

A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIA INDIVIDUAL DO CONTRIBUINTE

Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba*

RESUMO:

Trata o presente artigo de desenvolver o tema dos direitos e garantias fundamentais no âmbito da tributação. Para tanto, a partir de uma noção geral dos direitos e garantias individuais, busca alcançar a sua abrangência no âmbito da Constituição Federal de 1988. O objetivo geral deste trabalho é analisar o acerto da decisão tomada por maioria de votos na Ação Direta de Constitucionalidade nº 939-7/DF, em que se apreciou a ofensa à garantia individual dos contribuintes, pelo desrespeito à anterioridade tributária. A metodologia é bibliográfica, descritiva, jurisprudencial e exploratória. A importância do trabalho se dá pela sempre atual problemática levantada na violação dos direitos e garantias estabelecidos na Carta Magna, notadamente quando se fala em um Estado-arrecadador que age, muitas das vezes, sem limites.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Garantias Fundamentais. Princípio da Anterioridade. Contribuinte.

ABSTRACT

This current article to develop the theme of rights and guarantees in the taxation. To do so, from a general notion of individual rights and guarantees, seeks to achieve its coverage under the Federal Constitution of 1988. The aim of this study is to analyze the correctness of the decision taken by majority vote in the Direct Action of Constitutionality No 939-7/DF, which assessed the harm to guarantee individual taxpayers, contrary to prior tax. The methodology is bibliographic, descriptive and exploratory case-law. The importance of the work is done by the ever present problems raised in violation of the rights and guarantees established in the Constitution, especially when it comes to a State acting collector, often without limits.

Keywords: Fundamental Rights. Fundamental Guarantees. Principle of Anteriority. Contributor.

* Mestranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará – UECE. Professora substituta da Universidade Federal do Ceará/FEAAC. Analista jurídica da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. Considerações sobre os direitos e garantias fundamentais

3. Uma análise das Garantias Fundamentais sob a ótica do princípio da unidade da constituição

4. Princípios constitucionais tributários

4.1. A anterioridade como princípio vinculado à segurança jurídica

4.2. A afirmação da anterioridade como garantia individual do contribuinte – ADI nº 939-7/DF

5. Conclusões

6. Referências

1. Introdução

Ao se aprofundar os estudos sobre direitos e garantias fundamentais, notadamente após a graduação, mais amadurecido, o aluno pode se deparar com uma realidade no Direito brasileiro que pode chocar aos mais sensíveis.

Isso se dá, pois a atual Constituição da República Federativa do Brasil, fruto de um longo processo de tentativa de redemocratização, trouxe um rol extenso de direitos e garantias fundamentais, notadamente de direitos que, muitas das vezes, são violados pelo próprio Estado.

Assim, tendo como um dos poderes inerentes a esse Estado a tributação, atividade-meio concebida para que os fins pretendidos pelo órgão estatal possam ser alcançados, a relação de invasão do patrimônio dos contribuintes muitas vezes não se dá de forma asséptica e respeitosa.

É buscando analisar essa realidade que se parte para o estudo da Ação Direta de Constitucionalidade nº 939-7/DF, julgada procedente por maioria de votos, para declarar a violação ao princípio da anterioridade tributária, elevado à verdadeira garantia individual dos contribuintes.

Entretanto, até se chegar a essa análise, busca-se explorar o que seriam esses direitos e garantias fundamentais, a partir de conceitos, limites demarcatórios para que se pudesse compreender a que eles correspondem.

Propõe-se, ainda, um estudo específico acerca das garantias, entendendo-as em conformidade com o princípio da unidade da Constituição. Este princípio é o que oferece uma leitura ampla dos direitos e garantias fundamentais, criando o ambiente propício para que estas possam identificadas além de fronteiras meramente demarcatórias de títulos do texto constitucional.

A seguir, ocupar-se-á dos Princípios Constitucionais Tributários, detalhando o que seriam eles e onde se encaixaria, por fim, a anterioridade tributária, verdadeira muralha erigida em prol do contribuinte, cujas exceções não podem ser esgarçadas pelo poder constituinte derivado.

