

declaram irrenunciáveis, intangíveis e inalienáveis se associam e coexistem num feixe” (Ruy Barbosa, *Comentários à Constituição*, coligidos por Homero Pires, vol. I, p. 51).

Assim — sistematicamente considerados a partir do princípio republicano — surgem a representatividade, o consentimento dos tributos, a segurança dos direitos, a exclusão do arbítrio, a legalidade, a relação de administração, a previsibilidade da ação estatal e a lealdade informadora da ação pública, como expressões de princípios básicos lastreadores necessários e modeladores de todas as manifestações estatais. Todos eles se contêm em preceitos variados do Texto Supremo, que os revelam, expressam, delimitam e lhes dão substância. Esses elementos “se inserem num sistema, condicionam-se reciprocamente de modo que não se pode interpretar um sem ter presente a significação dos demais. Influenciam-se mutuamente e cada instituição constitucional concorre para integrar o sentido de outras, formando uma rede interpenetrante que confere coerência e unidade ao sistema, pela conexão recíproca de significados” (José Afonso da Silva, *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, 1.^a ed., p. 169).

2. Toda norma e cada instituto integrante do nosso sistema jurídico deve atender, ao mesmo tempo, às exigências básicas de todos esses princípios. Os regimes jurídicos estabelecidos pelo legislador, destarte, acatam, dão vida e asseguram a plena expansão e a eficácia de seus imperativos. Como tudo isso é reflexo, necessariamente atual, do magno princípio republicano, todo pronunciamento do intérprete, em cada caso concreto, não tem outro escopo senão fazer esplender, na sua maior pureza, a harmonia global do sistema jurídico, coerentemente desenvolvido em função dos fundamentais postulados entre nós institucionalizados. Foi o magistral Ruy quem melhor colocou a função dos princípios no sistema jurídico ao sublinhar: “A evidência das regras diretrizes, a luz do alto que desce dos princípios ilumina os casos particulares, ditando, a cada ocorrência imprevista... a solução definida pelas necessidades da harmonia geral” (Ruy Barbosa, *Anaes do Senado*, sessões de 5.6 a 15.7.1891, vol. I, 1981, p. 194). A esse propósito é oportuno recordar as lições sempre oportunas de Celso Antônio Bandeira de Mello: “Princípio — já averbamos alhures — é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura neles esforçada.

Agustin Gordillo, o eminente administrativista argentino, doutor da maior suposição, apostila ao respeito: “Diremos entonces que los principios de derecho

público contenidos en la Constitución son normas jurídicas pero no sólo eso; mientras que la norma es un marco dentro del cual existe una cierta libertad, el principio tiene substancia integral”.

E a breve trecho: “La norma es límite, el principio es límite y contenido. La norma dá a la ley facultad de interpretarla o aplicarla en más un sentido, y el acto administrativo la facultad de interpretar la ley en más de un sentido; pero el principio establece una dirección estimativa, un sentido axiológico, de valoración, de espíritu” (*Introducción al Derecho Administrativo*, 2.^a ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1966, pp. 176-177) (Celso Antonio Bandeira de Mello, *Elementos de Direito Administrativo*, 1.^a ed., 1981, p. 230).

Demonstremos, portanto, o cunho conspícuo — em termos lógicos e institucionais — do princípio republicano, fundamento primeiro das nossas instituições.

b) Caráter basilar do princípio republicano

3. Alguns princípios constitucionais foram postos tradicionalmente pelos nossos sucessivos legisladores constituintes como fundamentais a todo o sistema e, por isso, em posição de eminência relativamente a outros. Deles os mais importantes são os da *federação* e da *república*. Por isso, exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se devem interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros.

Diversas ordens de considerações evidenciam a posição privilegiada em que foram postos esses dois princípios fundamentais de todo o nosso sistema jurídico. Foram lógica e cronologicamente fixados como basilares, pela circunstância de virem mencionados em primeiro lugar (art. 1.^o) nos textos constitucionais republicanos. Mas não é só. São repetidos, enfatizados, reiterados e assegurados até às últimas conseqüências, por inúmeras outras disposições constitucionais, que, assim, constituem-se em seus desdobramentos, refrações e projeções.

4. Caracteriza-se modernamente o regime republicano pela tripartição do exercício do poder e pela periodicidade dos mandatos políticos, com conseqüente responsabilidade dos seus necessariamente transitórios exercentes. Todos os mandamentos que cuidam da mecânica de *checks and balances*, que tratam da periodicidade, da representatividade, das responsabilidades dos mandatários e do relacionamento entre os poderes, asseguram, viabilizam, equacionam, reiteram, reforçam e garantem o princípio republicano, realçando sua função primacial no sistema jurídico.

É a disposição peremptória e categórica do § 1.^o do art. 47 do texto constitucional, porém, que mais patenteia e sublinha o seu excepcional prestígio, ao vedar terminantemente que seja “objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir a Federação ou a República”.

Ora, é cediço que a Constituição brasileira se classifica dentre as rígidas, porque qualquer alteração no seu texto só pode ser aprovada por um processo especial e qualificado, previsto no próprio texto constitucional. No que respeita, porém, a esses princípios, pode-se dizer que nossa Constituição é *rigidíssima*. Não há possibilidade de ser alterada quanto a essas matérias, nem mesmo por meio de emendas. Nesse ponto é *inalterável*. Não pode o órgão de reforma, o Congresso Nacional, sequer discutir qualquer projeto “tendente” (que abrigue

tendência; que encaminhe; que facilite; que possibilite, mesmo indiretamente) à abolição dos dois princípios, reputados tão importantes, tão fundamentais, tão decisivos, que tiveram um tratamento sacro, proteção absoluta, erigidos que foram em tabus jurídicos; *intocáveis*, na plena extensão e significado da palavra.

Relativamente a eles, tudo o mais é secundário, é mutável por via de emenda. São eles os únicos perenes, eternos, imutáveis. Quer isto dizer que só por via revolucionária, só mediante ruptura da ordem jurídica podem ser alterados, atingidos, reduzidos, modificados.

5. Desde 1891 tivemos sete manifestações do poder constituinte pleno, no Brasil (1891, 1930, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1969), e uma do poder constituinte derivado, com caracteres amplísimos (1926). Note-se que três vezes o poder constituinte se manifestou por assembleias representativas, democraticamente eleitas (1891, 1934, 1946); nas demais, tivemos constituintes autoritários. Pois, com exceção da ditadura estado-novista (1937), em nenhuma dessas passagens tiveram coragem, disposição, valor ou mesmo vontade, os titulares da soberania nacional plena, para abolir ou postergar esses dois princípios. Só isso bastaria para provar o quão arraigados estão na nossa consciência política, de modo a se fazerem irresistível tradição, expressões sagradas do sentir nacional.

Ora, *república* é esquema institucional em que as funções do governo são *eletivas* — e, pois, *representativas* — e *periódicas*, sendo os mandatários (legisladores e chefes de executivo) responsáveis, politicamente, por seus atos. Inúmeros preceitos constitucionais reforçam, reiteram, sublinham, asseguram a eficácia ou estabelecem o alcance do princípio republicano. Pode-se dizer que seus postulados se desdobram por todo o Texto Supremo brasileiro e que, formalmente, uma quarta parte dos preceitos constitucionais o desdobram e explicitam. Também essa relevante circunstância demonstra a enorme importância do princípio, no nosso sistema, como no francês, no norte-americano, no alemão e em todos os estados onde tal modelo de organização se institucionalizou, para garantir que o titular da *res publica* (o povo) exerça todas as prerrogativas de “dono”.

