

**COMENTÁRIOS AO VOTO DO MINISTRO CARLOS VELLOSO
PROFERIDO NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Nº 138.284-CE, QUE EXAMINOU A CONSTITUCIONALIDADE
DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.689, DE 15.12.88.**

Eduardo Maneira

Com muita honra, aceitei o convite que me fora formulado pela Professora Misabel Derzi para participar da homenagem ao Ministro Carlos Velloso, consistente em uma obra na qual diversos autores comentariam decisões proferidas pelo ilustre magistrado do Supremo Tribunal Federal.

O Ministro Carlos Velloso é por todos admirado pelo seu notável saber jurídico e pelas extraordinárias qualidades como pessoa humana: homem de apurado senso de justiça, conciliador e ponderado no exercício das altas funções que exerceu e exerce no Poder Judiciário.

Aproveito para registrar o meu testemunho em relação à cordialidade do Ministro Carlos Velloso no trato pessoal, que revelam a grandeza de um homem simples, que sempre deixa à vontade seu interlocutor, do mais importante ao mais humilde. Obrigado, Ministro Velloso, pelos serviços prestados ao direito, à justiça, e ao Brasil!

1. Da decisão a ser comentada.

A decisão que devo comentar versa sobre a constitucionalidade da Contribuição Social Sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas instituída pela

Lei nº 7.689, de 15.12.88. A ementa do acórdão proferido pelo pleno do STF, em 1º.07.92 e publicado no DJU de 28.08.92, teve a seguinte redação:

"Constitucional. Tributário. Contribuições Sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº 7.689, de 15.12.88.

I - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. CF, art. 149. Contribuições para a seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei nº 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º. do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (CF, art. 195, parág. 4º; CF, art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a).

III - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei nº 7.689/88, art. 1º).

V - Inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, a) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988."

Da decisão cuja ementa acima se transcreve, dar-se-á destaque aos trechos do voto do Ministro Carlos Velloso em que ele firma o entendimento quanto à natureza tributária das contribuições sociais, tratando da questão relativa às espécies tributárias, bem como da parte em que, ao julgar inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88 por ofender o

princípio da irretroatividade, trata de examinar o referido princípio e da distinção entre vigência e eficácia da lei.

2. Da natureza jurídica das contribuições sociais e as espécies tributárias.

Passemos ao exame do voto do Ministro Carlos Velloso, proferido no julgamento do RE 138.284/CE, no ponto em que trata das contribuições e da classificação das espécies tributárias:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1 sociais, c.2.1.1 de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, C.F., art. 240; c. 3 especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e C.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

As contribuições parafiscais têm caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza (Natureza tributária da contribuição do FGTS, RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição.

(...)

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais."

Como se vê, o Ministro Carlos Velloso fixa na hipótese de incidência o critério válido para classificar as espécies tributárias em impostos, taxas, contribuições que se desdobram em de melhoria, parafiscais (sociais, de seguridade social e outras de seguridade social e sociais gerais) e especiais e por fim, os empréstimos compulsórios.

Confira-se o exame da matéria em outros países, como Alemanha, Itália, Espanha, França e Portugal, em síntese elaborada pelo professor português José Casalta Nabais:

“Assim, no respeitante à Alemanha, para além dos impostos (Steuern) e das taxas (Gebühren), desde há muito que se conhece um terceiro gênero constituído pelas contribuições (Beiträge), a que se acrescentou, mais recentemente, um quarto gênero – o dos tributos especiais (Sonderabgaben). Se relativamente às contribuições há consenso de que elas constituem prestações pecuniárias impostas a título de remuneração de concretas despesas da administração proporcionadas de específicas utilidades a determinados particulares, já quanto aos tributos especiais reina grande indefinição quanto aos contornos do seu conceito, o que tem tido como consequência uma grande diversidade no concernente à inclusão neles ou não de numerosas e heterogêneas figuras tributárias. Em relação a estes, podemos dizer que se trata de uma categoria residual para a qual são atiradas todas aquelas situações tributárias que não se reconduzem aos impostos, às taxas ou às contribuições e que, por via de regra, desempenham o mesmo papel que, noutros países, cabe às chamadas taxas ou receitas parafiscais. Todavia, nos termos da jurisprudência do próprio BverfG, os tributos especiais apresentam fundamentalmente duas modalidades: a dos tributos com função financeira, em que se destacam pela sua importância os chamados tributos de compensação (Ausgleichs-Finanzierungsabgaben), cuja finalidade é compensar as desigualdades decorrentes do funcionamento do mercado em matéria de encargos e proveitos das empresas de um determinado ramo econômico, e os tributos sem função financeira (Lenkungsabgaben ohne Finanzierungszweck), ou seja, tributos especiais de carácter extrafiscal.