É importante esclarecer que não se pretende esgotar o assunto dos direitos e garantias fundamentais, posto que se trata de um amplo terreno a ser semeado. Busca-se apenas analisar como se pode utilizar a própria Constituição para tornar tais direitos e garantias efetivos, na medida em que se revela como fundamento de validade de toda a ordem jurídica.

2. Considerações sobre os direitos e garantias fundamentais

É de praxe quando da abordagem de qualquer tema polêmico dentro do Direito, fazer-se uma incursão na doutrina a fim de encontrar um conceito abrangente, claro e que expresse da melhor forma o objeto sob o qual o estudioso lança o olhar. Nesse estudo não poderia ser diferente.

Assim, o primeiro obstáculo encontrado e já amplamente debatido se refere à seguinte indagação: podem ser entendidas as expressões direitos humanos e direitos fundamentais como sinônimas?

Aqui, há de ressaltar que de há muito se convencionou denominar por direitos fundamentais aqueles direitos e garantias positivados na Constituição, enquanto que o termo direitos humanos teria um caráter mais universalizante, não necessariamente internalizados na legislação de cada Estado.

Ainda assim, esse não representa o maior problema que se enfrenta ao se aprofundar no tema. Desde já, em sede de direitos humanos, Pérez Luño¹ alerta que:

Gran parte de la desorientación teórica y práctica suscitada por la significación equívoca y vaga de la expresión «derechos humanos» nace de la propia ambigüedad que reviste la pregunta: ¿qué son los derechos humanos? Ya que no está claro si con ella se está interrogando acerca del significado o significados de esta palabra, de sus caracteres, de su fundamento o de los fenómenos que designa, o de los que se entiende que con ella se deben designar.²

Logo, o que se vê na prática é uma grande dificuldade em se chegar a um conceito ao menos adequado para o que sejam os direitos humanos, aqui entendidos como uma projeção universal dos direitos e garantias fundamentais.

Entretanto, o esforço há de ser empreendido sob pena de transformá-lo em um conjunto de palavras com significado vazio, porém bastante utilizadas, mas que não se sabe ao certo a que se referem. É comum repetir-se a pergunta – que são os direitos humanos? – ou mesmo – quais as principais características dos direitos e das garantias fundamentais? – mesmo após amplo debate sobre o assunto e se ficar com o silêncio como resposta.

Pode-se dizer que os direitos e garantias fundamentais são aqueles direitos humanos internalizados, essenciais para que o homem possa ter uma existência com dignidade, gozando da liberdade necessária para se afirmar enquanto ser humano. Corresponde às necessidades de desenvolvimento moral, espiritual, intelectual, em que a evolução possa vir acompanhada do desenvolvimento de toda a sociedade, quando então, o homem se reconstrói e incorpora novos anseios até então desconhecidos.

¹ PÉREZ LUÑO. Antonio Henrique. **Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución**. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2005, p. 27-28.

² Tradução sugerida: “Boa parte da confusão teórica e prática levantada pelo significado ambíguo e vago do termo □direitos humanos□ decorre da ambiguidade que reveste a questão: Que são os direitos humanos? Uma vez que não se sabe se com ela é questionada sobre o significado ou significados da palavra, seus caracteres, seu fundamento ou dos fenômenos que designa, ou dos que se entende que com ela devem ser designadas.□

Apesar de se viver em um corpo social extremamente heterogêneo, múltiplo em desejos, em carências, em necessidades, em possibilidades, há de se buscar um denominador comum para se incorporar a um conceito de homem digno. Em meio a essa multiplicidade, os direitos humanos surgem como excelente alternativa para superação de conflitos, conforme cita Bielefeldt:

Um outro aspecto da modernidade pode ser ainda mais importante para a compreensão dos direitos humanos. Isto é, na era moderna, as pessoas têm crescentemente se achado numa condição de *pluralismo radical*: pessoas com diferentes visões de mundo, com filiações éticas e políticas, com convicções religiosas ou não-religiosas, vivem lado a lado, quer queiram quer não. [...] Os direitos humanos oferecem um *insight* básico – uma maneira de lidar com o desafio do pluralismo radical que as sociedades modernas enfrentam hoje pelo mundo inteiro. Ou seja, o próprio *pluralismo* deve ser apreciado e recebido como algo positivo, a saber: como uma expressão da *liberdade humana*, a qual se aponta para a *dignidade de cada ser humano como um sujeito moralmente responsável*.³

Ademais, o Direito, enquanto reprodutor e conformador dessa dinâmica social, deve funcionar como instrumento de potencialização dessas forças, buscando o equilíbrio necessário para que toda a humanidade, ou ao menos os homens de um determinado país, possam almejar uma segurança em termos de exercício dos direitos e garantias fundamentais.