Expressão conspícua do que se disse sobre os inúmeros preceitos constitucionais que refletem os postulados implicados pelo conceito de república e desdobram, como subprincípios, suas exigências, está na “anterioridade dos tributos”, prescrita na 2.^a parte do § 29 do art. 153 da Constituição. Inserida dentre os direitos individuais, assume a feição de *intransponível obstáculo à ação tributária do Estado brasileiro*.

Destarte, os fatos narrados na consulta têm que ser juridicamente qualificados em função desse preceito. Ele, à sua vez — dado o caráter sistemático da Constituição — só pode ser adequadamente compreendido pelo intérprete, à luz do princípio republicano e seus desdobramentos (representatividade, legalidade, segurança, previsibilidade, etc.).

c) Representatividade

6. Se, como visto, o “dono” da *res publica* é o povo, todas as disposições a respeito de sua (coisa pública) preservação, desenvolvimento e aplicação a ele (povo) pertencem. Só o dono pode dispor sobre o destino da coisa; só ele pode dizer como, quando e em que finalidade ela pode ser aplicada. A vontade do

dono determina a sorte da coisa, os fins a que se deve destinar, os modos de seu uso e aplicação.

No regime que adotamos, os *representantes do povo* — portadores de mandato por ele outorgado, na forma institucional — decidem, de modo inaugural, genérico e abstrato, o que os órgãos do estado haverão de fazer. Para tanto, fixam diretrizes gerais, ou traçam regras precisas. E o fazem de modo quase absoluto, só presos à vontade constituinte, expressa na Carta Fundamental.

Daí o especial significado que assume, entre nós, o princípio da legalidade, como expressão primeira da *representatividade*. Na sua conformidade, toda ação estatal subordina-se à lei e desta depende. Toda ação pública tem por base e limite a lei. Esta contém as decisões inaugurais, inovadoras e básicas do estado. As demais ações do estado são pela lei balizadas, contidas, informadas, pautadas e limitadas. Nenhuma ação estatal pode contrariar a lei. Quanto aos cidadãos, só a ela devem obediência. Ela é solene expressão da vontade popular, manifestada pelos seus representantes, assim transformando-se em vontade do estado, irresistível e cogente (Seabra Fagundes, Victor Nunes, Celso Antônio Bandeira de Mello).

d) Consentimento dos governados

7. O consentimento dos governados é base de legitimidade da ação estatal. Nada do que faça o estado é válido, sem o consentimento dos governados, manifestado pelas vias constitucionalmente consagradas e essencialmente traduzido em legislação editada conforme as instâncias formais e substanciais consagradas na Constituição.

Se o consentimento se exige para tudo e se é presumido nos atos dos mandatários do povo, de modo geral, o Texto Magno, entretanto, quer que seja explicitamente expresso — e renovado — quando o de que se cuida seja a exigência, pelo estado, aos particulares (seus cidadãos ou terceiros, nisso, a eles, equiparados), de prestações de cunho patrimonial. Daí, não só a reiterada consagração do princípio da legalidade estrita dos tributos (arts. 19, I e 153, § 29, primeira parte), como a adoção sistemática do princípio da autorização orçamentária para arrecadação de tributos anualmente renovável. Na persistência, ainda, desse princípio (da anualidade) a lição bem sustentada pela pena viril e firme de Flávio Novelli (RDA 137/1); sua renovação de resto, a despeito de precipitadas conclusões em contrário, jamais foi admitida por Pontes de Miranda (*Comentários... EC 1/69*, vol. V, pp. 615 e ss.).

Efetivamente, abstraída a aparente *intentio legislatoris*, no sentido de abolir a autorização orçamentária, como esta deflui necessariamente do espírito do sistema, de modo inequívoco, deve ser entendida como persistente. Na verdade, ela decorre do regime republicano representativo e dos princípios adotados pela Carta Magna vigente (art. 153, § 36); foi esse irresistível raciocínio que fundou, o irrefutável ensaio do notável discípulo e continuador de Baleeiro, mestre Flávio Novelli, já citado.

Por fim, não se olvide que o Texto Maior vigente adota as linhas básicas que, por evolução, nos vêm da Constituição de 1891. Esta como sabido resultou da transformação por uma constituinte democrática, do anteprojeto elaborado sob a decisiva influência de Ruy, inspirado na Lei Magna norte-americana, repoussante sobre as teorias do *compact* e dos *covenants*, tradutoras fiéis e originais do

princípio do consentimento popular, como legitimador dos poderes dos governos. "The idea of a covenant among men applied... to the government...; ...theory implied that all governors should rule by the will of the governed. It made the basis of government, in human matters, essentially a compact" (*Consent of the governed*, Andrew C. McLaughlin, Fawcett, 1965, p. 16). Destarte descabe cogitar, no nosso sistema, de ação estatal que não se funde em lei, esta obediente, em forma e conteúdo, às superiores exigências constitucionais.

e) Segurança do direito

8. O direito é por excelência, e acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Por isso, quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado, ou dos demais cidadãos, dele não discreparão. Há segurança jurídica — noção muito mais fecunda, ampla e sadia que o conceito de segurança nacional — onde haja "rigorosa delimitação de esferas jurídicas e, sobretudo no campo do Direito Público, como uma estrita tutela dos direitos subjetivos privados — liberdade e propriedade — ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áreas do contingente e do arbitrário" (Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, Ed. RT, SP, 1978, p. 43).

Por isso o professor tedesco Heinrich Kruse, tratando dos princípios constitucionais gerais sobre tributação, averbou: "O princípio da segurança jurídica é emanção da idéia de justiça e exige a proteção da posição jurídica (situação jurídica) uma vez obtida;... tem categoria constitucional... aplica-se também contra a lei" (*Derecho tributário*, trad. espanhola, Editorial de Derecho Financiero, p. 145). Naturalmente, tal clima só se obtém onde os mecanismos republicanos de renovação periódica dos mandatos representativos sejam eficazes e onde os instrumentos de responsabilização dos agentes públicos atuem fatalmente, sem interferências. É óbvio que tal quadro se completa com o controle jurisdicional dos atos administrativos (tão magistralmente estudado por Seabra Fagundes), o qual, à sua vez, só funciona equilibrada e eficientemente onde a jurisdição seja aplicada por uma magistratura imparcial — nos quadros de instituições que consagrem a independência absoluta do Poder Judiciário — garantida por predicamentos objetivamente estabelecidos e religiosamente observados. Evidentemente que esse conjunto sistemático de notas características do moderno constitucionalismo — como apanágio dos povos civilizados — é conquista que em cada país se obtém, de modo mais ou menos célebre, à custa de árduos esforços de todo o povo.

Bem demonstra a harmonia e solidariedade — bem como recíproca complementariedade — entre os subprincípios constitucionais ora examinados, o seguinte trecho do magistral Alberto Xavier: "... a doutrina dominante — especialmente a alemã — tende a ver a essência da segurança jurídica na suscetibilidade de previsão objetiva, por particulares, das suas situações jurídicas (*Vorhersehbarkeit* e *Vorausberechenbarkeit*, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar. Daqui resulta que a idéia geral de segurança

jurídica se analise — como o observam Lohlein e Jaenke — num conteúdo formal, que é a estabilidade do Direito e num conteúdo material, que consiste na chamada “proteção da confiança”... (*Vertrauensschutz*) (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, Ed. RT, SP, 1978, p. 45).