Também na Itália a distinção tripartida dos tributos – impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais –

é tradicional, sobretudo a partir de A. D. Giannini .. Duas referências são de fazer a propósito desta tripartição italiana dos tributos. Por um lado, o tratamento dogmático da figura das contribuições ou tributos especiais conheceu um grande desenvolvimento, devendo-se justamente à doutrina italiana a distinção tradicional que se faz entre: as contribuições de melhoria, que se verificam naqueles casos em que são devidas prestações, em virtude de uma vantagem econômica particular resultante do exercício de uma actividade administrativa, por parte de todos aqueles que esta actividade indistintamente beneficia; e as contribuições por maiores despesas, que ocorrem naqueles casos em que são devidas prestações em virtude das coisas possuídas ou da actividade exercida pelos particulares darem origem a maiores despesas das entidades públicas.

Por outro lado, é rejeitada, por via de regra, qualquer autonomia ou relevo aos chamados tributos ou receitas parafiscais, uma vez que eles se reconduzem a um dos três tipos de tributos referidos.

Igualmente em Espanha se utiliza a distinção em causa, a qual tem de resto consagração legal na Ley General Tributaria, em cujo art. 26º, por um lado, são definidos os impostos, as taxas e as contribuições especiais e, por outro lado, se assimilam aos impostos às denominadas exações parafiscais quando se exijam sem especial consideração dos serviços ou actos da Administração que beneficiem ou afectem o sujeito passivo.

Por seu turno em França, distinguem-se os impostos, as taxas, as redevances e as taxas parafiscais. Os impostos e as taxas são prélevements fiscais destinadas a alimentar o tesouro público e cobrados a favor do estado, colectividades locais ou estabelecimentos públicos administrativos, distinguindo-se pelo facto de os impostos serem cobrados sem darem origem a qualquer contraprestação directa e as taxas serem cobradas por ocasião e em contrapartida da prestação de um serviço público. As redevances, como as taxas, também são cobradas por ocasião e como contrapartida da prestação de um serviço público, mas distinguem-se destas por assentarem num critério de absoluta equivalência entre o seu montante e o valor do correspondente serviço público, apresentando-se assim como um qualificado tipo de taxas – as taxas equivalentes. Finalmente, as chamadas taxas parafiscais, que têm conhecido uma proliferação enorme, são definidas legalmente como as 'taxas cobradas para a realização de um interesse econômico ou social, a favor de uma pessoa colectiva de direito

público ou privado diferente do Estado, das colectividades locais e seus estabelecimentos públicos ou administrativos, verificando-se, pois, quanto a elas, uma dupla afectação: a um organismo personalizado, que não constitua um ente territorial, e a um fim constituído por um interesse económico ou social.

Por último, entre nós {Portugal}, é de referir que não tem tradição a divisão tripartida em causa, tendo a doutrina rejeitado, em geral, qualquer autonomia ou relevo próprio às contribuições especiais, que são impostos em que os factos tributários apresentam uma configuração algo singular, quando comparados com os factos tributários dos impostos em geral, expressa na vantagem económica reflexa, no caso das contribuições de melhoria, e na provocação de maiores despesas para a administração, no caso das contribuições por maiores despesas. Trata-se assim de um tipo de imposto e não de uma categoria intermédia entre o imposto e a taxa, que mereça qualquer tratamento jurídico próprio, mormente jurídico-constitucional."¹

Pode-se afirmar, pelo panorama do direito comparado apresentado por Casalta Nabais, que a teoria tripartite é majoritariamente consagrada.

No entanto, em torno das espécies tributárias há muito mais dissenso que consenso, em razão de parte da doutrina priorizar pormenores do direito positivo em prejuízo de uma classificação baseada na teoria geral do direito tributário.

Toda a controvérsia em torno da classificação dos tributos em espécie parte, pois, da escolha de critérios distintos para orientá-la. Há, por exemplo, a corrente doutrinária liderada por Dino Jarach que classifica os tributos com base na causa jurídica que fundamenta a obrigação tributária, o que leva a uma classificação tripartite: imposto, cuja causa estaria na capacidade contributiva; a causa da taxa estaria na contraprestação, e a da contribuição, no benefício da mais-valia imobiliária.

¹ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 252-260.