O que se busca, ainda, não é a universalização proposta por Kant e tão bem traduzida por Bobbio, ao tratar do tema “A paz perpétua”, e que “estabelecem as condições necessárias para que sejam eliminadas as principais razões de guerra entre os estados”.⁴ Tais guerras intentam, muitas vezes, subjugar o homem pelo homem, em um espaço fratricida e extremamente desigual, de rompimento com os direitos fundamentais amplamente solidificados.

A despeito do pensamento certamente utópico dessa paz perpétua, o que se almeja é que mais desses direitos possam ser acatados pelos países e respeitados na esfera internacional, conquanto que não se tenha a pretensão de padronizar a humanidade.

Poder-se-ia aqui escrever inúmeras páginas, repetindo-se autores

³ BIELEFELDT, Heiner. Os direitos humanos num mundo pluralista. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 13, n. 2, jul/dez. 2008, p. 169.

⁴ BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant**. Tradução de Alfredo Fait. São Paulo: Mandarin, 2000.

consagrados acerca dos direitos e garantias fundamentais, e ainda assim não se chegaria a um consenso ou a um conceito absoluto. Talvez seja mesmo da essência deles uma certa fluidez, mas isso não deve ser motivo para se reduzir o ser humano em sua autonomia, em sua dignidade, em sua capacidade, em sua liberdade.

Por fim, a educação para esses direitos, como se verá, é também primordial para que, além de dispostos em um documento escrito, a proteção se dê além dos mecanismos puramente formais, mas muito mais de forma fática, na prática das relações humanas de um determinado Estado ou em todo o mundo.

3. Uma análise das Garantias Fundamentais sob a ótica do princípio da unidade da constituição

Inicialmente vale destacar a ressalva já feita por Canotilho, acerca das estruturas de garantia e controle:

O Estado constitucional democrático ficaria incompleto e enfraquecido se não assegurasse um mínimo de *garantias* e de *sanções*: garantias da observância, estabilidade e preservação das normas constitucionais; sanções contra actos dos órgãos de soberania e dos outros poderes públicos não conformes com a constituição. A ideia de *protecção, defesa, tutela ou garantia* da ordem constitucional tem como antecedente a ideia de **defesa do Estado**, que, num sentido amplo e global, se pode definir como o complexo de institutos, garantias e medidas destinadas a defender e proteger, interna e externamente, a existência jurídica e fática do Estado (defesa do território, defesa da independência, defesa das instituições).⁵ (grifo no original)

Como até agora a tônica se centrou na ideia de direitos, buscar-se-á identificar os que seriam as garantias. À semelhança do raciocínio acima construído, pode-se afirmar que as estas são os meios utilizados para se assegurar os direitos. Francisco Gérson Marques de Lima, em importante capítulo acerca da classificação das garantias, teceu detalhes importantes sobre elas:

Vale dizer, as garantias possuem índole assecuratória, numa relação de instrumentalidade

⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 823.

de direitos. [...] Há vários tipos de garantia e campos de incidência. Existem garantias penais (preventivas e repressivas), tributárias, civis [...]. Tem-se referido a *garantias constitucionais* ora como garantias da Constituição, e ora como **garantias de direitos fundamentais**. Na realidade, garantir a aplicação da Constituição, conferindo-lhe o máximo de eficácia possível, implica garantir, conseqüentemente, os direitos fundamentais, porquanto estes se encontram na base da Constituição, do Estado e da sociedade. Por seu turno, muitas vezes a garantia de direitos fundamentais implica a da Constituição, como numa via de mão dupla. [...] A doutrina tem classificado as garantias em **garantias-limites**, garantias institucionais e garantias instrumentais (ou, melhor, processuais). **Chama-se garantias-limites aquelas defesas postas a direitos especiais, limitando-se a atividade do próprio Poder Público com relação a direitos específicos. Em regra, sua natureza é de direito material-constitucional.**⁶ (destacado)

Com tudo isso, não restam dúvidas acerca do papel das garantias no sistema constitucional brasileiro. Espraçando-se pela CF/88, sendo encontradas em cada um dos ramos do Direito, essas garantias funcionam como limitadores à atividade do Estado.