Na verdade, como sublinha Sainz de Bujanda — inquestionavelmente líder do pensamento jurídico ibérico — as concepções do estado liberal visam “essencialmente à delimitação da esfera jurídica dos particulares frente ao Poder, tutelando assim a sua liberdade e a sua propriedade” (*Hacienda y Derecho*, vol. III, p. 313).

A isso agrega o luminoso Alberto Xavier: “Tais preocupações subsistiram, na verdade, quer por considerações mais amplas ligadas à segurança jurídica, em geral, quer pelo alcance que a certeza do Direito, no terreno tributário, assume no âmbito de um sistema econômico baseado na livre iniciativa” (ob. cit., p. 47).

Este mesmo autor, logo depois enfatiza: “O princípio da legalidade tributária, concebido como reserva absoluta de lei, decorre, como se viu, do relevo da segurança jurídica, na sua modalidade de proteção da confiança (*Vertrauensschutz*), e fundamenta-se, por um lado, nos valores da segurança jurídica em geral e, por outro, no papel específico que este desempenha num sistema fiscal de uma economia de mercado” (ob. cit., p. 47).

Ora, ou a prática constitucional encerra uma sólida promessa de segurança jurídica — a ser observado pelo legislador e pela administração, e garantida pelo Judiciário — ou torna-se ridículo e descabido falar-se em Constituição neste país.

f) Exclusão do arbítrio

9. A consagração de instituições republicanas tem por principal finalidade a exclusão do arbítrio, como expressão de poder. A segurança dos direitos e a fixação destes em leis impessoais e genéricas impede peremptoriamente o emprego caprichoso dos instrumentos do poder (v. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, Celso Antônio Bandeira de Mello, p. 30). A experiência histórica da reincidência dos governantes em desvios despóticos e arrogâncias personalistas ensinou a civilização ocidental a ir engendrando instituições que buscassem pautar o exercício do poder de modo a traçar a nítida separação entre a pessoa do governante e suas funções. A partir da publicização do conceito de função, objetivamente considerada, vão-se engendrando meios e modos de prevenir o arbítrio e remediar os excessos e desvios, seja pela reparação prestada às vítimas, seja pelas sanções aplicadas aos agentes públicos, seja ainda pelos modos de evitação dos desvios (Xavier e Ráo). O mecanismo a final esteticamente exposto por Montesquieu, como necessária aplicação do princípio republicano, veio a erigir-se no mais perfeito sistema de eliminação do arbítrio. Daí o afirmar-se que a legalidade, tal como plasmada pelo nosso Texto Magno — na consonância dos postulados do moderno constitucionalismo — é a mais alta e perfeita expressão do antiarbítrio, o que tecnicamente se obtém pela correta observância (pelo legislador e pelos aplicadores) do princípio da isonomia, como critério de legislação e de aplicação da lei. “O direito escrito, tendo a sua maior razão de ser na necessidade de excluir o arbítrio no desenvolvimento das relações sociais, pressupõe necessariamente limitação de atividades, segundo os seus textos. Onde há lei

escrita não pode haver arbítrio” (Seabra Fagundes, *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 5.^a ed., p. 94).

Por isso Heinrich W. Kruse sublinha que “a discricionariedade é amplamente repelida mediante o reforço da legalidade pela tipicidade” da lei tributária (*Derecho Tributário*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978, trad. espanhola, p. 99). E enfatiza o mestre da Universidade alemã do Bochum: “No direito tributário não há campo de atuação discricionária” (ob. cit., p. 99). Esta concepção é irrestritamente encampada pelo direito constitucional brasileiro.

g) Legalidade

10. O evoluer das instituições publicísticas que informam a nossa civilização culmina com a consagração do princípio segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (§ 2.º do art. 153) que no nosso contexto sistemático, aparece como a conjugação do princípio da supremacia e da exclusividade da lei como forma inovadora e inaugural (Oswaldo Aranha Bandeira de Mello) da vontade estatal. Daí que só a lei obrigue, e nada além da lei o possa fazer. Em consequência, nenhuma expressão de vontade estatal será compulsória se não amparada em lei. Mas, a lei, no nosso sistema, não é só o ato formal do Poder Legislativo, assim batizado. Para ser válida, a lei brasileira há de ser abstrata, isonômica, impessoal, genérica e irretroativa (quando crie ou agrave encargos, ônus, múnus).

Aqui também, as características da lei se confundem e se harmonizam. Ela é abstrata (isto é, abstrai dos casos concretos, para evitar o arbítrio, traduzido no favorecimento de pessoas determinadas ou no detrimento de outras pessoas também determinadas), porque deve ser impessoal; sendo impessoal abrange gêneros de situações, categorias de pessoas e não casos isolados, “é geral quando apanha uma classe de sujeitos” (Celso Antônio Bandeira de Mello, ob. cit., p. 33); sendo igualitária (isonômica), não pode discriminar arbitrariamente, mas, suas discriminações têm que observar o requisito constitucional de correlação lógica concreta entre o fator de discrimen e a diferenciação consequente. Só isso autoriza abstrair a inserção das pessoas discriminadas em categorias gerais e impessoais. Sendo abstrata, a lei é necessariamente genérica, cobrindo os gêneros em todas as medidas descritas; sendo genérica, não pode excepcionar salvo a presença de fatores objetivos, amparados por preceitos constitucionais inequívocos (Celso Antônio Bandeira de Mello, *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 14). Por outro lado — e completando o quadro — será irretroativa, no sentido de que só opera para o futuro (reforçando-se seu cunho de impessoalidade e abstração) quando agrave, aumente ou crie encargos, ônus ou múnus. A mais consistente demonstração dessas peculiaridades está em Pontes de Miranda, quando cunha a vigorosa expressão “legalitariedade dos tributos” (*Comentários... EC 1/69*, t. V, p. 614), como eminente expressão dessas características das leis (no caso, tributárias).

h) Relação de administração

11. Todo direito público republicano — e especialmente o direito administrativo — no clima do constitucionalismo, informa-se pela relação de administração, exposta por Ruy Cirne Lima e didaticamente sintetizada por Celso

Antônio Bandeira de Mello. Este escreve: “É sempre oportuno lembrar a magistral lição de Cirne Lima a propósito da relação de administração. Explica o ilustre mestre que esta é “a relação jurídica que se estrutura ao influxo de uma finalidade cogente”. Nela não há apenas um poder em relação a um objeto, mas, sobretudo, um dever, cingindo o administrador ao cumprimento da finalidade, que lhe serve de parâmetro. Na administração o dever e a finalidade são predominantes, no domínio, a vontade. Administração é a atividade do que não é senhor absoluto. O mestre gaúcho pondera acertadamente que a relação de administração somente se nos depara, no plano das relações jurídicas, quando a finalidade a que a atividade de administração se propõe, nos aparece defendida e protegida, pela ordem jurídica, contra o próprio agente e contra terceiros. Em suma, o necessário — parece-nos — é encarecer que na administração os bens e os interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. Antes, para este, coloca-se a obrigação, o dever de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos. É a ordem legal que dispõe sobre ela” (*Elementos de direito administrativo*, SP, 1980, p. 11).

E, mais adiante: “Daí a ensinança do notável publicista Cirne Lima: “O fim e não a vontade domina todas as formas de administração”, ou “Administração é a atividade de quem não é senhor absoluto”; ou ainda: “A relação de administração é aquela que se estrutura ao influxo de uma finalidade cogente...” E, mais: “Na administração o dever e a finalidade são predominantes; no domínio a vontade” (ob. cit., p. 243).