Outra corrente, predominante na doutrina, utiliza por critério de classificação a hipótese de incidência, concluindo também pela existência de três espécies: o imposto como tributo cuja obrigação não se vincula a atuação estatal, e a taxa e a contribuição de melhoria como tributos vinculados a uma atuação do Estado, que se diferenciam entre si pelo fato de a contribuição exigir um benefício decorrente da realização de obras públicas. Utilizando-se do mesmo critério, qual seja, a classificação pela análise da hipótese de incidência, outra corrente verifica apenas duas espécies: imposto e taxa. É que, para esta corrente, a base de cálculo integra a hipótese de incidência, sendo o seu aspecto nuclear. Assim, a contribuição de melhoria seria imposto se fosse calculada sobre a mais-valia imobiliária e taxa se fosse calculada pelo valor da obra.

Temos ainda doutrinadores que defendem a existência de quatro espécies, fazendo incluir as contribuições que não as de melhoria, como é o caso do Professor Werther Botelho Spagnol, para quem a autonomia das contribuições como espécie decorre do fato de elas serem instituídas em função de uma determinada finalidade, que deve ser explicitada no mandamento da norma tributária², e ainda outros autores que admitem cinco espécies, somando-se às outras quatro os empréstimos compulsórios.

O que não se pode perder de vista, e isto foi devidamente observado pelo Ministro Carlos Velloso ao eleger a hipótese de incidência como parâmetro de classificação das espécies tributárias, é que o Sistema Tributário Nacional contemplado na Constituição de 1988, seguindo a

² SPAGNOL, Werther Botelho. *Contribuições Sociais no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 153.

mesma linha doutrinária que orienta o direito tributário brasileiro desde a elaboração do CTN e, até mesmo, desde a EC n. 1/65, baseia-se na teoria desenvolvida por Geraldo Ataliba que classifica os tributos em vinculados e não-vinculados. Tributos vinculados são aqueles cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal, e tributos não-vinculados são aqueles cuja hipótese é um fato de relevância econômica desvinculado de qualquer atuação do Estado. No primeiro grupo temos as taxas e as contribuições de melhoria e no segundo grupo, os impostos.

Não há dúvidas de que foi esta a teoria que inspirou o constituinte de 1988 na tarefa de realizar a repartição de competência tributária dentre as pessoas políticas que integram a federação brasileira. Os impostos, por serem tributos não-vinculados, isto é, cuja obrigação de pagar não decorre de uma atuação estatal, são todos eles discriminados na Constituição e objeto de uma repartição expressa e rígida. De acordo com a conceituação legal (CTN, art. 16) imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atuação estatal específica, relativa ao contribuinte. É por isso que o único modo de se evitar que um mesmo fato econômico seja tributado por mais de uma pessoa é a enumeração exaustiva dos impostos, seguida de uma repartição expressa e rígida, com a conseqüente atribuição de competência privativa às pessoas políticas. Desse modo, somente os Municípios (e o Distrito Federal) podem instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis e sobre serviços de qualquer natureza. Acrescente-se que nenhum outro imposto poderá ser instituído pelos Municípios, além dos acima enumerados. O mesmo ocorre em relação aos Estados, que têm

competência privativa para instituir os impostos previstos no art. 155 da Constituição, e à União Federal, em relação aos impostos previstos no art. 153, com a ressalva de que esta é ainda titular de competência residual, outorgada pela Constituição em seu art. 154.

De sua vez, as taxas e as contribuições de melhoria não são especificadas na Constituição e podem ser instituídas por todas as pessoas titulares de competência tributária, desde que exerçam o poder de polícia ou prestem serviço público com as características previstas no art. 145, II, da CF ou realizem obras públicas com valorização imobiliária para os particulares.

O que distingue a taxa da contribuição é que a primeira decorre de serviço público, e a outra, de obra pública com valorização imobiliária. O serviço público que gera o dever de pagar a taxa não precisa necessariamente trazer benefícios ao contribuinte: uma certidão que aponta dívidas fiscais deve ser paga por meio de taxa tanto quanto uma certidão negativa; as custas judiciais devem ser pagas por quem é derrotado na demanda, etc. No entanto, a contribuição de melhoria só se legitima se da obra pública decorrer uma valorização imobiliária para o contribuinte.

Em face desta classificação de tributos vinculados e não vinculados, verifica-se que tanto a Constituição de 1988 (art. 145) quanto o CTN (art. 5º) optaram pela corrente doutrinária que reconhece três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições (de melhoria e outras).