No Direito Tributário, notadamente camufladas sob a expressão “Das limitações ao poder de tributar”, a partir do art. 150⁷ da Constituição, o que se vê

⁶ LIMA, Francisco Gerson Marques de. **Fundamentos Constitucionais do Processo (sob a perspectiva da eficácia dos direitos e garantias fundamentais)**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 54-55.

⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

é um extenso rol de limitações ao exercício, pelo próprio Estado, do seu poder (ou será direito?) de tributar.

Essas garantias, por óbvio, já que são opostas ao Estado, têm como destinatário primeiro o próprio contribuinte, seja esta pessoa física ou jurídica, ente personalizado ou despersonalizado, capaz ou incapaz, visto que a tributação não faz qualquer distinção, com exceção das imunidades previstas também na Constituição, estas também consideradas garantias.

Como garantias que são, já expressamente declaradas no próprio texto constitucional, quando na parte final do art. 150 declara que os princípios explícitos devem ser observados “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, não há como se fazer tábula rasa da aplicação deles, incluindo-se a anterioridade tributária, também conhecida como não-surpresa, e que é objeto do presente estudo.

Entretanto, o leitor mais atento poderia questionar: mas o CF/88 não reserva um título específico, qual seja, o Título II “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, que se inicia com o extenso rol do art. 5º e finda no art. 17, para tratar dessas garantias? Como poderia uma garantia estar situada no art. 150, por exemplo?

Aqui vale ressaltar uma das características fundamentais, elevada a verdadeiro princípio, e que vem a ordenar a unidade da Constituição. Eleger a unidade aqui é fundamental por se tratar de eixo hermenêutico fundamental, o que indica a força normativa da Constituição jurídica tão propalada por Konrad Hesse.

Para Hesse “[...] a Constituição não deve assentar-se numa *estrutura unilateral*, se quiser preservar a sua força normativa num mundo em processo de permanente mudança político-social”.⁸ Para tanto, deve-se manter uma, coerente, sofrendo os embates com a Constituição real, mas mantendo a sua integridade.

As respostas para as perguntas acima formuladas podem ser encontradas logo no §2º do art. 5º, CF/88⁹. Filmar Ferreira Mendes é quem explicita o tema de forma clara:

Segundo essa regra de interpretação, as normas constitucionais devem ser vistas não como normas

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

⁸ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 21.

⁹ “§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.□

isoladas, mas como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios, que é instituído na e pela própria Constituição. Em consequência, a Constituição só pode ser compreendida e interpretada corretamente se nós a entendermos como unidade, do que resulta, por outro lado, que em nenhuma hipótese devemos separar uma norma do conjunto em que ela integra, até porque – relembre-se o *círculo hermenêutico* – o sentido da parte e o sentido do todo são interdependentes.¹⁰

Com tudo isso, ressalta a unidade da Constituição como o princípio proporcionador de uma leitura ampla e irrestrita do Sistema Tributário Nacional à luz dos princípios e garantias fundamentais.

Como já acentuado acima, as garantias indicadas na Constituição são muitas e encontram-se espalhadas pelo texto da Carta Magna, não estando restritas àquelas previstas no Título II. Outras existem, expressas ou implícitas, que visam a proteger os direitos também nela elencados, incorporando-se ao patrimônio nacional.

A anterioridade tributária, que será vista logo mais, integra esse rol de garantias, por expressa disposição constitucional, e, em virtude dessa unidade da Constituição, há de ser levada em consideração quando do estudo dos direitos e garantias individuais, mais especificamente quando se tratar de contribuintes.