12. Fecundas lições e diretrizes daí se extraem. O importante é salientar que, se a administração é serviente da lei, subordinando, sob esse aspecto, o administrador ao legislador, também este é sujeito ao constituinte. É de Agustín Gordillo a segura observação, segundo a qual “El individuo aparece así protegido contra los avances injustos de los poderes públicos en una doble faz: por un lado, que la administración respete a la ley, y por el otro, que el legislador respete a la Constitución” (*Tratado de derecho administrativo*, vol. I, p. III, 21).

Ou seja, os preceitos fixados pelo Constituinte apontam nortes, consagram diretrizes e fixam regras que engendram para o legislador ordinário um estatuto similar ao da relação de administração, no sentido de que os fins constitucionalmente consagrados, e não a livre vontade do legislador, dominam as formas de legislação. O símile é procedente. Tanto assim, que Agustín Gordillo leciona: “Ya no basta con que la administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, superando así el dogma de la soberanía popular por la soberanía del pueblo en la Constitución” (ob. cit., p. III-17). Em suma, todas as construções técnicas de direito administrativo, em torno da classificação das competências em vinculadas e discricionárias (Vitor Nunes, Seabra Fagundes, Celso Antônio Bandeira de Mello), são aplicáveis à competência legislativa. E o estudo do direito comparado permitirá valorizar adequadamente o alcance desta observação.

É que esse tipo de meditação nos mostrará que o legislador infraconstitucional, no Brasil, em matéria tributária, não dispõe da mesma ampla esfera de liberdade, de que desfruta nos EUA, Itália, França, Alemanha etc. (para mencionar países que tem proximidade cultural conosco e influência sobre nós). Daí o escasso proveito que se pode extrair da doutrina alienígena, elaborada à vista

de um direito constitucional tributário sintético e ático, ao contrário do nosso, amplo, extenso, abrangente e minucioso (que se não circunscreve a colocar certos princípios básicos, mas os desdobram em subprincípios e a estes em regras, contendo inúmeras vezes preceitos minuciosos).

i) Previsibilidade da ação estatal

13. O quadro constitucional que adota os padrões do constitucionalismo do ideário francês e norte-americano, instalado no mundo ocidental nos fins do século XVIII, e principalmente a adoção de instituições republicanas, em inúmeros Estados, cria um sistema absolutamente incompatível com a surpresa. Pelo contrário, postula absoluta e completa previsibilidade da ação estatal, pelos cidadãos e administrados. É que o legislador atua representando o povo e expressando seus desígnios. Seu trabalho é necessariamente público e desenvolvido em clima de amplo debate. Os negócios do Estado são públicos (se fazem abertamente, à vista do público), salvo raras exceções expressamente previstas em lei. A imprensa livre — condição necessária ao funcionamento do sistema (como viabilizadora do direito à informação) — serve de veículo dos mecanismos de fiscalização do governo pelo povo. O Judiciário aplicará a lei, em processos contenciosos, sem discricção e na conformidade de padrões técnicos perfeitamente previsíveis. Heinz Paulick, da Universidade de Wurzburg, mostra como, em matéria tributária, a previsibilidade da ação estatal é consequência do prestígio da segurança jurídica. E mostra ser ele tão valorizado na Alemanha, que às suas exigências cedem os interesses de arrecadação e mesmo os da “realização de uma imposição igual” (“La ordenanza tributária da la República Federal de Alemania”, *Ordenanza Tributaria Alemana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, trad. de Carlo Palao Taboada, p. 43). Esse princípio, instrumento do similar “princípio da proteção da confiança” — também cultivado pela doutrina germânica e prestigiada pela jurisprudência — traduz-se no postulado de “certeza pronta e definitiva sobre a quantia da dívida tributária” (ob. cit., p. 43).

“A segurança do direito é instrumentada pelos subprincípios da generalidade, tipicidade e legalidade da imposição, sendo certo que o primeiro é também corolário da isonomia, já que se traduz no postulado segundo o qual o sacrifício econômico que cada um há de suportar a título de imposto dever ser igualmente gravoso para todos” (H. Paulick, p. 47). Por isso, no Brasil, Paulo Barros Carvalho, Alberto Xavier, Sacha Calmon, Roque Carraza, Aires Barreto e outros, sustentam que o princípio da capacidade contributiva é a versão técnico-tributária do princípio constitucional da isonomia. Daí que H. Paulick associe à idéia de igualdade tributária o “princípio da imposição em proporção aos haveres”.

Não é de estranhar o pioneirismo dos alemães e a vasta autoridade que granjearam, especialmente no campo do direito tributário, dada a riqueza e fecundidade das elaborações que souberam desenvolver: cuidando da predeterminação objetiva das hipóteses de incidência, H. Paulick sublinha que elas devem ser “tão determinadas que o contribuinte possa calcular com antecipação a carga tributária que vai recair sobre ele” (ob. cit., p. 48). Este é nítido imperativo da nossa ordem constitucional também, requintadamente exigente no que atina à matéria tributária. Esses padrões foram por nós integralmente incorporados, dado que exprimem, de modo conspícuo, as naturais decorrências do tipo de estado de direito republicano que quisemos implantar, a título de padrão institucional.

Ora, tudo isso engendra um clima radicalmente avesso à surpresa. O Estado não surpreende seus cidadãos; não adota decisões inopinadas que os aflijam. A previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmago do sistema constitucional.

O legislador — e com maior razão — o administrador não surpreendem o povo. Isso está na consciência cívica intransigente e robusta do *taxpayer* americano, como no senso de responsabilidade do *public servant* inglês; é essência do espírito “administrativista” do servidor francês, como da alma de qualquer agente político ou administrativo alemão. Se os padrões culturais europeus criam clima mais favorável a esse tipo de responsabilidade política, é certo também que tais modelos foram entre nós sempre apresentados como paradigmáticos. Tanto é assim que nossa melhor doutrina os toma como exemplos: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e das mais autorizadas cortes do país os têm como protótipos e a legislação sempre se informou por esse espírito. As próprias noções de função pública, mandato e responsabilidade administrativa sempre tiveram por inspiração esses arquétipos, em coerência com aspirações contextuais que se repetem e se renovam em todas nossas manifestações culturais, desde nossos tempos de colônia e a despeito de todas as tentações, eventuais inclinações pessoais e esporádicas negações de episódicos governantes. Por isso mesmo, sempre que aqui se rompeu a ordem institucional, se o fez sob o manifesto pretexto de que tal ruptura justificar-se-ia pela necessidade de restauração de valores alegadamente feridos.

j) Lealdade informadora da ação pública

14. Sob a designação de *fair administration* a doutrina norte-americana desenvolve essa necessária implicação do princípio republicano (síntese da idéia de democracia representativa), que consiste na natural lealdade do Estado (Estado legislador e Estado-administrador, para usar a fecunda elaboração do saudoso Oswaldo Aranha Bandeira de Mello) para com seus cidadãos. E o sabor da expressão não se limita ao nível administrativo, como à primeira vista, pode parecer. É que a palavra “administrativo” é, no uso corrente do direito ianque, mais ampla e abrangente, colhendo os dois *branches* políticos do governo (legislatura e executivo). Tanto é assim, que usualmente costuma-se referir aos governos (nesse esquema tão tipicamente presidencial e, pois, referido ao seu líder) como “administração Roosevelt”, a “administração Kennedy”, etc. A lealdade é tomada como traço fundamental legitimador da lei e dos atos administrativos. Mas, tal é o teor basilar de seu significado, que também o processo judicial se inquina de nulidade, se não atender às suas exigências. O *fair trial* é tão exigível quanto qualquer outra manifestação estatal (é impostergável decorrência da cláusula *due proces of law*, como exposta entre nós por Antonio Roberto Sampaio Doria e Ada Pellegrini Grinover).