Na lição de Sacha Calmon, todas as contribuições do art. 149 e do art. 195 são impostos afetados a fins determinados, pois, examinando-se seus fatos geradores, o que sobressai são as manifestações de capacidade contributiva, com exceção da contribuição previdenciária, que

Sacha Calmon denomina de verdadeira contribuição, dada a sua natureza sinalagmática, pois há de fato uma atuação específica do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, isto é, os fatos geradores da contribuição previdenciária são atuações do Estado, como o pagamento de aposentadoria, pensões, serviços médicos, etc. Nas demais contribuições, o caráter sinalagmático inexistente. Nas contribuições sociais previdenciárias, os fatos geradores são o lucro, faturamento pagamento de salários e receitas de jogos, ou seja, são fatos dos contribuintes sem contraprestação estatal específica; nas contribuições corporativas paga-se para a manutenção dos órgãos de classe, sem contraprestação estatal pessoal e específica; por fim, as contribuições de intervenção existentes são devidas pela ocorrência de fatos típicos de impostos (por exemplo, paga-se contribuição sobre o preço do ingresso do cinema, sobre o preço do combustível, etc.³

Especificamente no que toca as contribuições o cuidado que se deve tomar é o seguinte: se é verdade que todas elas, excepcionadas as de melhoria e as previdenciárias, decorrem de fatos desvinculados da atividade estatal, bem como são de competência exclusiva da União Federal, ou seja, somente a União teria poderes para instituí-las, não se estaria flexibilizando a rigidez constitucional de repartição de competência tributária, em afronta ao princípio federativo? A resposta deve ser positiva, e neste sentido alerta o Ministro Sepúlveda Pertence:

“Por esse terceiro viés – o da contribuição econômica – deixou-se arrastar a maioria. Não a comoveu a réplica que lhe opôs o Ministro Marco Aurélio de faltar-lhe a definição da espécie em lei complementar, prevista no art. 146, III, a cuja observância o art. 149 da Constituição submetera a instituição das contribuições por ele genericamente autorizada à União. Somente eu

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 405.

prestei reverência ao argumento. E sigo convencido da necessidade de mais detida reflexão sobre o tema, a evitar que a definição extremamente flexível da contribuição de intervenção no domínio econômico, da qual se partiu, se converta em desaguadouro cômodo às derramas imaginadas pela voracidade fiscal da União, à custa da dinamitação do sistema tributário da federação."⁴

É que, se as contribuições se configuram pelo direito positivo vigente como tributos não-vinculados, isto é, impostos, não significa que isto esteja certo. No nosso entendimento, somente as contribuições sociais gerais, tais como o FGTS, e as contribuições destinadas ao caixa geral da seguridade social, previstas no art. 195 da CF (PIS, COFINS, CSSL, etc.), são verdadeiros impostos, no sentido de que suas hipóteses de incidência são desvinculadas da atuação estatal. E são impostos de competência da União, incidindo em *bis in idem* constitucionalmente autorizado com outros impostos da União.

As contribuições de intervenção no domínio econômico que gravam atualmente fatos reveladores de capacidade econômica do contribuinte, o que as aproxima dos impostos, somente podem ser instituídas se a União efetivamente intervir na ordem econômica. Com efeito, não é a referibilidade que faz dessa contribuição de intervenção um tributo vinculado. A referibilidade é apenas um aspecto da intervenção e serve para delimitar o universo de contribuintes da contribuição. O que faz da contribuição um tributo vinculado é identificar na intervenção o seu fato gerador.

Assim, propomos a partir da classificação do Ministro Carlos Velloso, um modelo no qual as contribuições de intervenção no domínio

⁴ Voto proferido no julgamento do RE n. 265.721-2/SP, in DJ de 09.06.2000, Ementário n. 1994-6.

econômico, ao lado das corporativas, devem ser consideradas tributos vinculados e, portanto, devem estar ao lado das contribuições de melhoria e da contribuição previdenciária do empregado, e não ao lado dos impostos. O fato gerador das CIDE's é um fato vinculado a atuação estatal, qual seja, o de intervir na economia; a base de cálculo desse tributo deve ser o custo da intervenção e portanto, a contribuição não pode ter jamais base de cálculo própria de imposto, tal como ocorre com as taxas.

Do mesmo modo, os empréstimos compulsórios instituídos com amparo no art. 148, II, são tributos vinculados a uma atuação estatal, qual seja, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional e a sua base de cálculo deve ser o custo do investimento público relevante e urgente. De sua vez, os empréstimos compulsórios instituídos para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I) são verdadeiros impostos causais e restituíveis. Não há uma atuação estatal específica que os justifique, senão um fato externo extraordinário.

Relembre-se que em relação às taxas e às contribuições (de melhoria, previdenciária do empregado, de intervenção no domínio econômico e corporativas), a Constituição não se preocupou em dizer quem poderá criar qual taxa ou qual contribuição exatamente porque o que legitima a instituição de tais tributos é uma atuação estatal. Isto é, o modelo constitucional é muito claro no sentido de que somente os impostos podem incidir sobre fatos desvinculados da atuação estatal, tanto é assim que foi em relação a eles que a Constituição se deu ao trabalho de realizar uma rígida repartição de competência.

