a tese do Banco Central, que invocava o art. 9.º do Código Tributário Nacional, como seu supedâneo.

Ora, parece evidente que, se acolhida a tese do Banco Central, esvaziar-se-á inteiramente o princípio da anterioridade. Isto porque, a ser procedente a sua

¹⁴ *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. RT, 1977. p. 142.

* N. da R. Ver acórdão do TFR na AMS nº 91 322, publicado na RDA, v. 147, p. 39.

argumentação, o princípio da anterioridade restringir-se-á aos impostos sobre o patrimônio e renda, não alcançando, portanto, o ICM, o ISS, o imposto sobre transmissão e outros.

Se o Tribunal Federal de Recursos tivesse acolhido a tese do Banco Central, teria admitido que o critério para se saber, em cada caso, da aplicabilidade do preceituado no § 29, do art. 153, seria a destinação do produto da arrecadação do tributo.

É que aquela entidade sustentou que a finalidade do imposto sobre operações de câmbio é “a formação de reservas ou capital para financiamento de programas de desenvolvimento econômico”, na conformidade do § 4.º do art. 21, da Constituição. E, em conseqüência, alegou que, como esta “formação de reservas” supõe urgência, ela é inteiramente incompatível com a anterioridade. Daí a inaplicabilidade desse princípio. Em outras palavras: a finalidade do tributo é incompatível com a rigidez decorrente da anterioridade.

Ora, esta afirmação, se prevalecesse, instauraria a insegurança e incerteza e estabeleceria o princípio da surpresa, como critério informador do relacionamento entre Estado e cidadão; entre fisco e contribuinte. Em nome de episódicos interesses imediatistas do governo, ou do fisco, ter-se-ia inteiramente posta de lado a segurança, a lealdade e previsibilidade da ação estatal, como critérios informadores de todo o direito público.

Pretender isso é suprema subversão, porque a anterioridade é um corolário do constitucionalismo e encontra raízes desde 1215, na Magna Carta, ditada pelo Rei João sem Terra, como o primeiro documento precursor do constitucionalismo moderno. Por outro lado, este modo de ver é radicalmente incompatível com o conceito de república, que adotamos como princípio fundamental de todo nosso sistema constitucional. Um sistema de governo em que a representatividade republicana é a chave de abóbada de todo o direito não admite insegurança, surpresa e deslealdade como clima de relacionamento Estado-cidadão.

A previsibilidade da ação estatal é um timbre do Estado civilizado e sobretudo do estado de direito. Por isso, desde 1824, está consagrada no nosso regime constitucional. Efetivamente, a Constituição não se contentou com a irretroatividade das leis tributárias; quis mais, estabeleceu muito mais. Previu um lapso de tempo chamado *vocacio constitutionis*, em benefício da previsibilidade, por parte do contribuinte, relativamente às exigências fiscais, com o que haveria de arcar no exercício financeiro seguinte.

Foi, assim, o nosso direito constitucional, além daquilo que tem sido padrão dos Estados constitucionais contemporâneos. A irretroatividade da lei tributária — alhures mera recomendação ética e política — é, entre nós, princípio constitucional insuperável.

Em vista destas ponderações, aceitar os argumentos do Banco Central implicaria, num primeiro momento, reduzir o alcance do princípio da anterioridade aos impostos sobre o patrimônio e a renda. E, num segundo momento — já que a função desse tributo é regulatória — afasta também a sua aplicação nos casos

de imposto sobre a renda e sobre o patrimônio. Quer dizer: reduzi-lo a nada. A coisa nenhuma. À inocuidade. Isto, além de atentar contra os princípios fundamentais da Constituição, contraria a orientação predominante na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, traduzida na Súmula n.º 545.

A gravidade do pleito de modificação da orientação estabelecida pelo Tribunal Federal de Recursos, pedida ao Supremo Tribunal Federal, pelo Banco Central, está em que, por este encadeamento de raciocínios, quer-se, na verdade, a anulação do princípio da anterioridade, dado que todos impostos podem ter fins regulatórios (finalidades extrafiscais). Quer o Banco Central que toda vez que se esteja diante de extrafiscalidade, seja ininvocável a anterioridade! Como todos os impostos podem ter fins extrafiscais, o princípio deixa de ter a inderrogabilidade constitucional, para ficar à mercê do legislador!