O autorizado Agustín Gordillo mostrou como ela é básica no condicionamento do processo administrativo. Mas, a própria fundamentação de suas portentosas concepções já revela a maior amplitude e abrangência do princípio. E nem poderia ser de outro modo, dados os postulados insuperáveis do princípio republicano. Com maior razão, em matéria tributária, a lealdade surge como incontornável exigência. Se, como ensina Pontes de Miranda, é “o povo que se

tributa a si mesmo”, não há como aceitar qualquer ato impicante de deslealdade; que é despropositado o conceber-se que alguém seja desleal consigo mesmo.

Daí justificada ênfase que a doutrina dos melhores autores alemães de direito tributário põem no *princípio da proteção da confiança* (Paulick, H. Kruse).

1) Anterioridade e livre empresa

15. De tudo que aqui veio sendo longamente exposto, vê-se que as concepções dominantes — segundo as quais as leis que alteram as bases dos tributos são imediatamente aplicáveis — não só violam a letra e o espírito da Constituição na parte que fixa os direitos individuais, como também se põem em gritante contradição com princípios constitucionais fundamentais, indissolúvelmente ligados a nossos mais elementares padrões institucionais. Após expor o significado da segurança jurídica, Alberto Xavier escreve:

“Um e outro destes aspectos têm sido, porém, postos em causa por certas orientações, cujo traço comum está em reputarem tais fundamentos incompatíveis com as novas tarefas que ao Estado moderno cumpre prosseguir.

No que toca à certeza jurídica em geral, e em especial no terreno do Direito Público, importa referir a posição daqueles que — como Hesse e Forsthoff — vêem no princípio da proteção da confiança a pura expressão de uma idéia de segurança própria das concepções burguesas e liberais, elaboradas como instrumento de proteção e tutela da esfera de liberdade e propriedade dos cidadãos, mas tornadas já incompatíveis com as novas formas do Estado — o Estado-providência ou o Estado-social. Mais do que a tutela dos puros interesses dos particulares frente ao arbítrio da Administração, visar-se-ia a prossecução da justiça social e esta impõe um intenso intervencionismo, porventura até um dirigismo do poder tendente à adaptação do Direito a particularidades do caso concreto, mediante critérios de equidade e de oportunidade (ob. cit., p. 48).

E prossegue descrevendo, com censura irônica, essa tétrica concepção apresentada sob linguagem aparentemente neutra: “A segurança jurídica deveria assim ceder o passo a exigências mais fundas das sociedades modernas, como a justiça material, na sua forma de justiça social. A equitativa distribuição da renda suporia uma larga intervenção do poder público, o qual, sem uma ampla liberdade de apreciação e decisão — cerceadas pelos princípios da legalidade e da segurança jurídica — veria frustradas as suas funções mais essenciais” (ob. cit., p. 48).

E refuta essa argumentação mostrando que o Estado liberal — inaugural do Estado de direito — cultivou certos ideais de segurança jurídica contra um sistema de governo fraco, se comparado com os poderes dos Estados atuais. *Com maior razão, sustenta Xavier, essa segurança agora deve ser reforçada*, bem ao contrário do que propugnam epígonos das idéias de Hesse e Forsthoff. Prossegue, assim, o ilustre doutor pela Universidade de Lisboa: “Com efeito, num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica. E isto era o que inevitavelmente sucederia se ao domínio claro da lei se sucedesse o “voluntarismo” da Administração” (ob. cit., p. 50).

16. Subseqüentemente, faz como que um depoimento sobre os ideais dos tecnoburocratas que se apoderaram dos instrumentos de governo, no mundo ocidental, pretendendo relegar a segurança jurídica dos cidadãos: "Ora, os referidos objetivos de política econômica requereriam que os responsáveis pela sua consecução tivessem ampla liberdade de movimentos, que lhe permitisse adaptarem-se às contínuas alterações que sofrem os mercados. A agilidade e a comodidade na manipulação dos instrumentos jurídicos da política econômica — entre os quais o imposto — dificilmente se harmonizaria com a sua rígida previsão em diplomas dotados de força de lei e que, por conterem em si a regulamentação substancial do tributo tiram à Administração a flexibilidade imposta pelas rápidas variações da conjuntura. Uma ampla margem de livre apreciação e decisão, ou seja, um alargamento dos poderes discricionários em matéria fiscal, seria assim exigido pelos princípios em que assentam a *fiscal policy* e as "finanças funcionais": sacrifica-se, certo, a segurança jurídica e a certeza do direito, mas obter-se-iam, em contrapartida, resultados como o acréscimo do rendimento nacional, o pleno emprego e a estabilização das flutuações econômicas — que compensam largamente tal sacrifício" (ob. cit., p. 51).

Essas linhas soam como denúncia (e bem localizada, no tempo e no espaço!). Efetivamente, entre nós — desgraçadamente com inadvertido abono dos tribunais — em nome da eficiência, versatilidade e dinamismo do Estado, vão-se derrubando todas as barreiras jurídicas ao arbítrio. Este vai pouco a pouco, ficando mais desembaraçado, optando-se, nitidamente, pelo "valor talvez intangível da legitimidade sob o pragmatismo da eficácia" (J. Medina Echeverria, *Consideraciones sociológicas sobre el desarrollo económico*, Bs. As., 1964, p. 129). Mas, prossegue Alberto Xavier: "Não se pode deixar de reconhecer que a aludida orientação teve certo acolhimento nos países ocidentais, sobretudo no período imediato à grande depressão dos anos 30, dando origem a violações, mais ou menos claramente reconhecidas, dos princípios tradicionais da legalidade e da segurança jurídica em matéria de tributos" (ob. cit., p. 52).

A correta, exata e procedente observação é carapuça que serve, infelizmente, para muitos estados ditos democráticos. No Brasil, no período ditatorial de 1937 a 1945, conhecemos bem tal mentalidade e seus deletérios efeitos depressivos sobre as instituições e o espírito cívico e empresarial. Infelizmente, não se pode ainda dizer que essa crise, no Brasil, tenha sido superada. O depoimento é de Aliomar Baleeiro, insigne e saudoso *Chief Justice*. Escreve ele: "Na Exposição de Motivos do Projeto relativo à Emenda 18, justificou essa alteração o Prof. Otávio G. Bulhões, Ministro da Fazenda, com as palavras seguintes: "Há juristas que consideram como "baluarte tradicional da democracia" a inclusão do imposto no Orçamento, para fins de sua cobrança. Foi o ponto de vista que prevaleceu na CF de 1946". Não creio que essa exigência constitucional venha a criar embargos ao legislador ordinário para lançar impostos de caráter monetário, desvinculando-os do Orçamento, uma vez que, por natureza, são instrumentos fiscais extra-orçamentários. Todavia, não vejo muita lógica na proposição constitucional de subordinar a exigência tributária à inclusão no Orçamento, embora compreenda que na recomendação do constituinte houvesse o propósito de disciplinar a conduta financeira do administrador, em benefício do País e em respeito ao sacrifício do contribuinte. Mas se a Constituição prevê a possibilidade de aumento de despesas durante a execução orçamentária, é indispensável que admita, também o aumento da receita de impostos. Se a Constituição pretende garantir

o contribuinte contra qualquer acréscimo tributário durante a vigência de um exercício financeiro, deve, igualmente, vedar qualquer possibilidade de aumento de despesas durante esse período. Entretanto, ao permitir o acréscimo de despesas, como realisticamente o fez a Constituição de 1946, e, ao mesmo tempo, adotar terminante proibição de acréscimo de receita tributária, a Constituição imprime à execução orçamentária uma tendência inflacionária, que não pode deixar de ser corrigida” (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 5.^a ed., p. 22).