Se imaginarmos que qualquer tributo, além dos impostos (e nesta espécie, incluímos os empréstimos compulsórios do art. 148, I, e as contribuições sociais gerais) possa ser instituído sem uma contraprestação estatal, todo o trabalho que Constituição teve com os impostos terá sido em vão, comprometendo a repartição constitucional de competência tributária cujo objetivo não é outro senão o de formatar o sistema tributário nacional ao modelo federativo.

Em síntese, a relevante contribuição do Ministro Carlos Velloso na matéria é reconhecida primeiramente no momento em que declara a natureza tributária das chamadas contribuições parafiscais⁵, e depois, por afirmar que as espécies tributárias são determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da obrigação tributária. Ora, eleger a hipótese de incidência como o critério juridicamente consistente de identificação das espécies tributárias, trás como consequência lógica o reconhecimento da superioridade da classificação dos tributos em vinculados e não-vinculados sobre todas as outras classificações. Isto é, o que importa é se determinado tributo está, pela teoria dos tributos vinculados ou não-vinculados, constitucionalmente legitimado, devendo ser colocado em um segundo plano a sua classificação que divide os tributos em diversas espécies e subespécies.

3. Da ofensa ao princípio da irretroatividade e da distinção entre vigência e eficácia.

⁵ Tal entendimento foi reafirmado no voto do Ministro Carlos Velloso, por ocasião do julgamento do RE nº 148.754-2 Rio de Janeiro, que julgou inconstitucionais os Decretos-leis 2.445 e 2.449/88 que tratavam do PIS.

Voltemos às lições do Ministro Carlos Velloso:

"Em trabalho que escrevi a respeito da irretroatividade e da anterioridade em matéria tributária - "A Irretroatividade da Lei Tributária - Irretroatividade e Anterioridade - Imposto de Renda e Empréstimo Compulsório", Rev. de Dir. Trib. 45/81 - pretendi fazer a distinção entre os dois princípios, a dizer que o princípio da irretroatividade "estabelece que a lei deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar nascimento ao tributo, valendo observar a lição de Garcia Maynes, no sentido de que Una ley es retroactivamente aplicada cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho ocurrido bajo el imperio de la anterior" (Garcia Maynes, Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa S.A., México, 1972, pág. 399); o outro, o princípio da anterioridade, exige a anterioridade da lei em relação à data inicial do exercício para a cobrança do tributo. Na lição de Luciano da Silva Amaro, "o princípio da anterioridade qualifica a irretroatividade da lei tributária: se a lei tributária cria ou majora tributo por ele acobertado, a irretroatividade é qualificada, pois não basta a antecedência da lei em relação ao fato jurígeno, exigindo-se essa antecedência da lei em relação ao ano (ou exercício) da realização do fato" (Luciano da Silva Amaro, " O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade", RDTributário 25-6/140, esp.pp. 151 e 152)."

Duas correntes se formam: a primeira, é dos que entendem que, devido ao princípio da anterioridade, dá-se, da edição da lei e até ao exercício seguinte, um prazo de **vacatio legis**, como neste exemplo: uma lei institui um certo tributo, no dia 10 de junho de 1992. Pelo princípio da irretroatividade, os fatos ocorridos anteriormente a 10 de julho de 1992 não serão atingidos pela lei, apenas os posteriores à lei, vale dizer, posteriores a 10 de julho de 1992; acontece que, devido ao princípio da anterioridade, de 10 de julho de 1992 a 31 de dezembro de 1992, a lei não tem eficácia, então somente os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1993 é que constituiriam fatos geradores do tributo.

(...)

Outra corrente, mais favorável ao Fisco, sustenta que a partir da vigência da lei, assim da validade da lei - vigência como sinônimo de eficácia, o que, na verdade, não é correto - ela começa a incidir, não obstante a existência do princípio da anterioridade, ficando para o exercício seguinte apenas a cobrança do tributo.

(...)

Adotado o entendimento da primeira corrente, que é da melhor doutrina, não há como negar a inconstitucionalidade do art. 8º, dado que a sua incidência estaria ocorrendo no período da *vacatio legis*: a eficácia da Lei nº 7.689/88 ocorreria em março de 1989, na forma do disposto no art. 195, parágraf. 6º, da Constituição, a estabelecer que "as contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b."