5. Significação institucional da decisão do STF

De todas estas considerações, se vê que não foi uma questão secundária a que se discutiu, nem uma mera querela entre o Banco Central e meia dúzia de contribuintes, neste memorável pronunciamento do Tribunal Federal de Recursos (que certamente será confirmado pela Suprema Corte).

A repercussão da decisão a ser adotada pelo Supremo Tribunal Federal — não só sobre a jurisprudência dos Tribunais Superiores, como ainda dos Tribunais de Justiça e todo Judiciário brasileiro — será do maior alcance, especialmente pela circunstância de que dirá aos cidadãos brasileiros, aos empreendedores, aos empresários, qual é a posição do Estado brasileiro, tal como entendida pelo seu poder judiciário, pela palavra de seu mais alto Tribunal, diante desse direito fundamental, que a Constituição estabeleceu no § 29 do art. 153 da Constituição. Na verdade, ou o Supremo assegura interpretação coerente do princípio da anterioridade, ou destrói todo o sistema, anulando a iniciativa privada e fazendo inverter o sentido dos preceitos constitucionais, que garantem a liberdade de trabalho, de produção, de empreendimento, e de comércio, e suas garantias diante da volúpia fiscal e dos humores dos transitórios administradores públicos.

Efetivamente, o poder judiciário deve garantir aos contribuintes segurança e previsibilidade da ação estatal; da administração pública e do próprio legislador; a certeza do direito e a estabilidade das situações, compreendidos todos em função das exigências do princípio republicano, posto como pedra fundamental de toda nossa construção constitucional.

Se, por acaso, inclinar-se o Supremo Tribunal — o que não se acredita — por modificar a orientação estabelecida pelo Plenário do TFR, não teremos simples ato de modificação de uma episódica orientação jurisprudencial, mas verdadeira alteração constitucional. Mudar-se-ão as instituições do país. O Estado será diferente, o regime será totalmente substituído. O fulcro de todo o sistema — os

direitos individuais — terá sido radicalmente transformado em sua substância e significado.

Essa decisão, na verdade, se for para confirmar o que na Constituição se estabelece — com a acolhida e manutenção do que foi estabelecido pelo Tribunal Federal de Recursos — terá uma determinada dimensão. Se caminhar, eventualmente, por outros rumos será decisão mais importante que qualquer ato constituinte, no sentido de que importará modificação da própria feição do sistema que nos rege, encaminhando-nos — agora, por obra do Judiciário — na senda do Estado socializante e, sem qualquer margem de dúvida, da negação do estado de direito, tal como concebido e plasmado por nossos maiores.

6. Conclusão

Não se trata, no caso, de simples querela entre uma entidade da União e meia dúzia de contribuintes. Pelo contrário, a questão a ser decidida é vital para a sobrevivência das nossas instituições.

Quer o povo conhecer qual é a firmeza das suas garantias, inscritas no art. 153 da Constituição. Os cidadãos querem saber qual a dimensão do direito de livre empresa, do direito de produzir, de empreender e de trabalhar. A nação quer saber, pela voz do Supremo Tribunal Federal, que tutela lhe dispensa o Poder Judiciário, na defesa de suas prerrogativas republicanas, dentre as quais a anterioridade da tributação tem papel conspícuo.

Vale recordar o grande ensinamento de Rui Barbosa, quando dizia: “que de nada valeriam as nossas instituições, se tivessem sido baixadas do Olimpo, elaboradas por mão` divina, se nós não as soubéssemos praticar com dignidade e fidelidade”.

É o momento de fazermos a demonstração de que soubemos aprender esta — mais do que lição — advertência do sumo mestre do direito brasileiro.

Pela voz unânime de seus mais altos juízes, o poder judiciário dirá qual a correta aplicação da Constituição ao caso concreto. Estará assim reafirmando o prestígio dos direitos individuais e a supremacia dos magnos desígnios constitucionais.