Esse palavreado desrespeitoso das nossas mais caras e proventas tradições constitucionais — embora, surpreendentemente, de autoria de um pseudo-liberal — mereceu de Baleiro o comentário: “As razões são de mero expediente sem qualquer atenção aos fundamentos políticos e jurídicos daquele dispositivo” (ob. cit., p. 23). Supervenientemente, a Carta de 1967 restaurou, no § 29, 2.^a parte, do art. 150, o princípio. Lamentável é que não tenha sido observado, provavelmente devido à vacilação com que a magistratura tem enfrentado essa questão.

17. Mas, como registra Alberto Xavier, desde 1946 ressurgiu no mundo ocidental vigoroso movimento de idéias no sentido de restaurar, em sua plenitude, os ingredientes essenciais do Estado de direito, com a readoção e até aprimoramento dos instrumentos que o promovem e asseguram (sobre os expedientes jurídicos conciliadores do interesse dos governos — na flexibilidade dos instrumentos — e dos privados — na segurança (*built-in-flexibility*) — v. “Política orçamental e economia de mercado; a experiência americana do pós-guerra”, A. Xavier, Lisboa, 1970. V. tb. (“El derecho como instrumento de política económica, defensa del principio de legalidad tributaria”, *Hacienda y Derecho*, F. Sainz Bujanda, 1962, vol. II, p. 166).

Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir, empreender e atuar numa economia de mercado não seja mera figura de retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões de governo. O empresário precisa fazer planos, estimar — com razoável margem de probabilidade de acerto — os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado. Não pode sustentar um governo que agrave, com suas surpresas e improvisações, as incertezas, preocupações e ônus normais da atividade empresarial. Isso é inconciliável com as instituições republicanas, como ressaltou Alberto Xavier: “Pelo contrário, um sistema alicerçado numa reserva absoluta de lei em matéria de impostos confere aos sujeitos econômicos a capacidade de prever objetivamente os seus encargos tributários, dando assim as indispensáveis garantias requeridas por uma iniciativa econômica livre e responsável” (ob. cit., p. 54).

O clima de segurança, certeza, previsibilidade e igualdade (sem o qual não há livre concorrência) só na legalidade, generalidade e irretroatividade da lei tem realização. É inconvincente com a economia de mercado a interpretação que a Fazenda tem sustentado, traduzida na absurda pretensão de fazer leis inovadoras, tratando de base imponível de tributo, aplicarem-se imediatamente a situações já consumadas.

18. É importante ter presente que o perfeito atendimento às exigências constitucionais explícitas e implícitas — assim como a adaptação do imposto à capacidade contributiva, sua progressividade e generalidade, ao lado da neces-

sidade de atender aos reclamos da justiça fiscal, traduzida em lei certa, ou a desígnios de extrafiscalidade — impõem requintados cuidados ao legislador, e, na mesma medida, ônus, empecos e entaves ao Estado. Isso é absolutamente natural no constitucionalismo. Tal regime impede que o Estado faça o que deseja, quando queira, de qualquer modo. Ao desempenhar suas competências, os órgãos do estado — em respeito à Constituição — são peados quanto à forma, à substância e à oportunidade de seus atos; e são limitados, absoluta e peremptoriamente pelo rol de direitos individuais, que, por isso mesmo, são universalmente reconhecidos como obstáculo intransponível à sua ação.

A propósito, ensina Agustín Gordillo: “La Constitución se supone hecha por el pueblo y emanada del pueblo soberano, no para refrenarse a sí mismo, ni para poner límite a su propio poder soberano, sino para refrenar y limitar a sus delegatarios, que son los tres poderes que integran el gobierno nacional” (ob. cit., p. III, 19).

Verdadeiramente, como enfatiza o professor de Colônia Georg Brunner: os direitos fundamentais se dirigem contra o Estado e como “seus limites”; só serão verdadeiros quando se apliquem “contra a vontade do Estado” (Die Grundrechte in Sowjet-System, Colônia, 1963, pp. 105 e 106, *apud* A. Gordillo, ob. cit.).

II — Princípio constitucional da anterioridade da lei tributária

19. A magna questão a desafiar o intérprete — como condição de solução da tese posta em debate — está em desvendar qual a correta interpretação do princípio da anterioridade, inscrito na 2.^a parte do § 29 do art. 153 do Texto Magno, assim redigido: “§ 29 — Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, *sem que a lei*, que 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 outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição”.

A proposição descritiva que, com base nesse preceito (2.^a parte) se pode formular é, singelamente: a lei tributária pode criar ou aumentar tributo a qualquer tempo; sua eficácia, porém, somente pode dar-se a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente. Tão evidente é a procedência do afirmado, que não se registra dissensão doutrinária ou jurisprudencial a respeito. Também não se questionará que os princípios constitucionais gerais no seu conjunto — a que fizemos referência no capítulo anterior — é que induzem tal formulação, de tal modo a torná-la quase expletiva. O sentido desse preceito é “salvaguardar o contribuinte contra surpresas fiscais e abusos” (Aliomar Baleeiro, ob. cit. p. 18), emanações necessárias, no campo tributário, dos padrões institucionais analisados.

Cada princípio constitucional antes exposto, isoladamente considerado, ou todos em seu conjunto — como expressões do princípio republicano — dão substância, conteúdo, sentido e alcance para esse mandamento constitucional, erigido em direito individual, oponível ao próprio legislador. Desvenda-se assim a especial importância que tem ele, quando compreendido da perspectiva e inspiração de princípios maiores.

20. Como visto, não há casos de dúvidas doutrinárias ou jurisprudenciais mais sérias a respeito. As dúvidas (se não polêmicas) surgem quando se vai aplicar o princípio ao imposto sobre a renda. Este tributo é dado como “complexivo”, pela nossa doutrina (A. R. Sampaio Doria, Ulhoa Canto, Gomes de Souza). É que, pelo desenho dos gêneros possíveis de hipóteses de incidência tributárias — e considerando que os fatos suscetíveis de serem postos no seu aspecto material podem ser fugazes ou persistentes (ex. importação e renda, respectivamente) — vislumbrou a doutrina uma classificação dos fatos imponíveis em instantâneos e complexivos (da literatura italiana *complessivo*). Estes últimos seriam fatos imponíveis de formação sucessiva ou gradual. Tal concepção teve, especialmente, o beneplácito autorizado de Antonio Roberto Sampaio Doria (*Da lei tributária no tempo*, SP, 1968, pp. 164 e ss.).

A essa corrente predominante se opôs a voz de Paulo Barros Carvalho, sustentando, com vigor, que só o que interessa é o átimo culminante do período considerado (*Teoria da norma tributária*, 2.^a ed., SP, RT, pp. 93 e ss.). Por isso afirma: “que todos os fatos geradores ocorrem sempre em determinada unidade de tempo” e “que não se pode falar também em fatos geradores *pendentes*, como o faz o CTN” (ob. cit., p. 85). É correta a colocação de Paulo Carvalho. Entretanto, não esgota o problema, nem oferece critério que permita exaurir o exame de todos seus ângulos. Sob a perspectiva da técnica tributária, encerra excelentes lições lógicas, significando passo decisivo no avanço científico. Não atende, porém, aos postulados constitucionais do relacionamento Estado/cidadão, como esta questão deixa evidente.

