

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**TESE DE LÁUREA**

**LUIZA CARVALHO DA SILVA**

**PRINCÍPIO DO CONSENTIMENTO AO IMPOSTO: O PAPEL DA  
ANUALIDADE NO BRASIL E NA FRANÇA**

**SÃO PAULO**

**2023**

LUIZA CARVALHO DA SILVA

Nº USP 11263446

**PRINCÍPIO DO CONSENTIMENTO AO IMPOSTO: O PAPEL DA  
ANUALIDADE NO BRASIL E NA FRAÇA**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Departamento de  
Direito Econômico, Financeiro e  
Tributário da Universidade de São  
Paulo como requisito para obtenção  
do título de Bacharel em Direito pela  
Universidade de São Paulo.

Orientador: Prof. Dr. Luís Eduardo  
Schoueri

**FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**

**SÃO PAULO**

**2023**

## AGRADECIMENTO

Agradeço, primeiramente, à minha família e ao Matheus, por terem me apoiado imensamente no período de estudo para ingressar na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e terem me acompanhado durante todos os dias dos cinco anos da graduação.

Na figura do meu orientador Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri, agradeço a todos os docentes que foram meus professores de Direito Tributário e Direito Financeiro e apenas contribuíram para o aumento da curiosidade e paixão sobre o tema, inclusive nos duros anos de pandemia.

Agradeço ao Prof. Emmanuel Joannard-Ladant, que me iniciou nos estudos do *Droit Fiscal* e das *Finances Publiques* durante meu intercâmbio na Université Lumière Lyon 2. Foi durante uma de suas aulas, inclusive, que surgiu o interesse no tema desta Tese.

Por fim, agradeço ao VBSO Advogados pelo cotidiano de aprendizado da prática tributária e pelo apoio e incentivo em projetos acadêmicos que vão além da vida profissional. Agradeço especialmente ao Diogo, que me ensinou muito do que sei sobre Direito Tributário e é uma grande fonte de inspiração, sempre me incentivando a ir mais longe.

## RESUMO

O presente trabalho visa à realização de estudo comparado dos ordenamentos jurídicos francês e brasileiro quanto ao princípio do consentimento ao imposto. Analisa o princípio do consentimento, principalmente seu desdobramento no princípio da anualidade tributária, a qual adquiriu elementos do consentimento e funciona como instrumento de sua garantia. Estuda o processo de evolução e discussão do princípio do consentimento ao imposto, sua tradução na anualidade tributária, suas previsões constitucionais em cada ordenamento, particularidades de aplicação em cada país e discussões modernas sobre o conceito de consentimento. Analisa, também, as relações do consentimento e da anualidade com outros princípios, tais como a anterioridade, a irretroatividade e a segurança jurídica. Compara, ao final, os conceitos de consentimento estabelecidos no Brasil e na França e de quais métodos esses países se utilizam para aplicá-lo.

**Palavras-chave:** Consentimento ao imposto; Anualidade tributária; Anterioridade tributária; Direito Tributário Comparado.

## **ABSTRACT**

The present thesis aims to conduct a comparative study of the French and Brazilian legal systems regarding the principle of tax consent. It analyzes the principle of consent, particularly its manifestation in the principle of tax annuality, which has incorporated elements of consent and serves as an instrument to guarantee it. The study examines the process of evolution and discussion of the principle of tax consent, its translation into tax annuality, its constitutional provisions in each legal system, specific applications in each country, and modern discussions on the concept of consent. It also analyzes the relationships between consent and annuality with other principles such as anteriority, non-retroactivity, and legal certainty. Finally, it compares the concepts of consent established in Brazil and France and the methods these countries use to apply it.

**Key-words:** Tax consent; Tax annuality; Tax anteriority; Tax Comparative Law.

## RÉSUMÉ

La présente thèse vise à réaliser une étude comparative des systèmes juridiques français et brésilien en ce qui concerne le principe du consentement à l'impôt. Analyse le principe du consentement, en mettant particulièrement en lumière sa manifestation dans le principe de l'annualité fiscale, qui a intégré des éléments du consentement et sert d'instrument de garantie à celui-ci. L'étude examine le processus d'évolution et de discussion du principe du consentement à l'impôt, sa traduction dans l'annualité fiscale, ses dispositions constitutionnelles dans chaque système juridique, les particularités d'application dans chaque pays, ainsi que les discussions contemporaines sur le concept de consentement. Elle analyse également les relations entre le consentement et l'annualité avec d'autres principes tels que l'antériorité, la non-rétroactivité et la sécurité juridique. Enfin, elle compare les concepts de consentement établis au Brésil et en France, ainsi que les méthodes utilisées par ces pays pour les appliquer.

**Mots-clés:** Consentement à l'impôt; Annualité fiscale; Antériorité fiscale; Droit fiscal comparé.

## SUMÁRIO

AGRADECIMENTO .....	3
RESUMO .....	4
ABSTRACT .....	5
RÉSUMÉ .....	6
1. INTRODUÇÃO .....	9
1.B. Método.....	12
1.C. Método funcionalista .....	13
1.D. Justificativa dos ordenamentos jurídicos escolhidos para a comparação .....	18
2. O PRINCÍPIO FRANCÊS DO <i>CONSENTEMENT À L'IMPÔT</i> .....	20
2.A. Histórico de criação do princípio .....	20
2.B. Princípio da anualidade tributária.....	26
2.C. Aplicação da lei tributária no tempo .....	29
2.D. Discussões modernas sobre o princípio do consentimento, à luz da diferenciação consentement de l'impôt vs. consentement à l'impôt .....	34
3. O CONSENTIMENTO AO IMPOSTO NO BRASIL .....	38
3.A. Desdobramentos do consentimento nos princípios da anualidade e da legalidade .....	38
3.B. Sucessão do princípio da anualidade pelo princípio da anterioridade.....	40
3.C. O princípio da anterioridade na Constituição de 1988 .....	52
4. COMPARAÇÃO BRASIL E FRANÇA.....	57
4.A. Duas acepções de consentimento: consentement à l'impôt e consentement de l'impôt .....	57
4.B. A necessidade do orçamento para o princípio do consentimento.....	61
4.C. O consentimento frente à segurança jurídica.....	63
4.D. Particularidades da anterioridade e da irretroatividade para o Imposto de Renda .....	70
5. CONCLUSÃO .....	74

6. BIBLIOGRAFIA .....	79
-----------------------	----

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.A. Fundamentos sobre o tema escolhido

A cobrança de impostos, embora seja considerada, atualmente, como uma “certeza” para a vida social em qualquer Estado, perpassou por diversos movimentos de legitimação. Por ser um requisito de existência do Estado moderno e integrar a vida cotidiana de todos os contribuintes, os movimentos de legitimação do recolhimento de impostos merecem ser objeto de estudo profundo. É nesse contexto em que este trabalho analisará o “consentimento ao imposto”, isto é, a ideia de que a cobrança de tributos deve ser precedida da concordância – pelas vias institucionais de representação – daquele que será tributado.

A começar por uma breve análise de sua definição negativa, não raras as vezes se confunde, de maneira completamente equivocada, o consentimento ao imposto ao mero pagamento da imposição tributária. Em outras palavras, o simples ato de pagar algum montante devido a título de imposto não é manifestação suficiente do consentimento do contribuinte. Pelo contrário, o pagamento de tributos, de maneira geral, não reflete qualquer manifestação de vontade do contribuinte, e sim o elemento da compulsoriedade do tributo. Afinal, mesmo que não queira pagar, poderá o contribuinte ser compelido, inclusive pelo uso da força legitimamente conferida ao Estado, a quitar sua obrigação. Assim, percebe-se que não é o mero pagamento em si do imposto que o legitima, visto que ele independe de qualquer grau de consentimento do contribuinte.

A origem do princípio do consentimento foi na Magna Carta inglesa, da qual decorreu a máxima “*no taxation without representation*”. Na França, o princípio do consentimento passou a ser objeto de debates alguns séculos depois, com a Revolução Francesa e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Naturalmente, o consentimento vinha revestido de diversas ideias iluministas, as quais, entretanto, não necessariamente perduraram até os dias atuais.

A evolução do princípio no ordenamento jurídico francês desembocou nos princípios da legalidade tributária e da anualidade tributária, ambos previstos na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão e na primeira Constituição Francesa,

datada de 1791. A relevância do princípio da legalidade tributária é inegável, porém, por já ter sido objeto de múltiplos e respeitados estudos, não comporá o objeto de pesquisa deste trabalho. O foco será no princípio da anualidade tributária, o qual se vincula fortemente à anualidade orçamentária, e foi alvo de constantes mudanças de cunho constitucional no ordenamento jurídico francês.

A doutrina francesa atribui grande relevância à anualidade, e evidencia que seu significado principal gira em torno da autorização anual que o Parlamento, como representante do contribuinte, deve conceder ao Governo para que ele possa proceder com o recolhimento dos impostos. Mesmo que de maneira sutil, é possível identificar a importância do princípio da anualidade, ao menos no ordenamento francês, como forma de manifestação da tripartição dos poderes e do republicanismo. Como o consentimento à tributação deve ser dado anualmente pelo Legislativo, em representação do povo, sob pena de inviabilizar a cobrança do tributo pelo Executivo, torna-se evidente a configuração da independência do Legislativo frente ao Executivo, de modo a recuperar as percepções iluministas.

Historicamente, a doutrina francesa tratou do princípio como *consentement à l'impôt*. Parte da doutrina francesa atual, por outro lado, discute a subdivisão do princípio entre um aspecto mais voltado à legitimação da tributação pelo consentimento expresso pelos contribuintes como uma “aceitação” à tributação, baseando-se, inclusive, em aspectos sociológicos (*consentement à l'impôt*) e o aspecto político-procedimental que, por meio de mecanismos jurídicos, consegue expressar, periodicamente o consentimento dos contribuintes ou de seus representantes (*consentement de l'impôt*). Passa a existir a proposição de divisão do histórico *consentement à l'impôt* entre um novo *consentement à l'impôt*, cuja tradução em termos principiológicos do Direito Tributário se dá pela legalidade tributária, conforme será explicado, e o *consentement de l'impôt*, que se aproxima da anualidade tributária.

No caso brasileiro, a doutrina também entendia que o consentimento ao imposto era expresso pela legalidade e pela anualidade. Com foco maior para o princípio da anualidade, percebe-se que seu tratamento constitucional foi instável e paulatinamente restritivo. Embora previsto pela Constituição de 1946 e pela Constituição de 1967, não foi acolhido na Constituição de 1988. Desse modo, não se fala mais em autorização

orçamentária para cobrança de tributos, ou seja, não é mais necessário que a criação ou majoração de um tributo seja inclusa no projeto de lei orçamentária anual.

Este trabalho analisa como o princípio do consentimento ao imposto foi transplantado para o princípio da anualidade e se as mudanças praticadas sobre a anualidade contribuíram para a solidificação ou enfraquecimento do consentimento em matéria tributária até os dias atuais, nos ordenamentos jurídicos francês e brasileiro, utilizando-se de métodos do direito comparado.

Nesse sentido, busca-se estudar comparativamente o princípio do consentimento ao imposto na França e no Brasil, notadamente seus desdobramentos históricos e sobre o princípio da anualidade, com foco na noção de *consentement de l'impôt* e na relação do anualidade com outros princípios, como irretroatividade e anterioridade tributária. Busca-se responder à questão: de que maneiras o consentimento foi alterado, aumentado, ou diminuído, com a evolução do princípio da anualidade, tanto no ordenamento jurídico francês como no brasileiro? Para enfrentar essa questão, será naturalmente necessário investigar como o consentimento ao imposto era concebido durante os primórdios da anualidade tributária, além de suas transformações subsequentes.

A tese será baseada no direito comparado, e o método empregado será o funcionalista para estabelecer a análise comparativa, conforme desenvolvido no tópico seguinte. Por se tratar de estudo comparativo, a Tese começará pela análise do princípio do consentimento no ordenamento jurídico francês, sob o ponto de vista de seu histórico de criação no contexto europeu, sua introdução na França, seguido por questões relevantes ao tema relacionadas à aplicação da lei tributária no tempo, sua entrada em vigor e eventual retroatividade. Por fim, serão destacadas discussões modernas sobre o princípio do consentimento e a concepção de cidadania fiscal histórica e atual.

No capítulo seguinte, o desenvolvimento prossegue para o estudo do caso brasileiro, privilegiando a análise da divisão do princípio do consentimento entre princípio da anualidade e da legalidade. Como o foco de análise desta Tese baseia-se no princípio da anualidade, será analisada a evolução histórica do princípio no texto constitucional e na doutrina tributária, passando-se para a análise específica da

substituição da anualidade pela anterioridade e, por fim, sua caracterização atual no ordenamento jurídico brasileiro.

Após a análise individual e descritiva do princípio em cada um dos ordenamentos jurídicos escolhidos para esta Tese, a fim de obter elementos suficientes para a análise comparativa, a Tese entrará em sua parte final, em que será realizada a comparação efetivamente. O objetivo é tanto a comparação de criação e evolução histórica do princípio, como a identificação de semelhanças e diferenças atuais entre o princípio concebido na França e no Brasil, a fim de compreender quais seriam a concepção e o grau de consentimento em cada ordenamento.

### **1.B. Método**

Este trabalho utiliza como método o direito comparado. Comparar nada mais é que observar e explicar semelhanças e diferenças<sup>1</sup>, e tentar explicar suas razões. Essa ideia pode parecer simples, porém sua execução prática mostra maior complexidade, devido à natureza da comparação, que consiste em diversas fases diferentes, as quais nem sempre estão logicamente ligadas<sup>2</sup>.

A efetiva comparação depende da utilização correta e adequada de determinado método. Caso contrário, corre-se o risco de o trabalho se resumir a uma mera explicação de um aspecto do ordenamento jurídico estrangeiro, deixando de lado seu objetivo como efetiva comparação.

De início, cabe definir o método como um conjunto de orientações sobre como uma pesquisa deve ser conduzida para obter as informações necessárias e relevantes<sup>3</sup>. Consiste em um conjunto de padrões, que influenciam na condução da pesquisa, por meio

---

<sup>1</sup> Cf. SCHLESINGER, Rudolf Berthold. The Past and the Future of Comparative Law. *American Journal of Comparative Law*, v. 43, 1995. P. 477.

<sup>2</sup> Cf. HUSA, Jaakko. Research Design of Comparative Law - Methodology or Heuristics? In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. Oxford: Hart Publishing, 2014. P. 54.

<sup>3</sup> Cf. HAGE, Jaap. Comparative Law as a Method and the Method of Comparative Law. In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. [s.l.]: Hart Publishing, 2014, p. 39.

dos quais se pode avaliar a relevância de argumentos<sup>4</sup>. De maneira geral, pode-se entender o método como a indicação de dados e informações que são relevantes para sustentar conclusões; é uma forma de justificativa<sup>5</sup>.

É sabido que o direito comparado é um método para o estudo do Direito. Equivocam-se, entretanto, aqueles que defendem que o direito comparado seria uma forma de fazer pesquisa. O direito comparado tanto um método quanto objeto de pesquisa em si mesmo<sup>6</sup>, ou seja, é o conjunto de informações coletadas pela pesquisa comparativa que fundamenta uma conclusão<sup>7</sup>. Não se pode confundir o método com a pesquisa comparativa.

Existem seis métodos de pesquisa comparativa, conforme enumera Mark Van Hoecke<sup>8</sup>. São eles: o funcional, o analítico, o estrutural, o histórico, o contextualizado, e o do núcleo comum. A aplicação de um método não é, nem deve ser, exclusiva. É enriquecedor e necessário aplicar diversos métodos em uma mesma pesquisa, para o aprofundamento e a segurança das conclusões.

### 1.C. Método funcionalista

Esta tese adota o método funcionalista de pesquisa comparativa, por meio do qual se pretende identificar respostas jurídicas correspondentes ou divergentes em diferentes ordenamentos jurídicos para problemas similares. O método funcionalista parte da premissa de que ordenamentos jurídicos distintos tentam solucionar problemas

---

<sup>4</sup> Cf. HAGE, Jaap. Comparative Law as a Method and the Method of Comparative Law. In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. [s.l.]: Hart Publishing, 2014, p. 39.

<sup>5</sup> Cf. HAGE, Jaap. Comparative Law as a Method and the Method of Comparative Law. In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. [s.l.]: Hart Publishing, 2014, p. 44.

<sup>6</sup> Cf. HAGE, Jaap. Comparative Law as a Method and the Method of Comparative Law. In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. [s.l.]: Hart Publishing, 2014, p. 44.

<sup>7</sup> Cf. HAGE, Jaap. Comparative Law as a Method and the Method of Comparative Law. In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. [s.l.]: Hart Publishing, 2014, p. 45.

<sup>8</sup> VAN HOECKE, Mark (Ed). Methodologies of Legal Research: Which Kind of Method for What Kind of Discipline. Oxford: Hart Publishing, 2011.

similares<sup>9</sup>. A similaridade nos resultados de certas situações fáticas, independentemente de diferenças doutrinárias, sugere que institutos jurídicos podem ser vistos como diferentes respostas a problemas similares, embora funcionalmente equivalentes<sup>10</sup>.

Cabe destacar que o método funcionalista não requer necessariamente que todas as funções sociais de um ordenamento jurídico correspondam às do outro ordenamento jurídico. É necessário apenas que a função social usada como ponto de partida da comparação seja comum a ambos os ordenamentos<sup>11</sup>. A comparabilidade é atingida pela construção de problemas universais como *tertia comparationis*<sup>12</sup>.

O raciocínio prossegue para a constatação de que, se os problemas em lugares distintos são iguais, as leis também devem ser suficientemente similares, pelo menos ao ponto de serem naturalmente comparáveis. Assim, a função serve como um *tertium comparationis* em si própria, de modo que, instituições diferentes podem ser comparadas, desde que sejam funcionalmente equivalentes, sobretudo à luz da sua relação com a sociedade<sup>13</sup>.

Cabe, agora, justificar a escolha do método funcionalista para o presente trabalho. Primeiramente, é necessário que a análise parta de um ponto em comum entre os dois ordenamentos, porque seria inviável definir o consentimento ao imposto no Brasil em comparação ao que ele significa na França. Essa abordagem pressuporia a adoção do modelo francês como *gold standard* e a análise do ordenamento brasileiro buscando “acertos” e “falhas” em relação ao padrão francês.

---

<sup>9</sup> Cf. HUSA, Jaakko. Functional Method in Comparative Law – Much Ado About Nothing? **European Property Law Journal**, v. 2, n. 1, 2013. P. 10.

<sup>10</sup> Cf. MICHAELS, Ralf. The functional method of comparative law. In: **The Oxford Handbook of Comparative Law**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: [https://scholarship.law.duke.edu/faculty\\_scholarship/1249](https://scholarship.law.duke.edu/faculty_scholarship/1249). Acesso em: 23 set. 2023. P. 369.