Anterioridade, irretroatividade, enfim, não-surpresa, são princípios conexos com a legalidade. É irretroatividade da lei (a lei não pode alcançar fatos pretéritos), bem como é anterioridade da lei (postergação da vigência da lei). Em relação à irretroatividade, oportuno ressaltar que o seu grau de irradiação extrapola os limites da lei, sendo um princípio que se aplica ao direito como um todo, mas, de qualquer modo, se aplica especialmente à lei.

O princípio da legalidade (no seu aspecto formal) e os com ele conexos não permitem balanceamento ou ponderações na sua aplicação. Tributo se institui ou se majora por lei, lei esta que não pode retroagir e entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte. Se há exceções a estes princípios, são todas elas constitucionais.

Compreender a operacionalidade dos princípios é de fundamental importância para o vislumbre de sua extensão e de seus efeitos. A primeira questão que se coloca e que foi muito bem identificada pelo Ministro Carlos Velloso é a seguinte: a anterioridade incide no campo da vigência ou da eficácia da lei tributária material?

Pela simples leitura da Constituição e do CTN é impossível obter uma resposta satisfatória. A EC 1/69 e o CTN utilizam o termo

“vigência” com significados distintos. Enquanto a Emenda diz *“nenhum tributo será [...] cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro”*, o CTN dispõe, em seu art. 104, que *“Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei”*. Como se vê, a Emenda n. 1/69 aparentemente concebe a anterioridade como uma suspensão de eficácia, e o CTN, como uma suspensão de vigência.

A Constituição de 1988 não emprega o termo “vigência”. No art. 150, III, **b** (que trata da anterioridade), fala-se apenas que é vedada a “cobrança”, e no art. 195, § 6º (que trata do intertempo para as contribuições sociais), utiliza-se a expressão “exigência”.

A resposta à questão formulada no início do tópico exige a penetração no campo da teoria geral do direito, a fim de se recordar a distinção entre os planos de existência, validade, vigência, incidência, aplicação e eficácia da lei, bem como a distinção que se deve fazer entre lei e norma.

A norma é um ser lógico que prescreve um comando, uma permissão ou uma atribuição de poder. A lei é um ente positivo, veículo da norma. A norma será extraída do texto legal. Uma norma pode estar em um artigo de lei ou na combinação de vários artigos de lei, de uma lei ou de várias leis. A lei é a partitura, a norma a música ou a sinfonia.

Aprovada pelo Poder Legislativo, sancionada pelo Poder Executivo e publicada, a lei começa a existir e terá validade técnico-formal, desde que o órgão que a criou seja o competente para tal e que tenham

sido observados os requisitos de processo legislativo estabelecidos na Constituição para a sua elaboração.

Existente e válida, a lei torna-se vigente a partir do dia por ela indicado, ou, sendo ela omissa, no prazo estabelecido pela regra geral do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil. Pode ocorrer, ainda, que haja disposição especial constitucional ou de lei infraconstitucional que lhe marque o início de vigência.

No plano da lei (lei como ente positivo, como ato legislativo), basicamente, importa saber se ela existe, se existe com validade e, se existindo com validade, está em vigor.

A norma contida em lei existente, válida e vigente incidirá automaticamente sobre o evento que venha a ocorrer no mundo fático e que tenha sido por ela (norma) descrito hipoteticamente. Isto é, ocorrido o fato jurígeno, a norma necessariamente sobre ele incide. A norma que incidiu pode ser aplicada ou não, como também pode ser observada ou não.

Concebendo a eficácia, da forma proposta por *Sacha Calmon* e *Geraldo Ataliba*, como a qualidade intrínseca da norma que lhe permite produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios, é correto admitir que a incidência de uma norma contida numa lei isolada possa não produzir efeitos jurídicos por não ser essa norma bastante-em-si ou por conter disposições não auto-aplicáveis (*not self-executing provisions*). Neste sentido, corrobora *Sacha Calmon*, confira-se:

“Tanto é a eficácia um atributo da norma que existem leis insuficientes para gerar uma norma. Precisam de outras leis, artigos de lei que lhes complementem a normatividade. Somente então ter-se-á uma norma com eficácia cheia, isto é, apta a produzir todos os efeitos que lhe são próprios.”⁶

⁶ CALMON. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*, 1982, p. 71.

Podemos dizer que a eficácia é tomada em dois sentidos: **a)** a eficácia social; e **b)** a eficácia jurídica. Como leciona *José Afonso da Silva*, a primeira designa uma efetiva conduta acorde com a prevista pela norma; refere-se ao fato de que a norma é realmente obedecida e aplicada. A segunda designa a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações e comportamentos nela indicados.