4. Princípios constitucionais tributários

Ao seguir a classificação proposta por Ricardo Lobo Torres, atinente aos princípios constitucionais tributários, buscar-se-á identificar a anterioridade tributária, fundada na Constituição Federal no art. 150, inc. III, alínea “b”, já aqui transcrito.

Os princípios são considerados normas no atual contexto do pós-positivismo e do neoconstitucionalismo.

Vale ressaltar que, no tocante ao Sistema Tributário Nacional, o Brasil se destaca por tê-los de forma ampla na própria Constituição, explicitamente, além de outros implícitos. Humberto Ávila (2010, p. 107), ao tratar do Sistema Tributário Nacional, enuncia que

Apesar de esse ordenamento constitucional formulado especificamente para um âmbito material [...] ser

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 135.

qualificado pela extensão e intensidade com que trata a relação tributária, ele é caracterizado pela sua abertura. Aberto não apenas no sentido de um sistema capaz de desenvolvimento, como o são os sistemas vertidos em linguagem, mas no sentido de um sistema que expressamente reenvia a outras normas não expressamente previstas no Sistema Tributário Nacional, mas em outras partes da Constituição.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, assim, não estão contidas apenas a partir do art. 150, mas “decorrem de vários dispositivos constitucionais que se situam fora do Sistema Tributário (externo) (arts. 145 a 169), especialmente no Título II (direitos e garantias fundamentais) e VII (ordem econômica e financeira).”¹¹

No tocante aos princípios constitucionais, Sacha Calmon (2008, p. 171) afirma que estes “dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.”

Feitas todas essas citações fica evidente que o conteúdo das limitações é bastante amplo e há de ser determinado em consonância com os outros princípios, em um verdadeiro sopesamento cujo maior beneficiado é o próprio indivíduo.

4.1. A anterioridade como princípio vinculado à segurança jurídica

De forma bastante singela se pode definir a anterioridade tributária como sendo a impossibilidade de uma lei tributária que institua ou majore tributos gerar efeitos imediatos, devendo-se protelar para o exercício financeiro seguinte a própria cobrança dos valores devidos pelos contribuintes.

O conceito de exercício financeiro é, conforme lembrado por Alexandre da Silva¹², trazido pelo art. 34 da Lei nº 4.320/64¹³, que veicula normas gerais de direito financeiro, correspondendo ao período que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de um mesmo ano.

Ricardo Lobo Torres¹⁴ apresenta um quadro geral dos princípios constitucionais tributários vinculados à segurança jurídica. Neste rol se encontram os princípios da legalidade, da tipicidade, da irretroatividade, da

¹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 109.

¹² SILVA, Alexandre Antonio Bruno da. Legalidade e anterioridade tributária. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 9, n. 9, p. 1-10, fev. 2004, p. 07.

¹³ □ Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil. □

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 399.

proibição de analogia, da anualidade, da anterioridade e da proteção da confiança do contribuinte.

Há de se ressaltar, também, que essa garantia se insere no conceito de direito de resistência constitucional. Conforme ressaltado por Buzanello:

O sistema constitucional brasileiro oferece todas as possibilidades de justificação da resistência, principalmente neste processo de absorção e integração dos direitos implícitos com os explícitos. [...] Os valores constitucionais possuem uma tripla dimensão: a) fundamentadora, que constitui o núcleo básico e informador de todo o sistema jurídico-político; b) orientadora, que indica metas que fazem ilegítima qualquer disposição normativa que persiga fins distintos; c) crítica, que serve de critério de valoração para a interpretação de atos de conduta.¹⁵

Assim, funcionando como garantia da autodefesa da sociedade, a garantia estabelecida pela anterioridade, que protege, antes de tudo, a segurança jurídica, está a serviço da proteção da liberdade, da democracia, da propriedade, dentre outros.

Na medida em que o Estado de Direito impõe verdadeira “muralha” à atuação legislativa fiscal, acaba por obrigar a todos, e não apenas aos contribuintes, a seguirem conforme os valores estabelecidos na Constituição.

A anterioridade, assim, tal qual é conhecida hoje, surgiu a partir de outro princípio correlato, atualmente em desuso no Direito Tributário, e que é o Princípio da Anualidade. Este princípio, a partir da EC nº 1, de 1969, desapareceu, sendo substituído pela atual disposição contida no art. 150, CF/88.