<sup>11</sup> Cf. VALCKE, Catherine. Reflections on comparative law methodology - getting inside contract law. In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco (org.). **Practice and Theory in Comparative Law**. [s.l.] : Cambridge University Press, 2012. P. 33.

<sup>12</sup> Cf. MICHAELS, Ralf. The functional method of comparative law. In: **The Oxford Handbook of Comparative Law**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: [https://scholarship.law.duke.edu/faculty\\_scholarship/1249](https://scholarship.law.duke.edu/faculty_scholarship/1249). Acesso em: 23 set. 2023. P. 368.

<sup>13</sup> Cf. MICHAELS, Ralf. The functional method of comparative law. In: **The Oxford Handbook of Comparative Law**. [s.l.: s.n.]. Disponível em: [https://scholarship.law.duke.edu/faculty\\_scholarship/1249](https://scholarship.law.duke.edu/faculty_scholarship/1249). Acesso em: 23 set. 2023. P. 342.

A definição do consentimento ao imposto no Brasil baseada na concepção francesa acarretaria diversos problemas para a análise. Apesar de o ordenamento brasileiro ter sofrido grande influência e ter recepcionado muitos institutos de origem europeia, colocar o ordenamento jurídico brasileiro em posição de inferioridade por questões cronológicas, sem dar a devida atenção às peculiaridades de cada ordenamento, não resultaria no ponto em comum entre os dois ordenamentos, a partir do qual a pesquisa deve ser elaborada. Caso o conceito de consentimento no Brasil a ser utilizado na análise comparada correspondesse ao conceito francês, correr-se-ia o risco de considerar que a importação de institutos jurídicos de países europeus seria suficiente para a resolução dos problemas brasileiros.

O distanciamento dos institutos brasileiros dos “moldes” europeus não devem ser rotulados como “falhas” em relação ao *gold standard*, mas sim como a particularização do instituto às necessidades do ordenamento jurídico pátrio. Ressalta-se, assim, a importância do contexto histórico na análise comparada, visto que não é possível nem razoável pressupor a total convergência entre dois sistemas jurídicos, seja pela proximidade funcional de seus problemas e soluções, seja pela influência que um ordenamento exerce sobre o outro.

A necessidade de analisar e valorizar as diferenças fáticas dos sistemas francês e brasileiro é basilar para que o trabalho não se limite a uma comparação verticalizada. Pelo contrário, para viabilizar a comparação por meio do *gold standart*, seria exigida a fundamentação da convergência entre os dois ordenamentos jurídicos alvos da comparação. O presente trabalho, entretanto, não se volta para a tentativa de criar identidade entre os ordenamentos jurídicos francês e brasileiro, mas sim para a exploração do que torna o princípio do consentimento ao imposto singular e particular a cada um, mesmo que coexistente nos dois.

Além disso, não faria sentido utilizar a pesquisa comparativa adotando um *gold standard* porque o objetivo do direito comparado não é necessária e exclusivamente a propositura de modificações e “soluções” para um dos ordenamentos estudados, mas

prioritariamente a aquisição de conhecimento sobre normas e instituições<sup>14</sup>. Assim, o direito brasileiro e o direito francês devem ser analisados fora de uma situação hierárquica, daí a importância do *tertia comparationis*.

A própria necessidade de elaboração do *tertia comparationis* tem origem no fato de que a terminologia utilizada em cada ordenamento é diretamente por ele enviesada<sup>15</sup>, então a mesma expressão pode ter significados distintos em países diferentes<sup>16</sup>. Mesmo que o Direito Tributário e Financeiro brasileiro tenha sofrido influência francesa, não seria possível inferir que o consentimento ao imposto carrega o mesmo sentido nos dois ordenamentos.

Não seria possível utilizar a própria função como *tertium comparationis* visto que, mesmo que a noção de consentimento esteja presente nos dois ordenamentos jurídicos, a terminologia em cada país já é enviesada por ele. Assim, o *consentement de l'impôt* e o consentimento à tributação, embora sejam a tradução da mesma terminologia, podem se referir a realidades distintas em cada ordenamento.

Como a comparação funcional parte do estudo de um problema comum aos dois ordenamentos, é necessária a definição de um terceiro elemento, o *tertium comparationis*. O *tertium comparationis* não pode ser a solução jurídica dada a um problema compartilhado entre os dois ordenamentos, mas sim o próprio problema<sup>17</sup>. O *tertium comparationis* é, portanto, o problema que desencadeia os institutos jurídicos de “solução” que são estudados na análise comparativa.

Aplicando essa lógica ao presente trabalho, os institutos a serem estudados são o princípio da anualidade e da anterioridade. O problema jurídico com o qual esses

---

<sup>14</sup> Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach To Comparative Law. **The American Journal of Comparative Law**, [S. l.], v. 39, 1991. P. 5.

<sup>15</sup> Cf. LEMMENS, Koen. **Comparative law as an act of modesty: a pragmatic and realistic approach to comparative legal scholarship**. In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. Practice and Theory in Comparative Law. Cambridge University Press, 2012. P. 319.

<sup>16</sup> Cf. VALCKE, Catherine. Reflections on comparative law methodology - getting inside contract law. In: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco (org.). **Practice and Theory in Comparative Law**. [s.l.] : Cambridge University Press, 2012. P. 31.

<sup>17</sup> Cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/D.2.2020.tde-10052021-001251. Acesso em: 2023-09-24. P. 47.

princípios lidam, ou seja, o *tertium comparationis*, é o consentimento ao imposto e a legitimação de sua cobrança. Os mencionados princípios seriam meios de solucionar o problema do consentimento e da legitimação. Os princípios da anualidade e da anterioridade serão definidos a partir de sua correlação funcional com o consentimento à tributação.

O objetivo não é a busca da essência do consentimento à tributação, mas sim sua definição a partir do instrumental teórico do Direito, seus mecanismos e institutos. Para isso, o trabalho será separado na caracterização do consentimento, valorizando seu contexto histórico, primeiramente na França, e, posteriormente, no Brasil. Após a compreensão do consentimento dentro de cada ordenamento, a análise passará para sua fase essencialmente comparativa.

Ainda, guarda importância a explicação sobre as limitações do método. O valor de estudos de direito comparado não se resume a propostas de reforma, interpretação, ou incorporação de institutos do sistema estrangeiro, em detrimento ao ordenamento doméstico<sup>18</sup>. Conforme já visto, o objetivo da análise comparativa é de identificar semelhanças e diferenças a fim de potencializar o conhecimento acerca da matéria<sup>19</sup>, e não forçar uma hierarquia entre dois ordenamentos. A comparação funcionalista não visa a apresentar propostas valorativas, nem a realizar análises de caráter normativo<sup>20</sup>. Assim, a metodologia funcionalista é satisfatória para que se coloquem em perspectiva e, eventualmente, critiquem-se teorias e doutrinas, o que não significa que o método funcionalista, desacompanhado de outros que o auxiliem, é capaz de formular doutrinas<sup>21</sup>.

A partir do método funcionalista, busca-se a comparação entre o princípio da anualidade na França e no Brasil, levando em consideração seus aspectos funcionais para

---

<sup>18</sup> Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach To Comparative Law. **The American Journal of Comparative Law**, [S. l.], v. 39, 1991. P. 4.

<sup>19</sup> Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach To Comparative Law. **The American Journal of Comparative Law**, [S. l.], v. 39, 1991. P. 4.

<sup>20</sup> Cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/D.2.2020.tde-10052021-001251. Acesso em: 2023-09-24. P. 50.

<sup>21</sup> Cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. doi:10.11606/D.2.2020.tde-10052021-001251. Acesso em: 2023-09-24. P. 50.

resolver o problema do consentimento ao imposto. Este trabalho, conforme sugerem as limitações do método empregado, não visa a apresentar propostas de reformas do ordenamento jurídico pátrio, nem de análises valorativas, o objetivo é colocar em perspectiva as semelhanças e diferenças do consentimento ao imposto e de sua hipótese de solução pelo princípio da anualidade.

### **1.D. Justificativa dos ordenamentos jurídicos escolhidos para a comparação**

Este trabalho baseia-se na comparação bilateral entre Brasil e França, de modo que se torna necessária a justificativa da escolha desses ordenamentos jurídicos. Embora o princípio embrionário do consentimento à tributação tenha surgido na Inglaterra com a Magna Carta<sup>22</sup> e a máxima “*no taxation without representation*” tenha origem norte-americana, tendo em vista a objetividade deste trabalho, não seria possível analisar uma multiplicidade de ordenamentos. A França, então, foi escolhida principalmente por dois motivos.

Primeiramente, dada a significativa influência que o ordenamento jurídico francês teve sobre o direito público brasileiro,<sup>23</sup> em especial nos âmbitos administrativo, financeiro e tributário. A construção do direito brasileiro muito se baseou na incorporação de ideias e institutos do ordenamento jurídico francês, sobretudo no que diz respeito à criação da máquina estatal e administrativa e a distribuição de suas funções<sup>24</sup>.

Em segundo lugar, a França, assim como o Brasil, adota o sistema de *civil law*, em vez do *common law* utilizado no Reino Unido e nos Estados Unidos. Dessa forma, embora pudesse ser enriquecedora a pesquisa comparativa com o país berço do princípio do consentimento, ou com os Estados Unidos, seriam necessárias muitas ressalvas e esclarecimentos para tornar os problemas e as soluções possíveis de serem adequadamente estudados. A França, por outro lado, apresentou célere adoção do princípio e adota sistema jurídico mais semelhante ao brasileiro.

---

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9a. ed. [s.l.] : Saraiva, 2019. P. 295 – 297.

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 241.

<sup>24</sup> DE ARAÚJO, Edmir Netto. **Direito Administrativo e Sua História**. São Paulo. P. 151.

Apresentado o método que será empregado para a realização da pesquisa comparativa e justificada a importância do estudo sobre o princípio do consentimento ao imposto e seu desdobramento no princípio da anualidade tributária, passa-se a análise individual e descritiva do princípio em cada um dos ordenamentos jurídicos objeto do presente trabalho.

## 2. O PRINCÍPIO FRANCÊS DO *CONSETEMENT À L'IMPÔT*

### 2.A. Histórico de criação do princípio

A noção de consentimento à tributação foi confirmada e positivada na Inglaterra no século XIII como forma de legitimar a cobrança de impostos pelo Estado<sup>25</sup>. Na época feudal, o aumento de tributos já existentes ou a criação de novos tributos realizados de maneira arbitrária, em especial no governo do rei João, apelidado de João Sem-Terra, gerava revoltas hostis de senhores feudais<sup>26</sup>.

Frente às frequentes e violentas revoltas, o monarca viu-se obrigado a aceitar a criação de assembleias que servissem como órgãos de consulta para questões fiscais. A criação dessas assembleias foi oficializada na Magna Carta, em 1215, consoante à instauração de um regime parlamentarista e representativo na Inglaterra<sup>27</sup>. A Magna Carta, por meio de seus instrumentos de concessões fiscais, foi capaz de assegurar os poderes do parlamento e do regime parlamentar moderno<sup>28</sup>.

Foi a partir da edição da Magna Carta que nasceram práticas político-legislativas de controle da taxaço antes arbitrárias e subjetivas impostas pelos governantes. A criação das assembleias, cuja participação era obrigatória nas discussões fiscais, deu início ao pensamento de participação, representação e consentimento na criação e majoração de tributos.

As movimentações inglesas no sentido de oficialização do consentimento como condição para a existência, ou, de forma mais prática, para a autorização da cobrança de impostos surgiu, então, como o encontro entre o imposto e o Direito, cujo resultado foi a legitimação da cobrança tributária.

---

<sup>25</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9a. ed. [s.l.] : Saraiva, 2019. P. 296.

<sup>26</sup> Cf. COLLET, Martin. **Finances Publiques**. 5a. ed. [s.l.] : Précis Domat, 2020. P. 17.

<sup>27</sup> Cf. ALLAND, Denis; RIALS, Stéphane. *Dictionnaire de la Culture juridique*, p. 981. PUF-Lamy, 2003.

<sup>28</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 5–14, 2014.

A influência desse pensamento ganhou força no contexto iluminista pré-Revolução Francesa e foi exportado para fora do continente europeu. Quando os americanos se familiarizaram com esses ideais, no cenário da independência dos Estados Unidos, foi criada a máxima “*no taxation without representation*” (nenhuma tributação sem representação).<sup>29</sup> A ideia de representação e consentimento, concebida na Inglaterra no século XIII, serviu inclusive como uma das justificativas para a independência dos Estados Unidos.

As reflexões sobre consentimento e representação em questões tributárias, paulatinamente, se espalharam pelo mundo. Já não sobreviveria mais a criação de impostos cuja função fosse única e exclusivamente suprir as necessidades financeiras do soberano. As discussões acerca da matéria exigiam que se fosse levado em consideração o conjunto de normas jurídicas às quais os contribuintes, ou seus representantes, haviam consentido<sup>30</sup>.

O surgimento do princípio do consentimento no ordenamento jurídico francês originou-se no contexto de dificuldades financeiras e na consequente e inevitável questão fiscal, que pressionaram o Rei Luís XVI a convocar a Assembleia dos Estados Gerais para Versalhes, em maio de 1789<sup>31</sup>. A convocação da Assembleia pelo rei não tinha o intuito de buscar um acordo de contribuintes manifestado por intermédio de seus representantes em relação à cobrança de determinados impostos. Na realidade, o desafio para o monarca era legitimar sua decisão e fundamentá-la com base em uma consulta alargada e solene aos diferentes e notáveis personagens de cada Estado Geral<sup>32</sup>.

O debate do consentimento tinha, então, dois lados. Do lado dos contribuintes, havia concepções fundamentadas em ideais iluministas, como a de representação no governo e limitação dos poderes absolutistas, que resultariam na exigência do consentimento dos contribuintes ao poder de tributar. Já do lado do governante, o rei se

---

<sup>29</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, 2014. P.5.

<sup>30</sup> Cf. COLLET, Martin. **Finances Publiques**. 5a. ed. [s.l.] : Précis Domat, 2020. P. 20-21.

<sup>31</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, 2014. P.5.

<sup>32</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 7, 2014.

via obrigado a implantar formas de legitimar a cobrança tributária e enraizar a obrigação fiscal, devido à forte pressão exercida pelos Estados Gerais.

O imposto começava a aparecer como mais que uma mera manifestação unilateral da vontade do soberano, visto que seus efeitos se multiplicavam em diferentes trocas, compromissos, propostas e contrapropostas, tecendo relações e representações dentro de uma comunidade política. Nesse sentido, o Estado Moderno construiu-se a partir da construção do vínculo fiscal<sup>33</sup>. O consentimento aparece para o aparato estatal, então, dentro de um senso geral de não revolta ou de não rejeição da cobrança tributária, e não tanto dentro do senso jurídico de exigência da manifestação de vontade dos contribuintes a participar da validação da obrigação fiscal.

Cabe ressaltar que, no Antigo Regime, a lei e o imposto se diferenciavam particularmente devido a sua relação com o tempo. A lei tinha vocação eterna e a produção legislativa se justificava por um ideal de reforma, ou seja, de voltar às boas leis que haviam sido corrompidas ou ao alinhamento dos princípios eternos mal aplicados. O imposto, por outro lado, era essencialmente temporal e apenas deveria ser renovado enquanto ainda existissem as necessidades que motivaram sua criação<sup>34</sup>.

No século XVIII, a questão da legitimidade do rei a estabelecer impostos e a contestação do absolutismo que a justificava, pode ser abordada de três maneiras diferentes, as quais carregam também três concepções de consentimento ao imposto. São essas diferentes concepções que vão, posteriormente, desembocar no artigo 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (“DDHC”)<sup>35</sup>.

A primeira resposta à questão da legitimidade é eminentemente procedimental e funciona mais como uma aprovação do imposto<sup>36</sup>. Admitida a legitimidade do soberano,

---

<sup>33</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 7, 2014.

<sup>34</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 8, 2014.

<sup>35</sup> Redação original: “Art. 14. *Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.*”

<sup>36</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 9, 2014.

por ele ser considerado como representante de Deus, herdeiro de um direito de conquista, titular de um poder necessário a existência de uma sociedade civil, não significava que ele decidira questões fiscais respeitando ao máximo condições de justiça, sobretudo quanto às análises de necessidade e de proporcionalidade.

A ideia de consentimento, nesse caso, não corresponde a um poder de co-decisão sobre questões fiscais, mas sim na constatação de uma decisão suficientemente fundamentada. A título exemplificativo, os parlamentares poderiam obrigar o rei a reconsiderar a necessidade do imposto e a identificar melhores justificativas para sua criação. Como resultado, embora houvesse maior burocracia e tomasse mais tempo para que o imposto fosse instituído, diminuiriam os riscos de revoltas da população.

Nesse modelo, o poder de consentir poderia ser exercido por diferentes pessoas ou instituições, a depender da configuração sociopolítica da sociedade, sua concepção de justiça fiscal e os meios procedimentais disponíveis a garantir tal justiça. Como exemplo, magistrados especialistas no ordenamento jurídico, proprietários que seriam os sujeitos passivos do novo imposto, representantes de diferentes regiões e províncias do país, entre outros, poderiam ser chamados para receberem a explicação sobre a necessidade e o funcionamento do imposto, e assim consentirem.

De maneira geral, a primeira resposta corresponderia a meios procedimentais de consentir a um imposto já criado, ou seja, aprová-lo, para diminuir as chances de posteriores revoltas dos contribuintes.

A segunda resposta é de reformar a legitimidade pela mudança no soberano<sup>37</sup>. Havia a reivindicação da soberania pela nação, de modo que o consentimento ao imposto serviu para reivindicar um poder específico da nação em matérias fiscais. Nesse sentido, fala-se em poder de co-decisão, visto que, por meio do consentimento seria possível recusar a criação de novos impostos.

---

<sup>37</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 9, 2014.

Essa abordagem do debate fiscal pré-Revolução Francesa está intrinsicamente ligada à ideia de nação, segundo a qual não se poderia existir imposto que não tivesse sido consentido por ela. Assim, a premissa é de que a nação seria dotada de força operatória, poder de veto e de co-decisão.

Outra forma de legitimação pela troca de soberano, saindo do escopo coletivo da nação, volta-se exclusivamente aos indivíduos dos contribuintes. Seguindo essa linha, o imposto só seria justo se os próprios contribuintes tivessem consentido livre e individualmente a ele. Seria uma forma de renúncia de um direito pessoal (direito à propriedade) ao benefício do Estado, o que haveria de ser feito de modo individual.

Ocorre que seria difícil estabelecer quem seriam os contribuintes dotados desse poder de consentimento, de modo a originar uma discussão sobre os modos de participação política dos contribuintes, os quais eram considerados apenas como proprietários. Todavia, também seria possível considerar que o imposto recai sobre todos os habitantes de um país, sejam eles proprietários, produtores, funcionários, portanto todos teriam direito a participar das decisões fiscais. A discussão iniciada no âmbito fiscal passa a reivindicar, assim, o sufrágio universal<sup>38</sup>, que guarda relação até os dias atuais com a ideia do novo civismo fiscal<sup>39</sup>.