Foi no plano da eficácia jurídica que *José Afonso da Silva* desenvolveu sua teoria, na qual discriminou as normas constitucionais em três categorias:

1. normas constitucionais de eficácia plena;
2. normas constitucionais de eficácia contida;
3. normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

“Na primeira categoria, incluem-se todas as normas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto. O segundo grupo também se constitui de normas que incidem imediatamente, e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas prevêm meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias. Ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado.”⁷

Vejamos, agora, como situa o princípio da anterioridade em relação à vigência e à eficácia.

⁷ SILVA. *Op. cit.*, p. 76.

Paulo de Barros Carvalho entende que a anterioridade está relacionada única e exclusivamente com a vigência. Enquanto a eficácia se refere à geração de efeitos jurídicos, efetiva ou potencialmente, a vigência, segundo o referido autor, é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fático, os eventos que elas descrevem. Desse modo, a vigência das normas tributárias no tempo se submete à convergência de dois fatores condicionantes — à regra geral do art. 1º da LICC e à anterioridade do art. 150, III, **b**, da CF —, “*que interagem provocando o deslocamento do termo inicial da vigência, de modo que a regra jurídica que entraria em vigor quarenta e cinco dias depois de publicada ou na data que estabelecer continua sem força vinculante, até que advenha o primeiro dia do novo exercício financeiro.*”⁸

Hugo de Brito Machado, em posição análoga à de *Paulo de Barros Carvalho*, relaciona a anterioridade à vigência. Para ele, se a lei é vigente e ocorre a situação nela prevista como hipótese de incidência, inevitavelmente incide. A incidência é automática⁹. Se invertermos o raciocínio, temos que, ocorrido o fato jurígeno, a norma contida em lei existente e válida sobre ele não incidirá somente se essa lei não estiver em vigor.

Para *Roque Antônio Carraza*, o princípio da anterioridade refere-se à eficácia das leis tributárias. Isto porque, segundo o Professor paulista, “é vigente a lei no instante mesmo em que é lançada no mundo dos fenômenos jurídicos, conforme o processo legislativo constitucionalmente previsto”, enquanto que a eficácia significa sua “efetiva

⁸ CARVALHO. *Curso de direito tributário*, 1991, p. 66.

⁹ Cf. MACHADO. *Curso de direito tributário*, 1993, p. 64.

aplicabilidade”¹⁰. Dessa forma, a anterioridade “aponta o átimo a partir do qual a lei, já vigente, isto é, já integrada na ordem jurídica, é suscetível de ser aplicada”¹¹.

Nessa linha, *Ricardo Lobo Torres* compreende a vigência da norma jurídica financeira como a sua validade formal e a sua inserção no ordenamento jurídico; e a eficácia como sendo ligada à idéia de aplicabilidade ou a aptidão para produzir efeitos na ordem jurídica¹².

Parece-nos, no entanto, que a maioria dos autores tal como o faz o Ministro Carlos Velloso, tende a ligar a anterioridade à eficácia, no sentido de o princípio atuar como um diferimento, suspensão ou postergação desta. Outros autores ora tratam a anterioridade como suspensão da vigência, ora como suspensão da eficácia de modo indiscriminado.

Na nossa opinião a anterioridade diz respeito à vigência da lei.

Isto porque, publicada a lei tributária e sendo ela válida a partir do momento em que se tornar vigente, a norma nela contida estará apta a incidir, bastando que ocorra no mundo fático o evento descrito na hipótese de incidência da norma.

A anterioridade impede a incidência da norma ao diferir a vigência da lei. A anterioridade não posterga os efeitos decorrentes da incidência da norma (eficácia).

Se a norma tributária, ao incidir, não produzir efeitos jurídicos, isto é, não for eficaz, será pela razão de aquela norma não carregar um grau de normatividade suficiente para cumprir os objetivos visados pelo

¹⁰ Cf. CARRAZA. *Vigência e aplicação das leis tributárias*, RDT 17/18, p. 149.

¹¹ Cf. CARRAZA. *Curso de direito constitucional tributário*, 1991, p. 123.

¹² Cf. TORRES. *Curso de direito financeiro e tributário*, 1993, p. 107.

legislador. Noutras palavras, será uma norma não bastante-em-si, ou não auto-executável.

De outro lado, se a lei vigente contiver norma de “eficácia cheia”, a norma, ao incidir, produzirá efetivamente todos os efeitos que lhe são próprios. Esse o raciocínio no plano da eficácia jurídica. Agora, se a norma eficaz não for obedecida pelo seu destinatário, ou, melhor dizendo, se não houver conformidade entre o comportamento humano e o mandamento da norma, passamos do campo da eficácia jurídica para a eficácia social, que não interessa, para os fins deste tópico, examinar.