Botallo¹⁶ indica que as origens desse princípio podem ser encontradas na Magna Carta de 1215, como uma sólida garantia dos contribuintes. Acrescenta, ainda, que a Constituição de 1967/69 literalmente a aviltou, pois permitia que a anterioridade fosse excepcionada em qualquer tributo, desde que o fizesse por lei complementar.

No conceito que é oferecido por Torres¹⁷, este indica que, a despeito de haver dúvidas em identificá-lo como sendo princípio ou regra, a anterioridade exhibe a característica de ambos. Quanto ao real alcance desse princípio, claras são as disposições constitucionais:

¹⁵ BUZANELLO, José Carlos. **Direito de Resistência Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 181.

¹⁶ BOTTALLO, Eduardo. Princípio da Anterioridade – Uma proposta para sua interpretação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 83, p. 28-35, ago. 2002, p. 28.

¹⁷ Ibidem, p. 559.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]¹⁸

Enquanto garantidor de segurança, a anterioridade vem a estabelecer um entrave jurídico e principiológico à própria atuação do poder público. Sabe-se que a atividade de arrecadação dos tributos sempre se viu cercada de excessos, de arbitrariedades da Administração Pública.

Não é à toa que essa atividade é atrelada a um animal dos mais forazes da natureza, qual seja, o leão, qual fera solta e que sai arrastando as suas presas em condições deploráveis. A fim de conter essa fera é que são criados entraves, verdadeiras correntes postas no legislador e que visam a garantir harmonia ao sistema, posto que sua única presa é o indivíduo-contribuinte.

É garantidor de segurança, também, pois com a anterioridade o contribuinte tem como programar, ano a ano, os seus dispêndios. Notadamente em um país em que se trabalha quase metade do ano apenas para se pagar os tributos¹⁹, esse princípio funciona como contendor de sustos.

Como já ressaltado por Roque Carrazza²⁰, a anterioridade refere-se à eficácia, e não à vigência ou validade das leis tributárias. Assim, apesar de publicada em um exercício financeiro, a lei só produzirá efeitos no exercício seguinte.

A título de exemplo, caso o Estado do Ceará decida aumentar a alíquota aplicável ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), a partir do ano de 2010, deve editar a lei ainda no exercício de 2009, sob pena de, não o fazendo, poder gozar do aumento da arrecadação apenas em 2011.

Entretanto, a experiência brasileira, mesmo diante de tão louvável garantia, ainda se via à espreita de um outro comportamento, que acabava por esfacelar a proteção que se pretendia: os temíveis abusos cometidos ainda durante as festividades de Ano Novo, quando, antes de explodirem os primeiros

¹⁸ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 8 nov. 2010.

¹⁹ Esse é um dado realmente estupeficante na sociedade brasileira. Em estudo divulgado amplamente na imprensa nacional, em 2009, e publicado na *internet*, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBDT) divulgou que, naquele ano, o contribuinte brasileiro trabalhou até 27 de maio apenas para pagar os tributos federais, estaduais e municipais. Tal dado preocupa a todos, notadamente pois, muitas vezes, não se tem a real dimensão da atividade fiscal no Brasil. O estudo completo está disponível no *site* http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13709/179.pdf. Acesso em 21 nov. 2010.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 190.

fogos se publicava mais um diário oficial com aumento indiscriminado de tributos, feitos na calada da noite.

Assim, em meio às comemorações, o contribuinte acordava, no ano que se iniciava, com tributos mais pesados a recolher. Logicamente, isso quebrava a lógica da anterioridade, que visava a que o contribuinte não fosse surpreendido. Para tanto, a Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe um novo reforço:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]²¹
(destacado)

Com essa nova medida, em conformidade com o *animus* de proteção dos direitos e garantias individuais dos contribuintes, surge a chamada “anterioridade nonagesimal”. Carrazza situa o fenômeno:

O princípio da anterioridade, exigindo que a lei tributária, para incidir, seja conhecida pelo menos noventa dias antes do término do exercício financeiro da ocorrência do *fato imponible*, permite que os contribuintes saibam o que os aguarda, no campo da tributação, e, bem por isso, confiem no Estado Fiscal (daí os germânicos falarem em “princípio da confiança na lei fiscal”). Podem, assim, organizar seus negócios com acentuado grau de certeza e segurança, o que é fundamental em qualquer Estado Democrático de Direito.²²

Na prática, para ter eficácia a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte, a lei que institui ou aumenta tributo há de ser publicada até 2 de outubro do ano anterior. Passada essa data, apesar de vigente, seus efeitos só serão favoráveis ao fisco depois de passados os noventa dias estabelecidos na anterioridade prevista no art. 150, inc. III, alínea “c” da CF/88.

Entretanto, como todo princípio, a anterioridade também abriga exceções, todas previstas taxativamente no texto constitucional, e que não

²¹ Idem.

²² Ibidem, p. 197.

comportam alargamentos por parte do constituinte derivado, como se verá da manifestação do STF na ADI nº 939-7, objeto principal deste trabalho.

Quanto às exceções, estas estão dispostas no §1º do art. 150 da CF/88²³. Por se tratar de remissões aos próprios artigos do Sistema Tributário Nacional, vale citar o elenco de tributos para os quais não se aplica a anterioridade: imposto sobre a importação de produtos estrangeiros; imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; o imposto sobre produtos industrializados; o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.

Com tudo isso, o que se viu até agora foi a forma como o sistema tributário foi estruturado com vistas a oferecer ao contribuinte garantias amplas contra atitudes desarrazoadas do Estado. Os dispositivos constitucionais expressam, em sua completude, um sentido de respeito aos direitos e garantias individuais do contribuinte, dentro do Estado Democrático de Direito.

Entretanto, esse mesmo sistema, com aparência de perfeição e acabamento, vê-se, em algumas situações, desafiado por alterações em seu bojo que tentam contrariar a lógica estabelecida. Aqui se ressalta o importante papel do Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição e tradutor das cláusulas pétreas, o que será visto mais pormenorizadamente a seguir.

4.2. A afirmação da anterioridade como garantia individual do contribuinte – ADI nº 939-7/DF

Em julgamento que se tornou verdadeiro *leading case*, o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939-7, promovida pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio em face da Emenda Constitucional (EC) nº 3, de 17 de março de 1993, que autorizou a União a instituir o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF).

O objeto maior da contenda surgiu em virtude de disposição expressa dessa EC nº 3/93, contida em seu art. 2º:

Art. 2.º A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

²³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. □ (destacado)

§ 1.º A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, b, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.²⁴ (destacado)

Tendo como principal autor o Deputado Luis Carlos Hauly, a Proposta de Emenda à Constituição nº 2, apresentada ainda no ano de 1991, portanto durante o Governo do Presidente Fernando Collor de Mello, objetivava, logicamente, arrecadar numerário para o Governo Federal com a maior celeridade possível.

Para que o êxito então pudesse ser alcançado rapidamente, houve a necessidade de se excepcionar o novo imposto da aplicação da anterioridade tributária, posto que essa garantia já se encontrava na CF/88 desde sua edição.

Além do princípio da anterioridade, objeto do presente estudo, a EC nº 3/93 violou também o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros), bem como a imunidade prevista para os templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Tendo como relator o Ministro Sydney Sanches, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no extenso e complexo Parecer nº 987/93, contido na íntegra da ADI 939-7/DF, no voto do relator, defendeu a constitucionalidade de lei, no tocante à anterioridade, com os seguintes argumentos:

O art. 60, §4º, da Constituição de 1988, dispõe que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir, entre outras limitações, os direitos e garantias individuais, entendidos como aqueles derivados da própria existência humana e que se colocam acima de toda e qualquer norma, como os relativos à vida, à liberdade e à dignidade das pessoas. Importa verificar que, nas Constituições mais recentes, inclusive na atual Carta Política, o princípio da anterioridade não foi idealizado como absoluto.

²⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3**, de 17 de março de 1993. Disponível em : < <http://www010.data-prez.gov.br/sislex/paginas/30/1993/3.htm>>. Acesso em 8 nov. 2010.