A segunda resposta para a questão da legitimação consiste na mudança da soberania inerente à figura do rei para a nação, ou para os cidadãos individualmente. Já se fala em poder de co-decisão e de veto, ou seja, o consentimento não serve apenas como a exigência de fundamentação sobre a necessidade de criação do imposto a fim de evitar revoltas, o consentimento surge como a própria premissa do poder de tributar.

Por fim, a terceira resposta para a questão do consentimento aparece na segunda metade do século XVIII, a qual consiste na renúncia à oposição ao inevitável<sup>40</sup>. Para os

---

<sup>38</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 8, 2014.

<sup>39</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français : Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018. Disponível em: <https://www.vie-publique.fr/fiches/21831-grands-principes-de-la-fiscalite-legalite-annualite-necessite-egalite>. Acesso em: 30 maio 2022.

<sup>40</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 11, 2014.

fisiocratas, a decisão política não depende da autonomia da vontade, seja do rei, da nação ou dos contribuintes, mas sim de uma lógica econômica. Dessa forma, o consentimento não serviria como aprovação nem como fator de co-decisão, ele deveria funcionar como a renúncia à oposição contra a tributação quando fosse comprovado por meio de evidências econômicas que a tributação seria a “boa decisão”.

Todas essas abordagens descritas acima foram refletidas no artigo 14 da DDHC, à medida que se reduziu a arbitrariedade do rei em matéria tributária, assim como se buscou destruir privilégios fiscais típicos do Antigo Regime. Prevaleceu o entendimento de que a nação era a contribuinte, quem dispunha do poder de consentimento, tendo em vista que abrange a totalidade dos cidadãos e da representação.

Na gênese do artigo 14, o princípio do consentimento ao imposto demonstrava outras características além da transferência da soberania. O direito a consentir não era apenas uma consequência da cidadania, mas também uma aspiração de ampliar a cidadania para aqueles que arcavam com a carga tributária, o que acarretou discussões sobre poder de voto nas *collectivités territoriales*. Em relação ao procedimento, a lógica do consentimento ia além da identificação do titular da soberania fiscal, buscava também uma garantia processual de limitação do uso que o soberano fazia sobre seu poder fiscal. Cabe destacar, então, que a transferência da soberania à nação não foi suficiente, por si só, para eliminar os riscos de arbitrariedade no exercício dessa soberania.

O artigo 14 da DDHC estipulava que caberia a todos os cidadãos consentir, dentre outros aspectos, sobre a duração de um imposto, ou seja, sobre sua limitação no tempo. Essa previsão formou a anualidade na Constituição francesa de 1791 em seu título V, artigo 1º<sup>41</sup>. Cria-se a limitação temporal do poder de tributar, que só pode ser exercido, quando expressamente autorizado e consentido, dentro de um ano-calendário, podendo ser renovado nos anos subsequentes. Se a expressão do consentimento fosse dada apenas uma vez e valesse *ad aeternum*, o princípio do consentimento perderia seu caráter

---

<sup>41</sup> Redação original: “Article 1. - Les contributions publiques seront délibérées et fixées chaque année par le Corps législatif, et ne pourront subsister au-delà du dernier jour de la session suivante, si elles n'ont pas été expressément renouvelées”.

limitador do poder soberano, o que colocaria em risco a própria legitimação dos impostos<sup>42</sup>.

Além do princípio da anualidade, que será foco deste trabalho, o princípio do consentimento ao imposto se desdobrou em outros princípios, sobretudo o da legalidade<sup>43</sup>. A legalidade traduz a legitimidade política e jurídica formal do poder de tributar. Quando o artigo 14 da DDHC enuncia que cabe aos cidadãos e seus representantes determinar a alíquota, a base de cálculo e as formas de recolhimento do imposto, tem-se a origem do princípio da legalidade. O artigo 14 da DDHC impõe que a definição dos elementos do imposto seja feita por meio de lei, justamente pelo fato de precisar ser votada pelos representantes do contribuinte para entrar em vigor, recolhendo, assim, seu consentimento. O princípio da legalidade tributária está previsto na Constituição francesa até os dias atuais, em seu artigo 34.

A legalidade tributária encaixa no debate francês sobre a legitimação, à medida que o ato de legitimar passou a consistir essencialmente em regras procedimentais e processuais. Como o sucesso das operações de legitimação depende de aspectos de ordem político-psicológicas, que são subjetivas e nem sempre conseguem ser positivadas, o Estado francês buscou alternativas que, se utilizando de mecanismos jurídicos, fosse capaz de recolher o consentimento periodicamente. Para garantir a constante legitimação da cobrança tributária, então, passou-se a utilizar o princípio da legalidade para a elaboração de normas tributárias, e o princípio da anualidade para a manutenção do consentimento do contribuinte à cobrança de impostos.

## **2.B. Princípio da anualidade tributária**

Retomando o que foi exposto no capítulo de Introdução, em relação à metodologia do presente trabalho, o problema objeto da análise comparativa, presente tanto no ordenamento jurídico brasileiro, como no ordenamento jurídico francês, é o

---

<sup>42</sup> Cf. COLLET, Martin. **Finances Publiques**. 5a. ed. [s.l.] : Précis Domat, 2020. P. 22.

<sup>43</sup> Cf. BOUVIER, Michel. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, p. 167. L.G.D.J. 10a edição.

consentimento ao imposto. Uma das soluções oferecidas para esse problema é o princípio da anualidade, conforme explicado no tópico anterior considerando o contexto francês. Cabe agora analisar como se qualifica o princípio da anualidade na França e quais são suas relações funcionalistas com o *tertium comparationis* do consentimento.

Conforme visto, o princípio da anualidade decorre do artigo 14 da DDHC. A ideia de que o imposto deve ser regularmente consentido tem sua efetividade garantida pelo princípio da anualidade, o qual obriga a Administração Pública a coletar, todos os anos, o consentimento dos representantes dos contribuintes<sup>44</sup>.

Em matéria constitucional, o princípio apareceu já na primeira na Constituição da Primeira República Francesa de 1791, em seu título V, artigo 1º. A anualidade também foi expressamente prevista pela Constituição de 1799, pela Carta da Primeira Restauração em 1814, pela Carta da Monarquia de Julho em 1830 e, pela última vez, pela Constituição da Segunda República de 1848. Embora bastante presente nas Constituições francesas, o princípio da anualidade não foi constante. As Cartas de 1793, 1795, 1802, 1804 e 1815 não continham previsão expressa sobre a anualidade tributária.

As Constituições francesas promulgadas a partir de 1852, ou seja, as últimas cinco Constituições do país, não apresentaram em seu texto o princípio da anualidade. Mesmo não tendo mais previsão constitucional há mais de um século, a doutrina francesa considera que o princípio ainda tem valor constitucional<sup>45</sup> e valor de princípio geral<sup>46</sup>. Como princípio geral, a anualidade evoca, ao mesmo tempo, a origem longínqua do imposto, e a exigência do consentimento por meio de regras precisas de direito positivo, sobre as quais se estabelece o princípio da legalidade<sup>47</sup>.

---

<sup>44</sup> Cf. COLLET, Martin. **Droit Fiscal**. 10a. ed. [s.l.] : Puf, 2022. P.4.

<sup>45</sup> Cf. Conforme BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 10ª. ed. Paris: LGDJ, 2010. p. 63–64.

<sup>46</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4ª. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 127.

<sup>47</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4ª. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 127.

Atualmente, o princípio pode ser entendido de maneira bem simples, como a autorização anual do parlamento para a cobrança de impostos<sup>48</sup>. Ou ainda, como a existência efêmera do imposto, desde que seja autorizado pelo orçamento anual e cuja cobrança só é possível dentro do ano em que a autorização foi dada<sup>49</sup>. Observa-se, assim, que a anualidade tributária está intrinsicamente ligada às normas orçamentárias. O Parlamento, como representante dos contribuintes, deve votar e adotar, todos os anos, um orçamento, que preveja e autorize detalhadamente as receitas e as despesas para o ano-calendário seguinte<sup>50</sup>.

O preciso detalhamento do orçamento é uma forma de assegurar o consentimento e a legitimidade da cobrança tributária, já que seu objetivo é garantir que o dinheiro público seja arrecadado e gasto como previsto pelo povo e seus representantes. Dessa forma, evidencia-se a necessidade de analisar também o conceito de anualidade orçamentária no ordenamento jurídico francês para dar o efetivo e total significado para a anualidade tributária.

A anualidade orçamentária não impõe muita dificuldade para ser compreendido, consiste na inscrição em um uma moldura anual todas as previsões de receitas e de despesas e sua execução. Justamente por ter essa característica de ato previsional, é necessário que diga respeito a um período específico e razoavelmente curto, caso contrário as previsões não seriam precisas e perderiam seu valor e utilidade. De modo similar, autorizar a cobrança de impostos sem estabelecer um prazo limite seria em vão, dado que os representantes dos contribuintes perderiam suas prerrogativas de controle<sup>51</sup>.

Além da proximidade material entre a anualidade orçamentária e a tributária e de o orçamento servir como meio de análise e controle do contribuinte antes de dar seu consentimento, depois da Constituição francesa de 1848, o consentimento passou a ser expresso principalmente pela lei de finanças de cada ano. A lei orgânica sobre as leis de

---

<sup>48</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 10<sup>a</sup>. ed. Paris: LGDJ, 2010. p. 63.

<sup>49</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4<sup>a</sup>. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 127.

<sup>50</sup> Cf. COLLET, Martin. **Finances Publiques**. 5a. ed. [s.l.] : Précis Domat, 2020. P. 22.

<sup>51</sup> Cf. COLLET, Martin. **Finances Publiques**. 5a. ed. [s.l.] : Précis Domat, 2020. P. 447.

finanças<sup>52</sup> (“LOLF”), de 1º de agosto de 2001, que regula as leis de finanças francesas no geral, estabelece em seu artigo 1º que tais leis só podem estabelecer receitas e despesas dentro do período de um ano<sup>53</sup>.

Desde 2001, ano de promulgação da LOLF, cada lei de finanças coloca em seu respectivo artigo 1º a manifestação expressa do consentimento e da autorização para a cobrança de tributos de qualquer natureza para aquele ano-calendário. Esse artigo autoriza formalmente os agentes do fisco a cobrarem a totalidade de impostos<sup>54</sup>.

Apesar de o princípio da anualidade tributária funcionar como uma autorização anual do Parlamento à cobrança dos tributos previstos na lei de finanças, essa autorização não pode ser confundida com a validade das leis fiscais ao longo do tempo<sup>55</sup>. A autorização, ligada ao consentimento do contribuinte, não guarda necessária relação com o exercício do poder de tributar e os prazos que devem ser por ele observados.

## 2.C. Aplicação da lei tributária no tempo

Relacionada com o princípio da anualidade tributária no ordenamento jurídico francês está a questão da aplicação da lei tributária no tempo, que se desdobra em discussões sobre segurança jurídica e o princípio da não retroatividade. Neste tópico, primeiramente serão analisados o conceito e a aplicação da segurança jurídica em matéria fiscal e tributária na França e, em um segundo momento, será estudada a relação da anualidade com o tempo de vigência e aplicação de normas tributárias.

A segurança jurídica deve ser estudada a partir de sua bipartição de dimensões: a objetiva e a subjetiva. A dimensão objetiva consiste na inteligibilidade e na acessibilidade

---

<sup>52</sup> Cf. *Loi organique sur les lois de finances*.

<sup>53</sup> Redação original: “Art. 1. Dans les conditions et sous les réserves prévues par la présente loi organique, les lois de finances déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte. Elles tiennent compte d'un équilibre économique défini, ainsi que des objectifs et des résultats des programmes qu'elles déterminent. L'exercice s'étend sur une année civile.”

<sup>54</sup> Cf. COLLET, Martin. **Droit Fiscal**. 10a. ed. [s.l.] : Puf, 2022. P.4.

<sup>55</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 10ª. ed. Paris: LGDJ, 2010. p. 63.

da lei, para que o contribuinte possa conhecer e antecipar qual será sua carga fiscal<sup>56</sup>. A dimensão subjetiva, que é de maior interesse para o presente trabalho por ser mais próxima da aplicação da lei no tempo, baseia-se no respeito das situações e direitos já adquiridos, seja por lei, seja pelo decurso do tempo, e na confiança legítima que deve existir entre as autoridades normativas e os administrados, os quais merecem proteção para casos de mudança bruta da norma<sup>57</sup>.

Em matéria tributária, a instabilidade permanente de normas norteia as críticas relativas à insegurança jurídica. Entende-se, entretanto, que no ordenamento jurídico francês isso decorre exatamente do princípio da anualidade do imposto<sup>58</sup>, o que chega a ser paradoxal, visto que a insatisfação do contribuinte decorreria de um dos grandes princípios do direito tributário. As críticas se estendem ao ponto de afirmar que só seria possível falar em segurança jurídica no Direito Tributário se fosse para tratar de sua ausência<sup>59</sup>.

Para melhor compreender as críticas feitas, é necessário analisar detalhadamente a dimensão subjetiva da segurança jurídica. Conforme mencionado, essa dimensão consiste no respeito das situações adquiridas legalmente e, em certo grau, da confiança legítima entre contribuinte e autoridades fiscais. Essa dinâmica exige inequivocamente os institutos da irretroatividade, que será objeto desta análise, e da prescrição.

Embora a irretroatividade seja um princípio expressamente previsto no Direito Penal, com origem no artigo 8º da DDHC<sup>60</sup>, e no Direito Civil francês, conforme art. 2º do Código Civil francês, no âmbito do Direito Tributário o princípio tem apenas valor

---

<sup>56</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. I.], n. 5, 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 27 set. 2023. P. 52.

<sup>57</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. I.], n. 5, 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 27 set. 2023. P. 52.

<sup>58</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. I.], n. 5, 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 27 set. 2023. P. 53.

<sup>59</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. I.], n. 5, 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 27 set. 2023. P. 53.

<sup>60</sup> Redação original: “Art. 8. *La loi ne doit établir que des peines strictement et évidemment nécessaires, et nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit, et légalement appliquée*”.

legislativo, não integrando seus grandes princípios. A irretroatividade defende que a lei só pode produzir efeitos a partir de sua entrada em vigor e, de maneira geral, o cumprimento das leis se torna obrigatório por sua publicação<sup>61</sup>. Pelo regime geral, a lei entra em vigor um dia após sua publicação no *Journal Officiel*.

O valor legislativo do princípio foi reconhecido pelo Conselho Constitucional<sup>62</sup>, e compete a esse tribunal o controle dos casos em que a retroatividade pode ser admitida. A jurisprudência tende a aceitar casos de retroatividade, quando justificada por um motivo suficiente de interesse geral, quando não se classifica como sanção para fatos ocorridos antes da publicação da lei, e quando não contraria decisões judiciais transitadas em julgado<sup>63</sup>.

Esses impedimentos à retroatividade, entretanto, dependem dos julgamentos do Conselho Constitucional francês e começaram a ganhar força no passado recente. Os primeiros precedentes que tratam sobre a matéria de modo favorável ao contribuinte datam da década de 1980<sup>64</sup>. Ou seja, há apenas 40 anos a proibição da retroatividade começa a se impor como regra, e a retroatividade como exceção<sup>65</sup>.

Além do controle jurisprudencial sobre a irretroatividade, existe no ordenamento francês o princípio da entrada em vigor imediata da lei. A doutrina francesa entende que, segundo esse princípio, a lei passa a produzir efeitos a partir de sua publicação, sem previsão de *vacatio legis* ou de anterioridade para fins da produção de efeitos. Todavia, o regime geral de entrada em vigor imediata apresenta especificidades em matéria de lei tributária.

Pela importância particular das normas tributárias, que podem mudar a definição de fato gerador, base de cálculo e alíquota de impostos, entende-se que o regime geral

---

<sup>61</sup> TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 133.

<sup>62</sup> Cons, const., déc. n° 95-369 DC de 28 de dezembro de 1995, La loi de finances pour 1996.

<sup>63</sup> PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. l.], n. 5, 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 27 set. 2023. P. 56.

<sup>64</sup> Cons, const., déc. n° 88-250 DC de 9 de dezembro de 1988, La loi de finances rectificative pour 1988; Cons. const., déc. n° 86-223 DC de 29 de dezembro de 1986, La loi de finances rectificative pour 1986.

<sup>65</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. l.], n. 5, 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 27 set. 2023. P. 56.

seria muito rígido para questões tributárias<sup>66</sup>. Em uma perspectiva mais próxima às autoridades fiscais, o entendimento francês iria no sentido de que regime geral poderia possibilitar ao contribuinte a realização de operações elisivas, a fim de evitar os efeitos da nova norma antes de sua entrada em vigor<sup>67</sup>.

O Conselho Constitucional francês compartilha desse entendimento e já admitiu, em múltiplas ocasiões, que a nova lei poderia se aplicar a todas as operações concluídas a partir do anúncio da lei, e não só a partir de sua efetiva entrada em vigor. A preocupação e o objetivo do Conselho Constitucional consistem em evitar situações e esquemas de otimização fiscal que poderiam ser criados no período entre o depósito do projeto de lei na Assembleia Nacional e sua efetiva adoção<sup>68</sup>.

Existem, então, duas formas de adaptar a regra geral de entrada em vigor das leis às particularidades do Direito Tributário, são elas (i) a entrada em vigor é antecipada independentemente de quando for a publicação, e (ii) a entrada em vigor da lei é adiada para o próximo ano-calendário.

O primeiro método de adaptação da regra geral para leis tributárias, cabe à jurisprudência admitir a entrada em vigor da lei “antecipada” nos casos em que o próprio legislador estabelece no texto legal a partir de que data a lei entra em vigor, sendo essa data anterior a da publicação, ou ainda quando, pela interpretação da vontade do legislador, sobretudo nos casos da regra da anualidade orçamentária<sup>69</sup>.

Caso haja atraso no processo de aprovação do orçamento e a lei de finanças só seja publicada depois de 1º de janeiro, os tribunais podem interpretar que a vontade legislativa era a de cobrança de determinado imposto previsto na lei de finanças desde o dia 1º de janeiro. Dessa forma, mesmo que o orçamento e a lei de finanças sejam votados

---

<sup>66</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 133.

<sup>67</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 133.

<sup>68</sup> Cons. const., déc. n° 2012-661 DC de 29 de dezembro de 2012, Loi de finances rectificative pour 2012 (III), cons. 19; Cons. const., déc. n° 2013-685 DC de 9 de dezembro de 2013, Loi de finances pour 2014, cons. 39.

<sup>69</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

tardiamente e publicados depois do início do exercício financeiro, eles podem ter seus efeitos desde 1º de janeiro, independentemente de sua data de publicação.