A nossa posição pode, aparentemente, ser contestada por uma simples interpretação literal do art. 153, § 29, da EC n. 1/69, que, ao tratar da anterioridade, dizia: *“Nenhum tributo será [...] cobrado sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro”*.

Mas foi o próprio Supremo Tribunal Federal que reconheceu a infelicidade da redação do dispositivo constitucional. Ao decidir o RE n. 87.097-SP¹³, interpretou a expressão *“esteja em vigor”* no sentido de que o que a EC n. 1/69 exigia para que se observasse o princípio da anterioridade era que, no exercício anterior, houvesse lei que pudesse ser aplicável a partir do instante inicial do exercício financeiro seguinte. Em outro julgado, o STF foi mais explícito, entendendo que a expressão *“esteja em vigor”* significava *“publicada antes”* do início do exercício¹⁴.

Já a Constituição de 1988 utiliza a expressão *“é vedado cobrar tributo”*. Ora, a impossibilidade de se cobrar tributo no mesmo ano da publicação da lei tributária que o cria ou o majora decorre da não-incidência

¹³ RTJ 83, p. 984.

¹⁴ RE 96.000-7, Relator: Alfredo Buzaid, ac. un., DJU de 29/4/93.

da norma sobre os fatos jurídicos que vierem a ocorrer entre a publicação da lei e o término do ano.

Se a norma não incide, é porque a lei que a contém não está vigente. Do contrário, ou seja, se pudéssemos imaginar a anterioridade desvinculada da vigência da lei, a norma necessariamente incidiria e, assim, o princípio iria se reduzir a uma simples prorrogação de cobrança. É inconcebível imaginar que um princípio constitucional tenha por objetivo único e exclusivo o retardamento da cobrança do tributo e nisto está a grande contribuição do Ministro Carlos Velloso ao repelir a corrente fiscalista formada em torno do tema.

É evidente que não é esse o significado da anterioridade. A expressão “cobrar” deve ser entendida como “exigir”, isto é, é vedada a exigência porque não há lei vigente que torne a norma apta a incidir.

Em reforço à nossa tese, há um argumento que consideramos decisivo. O que revoga uma lei? A entrada de outra lei em vigor que seja com ela incompatível, ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior (LICC, art. 2º, § 1º). A revogação pode ser expressa ou tácita, como também pode ser total (ab-rogação), ou parcial (derrogação).

Pois bem. Imaginemos uma lei publicada em julho que trate de majoração de alíquota do ISS. A exigência do tributo com a nova alíquota só poderá ocorrer a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. Mas, se dissermos que em julho a lei nova já se encontra em vigor, estaremos admitindo que a lei antiga foi revogada a partir de julho. E como fica a exigência do ISS de agosto a dezembro? Ampara-se na lei antiga “revogada”, ou na lei nova em vigor? Uma vez admitida a vigência da nova

lei, teríamos de admitir também a possibilidade de se cobrar a partir de 1º de janeiro a diferença resultante da majoração da alíquota.

Ocorre que não se trata nem de uma coisa nem de outra. A exigência do ISS de agosto a dezembro terá por base a lei antiga que continua em vigor até 31/12, porque, por força da anterioridade, só a partir de 1º de janeiro a lei nova entrará em vigor e, conseqüentemente, revogará a lei antiga. **O período compreendido entre a publicação da lei nova e sua entrada em vigor é o que se denomina de *vacatio legis*, que, em matéria tributária, possui tratamento especial por meio do princípio da anterioridade. E é neste sentido, qual seja, de identificar a anterioridade como a *vacatio legis* tributária, a brilhante exposição do Ministro Velloso a respeito do tema.**

Ressalte-se ainda que o fato de o Ministro Carlos Velloso, acompanhado da maioria da doutrina, entender que o princípio da anterioridade opera sobre a eficácia e não sobre a vigência da lei, em nada altera o seu correto entendimento sobre a aplicação do princípio da anterioridade e irretroatividade no caso em comento. É que, de um modo ou de outro, o importante é a identificação da anterioridade como regra especial de *vacatio legis*, repelindo-se a corrente fiscalista que não vê na anterioridade impedimento para que a lei (norma) incida, mas somente o adiamento da cobrança do tributo.

Em conclusão, somente após a *vacatio legis* é que a norma tributária passa a produzir efeitos e portanto, está apta a incidir sobre fatos transformando-os em geradores de obrigação tributária. A pretensão de se extrair efeitos da norma tributária em período que anteceder a este ora descrito, afronta ao princípio da irretroatividade, conexo com o da

anterioridade, como tão bem explicou em seu voto, o Ministro Carlos Velloso.