É cediça a afirmação que, para efeito de aplicação do imposto de renda, o que interessa é o conceito jurídico de lucro real ou tributável, como resultado (culminância) de um processo de formação não natural ou meramente econômico, mas juridicamente regulado. Assim, o que é lucro hoje (segundo o direito vigente) pode não o ser amanhã e vice-versa. O mesmo se diga das parcelas de rendimentos e itens que compõem as despesas.

Efetivamente, a lei do imposto sobre a renda disciplina: a) quais entradas e saídas se devem computar; b) como (de que modo) devem ser elas consideradas; c) quais os fatos isolados — na conformação que lhes der — cujo acontecimento configura o resultado fiscal.

Vê-se, assim, que a lei regula minuciosamente o processo formativo do fato imponível, tornando juridicamente relevantes ou irrelevantes fatos que dispõem serem (ou não) dele formativos.

21. Ora, essas peculiaridades do imposto de renda precisam ser distinguidas de hipóteses de incidência dotadas de outras características. Para a doutrina, tanto este imposto, como o sobre a propriedade, são “periódicos”. No entanto, a microanálise da hipótese de incidência leva à convicção de que, se ambos integram-se no gênero periódico, suas estruturas, princípios informativos, meios técnicos de configuração e outras peculiaridades os tornam radicalmente diversos. Assim, quando a doutrina afirma que a percepção isolada de rendimentos é fato juridicamente irrelevante — dado que só o que interessa é o momento final de apuração global, ou “átimo culminante” (Paulo Barros Carvalho) — está pondo ênfase na circunstância, aliás verdadeira, de que, como se trata de um resultado (o lucro), o que interessa é o momento em que ele se torna determinável. Ora, isso — que é, como visto, procedente — não pode ter a virtude de elidir a também evidente circunstância de que os fatos nele (resultado) influentes são

também fatos jurídicos, são fatos juridicamente relevantes porquanto são não só disciplinados pelo direito, na sua produção, como nos seus efeitos. Tão relevantes são, que os comportamentos do contribuinte — e do próprio fisco — em infundáveis casos se determinam em função das regras jurídicas que os regem.

Dizer que são irrelevantes esses fatos é, *data venia*, dizer que as normas jurídicas que sobre eles incidiram não são jurídicas; é fechar os olhos à evidência de que a maior expressão de eficácia dessas normas está na circunstância de terem determinado e condicionado efetivamente o comportamento do fisco e do contribuinte. Na verdade, se alguém sabe que uma doação terá efeitos gravosos, certamente não a realizará. Não se realizará uma operação, se se souber que sofrerá incidência agravada. Rejeitar-se-ão até certas oportunidades de realização de receitas se, antecipadamente, for conhecido que a tributação sobre elas será exacerbada. Enfim, toda atividade dos contribuintes, de modo geral, considera a carga fiscal, ao lado de outras circunstâncias importantes, como elementos relevantes para a tomada de decisões negociais.

22. Aliás, foi pela averiguação desse fenômeno que se engendraram as técnicas da extrafiscalidade, que repousam, como é notório, sobre o cunho estimulante de comportamentos que tem a lei tributária. Se lucro é resultado de confronto entre números positivos e negativos correspondentes a receitas e despesas — causados por fatos que se deram ao longo de certo período — dizer que a lei colhe o lucro é necessariamente dizer que, indiretamente, colhe todos e cada um dos elementos que o compõem. Pretender cogitar de lucros sem considerar objetivamente os elementos que a ele conduzem é laborar sobre abstração totalmente distanciada da realidade econômica sobre que a lei atua, ou das exigências jurídicas insuperáveis, porque constitucionalmente pressupostas.

À vista destas considerações faz-se evidente que eficácia da lei tributária, no caso, só pode significar sua plena, irremissível e definitiva incidência sobre todos os fatos — ocorridos no período — formativos do fato imponible, na sua mais lata compreensão. Pretender o contrário — como infelizmente o fazem a jurisprudência e certa doutrina — é esvaziar totalmente de conteúdo, sentido e alcance o princípio da anterioridade.

Lei anterior é lei existente e conhecida antes de ocorridos os fatos sobre os quais incide. Aliás só incide porque é necessariamente “anterior”, como o postulam os princípios maiores aqui expostos. Todo e qualquer fato, pois, que deve juridicamente influir na configuração (e mensuração) do fato imponible será tão relevante quanto o próprio fato imponible, estritamente considerado. Isolar este último de seus pressupostos, será reduzi-lo a uma ficção totalmente distanciada do conceito de renda, constitucionalmente implicado, e das próprias figuras fácticas — de conteúdo econômico — que a lei pretende alcançar. Pois não há, em verdade, fato imponible, do imposto de renda, *sem a real e efetiva existência — com efeitos regulados legalmente — de fatos prévios que conduzam paulatina e gradualmente à sua configuração.*

A eficácia da lei tributária, portanto, consiste na produção de efeitos sobre todos os fatos de algum modo relacionados com o fato imponible em sentido estrito, por ele pressupostos, a ele conducentes ou nele implicados, por sua materialidade ou dimensão.

23. Quando a legislação refere o conceito de renda, implícita e necessariamente alude a um resultado que é indissociável dos fatores que o compõem,

configuram e lhe dão substância. Tanto isso é rigorosamente exato, que todos os litígios na matéria questionam ou giram em torno de algum ou alguns desses elementos, e só por reflexos se discute o lucro final. A maioria das contendas entre fisco e contribuinte surge em torno da indevida omissão de um desses elementos, ou errada inclusão doutro, o que demonstra sua inapelável relevância jurídica, mesmo isoladamente considerados. Sob a perspectiva puramente lógica, pode-se dizer que tais fatores são até mais importantes que o próprio lucro: é que eles podem ser — e são — questionados e analisados sozinhos, enquanto jamais será possível discutir o lucro em si mesmo, com abstração dos elementos (positivos ou negativos, receitas ou despesas) que o engendraram. Isso prova que “lucro” é conceito relativo, enquanto os fatos “receitas e despesas” são inquestionavelmente necessários. Em inúmeros casos, inclusive, há receitas, há despesas — todos os fatores aqui considerados — e entretanto não há lucro! Só isso basta para mostrar que a legislação engendra mecanismo, repousante na realidade econômica e negocial, em que esses elementos singulares são necessários sempre e o lucro é contingente!

Como, então, dizer-se que eles são irrelevantes? Como negar a eficácia jurídica à legislação que os alcança, nos moldes em que vigente e conhecida no momento de sua ocorrência?

24. Não! A teoria predominante deformou o conceito de hipótese de incidência, extraiu conseqüências despropositadas da teoria do aspecto temporal e, o que é mais grave, em nome de “tecnicidades” reduziu à expressão mínima os mais significativos postulados constitucionais. A trágica conclusão da aplicação dessa concepção desavisada foi a anulação dos princípios da segurança, certeza, previsibilidade do direito, lealdade e exclusão do arbítrio, que sintetizam a grande promessa de liberdade encerrada pela Constituição!

Por isso José Duarte, cuidando do tema, sublinhou que assim dispôs a Constituição “para impedir que no meio do ano se crie um imposto e se mande cobrar imediatamente” (*A Constituição de 1946*, Rio, 1947, III vol., p. 82). O inexcusável Baleeiro acolheu a idéia de que: “Não é lícito . . . criar imposto para ser colhido no mesmo exercício. Seria a surpresa tributária . . .” (ob. cit., p. 53). Essa foi também a idéia que inspirou o denodado João Mangabeira, quando preconizou que “. . . o contribuinte, desde 14 de novembro de cada ano, saberá que tem de pagar, sem possibilidade de surpresa, o que já estava pagando no exercício vigente”.