O segundo método de adaptação da regra geral para as particularidades tributárias é específico para impostos diretos. Para essa categoria de impostos, existe a previsão da anualidade tributária no sentido de que para ser cobrado, o imposto direto deve estar previsto no orçamento anual. Assim, independentemente de quando fosse publicada lei tributária sobre impostos diretos, sua entrada em vigor ocorreria apenas no 1º de janeiro seguinte à sua aplicação<sup>70</sup>.

Além da entrada em vigor imediata da norma, e sua consequente produção de efeitos, deve-se analisar sobre quais situações a lei tributária vai poder produzir seus efeitos. A lei aplica-se tanto às situações nela previstas que ocorrerão depois do momento da entrada em vigor, como para situações já existentes. Aqui, segundo a doutrina francesa, não se falaria em retroatividade, mas sim na aplicação das novas leis às consequências futuras de situações anteriores<sup>71</sup>. Ressalta-se a importância dessa lógica da doutrina francesa, que será analisada no Capítulo 4.

Para os impostos diretos, a aplicação da lei tributária apresenta mais peculiaridades quanto à sua produção de efeitos. Nesses casos, o princípio da anualidade é interpretado no sentido de permitir que a lei tributária que institui tributo direto volte-se aos fatos ocorridos antes mesmo de sua entrada em vigor<sup>72</sup>. Dessa forma, podem constituir fato gerador dessa nova lei fatos ocorridos no ano anterior à sua edição.

Elementos do imposto, como base de cálculo, alíquota e até o meio liquidação do crédito tributário podem ser definidos em exercícios posteriores aos da ocorrência do fato

---

<sup>70</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

<sup>71</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

<sup>72</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

gerador. Entende-se que não sealaria em retroatividade, visto que seria apenas uma aplicação imediata da nova lei, mesmo que visando fatos geradores anteriores<sup>73</sup>.

A partir do exposto acima, depreende-se que o princípio da anualidade teve momentos de maior de menor destaque na história constitucional francesa. Embora tenha perdido previsão expressa na Constituição, ainda dispõe de grande relevância como grande princípio do Direito Tributário francês, inclusive com *status* constitucional. Atualmente, a anualidade depende de previsões na lei de finanças anual para que seja cumprida, mas a multiplicidade de exceções ao princípio acaba por reduzir seu escopo de aplicação.

Poder-se-ia considerar que algumas das exceções ao princípio da anualidade são inclusive as diferentes previsões sobre a produção de efeitos da lei tributária e sua imediata entrada em vigor. Conforme visto, a majoração de alguns tributos pode ser feita sem estar prevista no orçamento e produzir efeitos em fatos ocorridos antes mesmo da lei que estabeleça a majoração. É de se entender que essas mudanças pelas quais passou o princípio da anualidade, certamente, impactaram o consentimento ao imposto na perspectiva do ordenamento jurídico francês.

## **2.D. Discussões modernas sobre o princípio do consentimento, à luz da diferenciação *consentement de l'impôt vs. consentement à l'impôt***

A necessidade do consentimento, sua expressão e trajetória no ordenamento jurídico francês já começaram a ser exploradas. No entanto seria ingênuo pensar que o princípio não teria sofrido alteração alguma em mais de dois séculos de existência na França. Analisa-se, então, discussões contemporâneas sobre o princípio do consentimento, para além de seu desdobramento na anualidade e na legalidade.

Atualmente, passa-se a diferenciar *consentement de l'impôt* e *consentement à l'impôt*, diferença sutil que pode parecer apenas uma mera mudança gramatical, mas que

---

<sup>73</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

carrega importantes divergências. A ideia é a de que ambos os princípios devem ser distinguidos, visto que a ligação entre fiscalidade e cidadania, ligada ao *consentement de l'impôt*, resulta do princípio revolucionário do voto das leis fiscais pelos representantes nacionais<sup>74</sup>. A jurisprudência da Corte Europeia de Direitos Humanos vai no mesmo sentido, ao entender que o direito de respeitar os bens pessoais do contribuinte não se opõe a uma lei tributária retroativa<sup>75</sup>.

Conforme visto neste capítulo, muitas vezes a própria existência do imposto causa estranhamentos e descontentamentos nos contribuintes, de modo que não são raras as ocasiões de revoltas fiscais. O que é raro, na realidade inexistente, é uma revolta relevante contra toda e qualquer cobrança de impostos<sup>76</sup>. Explica-se. A partir da criação e da observância do princípio do consentimento, as revoltas fiscais passaram a questionar pontos específicos de impostos específicos, não mais a própria concepção de cobrança de impostos.

A ausência de revoltas estruturadas e relevantes é fruto de uma longa habituação à ideia de que o imposto seria algo necessário e, no limite, todos seriam individualmente beneficiados com seu pagamento, apesar dos inconvenientes que ele apresenta. A identificação dessa aceitação e autorização que o contribuinte dá ao governo para a cobrança tributária já é importante por si só, mas ficaria em posição de fragilidade se não fosse respaldada por uma expressão explícita de consentimento, consagrada por uma formalização jurídica. Essa etapa seria fundamental para que a ideia rousseauiana de que os impostos só poderiam ser estipulados de maneira legítima a partir do consentimento do povo e de seus representantes, ideia precursora até mesmo da DDHC<sup>77</sup>.

A diferenciação que deve ser feita entre o *consentement à l'impôt* e o *consentement de l'impôt*, então, consiste no fato de que o primeiro diz respeito a uma aceitação de princípio, de forma a se aproximar de sua natureza sociológica, e é resultado

---

<sup>74</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

<sup>75</sup> Cour EDH, 15 jan. 2015, *Anrnaud et aut. c/ Fr.*, req. n° 36918/11, 36963/11, 36967/11, 36969/11, 36970/11 e 36971/11.

<sup>76</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

<sup>77</sup> Cf. ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discours sur l'économie politique**. 1775.

de uma longa maturação de relações sociais, de modo a salientar origens mais antigas do próprio nascimento do imposto, relacionado a determinismos econômicos, políticos e religiosos. Foi ocupando uma função estruturante nas relações sociais que a fiscalidade conseguiu, paulatinamente, se fazer admitida e dar forma concreta ao *consentement de l'impôt*<sup>78</sup>.

O *consentement de l'impôt* supõe que a cobrança seja explicitamente aceita por aqueles em quem recai a obrigação do pagamento ou seus representantes. Assim, ele seria, em primeiro lugar, de âmbito político. O *consentement de l'impôt* pode ser considerado como o concretizador da legitimidade moderna do imposto e procede das ideias iluministas de que o cidadão é um ser dotado de razão, que deseja o bem comum e consciente de que, pelo *consentement de l'impôt* exprimido por seus representantes, exprime-se, também, seu próprio bem.

Essa concepção do *consentement de l'impôt*, que decorre de um civismo fiscal de essência política, baseia-se na ideia de que o imposto contribui para a realização do interesse geral acabou por desmoronar, segundo Michel Bouvier<sup>79</sup>. Atualmente, na França, ela estaria associada a uma nova representação, que considera o contribuinte como um cliente, e que coloca a Administração como uma fornecedora de serviços, de forma a criar o “novo civismo fiscal”.

A elaboração do “civismo fiscal clássico” está intimamente associado ao descrito nos tópicos anteriores, quando foi abordado o histórico do consentimento e a criação do princípio da anualidade. Sob a visão contratualista dos revolucionários franceses, a aceitação do imposto era de caráter político, visto que estava respaldada pela ideia de que deveria existir um tipo de contrato fiscal entre povo e soberano e, nos tempos pós Antigo Regime, entre povo e Estado.

O princípio da legalidade, previsto no artigo 34 da Constituição francesa de 1958, associado ao princípio da anualidade, define que apenas o Parlamento está habilitado,

---

<sup>78</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 13 edição. Paris, LGDJ- Lextenso, 2016.

<sup>79</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

dentro do âmbito de uma lei de finanças, ou de uma lei ordinária, a criar, modificar ou suprimir um imposto. Cabe lembrar que, o artigo 1º da LOLF, além de definir as competências parlamentares no que tange à matéria fiscal, é responsável por manter o princípio da anualidade tributária no ordenamento jurídico francês.

Os riscos causados por eventual ausência de participação do Legislativo nos processos de autorização de políticas fiscais é evidente, visto que o Executivo tende a seguir uma agenda de governo política, que se não se ativer às devidas precauções procedimentais, pode resultar na criação de impostos, cujo único fundamento seria o quadro político e momentâneo do país.

Em suma, se a decisão fiscal for expressão de uma decisão política do Executivo, o processo para a tomada dessa decisão terá se baseado em relações sociais que não estão isentas de tendências corporativistas. A participação do contribuinte por meio do *consentement de l'impôt* pode, de outra forma, reduzir essas tendências corporativistas, visto que o contribuinte passa a ocupar o papel de *cliente* tomador de serviços pelo Estado, de modo que seu consentimento para a arrecadação fiscal passa a ser mais criterioso e menos garantido pelo Executivo.

### 3. O CONSENTIMENTO AO IMPOSTO NO BRASIL

#### 3.A. Desdobramentos do consentimento nos princípios da anualidade e da legalidade

O princípio do consentimento ao imposto não teve o mesmo grau de discussão que o *consentement à l'impôt* teve no ordenamento jurídico francês. No cenário europeu, a primeira manifestação formal e positivada do consentimento, por meio da Magna Carta, ocorreu séculos antes do descobrimento do Brasil. O consentimento já constava no texto constitucional francês mais de 30 anos antes da primeira Constituição do Brasil, ainda como Brasil Império.

Em matéria de Direito Tributário, então, o Brasil foi fortemente influenciado pelos textos revolucionários franceses sobre consentimento, legalidade e anualidade<sup>80</sup>. Em primeiro lugar, houve uma espécie de importação desses princípios para o ordenamento pátrio, para que posteriormente eles fossem discutidos e particularizados para atender ao cenário político, econômico e social do Brasil.

Conforme já demonstrado para o caso francês, o consentimento desdobra-se, sobretudo, nos princípios da anualidade e da legalidade. Não foi diferente no Brasil. Por meio das importações feitas do ordenamento francês, criou-se, também no Brasil, a subdivisão do consentimento nesses dois princípios. Conforme será demonstrado a seguir, o princípio da legalidade foi o grande herdeiro do consentimento<sup>81</sup>, ao passo que o princípio da anualidade passou a conter maior carga protocolar e formal, vinculado às normas orçamentárias, de modo que seu conteúdo de consentimento foi paulatinamente esvaziado.

O princípio da legalidade determina que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado sem que lei o estabeleça. Esse princípio revela o consentimento à medida que se coloca como um direito do contribuinte de concordar com a tributação e controlar a

---

<sup>80</sup> Cf. NOVELLI, Flávio. O Princípio Da Anualidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, /S. l./, v. 137, p. 1–41, 1979. P. 13.

<sup>81</sup> Cf. NOVELLI, Flávio. O Princípio Da Anualidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, /S. l./, v. 137, p. 1–41, 1979. P. 11.

arrecadação e os gastos públicos<sup>82</sup>. Parece ser lógica e compatível a relação entre o consentimento e a legalidade, visto que ela indica a necessidade de que aqueles que suportarão a carga tributária sejam consultados a seu respeito<sup>83</sup>. A participação dos contribuintes, ou daqueles que suportarão a carga tributária, é feita por meio de seus representantes no Poder Legislativo. É nesse momento em que o consentimento é expresso.

Ocorre que o entendimento no Brasil passou a ser de que a exigência do consentimento dos contribuintes estaria plenamente cumprida quando a lei tributária fosse votada e aprovada pelos representantes dos contribuintes. A legalidade foi admitida como principal método, senão único, para a manifestação de consentimento dos contribuintes. Bastaria a aprovação da lei tributária para que o consentimento dos contribuintes estivesse demonstrado de forma *perene*.

Concluiu-se, então, que a autorização legislativa para a criação do imposto era forma suficiente do consentimento do contribuinte, ou seja, não seriam necessárias renovações periódicas dessa autorização para que os tributos instituídos fossem cobrados. Resultado disso foi o esvaziamento das características de consentimento das quais dispunha o princípio da anualidade em sua origem.

A anualidade era entendida como uma consequência da legalidade tributária, já que vinculava a tributação à lei orçamentária, que devia ser aprovada periodicamente pelo contribuinte por meio de seus representantes<sup>84</sup>. Com o avanço da legalidade, entretanto, a autorização anual perde relevância, visto que fica desprovida de quase toda eficácia prática como garantia contra a incursão arbitrária, intempestiva e imoderada das autoridades fiscais no âmbito da propriedade e da liberdade do contribuinte<sup>85</sup>.

Mesmo que o princípio da anualidade tenha ficado esvaziado de seu caráter de consentimento, ele continuou no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive com *status*

---

<sup>82</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª. ed. [s.l.] : Saraiva, 2019. P. 294.

<sup>83</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª. ed. [s.l.] : Saraiva, 2019. P. 301.

<sup>84</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 77.

<sup>85</sup> Cf. NOVELLI, Flávio. O Princípio Da Anualidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 137, p. 1–41, 1979. P. 11.

constitucional, por algumas décadas, sendo posteriormente sucedido pelo princípio da anterioridade. Cabe analisar, então, se o princípio da anualidade e seu sucessor foram efetivamente despidos de todos os aspectos do consentimento, ou se houve recuperação de algumas características relevantes com a criação da anterioridade tributária.

### **3.B. Sucessão do princípio da anualidade pelo princípio da anterioridade**

Tendo em vista a instabilidade do princípio da anualidade no ordenamento jurídico brasileiro e sua relevância no ordenamento jurídico francês, no qual o Brasil se inspirou na elaboração de seu Direito tributário próprio, é necessário analisar o histórico do princípio no ordenamento jurídico pátrio, as alterações por ele sofridas, e, por fim, sua sucessão pelo princípio da anterioridade.

De início, a Constituição imperial de 1824 trouxe dúvidas quanto ao princípio da anualidade. Em seu artigo 171, estabeleceu-se que todas as contribuições diretas, exceto aquelas aplicadas aos jutos e amortizações da dívida pública, seriam anualmente estabelecidas por Assembleia, mas continuariam até que fosse publicada sua derrogação, ou até que fossem substituídas.

Aliomar Baleeiro defendeu que o artigo 171 da referida Constituição expressaria o princípio da anualidade. A vigência dos tributos existentes estava condicionada a sua renovação por dispositivo expresso na lei orçamentária anual<sup>86</sup>. Para sustentar sua posição, o autor menciona que o artigo em questão havia sido inspirado no princípio francês, disposto na Constituição francesa de 1791, conforme artigo 315 do Projeto de Antônio Carlos que se discutia na Constituinte de 1823, quando foi dissolvida<sup>87</sup>.

Pimenta Bueno, por outro lado, pôs em dúvida a anualidade na Constituição de 1824, por considerar que o texto constitucional, ao se referir a “*contribuições diretas*”, referia-se apenas aos impostos diretos, excluindo os indiretos, que não foram nem mesmo

---

<sup>86</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 82.

<sup>87</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 82.

tratados na Constituição<sup>88</sup>. Para os impostos indiretos, não haveria em falar em autorização anual, já que seriam de duração ilimitada ou indefinida. O único aspecto que dependeria de periodicidade anual seria a repartição dos montantes arrecadados com esse tipo de tributo.

O posicionamento de Pimenta Bueno foi refutado por Baleeiro, que entendia que, apesar de a autorização orçamentária nos primeiros anos não especificar os tributos, reportava-se, na verdade, a todos os impostos que existiam à época<sup>89</sup>. A primeira lei orçamentária votada pelo Parlamento brasileiro, relativa ao exercício de 1828, estabelecia que estavam em vigor e continuariam a ser cobrados para aquele exercício, todos os tributos e impostos existentes.

Observa-se, então, que desde o início de sua positivação no ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da anualidade suscitou questionamentos. De todo modo, entende-se que, mesmo que restrita às contribuições diretas, excepcionando-se aquelas aplicadas aos juros e amortizações da dívida pública, havia previsão do princípio.

Na Constituição republicana de 1891, não há menção sobre o princípio da anualidade. Baleeiro afirma, todavia, que o princípio começava a ganhar *status* de princípio costumeiro, mesmo que não constitucional, porque era previsto em legislação infraconstitucional, aceito pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e pela doutrina<sup>90</sup>.

A reintrodução constitucional da anualidade deu-se na Carta de 1934. O artigo 50 da Constituição previa expressamente a anualidade orçamentária e dela decorreria a obrigação de incorporação ao orçamento de todos os tributos cuja arrecadação fosse desejada pelo Executivo. Sem a inclusão dos tributos no orçamento, eles não seriam considerados como receita, logo as autoridades fiscais não poderiam legalmente exigí-los ou arrecadá-los naquele exercício. Note-se que o princípio da anualidade, nesse contexto,

---

<sup>88</sup> Cf. Pimenta Bueno. Direito público brasileiro e análise da constituição do império. Rio de Janeiro. 1958. P. 87.

<sup>89</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 82.

<sup>90</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 83.

não é a anualidade tributária como uma garantia individual, mas sim como uma consequência da anualidade orçamentária<sup>91</sup>.

O princípio da anualidade como garantia individual passou a figurar no texto constitucional efetivamente na Constituição de 1946, cujo artigo 141, parágrafo 34, dispunha que nenhum tributo poderia ser exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça e nenhum seria cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, com exceção à tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Devolveu-se ao Congresso, assim, a arma da representação parlamentar na batalha contra arbitrariedades de governantes, de modo que as leis tributárias continuariam válidas e em vigor, mas só poderiam ser aplicadas e só seriam vinculantes para fins de competência dos funcionários do Fisco, para criação de atos administrativos do lançamento ou das arrecadações, caso o orçamento expressamente as autorizasse<sup>92</sup>.

O orçamento deve ser pensado como o meio pelo qual o Executivo apresenta a receita que se pretende arrecadar e as vantagens que a população terá com o emprego da receita. Apenas com base nisso, os contribuintes são capazes de autorizar, ou não, a cobrança dos impostos regulados pelas leis anteriormente existentes<sup>93</sup>. A ideia é de que o consentimento só poderia ser dado quando o contribuinte conhecesse as informações acerca dos gastos a serem realizados pelo governo. Em última análise, pode-se entender que a vinculação orçamentária funcionaria como premissa ao próprio instituto do consentimento. Essa premissa estaria assegurada na Constituição de 1946.

A anualidade serviria, então, como uma dupla segurança do contribuinte. A criação ou majoração de tributos, seguindo o princípio da legalidade, só poderia ser feita por meio de lei. A lei representa o consentimento do contribuinte, à medida que é votada por seus representantes. Com os tributos já estabelecidos, os contribuintes poderiam,

---

<sup>91</sup> Cf. NOVELLI, Flávio. O Princípio Da Anualidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 137, p. 1–41, 1979. P. 17.

<sup>92</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 85.

<sup>93</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 85.

ainda, autorizar, ou não, sua vigência e eficácia para o exercício seguinte, com base nos planos orçamentários que o Executivo pretendesse realizar.

Além da vinculação com a anualidade orçamentária, nota-se que a Constituição de 1946 passou a aplicar o princípio a todos os tributos, e não apenas às contribuições diretas, conforme previsto na Constituição de 1824. Essa ampliação dos tributos sujeitos à anualidade, entretanto, não passou ilesa de críticas. A Emenda Constitucional nº 18/1965, de exímio valor para o Direito Tributário brasileiro por ter instituído o sistema tributário nacional, restringiu a aplicação do princípio da anualidade para os impostos sobre o patrimônio e a renda. Esses impostos não poderiam ser cobrados com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que correspondessem.

O relatório do anteprojeto do qual resultou a Emenda justificou a alteração como sendo não um repúdio ao princípio da anualidade, mas sim uma redução compatível com os seus objetivos<sup>94</sup>. Justificou-se no relatório que o fundamento econômico e político da anualidade seria o de garantir o contribuinte contra a cobrança imediata de tributos novos ou majorados.

A aplicação do princípio apenas seria razoável, conforme o Anteprojeto, aos impostos lançados e cobrados por período delimitado, por isso a Emenda Constitucional limitava sua aplicação aos impostos diretos sobre o patrimônio e a renda, os quais, tradicionalmente, já estavam ligados a uma situação financeira durável, que não poderia prescindir do elemento temporal<sup>95</sup>. Os impostos indiretos, por outro lado, incidem sobre fatos isolados e desvinculados qualquer elemento cronológico. O Anteprojeto também equiparou taxas e de contribuições de melhoria aos impostos indiretos, por terem natureza de vinculação<sup>96</sup>.

A razão para a modificação introduzida pela Emenda consistia na necessidade de desvincular a cobrança tributária de sua prévia menção na lei orçamentária, visto que

---

<sup>94</sup> Cf. LOPES, Luiz Simões; ALIM, Pedro. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

<sup>95</sup> Cf. LOPES, Luiz Simões; ALIM, Pedro. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

<sup>96</sup> Cf. LOPES, Luiz Simões; ALIM, Pedro. **Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas (Anteprojeto)**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

passou a ser permitido o aumento da despesa no curso do exercício financeiro<sup>97</sup>. Aumentando-se a despesa, logicamente seria necessário aumentar a receita, de modo que tributos precisariam ser majorados, ou até mesmo criados, para suprir as novas demandas financeiras.

O próprio Supremo Tribunal Federal, inclusive antes da Emenda Constitucional nº 18/1965, já tinha interpretação sumulada sobre o artigo 141, parágrafo 34, da Constituição de 1946. A Súmula 66, aprovada em 1963, apontava o entendimento de que seria legítima a cobrança de tributo que houvesse sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro. A Súmula 67, também datada de 1963, dispunha que seria inconstitucional a cobrança de tributo que houvesse sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.

Depreende-se da jurisprudência do Supremo, então, que prevalecia o princípio da anterioridade. A inclusão ou não no orçamento era indiferente para a cobrança do tributo, o que importava era o exercício em que ele tinha sido criado ou aumentado. Bastaria que a lei tributária estivesse em vigor antes do início do exercício financeiro para poder ser nele aplicada, independentemente de anteceder ou estar incluída na lei orçamentária<sup>98</sup>.

A argumentação presente no Anteprojeto aproxima-se da delimitação feita pela doutrina francesa quanto ao princípio da anualidade, conforme será analisado no próximo capítulo. Destaca-se, novamente, as múltiplas interpretações às quais o princípio da anualidade no Brasil foi submetido, desde sua incorporação constitucional.

Seguindo a cronologia da constitucionalização da anualidade, o artigo 150, parágrafo 29, da Constituição de 1967 restaurou integralmente o texto do artigo 141, parágrafo 34, que, com o perdão da repetição, estabelecia que nenhum tributo poderia ser exigido ou aumentado sem que lei o estabelecesse e que sua cobrança dependia de

---

<sup>97</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian; DE SOUZA, Antonio Carlos. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, [S. l.], v. 11, 1986. P. 16.

<sup>98</sup> Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian; DE SOUZA, Antonio Carlos. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, [S. l.], v. 11, 1986. P. 19.

autorização orçamentária, excetuando a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Mais uma vez, entretanto, o dispositivo constitucional foi alterado para abrir exceções. A Emenda Constitucional nº 1/1969, em seu artigo 153, parágrafo 29, criou a ressalva de que a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos na Constituição não estariam submetidos ao princípio da anualidade.

As exceções se estendiam, então, para imposto de importação, tarifa de transporte (a qual não estaria sujeita ao princípio por não ser considerada como tributo, mas sim como preço público), imposto sobre produtos industrializados, imposto lançado por motivo de guerra, imposto de exportação, contribuições especiais ou parafiscais e o imposto único previsto no artigo 21, VIII, quando se tratasse de importação de bens nele listados<sup>99</sup>.

Para os tributos acima mencionados, a garantia não seria mais da anualidade, mas a da anterioridade da lei tributária. A Constituição passa a condicionar a cobrança no exercício seguinte de tributo novo ou majorado à necessidade de que a vigência da lei tributária seja anterior ao exercício em que se pretende realizar a cobrança<sup>100</sup>.

Embora seja verdade que a Emenda Constitucional nº 1/1969 tenha reduzido a dimensão do princípio da anualidade, não seria possível dizer que tal princípio teria sido inteiramente substituído pelo princípio da anterioridade. O artigo 62 da Emenda, de maneira bastante similar ao que já previa o artigo 65 da Constituição de 1967, dispunha que o orçamento anual compreenderia obrigatoriamente todas as despesas e receitas relativas a todos os Poderes, órgão e fundos. Os tributos não compreendidos formalmente no orçamento anual só poderiam ser cobrados quando se tratasse de tributo novo ou

---

<sup>99</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 91-92.

<sup>100</sup> Cf. NOVELLI, Flávio. O Princípio Da Anualidade Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 137, p. 1-41, 1979. P. 23.

majorado no primeiro exercício seguinte em que a lei que o instituísse ou aumentasse começasse a vigorar<sup>101</sup>, ou seja, observando prioritariamente o princípio da legalidade.

Nos exercícios seguintes ao exercício da instituição ou majoração do tributo, entretanto, a cobrança só poderia ser feita mediante a inclusão do tributo no orçamento anual, ou seja, mediante autorização orçamentária<sup>102</sup>. O artigo 62 da Emenda Constitucional, assim, assegurou a coexistência dos dois princípios no ordenamento jurídico brasileiro, já que previa também a anualidade com base na inclusão no orçamento de todos os tributos a serem cobrados no exercício, de modo a constituir garantia individual ao contribuinte. De maneira resumida, no exercício de criação ou majoração do tributo, prevaleceria o princípio da anterioridade. Em todos os demais, prevaleceria a anualidade tributária.

Para melhor elucidar a situação, um tributo poderia ser majorado em 2022 por lei criada seguindo o princípio da anualidade e ser cobrado ainda em 2022. Para o exercício de 2023, entretanto, sua cobrança apenas seria legítima e possível caso a lei orçamentária relativa a 2023 incluísse a receita proveniente desse tributo fosse aprovada, ou seja, contasse com a expressa autorização dos contribuintes. Caso não estivesse previsto no orçamento, ou caso o orçamento não fosse aprovado, poder-se-ia entender que não houve autorização e consentimento dos contribuintes.

A não inclusão do tributo no orçamento anual, em exercício posterior à sua criação ou majoração, não atinge a vigência da lei tributária. A lei tributária, uma vez aprovada, é sempre vigente até que seja derogada. O que é inibido é apenas a eficácia constitutiva de obrigação tributária que tenha por objeto o pagamento de tributo estabelecido na lei omitida no orçamento<sup>103</sup>.

Voltando-se para a evolução histórica do princípio, a anualidade continua a existir, porém as exceções a ela tornam-se cada vez mais comuns e ampliadas. A promulgação

---

<sup>101</sup> Cf. NOVELLI, Flávio. O Princípio Da Anualidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 137, p. 1–41, 1979. P. 26.

<sup>102</sup> Cf. NOVELLI, Flávio. O Princípio Da Anualidade Tributária. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 137, p. 1–41, 1979. P. 26.

<sup>103</sup> Cf. Ingrosso, Gustavo. *Diritto finanziario*. 2. Ed. Nápoles, Jovene, 1956. P. 60.

da Emenda Constitucional nº 8/1977 contribui para esse cenário de ampliação de exceções. Além de prever que a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto lançado por motivo de guerra e outros casos previstos na Constituição, outros impostos especialmente indicados em lei complementar também comporiam o quadro de exceções ao princípio da anualidade.

Diante de todas essas mudanças, o princípio da anterioridade ganhou espaço em detrimento ao princípio da anualidade. O primeiro garante ao contribuinte o direito de não ficar sujeito à aplicação da lei que crie ou aumente tributos caso a lei não tenha entrado em vigor em exercício anterior, ou seja, o objetivo é permitir ao contribuinte conhecer, com alguma antecedência, a carga tributária que terá que suportar<sup>104</sup>. Sacha Calmon apresenta crítica a essa transformação, afirmando que a anterioridade se tornou um princípio altamente retórico, destituído de real eficácia e que concede ao contribuinte apenas um *minimum* de proteção jurídica, afastando-se com sua justifica histórica de existência<sup>105</sup>.

A extrema restrição à aplicação da anualidade é evidenciada ao notar que, dos doze impostos federais vigentes época, apenas dois sujeitavam-se ao princípio da anualidade. O imposto sobre importação e o sobre exportação, IPI, ISTR e TRU estavam fora da anualidade pela redação das Emendas Constitucionais nº 1/1969 e nº 8/1977. Dos sete restantes, o imposto sobre a renda escapava à anterioridade e ainda era retroativo, e os impostos únicos, que eram três, eram irrelevantes para a anterioridade por se apoiarem em preços administrados pelo Poder Executivo, o mesmo ocorria para o imposto sobre comunicações<sup>106</sup>. Assim, somente dois impostos federais estariam sujeitos à anterioridade: o ITR e o ISOF.

---

<sup>104</sup> Cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa; MUNIZ, Ian; DE SOUZA, Antonio Carlos. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, [S. l.], v. 11, 1986. P. 20.

<sup>105</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 244.

<sup>106</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 245.

Além dos impostos, as contribuições parafiscais já estavam fora do escopo da anterioridade, embora representasse carga tributária relevante, fosse pela ressalva do artigo 21, parágrafo 2º, da Constituição de 1967, fosse pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que considerava algumas dessas contribuições como “a-tributárias”, como a previdenciária, a do empregado e do empregador e a para o PIS<sup>107</sup>.

A discussão acerca da exceção aberta para as contribuições parafiscais merece destaque, devido à importância que os valores arrecadados por meio de sua cobrança apresentam tanto para o contribuinte, como para o erário. Pelo texto da Constituição de 1967 e as subsequentes Emendas Constitucionais, a majoração dessas contribuições fica livre da anterioridade. Ao serem livradas da sujeição ao princípio, as contribuições ficam mais suscetíveis das vontades do Governo, o que pode gerar incerteza e insegurança para os contribuintes.

Aliomar Baleeiro<sup>108</sup> e Sacha Calmon<sup>109</sup> entendem que as contribuições parafiscais possuem todas as características inerentes aos tributos, portanto deveriam estar sujeitas às regras de limitação do poder de tributar e submetidas ao controle do Legislativo via votação da lei orçamentária. Os autores entendem que a delegação do poder fiscal e a destinação específica das contribuições não seriam suficientes para conferir à parafiscalidade qualidades distintivas que as diferenciassse de impostos e taxas. Prevalece o elemento coativo característico de todos os tributos para a conclusão de que contribuições parafiscais deveriam estar sujeitas aos mesmos princípios que os demais tributos.

A delegação do poder tributário é utilizada como fundamentação para justificar as receitas excepcionais e paralelas ao Fisco oriundas da cobrança das contribuições parafiscais. A aplicação especial dessas receitas, entretanto, não necessita de prévia

---

<sup>107</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 247.

<sup>108</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças, 13ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981. P. 271.

<sup>109</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 254.

votação pelos representantes do povo, configurando a exceção à anterioridade. A ausência de autorização da arrecadação e posterior gasto dos montantes revela, em certo grau, ausência de consentimento dos contribuintes, ideia que será retomada no próximo capítulo.

Sacha Calmon conclui que as contribuições deveriam sujeitar-se ao controle do parlamento por serem tributos como quaisquer outros e, por serem destinadas a órgãos paraestatais, seria ainda mais intensa a necessidade de sujeição dos montantes arrecadados a diversos condicionamentos<sup>110</sup>. Outra exceção ao princípio com a qual o autor discorda é em relação ao Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas. Cabe explicar, então, a dinâmica do imposto à época no ordenamento brasileiro, para, no próximo capítulo, estabelecer a comparação com o mecanismo atual de incidência do imposto na França.

De início, distinguiu-se o *ano-base do exercício de pagamento* e convencionou-se que o exercício seguinte para efeitos de aplicação do princípio da anterioridade seria o exercício do pagamento<sup>111</sup>. Dê-se um exemplo para elucidar a questão: em 1º de janeiro de 1982, um contribuinte começa a praticar fatos tributáveis pelo Imposto de Renda, tendo como referência a lei que regula o Imposto de Renda vigente em 31 de dezembro de 1981. Em 31 de dezembro de 1982, todavia, edita-se lei que altera as alíquotas, base de cálculo e isenção do imposto. Seguindo a anterioridade, em 1º de janeiro de 1983 a nova lei passa a produzir efeitos. Ao calcular o imposto relativo ao exercício de 1982, o contribuinte estaria sujeito à lei de 31 de dezembro de 1982, e não à lei do exercício anterior.

Nesse caso, note-se que seria aplicada lei ainda não existente quando da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, considerando o ano-calendário de 1982. Essa aplicação da lei tributária foi confirmada pela Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, a qual deixava claro que o imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base deveria seguir a lei vigente no exercício financeiro em que fosse apresentada a

---

<sup>110</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 258.

<sup>111</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 248.

declaração. Essa Súmula foi cancelada em 2020<sup>112</sup>, entretanto seu valor jurídico será posteriormente analisado, em comparação à França.

Apesar do texto legal e da legislação indicarem uma maneira de aplicação da lei tributária, a doutrina de Sacha Calmon considera essa dinâmica de incidência do imposto como um exemplo de retroatividade da lei tributária<sup>113</sup>. Atentaria contra os princípios da anterioridade, da irretroatividade e da segurança do direito a alteração da lei, para criar ou aumentar o imposto após iniciado seu período. Entende-se, então, que a aplicação da lei editada após o início do ano-base sobre o qual incidira o Imposto de Renda feriria os mencionados princípios.

Por fim, mirando à Constituição de 1988, vale indicar os apontamentos da doutrina brasileira que pediam pela inclusão do princípio da anualidade na nova Carta. Sacha Calmon dedicou uma obra inteira como pedido para que a Constituinte de 86 voltasse a adotar o princípio<sup>114</sup>. Para o autor, a nova Constituição precisaria, além de remensurar a carga tributária e redistribuí-la, robustecer os princípios de limitação ao poder de tributar, de modo a reforçar a segurança, a certeza, a lealdade que devem estar presentes nas relações fiscais com o Poder Público.

Dessa forma, Sacha Calmon advogava pela retomada do princípio da anualidade assim como previsto na Constituição de 1946, segundo o qual nenhum tributo poderia ser exigido ou aumentado sem que lei o estabelecesse, nem cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, com exceção à tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Aqueles que criticavam a anualidade e defendiam que ela não deveria ser adotada na nova Constituição alegavam que o princípio seria anacrônico e incompatível com o estágio atual da sociedade brasileira e com o dinamismo do Poder Executivo, que,

---

<sup>112</sup> Cf. Julgamento do RE 159180, Rel. Min. Marco Aurélio, P, j. 22-6-2020, *DJe-204* de 17-08-2020.

<sup>113</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 249.

<sup>114</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 227 – 267.

paulatinamente, adotava finalidades intervencionistas e atitudes extrafiscais para atender as demandas de um Estado social. Sacha Calmon contrapunha-se a essas críticas pela argumentação de que os princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade e anualidade obriga governantes a planejar com um mínimo de seriedade e antecedência a política tributária<sup>115</sup>.

O autor entendia, inclusive, que seria ainda mais necessário proteger as liberdades e a propriedade do contribuinte diante do Estado moderno intervencionista, visto que suas ambições de tributar se estendem e penetram cada vez mais novos aspectos da vida do contribuinte, quando em relação ao Estado absolutista<sup>116</sup>.

A anterioridade precisaria ser defendida e solidificada pela Constituinte de 1986 por garantir que a lei seja conhecida com antecedência, a fim de permitir aos contribuintes saibam, com certeza e segurança, qual será a tributação a que estarão submetidos no futuro imediato, de modo a organizarem e planejarem seus negócios e atividades. A anualidade, de igual relevância, traduz a necessária inserção da lei tributária na lei do orçamento, dela extraindo legitimação para o ano subsequente. O princípio da irretroatividade, cuja necessidade na Constituição também foi defendida pelo autor, assegura aos contribuintes a segurança e certeza quanto a seus atos passados em face de lei nova<sup>117</sup>.

Definidos os princípios e justificada a relevância de cada um tendo em vista sua inclusão na Constituição de 1988, Sacha Calmon prossegue sua fundamentação da necessidade da anualidade por um argumento de viés mais prático. Por saber que a política tributária seria necessária e detalhadamente discutida no Parlamento, como integrante da lei orçamentária, seria uma consequência natural que o Executivo procurasse fundamentar de maneira mais robusta sua proposta, levando em consideração os reflexos

---

<sup>115</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 261.

<sup>116</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 263.

<sup>117</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 261.

econômicos, sociais e políticos que haveriam de resultar para a comunidade<sup>118</sup>. O resultado, extremamente benéfico para toda a população seria a diminuição de improvisações, irresponsabilidades e imediatismos cometidos pelo governo, reduzindo, também, a desorganização da economia e a desorientação da comunidade<sup>119</sup>.

A consequência desse maior planejamento e seriedade na elaboração de políticas tributárias seria maior tranquilidade, confiança e certeza para os contribuintes quanto à tributação, de modo a assegurar ao governo o respeito, e menor descontentamento, dos governados<sup>120</sup>. De uma perspectiva da repartição dos Poderes, a anualidade também fortalece a harmonia entre os Poderes, visto que a responsabilidade pelos rumos da política tributária é compartilhada entre o Executivo e o Legislativo.