Por outro lado, H. Kruse — invocando a noção muito divulgada no direito alemão, de “proteção da confiança” — candentemente afirma: “por isso não se pode ordenar com efeito retroativo nem mesmo o dever de conduzir-se de uma determinada maneira . . .” (*Derecho Tributario*, cit., p. 151). Por acaso não é retroativa — e infringente do princípio da anterioridade — a lei que, a pretexto de regular o fato imponível, encerra prescrições que alteram (gravemente) a influência que fatos pretéritos nele exercem? Tem razão Kruse, quando — falando do direito alemão, que é menos exigente que o nosso — postula respeito “ao conteúdo do Estado de direito, da segurança jurídica e da proteção da confiança” (ob. e loc. cit.).

O nosso Pontes de Miranda também não deixa de insistir em que a *ratio legis* do § 29 do art. 153 é “estabelecer a previsibilidade do que se há de pagar em cada ano” (ob. cit., vol. V, p. 617). E reitera: “de nenhuma maneira se

pode pensar em alteração da lei, para incidência no ano em que se fez a alteração” (ob. cit., p. 621).

25. Ora, tem impressionado muitos espíritos a circunstância de no direito europeu inexistir vedação explícita à retroatividade, ou proteção constitucional expressa e formal ao direito adquirido. Desconsideram, contudo, que nesses sistemas, como no norteamericano, a segurança dos direitos repousa muito mais nos princípios implicitamente consagrados, arraigados na consciência dos parlamentares, administradores e juízes, do que em qualquer norma escrita. O grau de civilização alcançado nesses países permite que a garantia da liberdade e do patrimônio dos cidadãos possa depender unicamente dos critérios do legislador e dos juízes, não sendo necessária nenhuma consagração constitucional expressa. Nessas culturas seria absolutamente inaceitável que o Estado, por qualquer de seus órgãos, agisse surpreendentemente, colhendo de inopino seus cidadãos, ainda mais para alterar situações jurídicas já definidas. Isso é algo que nem passa pela mente de um europeu ou norteamericano; no Brasil, ocorre com freqüência, porque tem-se transigido com o abuso, não se o fulminando por inconstitucionalidade.

Na verdade, no Brasil, foram os marcantes traços culturais que nos caracterizam, que inspiraram os sucessivos constituintes a explicitar regras protetoras dos princípios assecuratórios dessa faceta da segurança do direito. Mas não haja dúvida que nossas Constituições republicanas (todas) consagram a teoria segundo a qual o estado serve ao cidadão e, assim, deve ser-lhe leal. As teorias constitucionais que tradicionalmente prevaleceram no Brasil com o aval do Supremo Tribunal Federal, sempre dispuseram (com exceção do interregno 1937-1945) no sentido de acentuar, como apanágio da cidadania, o ser “dono” do Estado, da *res publica*. Daí a vedação à retroação ou retroatividade das leis constitucionalmente estabelecidas de modo explícito (art. 153, § 3.º), e especialmente a vedação à retroatividade da lei tributária (art. 153, § 29).

Vê-se, pois que certeza, confiança, lealdade, autorização, consentimento, segurança, previsibilidade, representatividade — república, enfim — são princípios que se harmonizam para dar densidade, consistência e dimensão ao chamado “princípio da anterioridade da lei tributária”. *De fato, lei prévia (art. 153, § 29) só pode ser a conhecida pelo contribuinte antes que tome suas decisões, antes que determine seu comportamento em situações direta ou indiretamente colhidas pela lei tributária.*

26. Todos esses princípios perdem significado — e resulta emasculado o princípio da anterioridade — se a lei (ponto fulcral de convergência de suas virtudes) não for previamente conhecida por seus destinatários. A interpretação final que desse modo se constrói reduz a portentosa elaboração constitucionalista que adotamos a uma caricatura conducente a desvairado clima institucional, asfixiante de toda a nossa “livre empresa”: chega-se ao cúmulo de ter-se lei do dia 31 de dezembro (publicada em gazeta oficial que circula dia 3 ou 5 de janeiro), para viger “no dia seguinte” (1 de janeiro!) alcançando, com sua eficácia, fatos e situações irremediavelmente consumadas, inteiramente esgotadas, muitas vezes desde há doze meses!

Vê-se, enfim, que múltiplas exigências constitucionais, substanciais e formais, prevalecem nessa matéria. Nenhuma delas, outrossim, poderá ser contornada pelo legislador, mediante o expediente simples — e aparentemente inocente — da

alteração do momento de ocorrência do aspecto temporal da hipótese de incidência do tributo para, retardando-o, anular todo o denso regime constitucionalmente estabelecido.

Pretender sustentar que assim está respeitado o princípio da anterioridade (apenas porque a lei nova surgiu em momento anterior ao da ocorrência do aspecto temporal, este também em lei qualificado) é destruir a Constituição; é fazer a interpretação da Lei Magna “condicionar-se” à lei ordinária; é igualar poder constituinte e poder constituído; é em suma, negar a supremacia constitucional. É evidente que a lei ordinária pode definir o momento do acontecimento do fato imponible, inclusive para retardá-lo ou protraí-lo; o que não poderá — e nenhuma interpretação que pretenda ser obediente à Constituição avalizará essa compreensão — é procurar, o legislador, com isso, esquivar-se às instâncias da anterioridade tributária, que, contidas em comando constitucional, hão de necessariamente preferir à lei ordinária, no plano da aplicação do tributo.

Adotar postura diversa, de resto, será contravir a advertência contida na lição do insigne *justice* Leitão de Abreu, que acentuou: “Em primeiro lugar, não vale argumentar com normas do Direito comum para estabelecer limites a princípios fundamentais, a normas, por isso mesmo, universais, normas necessárias, reconhecidas como tais pelo nosso País. Em lugar de se argumentar da lei ordinária para a norma fundamental, a fim de limitar-lhe o sentido e a eficácia, o que cumpre é argumentar dos princípios estabelecidos na declaração de direitos para os preceitos de lei ordinária, para subordinar estes últimos aos primeiros” (RDP 39-40/200, RE 86.297, STF — voto Min. Leitão de Abreu).

27. De ressaltar, por último, que ponderações e considerações similares às que ora fazemos vêm sendo desenvolvidas, com freqüência, pela nossa doutrina tributária mais recente. Dela há que se destacar a lúcida e precisa elaboração de Luciano da Silva Amaro (“O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade”, *Resenha Tributária*, Seção 1.3, n. 27, 1983, pp. 568 e ss.), que completa e esgotantemente versa o tema fundamental aqui tratado.

De lembrar que nenhum artifício da lei, nenhuma manipulação legislativa (como *v.g.*, eventual postergação do “aspecto temporal da hipótese de incidência tributária”, para fazê-lo ocorrer em data ulterior, ou por ocasião de acontecimento futuro totalmente ignorado e incogitado pela Constituição) poderá propiciar esse pretendido efeito. A vedação constitucional à retroatividade das leis (art. 153, § 3.º) e, mais que isso, a projeção tributária desse princípio — nas dobras do básico princípio da “anterioridade da lei tributária” (art. 153, § 29) — estabelece radical inibição dessas práticas furtivas que, quando adotadas, em hipótese alguma poderão reduzir o alcance dos superiores e fundamentais desígnios da Constituição.