O princípio da anualidade, conforme explorado neste tópico, foi objeto de diversas divergências desde sua incorporação no ordenamento jurídico brasileiro, seja pela doutrina, jurisprudência, ou pelo texto constitucional. Observa-se, entretanto, que houve esforço contínuo da doutrina em tentar encaixar o consentimento, a autorização e a legitimação da cobrança tributária no princípio da anualidade ou, nos momentos em que ele não estava previsto, em princípios próximos, como o da irretroatividade e da segurança jurídica. Conclui-se, assim, que a preocupação com o consentimento ao imposto pelos contribuintes não fora completamente descartada no Brasil, embora tenha sofrido fortes golpes ao longo da história constitucional do país.

### 3.C. O princípio da anterioridade na Constituição de 1988

Apesar das tentativas da doutrina em emplacar o princípio da anualidade na Constituição de 1988, ele não foi acatado pela Constituinte de 1986, de modo que

---

<sup>118</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 261-262.

<sup>119</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 262.

<sup>120</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 262.

subsistiu apenas o princípio da anterioridade, que, de maneira geral, pode ser entendido como a exigência de um prazo entre a lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência e produção de efeitos. O princípio subdivide-se em dois aspectos: a anterioridade nonagesimal e a anterioridade de exercício, os quais serão futuramente detalhados.

A Constituição de 1988, de início, estabeleceu, para a generalidade dos casos, a anterioridade de exercício, ou seja, bastaria que a lei fosse editada até o dia 31 de dezembro de um ano para que sua cobrança fosse possível no ano seguinte<sup>121</sup>. A anterioridade nonagesimal também foi prevista para alguns casos específicos, nos quais seria necessário o transcurso de 90 dias entre a edição da lei e a produção de seus efeitos. Note-se a diferença para o princípio da anualidade estudado anteriormente. A partir de 1988, uma vez aprovado o tributo, deixava-se de exigir sua inclusão no orçamento nos exercícios subsequentes. O consentimento do contribuinte seria dado apenas no momento de elaboração da lei e valeria até sua revogação ou modificação, seguindo o princípio da legalidade.

Adicionalmente aos prejuízos sofridos pelo conteúdo valorativo da anualidade em sua substituição pela anterioridade, decorrente da prática de aprovação pelo Legislativo de “pacotes” de mudanças tributárias aprovados pelo Legislativo nos últimos dias do ano<sup>122</sup>, de modo a abandonar a proteção dos contribuintes contra aumentos inesperados na carga tributária, a previsão da anterioridade veio restrita por uma série de exceções.

Não se submetiam à anterioridade (i) contribuições destinadas à seguridade social, as quais deveriam, entretanto, observar a anterioridade nonagesimal; (ii) os impostos de importação e exportação; (iii) imposto sobre produtos industrializados (“IPI”); (iv) imposto sobre operações relativas a crédito, câmbio, seguro e sobre títulos e valores mobiliários (“IOF”); (v) imposto extraordinário em caso de guerra; empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa, ou de sua iminência<sup>123</sup>; (vi) imposto sobre circulação de mercadorias e

---

<sup>121</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª. ed. [s.l.] : Saraiva, 2019. P.332.

<sup>122</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª. ed. [s.l.] : Saraiva, 2019. P.333.

<sup>123</sup> Cf. Artigo 150, parágrafo 1º, da redação original da Constituição Federal de 1988.

prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (“ICMS”) incidente sobre combustíveis e lubrificantes<sup>124</sup>; e (vii) contribuição de intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”) relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados e álcool combustível<sup>125</sup>.

Tão importante quanto o texto constitucional de 1988 em relação ao princípio da anterioridade foi a Emenda Constitucional nº 42/2003. Essa Emenda reforçou o princípio da não surpresa por meio do alargamento das hipóteses em que se deveria observar o princípio da anterioridade nonagesimal<sup>126</sup>. Como resultado, para alguns tributos passou-se a exigir a cumulação das duas anterioridades, ou seja, a lei precisaria ser editada no exercício anterior à produção de seus efeitos e com antecedência mínima de 90 dias.

Novamente, recorre-se ao uso de exemplos para tornar a previsão constitucional mais clara. Para que um tributo possa ser exigido em 1º de janeiro de um exercício, a lei que o instituiu ou majorou deve entrar em vigência com 90 dias de antecedência, ou seja, até de 3 de outubro do ano anterior. Caso a lei seja entre em vigência entre dia 4 de outubro e dia 31 de dezembro, o tributo ainda poderá ser cobrado no ano subsequente, porém não mais em 1º de janeiro, mas na data em que se cumprir o prazo de 90 dias de vigência da norma.

Da mesma forma como todas as normas que versaram sobre a anualidade e anterioridade, a Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu uma série de exceções ao princípio na anterioridade nonagesimal. A aplicação ou não, da bipartição da anterioridade pode ser verificada no seguinte quadro-resumo<sup>127</sup>:

Tributo	Anterioridade ao exercício	Anterioridade nonagesimal
Imposto de Importação e Exportação	Não se aplica	Não se aplica
IOF	Não se aplica	Não se aplica

<sup>124</sup> Cf. Artigo 155, parágrafo 4º, IV, “c”.

<sup>125</sup> Cf. Artigo 177, parágrafo 4º, I, “b”.

<sup>126</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 99.

<sup>127</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª. ed. [s.l.]: Saraiva, 2019. P.336.

Imposto extraordinário em caso de guerra ou sua iminência	Não se aplica	Não se aplica
Empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência	Não se aplica	Não se aplica
IR	Aplica-se	Não se aplica
IPVA	Aplica-se	Não se aplica em relação à fixação da base de cálculo
IPTU	Aplica-se	Não se aplica em relação à fixação da base de cálculo
ICMS sobre combustíveis e lubrificantes	Não se aplica	Aplica-se
IPI	Não se aplica	Aplica-se
CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados e álcool combustível	Não se aplica	Aplica-se
Todos os demais tributos existentes no ordenamento brasileiro	Aplica-se	Aplica-se

A lógica das exceções ao princípio faz-se difícil de compreender. De maneira breve, a exceção para o imposto de importação e exportação, assim como para o IOF, estaria justificada por serem veículos introdutórios de normas de intervenção sobre o Domínio Econômico, de modo que seu caráter dinâmico não poderia ser enrijecido por prazos grandes de anterioridade<sup>128</sup>. Para impostos no caso de guerra ou para empréstimo compulsório também em caso de guerra ou de calamidade, o afastamento da anterioridade

---

<sup>128</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª. ed. [s.l.]: Saraiva, 2019. P.336.

justifica-se por seu caráter excepcional, o qual também não condiz com a espera de longos períodos para a produção de efeitos<sup>129</sup>.

Dentre os tributos para os quais se aplicam os dois princípios, merece destaque o caso do Imposto de Renda. Conforme mencionado no tópico anterior, a previsão constitucional e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tendo até mesmo sumulado seu entendimento na Súmula nº 584, o IR calculado sobre um ano-base deveria obedecer a lei vigente no ano da entrega da declaração. A Súmula foi cancelada e prevaleceu o entendimento de que deveria ser aplicada a lei vigente durante o início do ano-calendário de ocorrência do fato gerador.

A repulsão da anterioridade nonagesimal buscou também facilitar e simplificar o tributo, já que sua aplicação cumulada com a anterioridade ao exercício poderia resultar na vigência e na eficácia de duas leis diferentes no mesmo exercício<sup>130</sup>. Como o IR incide sobre fatos continuados, a vigência de duas leis no mesmo exercício poderia causar confusão ao contribuinte. A opção pela exceção, então, parece ter sido acertada, já que visa à segurança jurídica do contribuinte.

---

<sup>129</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª. ed. [s.l.]: Saraiva, 2019. P.336 – 337.

<sup>130</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

## **4. COMPARAÇÃO BRASIL E FRANÇA**

Nos capítulos anteriores, buscou-se demonstrar como a ideia do consentimento ao imposto surgiu, passou a integrar ordenamentos jurídicos europeus, deu origem ao princípio da anualidade tributária, que foi posteriormente importado pelo Brasil do ordenamento jurídico francês. Analisou-se, também, as mudanças pelas quais a anualidade tributária passou ao longo de seu histórico constitucional, legislativo e jurisprudencial em cada um dos ordenamentos sob análise. O presente capítulo passa, então, ao estudo comparado sobre o desenvolvimento do consentimento, com base principalmente na anualidade, no ordenamento jurídico brasileiro e no francês.

Adotando como premissa, que já foi demonstrada nos capítulos anteriores, o fato de que o princípio da anualidade serve como meio para que os contribuintes deem seu consentimento em matéria tributária e autorizem a cobrança de tributos pretendida pelo governo, cabe analisar o quanto as previsões de anualidade em cada ordenamento verdadeiramente refletiram o consentimento dos contribuintes.

### **4.A. Duas acepções de consentimento: *consentement à l'impôt* e *consentement de l'impôt***

As previsões iniciais em ambos os ordenamentos parecem ter sido fortemente vinculadas ao consentimento e capazes de aplicá-lo nas decisões tributárias em cada país. Na Constituição francesa de 1791, o poder de tributar era limitado temporalmente a um único ano-calendário, devido à periodicidade com que os contribuintes manifestavam seu consentimento. Da forma mais duvidosa, a Constituição brasileira de 1824 dispôs que contribuições diretas precisariam ser anualmente estabelecidas por Assembleias, mas continuariam vigentes até sua derrogação.

A diferença inicial entre as previsões das primeiras Constituições dos dois ordenamentos parece fazer sentido, visto que o princípio do consentimento estava mais solidificado na França, por ter passado por discussões mais intensas e já ter sido analisado e defendido por iluministas franceses. Embora o Brasil tenha sido fortemente influenciado

pelo histórico jurídico francês, que foi inclusive levado em consideração pela Constituinte de 1823, é de se esperar que um país em processo de elaboração de seu ordenamento tenha dúvidas sobre a plena aplicabilidade de princípios europeus para a sua realidade particular.

As dúvidas do Brasil quanto ao tema eram evidentes e transpareciam nas oscilações que o princípio tinha a cada edição de nova Constituição ou Emenda Constitucional. Curioso, porém, é que essa inclusão e retirada do princípio do texto constitucional não foi exclusiva do Brasil. Também na França o princípio ia e vinha, apesar de toda a construção doutrinária sobre o tema.

Essas instabilidades nos dois ordenamentos, entretanto, não necessariamente revelam total descompromisso com a ideia do consentimento ao imposto. Pelo contrário, o consentimento pode ter sido analisado prioritariamente pelo aspecto da autorização do contribuinte, sem dar o mesmo grau de importância à periodicidade dessa autorização. Esse entendimento parece fazer sentido quando se constata que o princípio da legalidade nunca foi retirado de nenhuma das Constituições. O problema que se origina é a valorização de um aspecto do consentimento, a autorização, em detrimento a seu aspecto temporal.

Ao focar demasiadamente na concepção do consentimento como autorização dada pelos contribuintes na elaboração da lei tributária, corre-se o risco de perder uma das premissas do consentimento: o controle. É inegável que a aprovação pelo Legislativo de uma lei tributária manifesta o consentimento do contribuinte. O que se deve perguntar em seguida, e o que parece ter sido objeto do constante conflito inerente aos ordenamentos jurídicos em análise, é por quanto tempo e em que circunstâncias valeria aquele consentimento manifestado na edição da lei.

Quando a lei é criada e aprovada pelo Parlamento, há expressa manifestação dos contribuintes. Todavia, não se pode entender que esse consentimento é eterno. Nesse ponto é importante a diferenciação feita por Michel Bouvier acerca dos conceitos de

*consentement à l'impôt* e *consentement de l'impôt*<sup>131</sup>. A divisão conceitual do princípio diz respeito à cidadania fiscal clássica e à nova cidadania fiscal, respectivamente. Na cidadania fiscal clássica, pressupõe-se que o contribuinte confia no processo político de decisão fiscal em razão de uma legitimidade de ordem política, construída na ideia de contrato fiscal entre o contribuinte e o governo<sup>132</sup>.

O *consentement à l'impôt* tem natureza mais sociológica que eminentemente jurídica e decorre das relações sociais e de poder históricas, funcionando como uma aceitação de princípio<sup>133</sup>. O contribuinte, por uma convenção sociológica histórica e um contrato fiscal com o governo, aceita o pagamento dos tributos, e esse aceite é manifestado pelo Legislativo ao aprovar uma lei tributária. Considerando a acepção de *consentement à l'impôt*, o princípio da legalidade seria suficiente para garantir o consentimento do contribuinte.

Os debates dos séculos XVIII a XX, possivelmente, debruçavam-se mais sobre o que equivale ao vanguardista conceito de *consentement à l'impôt*. Como resultado, o princípio da legalidade obteve mais estabilidade e resguardo no tratamento constitucional do consentimento, colocando a anualidade em cheque nas redações constitucionais.

Apesar da maior adoção da acepção do *consentement à l'impôt*, é justamente a noção de *consentement de l'impôt* que demonstra que o princípio da anualidade decorre, e também é condição necessária, para o consentimento. A ideia do *consentement de l'impôt* consiste na relação da nova cidadania fiscal, na qual o cidadão contribuinte encara o tributo mais como o preço de um serviço prestado pelo Estado, ainda que essa ideia seja contrária à própria definição de tributo como obrigação compulsória sem contrapartida direta, de modo a adotar uma visão mais de cliente e consumidor do que única exclusivamente de utilizador de bem coletivo<sup>134</sup>.

---

<sup>131</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

<sup>132</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

<sup>133</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

<sup>134</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

A partir do momento em que o cidadão passa a enxergar o tributo como um pagamento que vai originar uma contrapartida, mesmo que não vinculada a um pagamento específico, o consentimento deixa de se pautar em um pacto fiscal e sociológico baseado na confiança e necessidade do cidadão para com seu governante, e passa a olhar para os resultados da arrecadação tributária. Na sistemática do *consentement de l'impôt*, a confiança do contribuinte deixa de ser unilateralmente depositada no governo, a dinâmica da confiança baseia-se na multiplicidade de relações entre o administrado e a Administração.

Nesse contexto, surge a ideia de que há um consentimento direto entre o cidadão cliente e a Administração enquanto aplicadora da lei fiscal<sup>135</sup>. O consentimento depende, então, do plano administrativo e de gestão da Administração quanto à aplicação da receita que se pretende arrecadar com a cobrança de determinado tributo.

Na nova cidadania fiscal, o contribuinte apenas aprovaria uma lei tributária, ou mesmo a cobrança tributária, na hipótese em que tivesse acesso às justificativas da cobrança e ao planejamento de gastos ou investimentos pretendidos com o montante a ser arrecadado. Apesar de ter sido chamada de *nova cidadania fiscal* pelo autor, a ideia de que um tributo deveria ser justificado para aumentar as chances de consentimento da população e diminuir os riscos de revolta datam do período medieval<sup>136</sup>. Inclusive, essa é uma das origens de todo o princípio do consentimento, a fundamentação justificada da necessidade do tributo.

A utilização argumentativa da tese sobre a nova cidadania fiscal, então, apenas resultou em uma das considerações iniciais sobre o princípio do consentimento: ele depende das explicações e justificativas apresentadas pela Administração para a cobrança de determinado tributo.

Mesmo que a legalidade possa suprir alguns de seus aspectos, sobretudo conforme a definição do *consentement à l'impôt*, o princípio do consentimento não poderia ser

---

<sup>135</sup> Cf. BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français: Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018.

<sup>136</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 9, 2014.

plenamente cumprido se não fossem fornecidas explicações quanto aos objetivos do governo com a arrecadação do tributo. Conforme será visto no próximo tópico, é justamente por isso que o princípio do consentimento também origina o princípio da anualidade.

#### **4.B. A necessidade do orçamento para o princípio do consentimento**

Considerando o que foi apresentado no tópico anterior, está comprovado que o consentimento do contribuinte depende da possibilidade de análise das justificativas e planos para a utilização do montante arrecadado, conforme construção histórica do princípio e novas teses sobre o assunto.

O instrumento por meio do qual a Administração consegue organizar e projetar as receitas e os gastos que pretende realizar no ano é justamente o orçamento. Não por outro motivo o princípio da anualidade tributária prevê que os tributos cuja cobrança se pretenda realizar, devem estar incluídos no orçamento do exercício. A anualidade tributária e a anualidade orçamentária, por óbvio, estão fortemente correlacionadas.

O orçamento permite que o contribuinte entre em contato com a justificativa, não da cobrança de um tributo individualmente, mas da arrecadação total do sistema tributário do país. Ao expressar seu consentimento por meio da aprovação da lei orçamentária, ou lei de finanças anual, o contribuinte participa de um processo de co-decisão com a Administração<sup>137</sup>.

Seria até possível indagar como o contribuinte poderia consentir com a cobrança de qualquer valor sem compreender minimamente qual seria a destinação desse montante. Evidentemente não se pode consentir a algo cuja existência e suas particularidades não sejam conhecidas. A inclusão dos tributos no orçamento, então, possibilita que o contribuinte possa analisar a cobrança tributária pretendida, para posteriormente manifestar-se sobre. O orçamento, seguindo a linha de raciocínio do tópico anterior, seria a premissa para a manifestação do consentimento do contribuinte. Resta demonstrado,

---

<sup>137</sup> Cf. DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, [S. l.], v. 4, n. 151, p. 9, 2014.

então, que a anualidade tributária é um princípio decorrente do princípio do consentimento.

Ocorre que, com a evolução constitucional do tratamento do tema, abandonou-se por completo, o princípio da anualidade no Brasil. O princípio sucessor da anualidade é o da anterioridade, subdivido, conforme já mencionado, na anterioridade ao exercício e na anterioridade nonagesimal. Nenhum dos dois, entretanto, exige que o tributo esteja previsto no orçamento do exercício para que ele possa ser cobrado. O resultado é o esvaziamento de algumas das condições do princípio do consentimento.

A ausência de inclusão de determinado tributo no orçamento enfraquece a compreensão que o contribuinte tem sobre ele. Resultado disso é a restrição na possibilidade de análise sobre o papel do tributo na sociedade e a aplicação de máscaras quanto às verdadeiras intenções do governo com a cobrança desse tributo. A ausência de previsão orçamentária de um tributo diminui sua transparência e compromete o exercício adequado do consentimento pelo contribuinte.

Mesmo que a evolução legislativa no Brasil demonstre que prevaleceu a noção de consentimento à luz do princípio da legalidade, pela própria insistência da doutrina em requerer o acolhimento do princípio da anualidade na Constituição de 1988<sup>138</sup>, não se poderia afirmar que o consentimento no Brasil estaria plenamente atendido apenas pela legalidade.

Em relação ao caso francês, o princípio da anualidade foi definitivamente retirado da Constituição em 1852, porém permaneceu com *status* constitucional<sup>139</sup> e de princípio geral<sup>140</sup>. Mesmo passados mais de 50 anos da exclusão do princípio da anualidade do texto constitucional, a doutrina francesa ainda entendia que, por estar prevista na DDHC, que constitui preâmbulo da Constituição francesa, a anualidade ainda vigoraria. A

---

<sup>138</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O princípio da anualidade tributária — a necessidade de sua acolhida pela constituinte de 86**. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, no 28- 29. Belo Horizonte: UFMG, 1986.

<sup>139</sup> Cf. Conforme BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 10<sup>a</sup>. ed. Paris: LGDJ, 2010. p. 63–64.

<sup>140</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4<sup>a</sup>. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 127.

anualidade de despesas pressupõe a anualidade dos impostos<sup>141</sup>. Para as receitas oriundas de impostos, o orçamento contém dupla autorização, a de praticar os atos jurídicos que originam o crédito em proveito do Tesouro e a de promover sua cobrança<sup>142</sup>.

Entende-se que o orçamento das receitas é um ato-condição para que a Administração possa proceder com a cobrança dos impostos. A lei orgânica que institui o imposto e organiza os poderes dos agentes encarregados de sua cobrança tem sua execução suspensa pela anualidade, ou seja, só pode produzir efeitos quando o orçamento que prevê o imposto for aprovado<sup>143</sup>.

Ao passo que na França a produção de efeitos da lei tributária está condicionada ao orçamento anual, no Brasil a lei passa a vigor e produzir seus efeitos apenas seguindo o princípio da anterioridade. Ao mudar o exercício, ou ao após transcorridos 90 dias da entrada em vigência da lei, ela passa a produzir efeitos, independentemente de ter sido prevista no orçamento ou de ser anualmente autorizada. Novamente, reitera-se que o consentimento fica restrito apenas ao princípio da legalidade, e não à autorização anual concedida para que a Administração possa recolher os tributos.

#### **4.C. O consentimento frente à segurança jurídica**

Conforme analisado nos tópicos anteriores, o consentimento ao imposto, traduzido no princípio da anualidade, embora com histórico constitucional nos dois países, atualmente só é verificado na França. O aspecto do consentimento analisado até então foi a autorização da cobrança de impostos decorrente da compreensão pelo contribuinte da justificativa de sua necessidade e do emprego dos montantes arrecadados.

Ocorre que esse não é o único aspecto do consentimento que merece, e deve, ser contemplado pelos ordenamentos jurídicos. O próprio histórico de criação do princípio do consentimento leva em consideração a confiança que deve existir entre o governado e o governante, em matéria fiscal, a fim de evitar revoltas. O *consentement de l'impôt*

---

<sup>141</sup> Cf. DELÉTRÉE. *La question de l'annualité du budget*. Paris. p. 20–22.

<sup>142</sup> Cf. DELÉTRÉE. *La question de l'annualité du budget*. Paris. p. 20–22.

<sup>143</sup> Cf. DELÉTRÉE. *La question de l'annualité du budget*. Paris. p. 20–22.

apresenta entendimento semelhante, ao consistir nas novas dinâmicas de cidadania fiscal, em que se preza pela confiança entre o pagamento de um tributo e o emprego do valor arrecadado em serviços públicos voltados, em algum grau, ao contribuinte.

Se faz necessário, então, compreender melhor como a confiança pode ser aplicada no âmbito da anualidade. Além da vinculação dos agentes da Administração em utilizar as receitas oriundas de impostos conforme o previsto no orçamento, entende-se que deve existir confiança entre o contribuinte e as autoridades fiscais no sentido de não ser surpreendido pela cobrança de novos ou majorados tributos.

A não surpresa, que pode ser entendida como um princípio em si mesma<sup>144</sup>, está presente também nos princípios da segurança jurídica e da anterioridade. Esses princípios apresentam tratamento bastante diferenciado em cada um dos ordenamentos em análise neste trabalho, o que pode trazer consequências para o atingimento do consentimento dentro de cada um deles.

A começar pelo Brasil, a Constituição de 1988 estabeleceu apenas o princípio da anterioridade, em seu artigo 150, III, “b”, e não mais o da anualidade. A anterioridade consiste na exigência de transcurso de certo prazo para que a norma tributária publicada e vigente comece a produzir seus efeitos. A anterioridade prevista no texto original da Constituição dizia respeito somente à anterioridade do exercício, ou seja, a lei tributária só poderia produzir efeitos no ano subsequente à sua publicação.

Embora esse conceito inicial parecesse garantir um período de tempo para que o contribuinte se organizasse para o pagamento de novos ou majorados tributos, o que se verificou na realidade foi a prática de publicação de leis no final do ano-calendário, as quais, entretanto, começavam a produzir efeitos em questão de dias. O objetivo de não surpresa e de garantia de prazo para o contribuinte se adaptar à nova lei claramente estava sendo burlado.

A maneira encontrada para aumentar a segurança jurídica do contribuinte foi, então, a criação da anterioridade nonagesimal, prevista na Emenda Constitucional nº

---

<sup>144</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 98.

42/2003, 15 anos depois da promulgação da Constituição. A cumulação da anterioridade nonagesimal com a anterioridade ao exercício é um desdobramento dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, repetidos para o cidadão contribuinte<sup>145</sup>.

O princípio da anterioridade, com essa bipartição proposta pelo ordenamento jurídico brasileiro, funcionaria como um instrumento de grande importância para garantir a segurança jurídica e a confiança do contribuinte em matéria tributária. Como resultado, o consentimento estaria em foco, visto que seu atingimento seria mais tangível. Embora a anterioridade prevista no Brasil pareça promissora para fins do princípio do consentimento, as exceções a ela impostas acabam por reduzir sua atuação como aliada de tal princípio.

As exceções estão previstas para tributos de diferentes competências, diretos ou indiretos, ou em hipóteses de incidência específicas, e sua multiplicidade, por óbvio, prejudica a segurança jurídica do contribuinte. De maneira geral, a exceção à anterioridade nonagesimal está fundada na urgência e na relevância na majoração do tributo, sobretudo nos casos de impostos com caráter extrafiscal, como os impostos aduaneiros, e o IOF, ou nos casos excepcionais de urgência, como para tributos criados em caso de guerra ou calamidade<sup>146</sup>.

O argumento da urgência e relevância apresenta grande valor retórico, porém seu resultado, inevitavelmente é a insegurança jurídica. O aumento da alíquota de um imposto como o IOF, mesmo que dentro dos limites estabelecidos em lei, de uma semana para outra, ou ainda em prazos menores, claramente afeta o planejamento financeiro do contribuinte. Não só o contribuinte acaba por prejudicado por não conseguir se planejar para arcar com a nova carga tributária, mas, retomando a exigência da justificativa da necessidade do tributo para fins de consentimento, é difícil que uma lei aprovada com urgência, que logo passe a vigorar, contenha essas explicações que fundamentam o consentimento.

---

<sup>145</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 99.

<sup>146</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar; atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. P. 101.

Nos casos em que a exceção é feita em relação à anterioridade do exercício, há, pelo menos garantia de 90 dias entre a publicação da lei, a possibilidade de conhecimento da nova norma pelo contribuinte, e sua produção de efeitos. Embora apresente menor grau de autorização e confiança que o princípio da anualidade, a anterioridade nonagesimal ainda preserva, em certa medida, o aspecto da confiança característico ao consentimento.

Apesar de o cenário brasileiro apresentar algumas incongruências com o consentimento pela aplicação da anterioridade, o caso francês parece mais preocupante. A segurança jurídica no ordenamento francês corre mais riscos que no ordenamento brasileiro.

A começar, é necessário atentar-se para a dimensão subjetiva da segurança jurídica, a qual consiste no respeito a situações legalmente adquiridas, e, mais amplamente, na confiança legítima<sup>147</sup>. A segurança jurídica pode ser dividida para fins da lei tributária em dois outros princípios, a irretroatividade da lei a prescrição. Para fins do presente trabalho, será analisado brevemente o princípio da irretroatividade, visto que guarda relação com a vigência e produção de efeitos da lei a partir de sua criação, de modo a aproximar-se da anualidade e da anterioridade.

O princípio da irretroatividade, bastante estudado no Direito Tributário brasileiro, não é nem mesmo considerado um princípio para o Direito Fiscal francês. Fora de matéria penal, o Conselho constitucional francês apenas reconhece valor legislativo ao princípio<sup>148</sup>.

Nesse ponto, junto com a análise da retroatividade da lei, deve-se analisar o momento de entrada em vigor da lei. A doutrina francesa entende que é necessário adaptar as o princípio de entrada em vigor imediata das leis, presente em seu ordenamento jurídico, às particularidades do Direito Fiscal<sup>149</sup>. No Brasil, também prevalece o

---

<sup>147</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. l.], n. 5, 2020. P. 54.

<sup>148</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. l.], n. 5, 2020. P. 56.

<sup>149</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 133.

entendimento de que a entrada em vigor da lei tributária deve atender a especificidades que a distinguem dos demais campos do Direito.

O artigo 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”) nº 4.657/1942 estabelece o período de 45 dias para *vacatio legis* nos casos em que a nova lei não estabeleça em seu próprio texto a partir de quando passa a vigorar. A perspectiva brasileira mostra-se, continuamente, comprometida com a segurança jurídica.

O contexto francês opõe-se ao verificado no Brasil. A especificidade da matéria tributária, ao invés de garantir mais segurança para o contribuinte, busca assegurar o poder arrecadatório das autoridades fiscais. No Brasil, de acordo com a LINDB, a regra geral é de algum prazo entre a publicação da lei e sua entrada em vigor. Esse período de *vacatio legis* é importante para que o contribuinte, ou cidadão no geral, possa se organizar frente aos novos efeitos que a lei terá.

Na França, por outro lado, a norma geral é que a lei entre em vigor um dia após sua publicação<sup>150</sup>. Ou seja, a partir do momento em que o cidadão puder ter acesso ao texto legal, ele já está submetido aos efeitos produzidos pelos novos dispositivos. Não bastasse essa diferença entre a entrada em vigor da lei, em sua generalidade, existe o entendimento, na França, de que a regra geral de entrada em vigor é muito rígida para matérias fiscais<sup>151</sup>.

A perspectiva de protecionismo fiscal da França é revelada pelo fato de se considerar que o prazo de um dia entre a publicação da lei e sua entrada em vigor poderia trazer consequências negativas para a arrecadação ao erário francês. A rapidez de transmissão das informações poderia resultar em operações de elisão fiscal a fim de driblar os efeitos da nova lei<sup>152</sup>. A doutrina admite, então, que em alguns casos a lei tributária poderia passar a produzir efeitos antes mesmo de ser publicada, ou seja, seus

---

<sup>150</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 133.

<sup>151</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 133.

<sup>152</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 133.

efeitos poderiam ser contados a partir de seu anúncio, para evitar que contribuintes organizem operações indesejadas pelas autoridades fiscais.

É inegável período de espera entre a publicação da lei sua entrada em vigor permite que o contribuinte mude algumas de suas atividades ou reorganize operações, esse é inclusive o intuito do período de espera até a produção de efeitos da lei. A ideia de que a lei tributária deve ser exceção à regra geral, que, insista-se, é de apenas um dia de espera após a publicação, fortalece as ambições arrecadatórias das autoridades fiscais em detrimento à segurança jurídica do contribuinte. É por isso que se alega que a única discussão possível sobre segurança jurídica na França seria a discussão sobre sua ausência<sup>153</sup>.

A jurisprudência do Conselho constitucional francês e da Corte europeia de direitos humanos admite que a lei tributária se aplique a todas as operações ocorridas a partir de seu anúncio, a fim de evitar o desenvolvimento de operações e de esquemas de otimização entre a apresentação do projeto de lei até sua vigência<sup>154</sup>. A conclusão não pode ser outra além de proteção desproporcional do erário em detrimento à confiança legítima do contribuinte em relação à atuação das autoridades fiscais.

Nesse ponto, as posições do Brasil e da França não poderiam estar mais distantes. Ao passo que no Brasil busca-se, por meio da anterioridade, a garantia da não-surpresa do contribuinte e do devido conhecimento da lei antes que ela seja aplicada, o ordenamento jurídico francês preza pela surpresa do contribuinte, para que ele seja pego desprevenido e não consiga alterar suas atividades e operações com base na nova lei.

Observa-se, então, que o tributo tem que estar previsto na lei de finanças anual para que possa ser recolhido. Ora, mas se toda a matéria tributária estivesse prevista na lei de finanças anual, não se constataria o problema da falta de segurança jurídica oriunda da aplicação imediata da lei tributária, visto que o artigo 47 da Constituição francesa e o artigo 40 da LOLF estabelecem que a lei de finanças deve ser apresentada para a

---

<sup>153</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. l.], n. 5, 2020. P. 53.

<sup>154</sup> Cf. PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. l.], n. 5, 2020. P. 58.

Assemblée Nationale, no máximo, na primeira terça-feira de outubro do ano anterior ao exercício regulado na lei.

Em seguida, a Assembleia tem até 70 dias para votar a lei fiscal. Dessa forma, no mais tardar, ainda dentro dos prazos previstos, a lei de finanças seria aprovada até meados de dezembro, entrando em vigência apenas em 1º de janeiro do ano seguinte. Embora ainda seja um prazo pequeno quando comparado aos prazos praticados no Brasil, ainda é maior que o prazo de um dia entre a publicação da lei e a produção de seus efeitos na regra geral francesa.

Caso toda a matéria tributária fosse regulada por meio da lei de finanças, haveria maior segurança jurídica devido ao tempo que o contribuinte teria para reorganizar suas atividades. Entretanto, o princípio da anualidade, que exige o consentimento anual dado pelos representantes dos contribuintes para que o Estado possa cobrar tributos naquele exercício, não define que toda a matéria tributária deve ser tratada na lei de finanças.

Pelo contrário, podem ser editadas leis tributárias a parte da lei de finanças que modifiquem a alíquota, a base de cálculo e a forma de liquidação do crédito tributário<sup>155</sup>. Nesses casos, a nova lei aplicar-se-ia imediatamente sobre os novos fatos, ou, em alguns casos, inclusive sobre fatos ocorridos antes de sua publicação. Torne-se evidente, assim, a ausência de segurança jurídica nessa dinâmica de aplicação da lei tributária.

Ainda no cenário comparativo do Brasil e da França em relação à anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica, é devida atenção especial para a aplicação dos mencionados princípios ao Imposto de Renda, visto que já houve tratamento bastante similar nos dois países, o qual, entretanto, foi significativamente alterado no Brasil.

---

<sup>155</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

#### 4.D. Particularidades da anterioridade e da irretroatividade para o Imposto de Renda

Conforme explorado nos tópicos anteriores, o consentimento ao imposto deu origem ao princípio da anualidade tributária, o qual teve tratamentos distintos no Brasil e na França, e se relaciona com outros princípios, como a irretroatividade, a anterioridade no Brasil, e a vigência imediata da lei na França. Tendo em vista a interrelação entre todos esses princípios, mostra-se interessante a análise mais aprofundada do caso das leis tributárias sobre Imposto de Renda nos dois países, visto que eram tratadas de forma semelhante pelos dois ordenamentos, mas sofreram diversas mudanças. Essa análise exemplificativa é útil para consolidar as formulações sobre o peso dado a cada aspecto do consentimento e da anualidade desenvolvidas até aqui.

A começar pelo ordenamento jurídico francês, cujo tratamento das leis sobre Imposto de Renda não sofreram grandes e relevantes mudanças. Deve-se introduzir a concepção da anualidade do imposto, além da necessidade de previsão no orçamento anual, como o período em que ocorrem os fatos geradores tributáveis. O Imposto de Renda tributa a renda realizada no anterior ao da imposição, da declaração do imposto.

A renda declarada é a do ano anterior, ou seja, o fato gerador ocorre no ano anterior. A liquidação do imposto, sua cobrança, por outro lado, ocorre no ano da imposição<sup>156</sup>. A apreciação das receitas é estabelecida durante a duração completa do ano anterior, e não em um dia específico, por isso a lei a ser aplicada pode mudar no decurso desse ano<sup>157</sup>. Como o fato gerador não é atribuído a um dia específico e sim a todo o ano, entende-se que a lei tributária que altere o tributo poderia o fazer durante todo o ano.

A entrada em vigor de novas leis, conforme visto, aplica-se imediatamente não só às situações que ocorrem após sua publicação, mas também as situações existentes no momento da publicação. Assim, entende-se que a lei tributária nova poderia ser aplicada

---

<sup>156</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

<sup>157</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

às consequências futuras de situações anteriores<sup>158</sup>. Nos casos dos impostos diretos, ainda, essa aplicação está dotada de mais particularidades devido à anualidade do tributo.

No caso do Imposto de Renda, por exemplo, novas leis sobre o imposto podem ter como fato gerador fatos ocorridos em anos anteriores ao da publicação da lei<sup>159</sup>. Dessa forma, a nova lei pode atingir a um período já decorrido e modificar *a posteriori* as condições de alíquota ou liquidação do crédito tributário de um imposto. Trotabas entende que essa hipótese de aplicação da lei está correta, visto que se justifica pela situação objetiva na qual se encontra o contribuinte, que pode ser modificada a qualquer instante por lei dada a prevalência do poder do Fisco<sup>160</sup>.

Leis que definem a alíquota de impostos diretos cujo fato gerador tenha ocorrido antes de sua publicação, no contexto francês, seriam corretas, já que elas permitiriam uma aplicação imediata, e não retroativa de seus dispositivos<sup>161</sup>. A majoração dos impostos diretos estabelecida durante o ano sobre o qual o imposto incide, também não acarretaria problemas, já que a nova lei apenas modificaria a alíquota a ser aplicada, tratando igualmente os fatos já ocorridos e os por ocorrer durante o ano, sem atingir situações juridicamente já adquiridas pelo contribuinte<sup>162</sup>.

No ordenamento jurídico francês, então, existe a previsão para o Imposto de Renda de que leis publicadas após a ocorrência de fatos geradores podem alterar a alíquota e outros elementos do tributo, devido à base anual de tributação à qual se submete o Imposto de Renda. Essa situação não configuraria retroatividade, porque não sealaria em direito adquirido, seria a mera tributação de consequências presentes e futuras de ações passadas.

---

<sup>158</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

<sup>159</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

<sup>160</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 134.

<sup>161</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 135.

<sup>162</sup> Cf. TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4a. ed. Paris: Précis Dalloz, 1980. P. 135.

O tratamento da questão no Brasil apresenta semelhanças, na origem com o tratamento francês. Também no Brasil existe a distinção entre o ano-base e o exercício de pagamento. Convencionou-se que o “exercício seguinte” para fins de aplicação do princípio da anterioridade, segundo o qual a lei nova só poderia produzir efeitos no exercício seguinte, seria o exercício do pagamento<sup>163</sup>. Embora já se fale no princípio da anterioridade, o raciocínio e os efeitos do entendimento brasileiro era justamente de que a lei tributária poderia ser alterada no exercício de pagamento, produzindo efeitos sobre os fatos ocorridos no ano-base, em que vigorava outra lei.

Sacha Calmon posicionava-se completamente contrário a essa hipótese de aplicação da nova lei tributária<sup>164</sup>. Segundo o autor, seria necessário distinguir o ano do fato gerador do exercício do pagamento do crédito tributário, decorrente da obrigação<sup>165</sup>. Para fins de aplicação da lei, o que importaria seria a data do fato gerador que criou a obrigação, e não o mero pagamento do imposto. Como consequência, a única lei que poderia ser aplicada seria a lei vigente no ano anterior ao da realização do fato gerador<sup>166</sup>.

Com base nos princípios da anterioridade, da irretroatividade e da segurança jurídica, seria vedada a alteração para criar ou aumentar impostos depois de iniciado o período em que ocorrem fatos geradores. Ou seja, ao contrário do que persistia no ordenamento jurídico francês e no brasileiro, a doutrina brasileira passou a defender que, a partir do momento em que se inicia um novo ano-calendário, a lei do Imposto de Renda não poderia mais ser alterada com vistas a produzir efeito naquele mesmo ano. Mesmo que a declaração e o pagamento do imposto só se dessem no ano subsequente, a ocorrência de fatos geradores sobre a vigência de uma lei atrairia o princípio da segurança jurídica e não permitira que novas leis pudessem se aplicar aos fatos ocorridos naquele

---

<sup>163</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 248.

<sup>164</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 249.

<sup>165</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 249.

<sup>166</sup> Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Anualidade Tributária - A Necessidade de sua Acolhida pela Constituinte de 86. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, [S. l.], v. 30, n. 28/29, 1986. P. 249.

ano. Caso a alteração de leis tributárias fosse desejada, ela poderia ser feita, porém só passaria a produzir efeitos sobre os fatos geradores que ocorressem no ano seguinte ao de sua publicação, e não sobre os fatos ocorridos no ano anterior a ela.

Em sentido contrário ao entendimento da doutrina brasileira, foi editada a Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual a lei a ser aplicada para fins de Imposto de Renda era a lei vigente no exercício financeiro em que devesse ser apresentada a declaração. A Súmula foi cancelada em 2020<sup>167</sup>, de modo que prevaleceram no Direito brasileiro os princípios da anterioridade, da segurança jurídica e da irretroatividade.

Diferentemente do defendido no ordenamento e na doutrina da França, o Brasil passou a entender que sobre os fatos geradores já ocorridos, só se poderia aplicar a lei tributária vigente à época, como forma de garantir ao contribuinte segurança jurídica por não ser surpreendido com a edição e os efeitos de novas normas. Além disso, deveria prevalecer o princípio da anterioridade ao exercício no caso do Imposto de Renda brasileiro, segundo o qual a lei tributária que cria ou majora tributos só pode ser aplicada no exercício seguinte ao de sua publicação.

Note-se, aqui, que às leis sobre Imposto de Renda só deve ser aplicada a regra da anterioridade ao exercício, e não a anterioridade nonagesimal. Embora, à primeira vista, possa parecer que a aplicação cumulativa dos dois aspectos da anterioridade reforçaria a segurança jurídica e a confiança do contribuinte quanto à atuação das autoridades fiscais, não é exatamente o que ocorre nessa situação. A exclusão da anterioridade nonagesimal ocorre justamente para que não haja risco de, no mesmo exercício, coexistirem duas leis diferentes sobre Imposto de Renda, o que inevitavelmente geraria confusão para o contribuinte. Ao exigir apenas a anterioridade do exercício, embora o prazo entre sua publicação e produção de efeitos possa ser inferior a 90 dias, garante-se que apenas haverá uma lei produzindo efeitos durante o ano-calendário subsequente.

---

<sup>167</sup> Cf. Julgamento do RE 159180, Rel. Min. Marco Aurélio, P, j. 22-6-2020, *DJe-204* de 17-08-2020.

## 5. CONCLUSÃO

Considerando o exposto nos capítulos anteriores, passa-se às conclusões da comparação do princípio do consentimento ao imposto no Brasil e na França. Cabe retomar o esclarecimento já explicado nos tópicos dedicados ao método desta Tese, no sentido de que o objetivo de trabalhos comparados não depende da propositura de reformas na legislação doméstica<sup>168</sup>, e nem se deve buscar uma comparação hierárquica entre os ordenamentos, colocando um deles, geralmente o europeu, como *gold standard*<sup>169</sup>.

O consentimento, desde seu surgimento histórico nas revoluções feudais na Inglaterra e na promulgação da Magna Carta em 1215, contou com um de seus aspectos mais importantes, a autorização dos contribuintes. Era necessário que os contribuintes consentissem à cobrança de impostos para que o soberano pudesse fazer o recolhimento dos valores. Com o advento do princípio da anualidade na França, novamente, ganhava força a ideia de que as autoridades fiscais só poderiam proceder com a cobrança de impostos já previstos em lei caso os representantes legislativos dos contribuintes expressassem clara autorização na votação da lei de finanças anual.

Ao importar o princípio da anualidade, o Brasil também voltou suas atenções à autorização que deveria partir do contribuinte para a cobrança dos impostos durante um único exercício financeiro, de 1º de janeiro a 31 de dezembro, sendo necessária sua renovação a cada ano. O aspecto da autorização relaciona-se com o *consentement à l'impôt*, visto que se volta à perspectiva sociológica de que o cidadão consente com a tributação como elemento essencial do Estado.

Partindo dessa visão, a anualidade parece ser capaz de colocar em prática o princípio do consentimento, visto que a eficácia das leis tributárias depende da autorização dos contribuintes. Apenas com a manifestação expressa do povo, por meio

---

<sup>168</sup> Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach To Comparative Law. **The American Journal of Comparative Law**. v. 39, 1991. P.1.

<sup>169</sup> Cf. SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach To Comparative Law. **The American Journal of Comparative Law**. v. 39, 1991. P.1.

de seus representantes, o Estado pode arrecadar para aquele ano os tributos já instituídos anteriormente.

Ocorre que a anualidade, ao longo do tempo, teve seu escopo reduzido, devido às diversas exceções que se abriam. Na França, desde sua primeira aparição no texto constitucional, a anualidade era aplicável apenas aos tributos diretos, retirando de seu escopo significativos montantes pagos a título de impostos indiretos. No Brasil, além da discussão sobre a inclusão ou exclusão dos tributos indiretos no campo de aplicação da anualidade, excetuavam-se expressamente diversos tributos da sujeição ao princípio da anualidade, por uma variedade de motivos.

A ideia de que a anualidade apenas seria aplicável para tributos diretos decorre da periodicidade com a qual eles eram cobrados. O Imposto de Renda, por exemplo, sempre foi cobrado com base na renda auferida durante um ano. Assim, seria necessário o consentimento dos contribuintes para a cobrança dos tributos anuais, excetuando-se os tributos indiretos cuja cobrança ocorria de maneira mais pontual e frequente.

Além da paulatina redução da aplicação da anualidade, a instabilidade do princípio nas Constituições dos dois países demonstra que o princípio nunca foi algo de fácil aceitação governamental, nem de fácil aplicação. Nem a Constituição brasileira de 1988, nem a Constituição francesa da V República, por fim, mantiveram o princípio em seu texto. Sobre esse aspecto, entretanto, existem significativas diferenças entre os dois países. Na França, a retirada do princípio da Constituição não retirou seu valor principiológico constitucional e costumeiro, de modo que até os dias atuais ainda é considerado como um dos grandes princípios em matéria tributária. No Brasil, por outro lado, a anualidade sofreu uma verdadeira sucessão. A anualidade deixou de existir por completo, e passou alguns de seus elementos, principalmente, para o princípio da anterioridade.

Apesar das instabilidades em sua elaboração e previsão constitucional, a anualidade continuou a vigorar como princípio no ordenamento jurídico francês, ao passo que foi descartado no Brasil, após a promulgação das últimas Constituições dos dois países. Pode parecer que a manutenção da anualidade na França revelaria maior atendimento ao princípio do consentimento ao imposto que o Brasil. Essa ideia, todavia,

não está necessariamente correta. Para que se possa analisar os níveis de consentimento nos dois países, é necessário levar em consideração outros aspectos do consentimento além da autorização dos contribuintes.

Caso o consentimento consistisse apenas na autorização do contribuinte, o princípio poderia levar o nome de “princípio da autorização” no lugar de “princípio do consentimento ao imposto”. Essa diferença, que parece sutil, foi trabalhada de maneira expressiva no Brasil, ao passo que a França se limitou mais ao aspecto formal da autorização.

O consentimento depende também de outros aspectos, como a confiança. A confiança começa a ser discutida na França, sobretudo com a ideia de *consentement de l'impôt*, a qual apresenta o contribuinte cidadão como um tomador de serviços do Estado, imprimindo caráter mais mercadológico à cobrança tributária. Mesmo que uma das características definidora de imposto seja a ausência de contraprestação específica e imediata, na nova cidadania fiscal, o pagamento de tributos realizado pelo contribuinte estaria condicionado ao emprego dos montantes arrecadados pelo Fisco.

Dessa ideia, surgem duas noções de confiança entre o contribuinte e o governo. De um lado, existe a confiança do contribuinte em relação à seriedade da atuação fiscal na cobrança dos valores tributários exigidos e determinados por lei, e da atuação governamental em fazer boa utilização desses recursos. Nessa vertente, a inclusão dos tributos no orçamento é essencial para que o contribuinte possa analisar os planos de gastos e investimentos dos valores arrecadados pela tributação. Não se poderia falar em estabelecimento de confiança entre o contribuinte e a atuação fiscal e governamental sem que o contribuinte soubesse do que se trata, ou pretende tratar, a atuação governamental.

De outro lado, a confiança do contribuinte em relação ao governo também pode ser entendida como a confiança do contribuinte de não ser surpreendido com novas e imprevistas cobranças. Nesse sentido, ganham destaque os princípios da anterioridade, da irretroatividade e da segurança jurídica. Entende-se que o contribuinte, na nova perspectiva de cidadania fiscal, teria uma perspectiva legítima das cobranças às quais seria submetido, de modo a estabelecer uma confiança com as autoridades fiscais quanto

ao não aparecimento de novos tributos sem compreender como seriam empregados os novos montantes arrecadados.

O ordenamento jurídico brasileiro foi o que demonstrou maior desenvolvimento dos princípios da anterioridade, da irretroatividade e da segurança jurídica. Mesmo que não haja a expressão anual do consentimento aos tributos em um artigo determinado da lei orçamentária anual, o ordenamento jurídico brasileiro permite que o contribuinte tenha a legítima previsão de que não será tributado de maneira surpreendente ou sem tempo para que se organize para arcar com os novos encargos. Estabelece-se, assim, a confiança entre o contribuinte e a atuação fiscal e governamental no Brasil.

Na França, por outro lado, somente pode-se pensar na aplicação da anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica, em certo modo, para os tributos sujeitos à regra da anualidade, ou seja, impostos diretos. Todos os demais tributos, que não precisam de previsão na lei de finanças anual, podem ser criados e majorados, literalmente, de um dia para o outro. As novas leis podem, ainda, permitir a alteração de características da tributação de fatos geradores ocorridos em exercícios anteriores ao da publicação da lei, além de, em alguns casos, autorizar a retroatividade da lei, a fim de evitar operações de evasão e otimização.

O que se nota é que a construção do princípio do consentimento na França voltou-se à noção específica de autorização. Por meio de um artigo formal na lei de finanças anual, os contribuintes autorizam a cobrança dos tributos nela previstos. A inclusão dos tributos no orçamento é de extrema relevância para que os contribuintes entendam a visão geral da arrecadação e dos gastos pretendidos pelo Estado, o que pode gerar maior confiança entre eles. Em relação aos tributos que não precisam ser incluídos no orçamento, ou até as mudanças tributárias realizadas ao longo do ano, o conceito de consentimento é esvaziado. Não só deixa de haver a noção de autorização típica da anualidade, mas também se extinguem as possibilidades de relação de confiança entre contribuinte e Fisco, à medida que as normas tributárias podem ser alteradas com pouco formalismo e baixa preocupação com as expectativas já adquiridas pelo contribuinte e com sua adaptação às novas normas.

No Brasil, encontra-se o cenário oposto. A ausência de anualidade no ordenamento jurídico resulta no aspecto da autorização do consentimento sendo depositada exclusivamente no princípio da legalidade tributária. Não se pode falar em autorização anual da cobrança de tributos, visto que a vigência e a produção de efeitos da lei tributária não dependem do posicionamento dos contribuintes depois de criadas. O aspecto da confiança intrínseco ao consentimento, por outro lado, é fortemente resguardado no Brasil, por meio da consideração da anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica como princípios do Direito Tributário brasileiro. Mesmo que não seja proibida a criação ou majoração de tributos fora das previsões orçamentárias, o contribuinte brasileiro tem maior segurança em suas expectativas de tributação, e nas situações em que é surpreendido com mudanças, geralmente é garantido prazo para que possa reestruturar suas atividades para arcar com a nova carga tributária.

A maior expressão possível do princípio do consentimento seria pela cumulação dos aspectos da autorização e da confiança. Nos ordenamentos jurídicos analisados, todavia, não se verificou a cumulação. Geralmente preza-se seja pela autorização, seja pela confiança, em detrimento ao outro aspecto.

## 6. BIBLIOGRAFIA

ADAMS, Maurice. **Doing What Doesn't Come Naturally. On the Distinctiveness of Comparative Law**. Em: VAN HOECKE, Mark (Ed). **Methodologies of Legal Research: Which Kind of Method for What Kind of Discipline?** Oxford: Hart Publishing, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 11. ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito tributário brasileiro**. 14ª ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 13ª ed. Paris: LGDJ-Lextenso, 2016.

BOUVIER, Michel. **La question de l'impôt idéal**. Archives de Philosophie du Droit, v. 46, p. 15–23, 2002.

BOUVIER, Michel. **Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable**. Cahiers français : Fiscalité : l'affaire des citoyens, Paris, n. 405, 2018. Disponível em: <https://www.vie-publique.fr/fiches/21831-grands-principes-de-la-fiscalite-legalite-annualite-necessite-egalite>. Acesso em: 30 maio 2022.

BOUVIER, Michel. **Les finances locales**. 17ª ed. Paris: LGDJ-Lextenso, 2018.

BOUVIER, Michel. **Les Français et les impôts : quelle fiscalité pour quelle société ?**. Revue française de finances publiques, Paris, ed. 124, 2013.

BOUVIER, Michel. **Mutations des finances publiques et crise du pouvoir politique ?**. Revue française de finances publiques, Paris, ed. 79, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O princípio da anualidade tributária — a necessidade de sua acolhida pela constituinte de 86**. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, no 28- 29. Belo Horizonte: UFMG, 1986.

COLLET, Martin. **Droit Fiscal**. 10ª. ed. Paris: Puf, 2022.

COLLET, Martin. **Finances Publiques**. 5a. ed. Paris: Précis Domat, 2020.

DE ARAÚJO, Edmir Netto. **Direito Administrativo e Sua História**. São Paulo. P. 151.

DE CROUY-CHANEL, Emmanuel. Le consentement à l'impôt. **Pouvoirs**, v. 4, nº 151, 2014. P. 5–14.

DELALANDE, Nicolas. Le consentement à l'impôt en France: les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. **Revue d'Histoire Moderne & Contemporaine**, v. 56, n° 2, p. 135–163, 2009. DOI: 10.3917/rhmc.562.0135.

DE MIRABEAU, Victor Riqueti; QUESNAY, François. **Théorie de l'impôt**. Paris: Slatkine Érudition, 1760.

DE MIRABEAU, Victor Riqueti. **Supplément à la Théorie de l'impôt**. Paris: Slatkine Érudition, 1776.

DUTRA, Deo Campos. MÉTODO(S) EM DIREITO COMPARADO. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 61, n° 3, p. 189 – 212, dec. 2016. ISSN 2236-7284.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020. Doi:10.11606/D.2.2020.tde-10052021-001251. Acesso em: 2022-11-17.

GODOY, Arnaldo Sampaio. **Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais na Nova Ordem Mundial**. Brasília.

HAGE, Jaap. Comparative Law as a Method and the Method of Comparative Law. *In*: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. Hart Publishing, 2014.

HUSA, Jaakko. Functional Method in Comparative Law – Much Ado About Nothing? **European Property Law Journal**. v. 2, n° 1, 2013.

HUSA, Jaakko. Research Design of Comparative Law - Methodology or Heuristics? *In*: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). **The Method and Culture of Comparative Law**. Oxford: Hart Publishing, 2014.

LEMMENS, Koen. **Comparative law as an act of modesty: a pragmatic and realistic approach to comparative legal scholarship**. *In*: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco. Practice and Theory in Comparative Law. Cambridge University Press, 2012. P. 319.

MICHAELS, Ralf. The functional method of comparative law. *In*: **The Oxford Handbook of Comparative Law**. Disponível em: [https://scholarship.law.duke.edu/faculty\\_scholarship/1249](https://scholarship.law.duke.edu/faculty_scholarship/1249). Acesso em: 23 set. 2023.

MOREIRA, André Mendes. **Anualidade do tributo**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Tomo: Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/266/edicao-1/anualidade-do-tributo>. Acesso em 30 mai. 2022.

NOGUEIRA, Rubem. Da legalidade e da anualidade dos tributos. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 103, p. 321–327, 1971. DOI: 10.12660/rda.v103.1971.35383. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/35383>. Acesso em: 17 nov. 2022.

NOVELLI, Flávio Bauer. **Anualidade e anterioridade na Constituição de 1988**. Revista de Direito Administrativo, nº 179. São Paulo: Malheiros Editores, 1990.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

PÉRIN-DUREAU, Ariane. Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal. **Titre VII**, [S. l.], n. 5, 2020. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>. Acesso em: 27 set. 2023.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Discours sur l'économie politique**. France, 1755.

SACCO, Rodolfo. Legal Formants: A Dynamic Approach To Comparative Law. **The American Journal of Comparative Lw.** v. 39, 1991.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª ed. [s.l.] : Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal: Uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021. Disponível em: <http://ibdt.org.br/biblioteca/wp-content/uploads/2019/09/LivroLegalidadeTributaria.pdf>. Acesso em 30 mai. 2022.

SOUZA DIAS, M. A. da S. de. O Novo Princípio da Anterioridade Introduzido ao Ordenamento Jurídico pela Emenda Constitucional nº 42/2003. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 18, p. 251–263, 2004. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1736>. Acesso em: 29 set. 2023.

TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit Fiscal**. 4ª ed. Paris: Précis Dalloz, 1980.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALCKE, Catherine. Reflections on comparative law methodology - getting inside contract law. *In*: ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco (org.). **Practice and Theory in Comparative Law**. Cambridge University Press, 2012.

VAN HOECKE, Mark (Ed). **Methodologies of Legal Research: Which Kind of Method for What Kind of Discipline**. Oxford: Hart Publishing, 2011.