Muito pelo contrário, a relatividade desse princípio, em face de inúmeras ressalvas nessas Constituições, autoriza a indagarmos se o princípio da anterioridade é regra que comporta exceções, ou se representa exceções diante da regra da não-anterioridade da lei tributária.

Daí, como o princípio da anterioridade tem se mostrado relativo, especialmente, em relação aos impostos com predominante função extrafiscal, os indiretos, de fatos geradores instantâneos, e os instituídos provisoriamente, para fazer face a determinadas situações, também, transitórias, não é, de forma alguma, desarrazoado inferir que tal limitação ao poder de tributar, mormente se ocorrentes algumas das hipóteses supracitadas, não integra os direitos e garantias individuais que seriam insusceptíveis de serem alterados por emenda constitucional.[...]

A Constituição Federal promulgada em 5 de outubro de 1988, em seu art. 150, “caput”, inciso III, alínea “b”, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Tal vedação, também, comporta exceções. Assim, o §1º, do próprio art. 150, dispõe que não estão sujeitos ao princípio da anterioridade os impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, I) e exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II), produtos industrializados (art. 153, III), operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários (art. 153, V), e os impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra (art. 154, II).[...]

Portanto, o grande número de exceções revela que o princípio da anterioridade não é absoluto. Antes, de caráter acentuadamente relativo, sujeita-se a abrandamentos, desde que pela via adequada, em circunstâncias especiais.[...]

Cabe, ainda, ressaltar que a Emenda Constitucional nº 3, que autorizou a criação do IPMF e previu a não-aplicação, em relação a esse imposto, do

princípio da anterioridade, tem o mesmo poder que o texto constitucional original, uma vez que atende aos requisitos formais, circunstanciais e materiais exigidos pelo art. 60 do Estatuto Político de 1988, para reforma constitucional.²⁵

Importante a transcrição de tal trecho visto que nela já se podem identificar alguns equívocos do defensor. Inicialmente poder-se-ia citar a assertiva de que não existem princípios absolutos para defender a relativização de uma garantia.

No caso, por não ser um princípio absoluto, como nenhum dos contidos na Constituição Federal tem a pretensão de ser, a anterioridade estaria aberta a sopesamentos, em face de outros princípios igualmente importantes, como o de defesa do Erário Público, indisponibilidade do interesse público, dentre outros.

Há de se ressaltar que, conforme Alexy,²⁶ se dois princípios colidem um deles terá que ceder. Isso, entretanto, não significa que aquele princípio que cedeu deva ser declarado inválido. Pelo contrário, pode ele ser aplicado plenamente em outra situação fática, a depender da ocorrência de características especiais nesta colisão.

Com isso, alegar que a anterioridade não é princípio absoluto para, sem qualquer fundamentação, querer limitar a sua aplicação, desborda do razoável. Reconhece-se uma possível relativização em caso de colisão, mas este sopesamento deveria se fundar em outros princípios igualmente importantes e com relativo peso e que justificassem a cessão para aquele caso concreto. Não foi o apresentado pela PGFN em seu parecer.

O raciocínio possui uma premissa verdadeira, mas chega a um resultado equivocado. Certamente que não existem princípios absolutos, porém a própria Constituição já trata de elencar, no caso da anterioridade, quais as exceções que seriam admitidas.

Conforme Virgílio Afonso da Silva:

[...] ao contrário do que defende a teoria interna, é imprescindível distinguir os direitos fundamentais de suas restrições – rejeita-se, portanto, o conceito uno de *direitos com seus limites imanentes*; e, (2) ao contrário

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Sydney Sanches. Brasília, 18 de mar. de 1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>> Acesso em: 09 nov. 2010.

²⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 93.

do que sustentam teorias baseadas em um suporte fático restrito, não se deve excluir *de antemão*, da proteção dos direitos fundamentais, condutas, estados e posições jurídicas que tenham algum elemento, por mais ínfimo que seja, que justificaria tal proteção.²⁷ (destacado no original)

Pensar dessa maneira esvaziaria o próprio fundamento das cláusulas pétreas. Ao se aceitar a possibilidade de invasão de tais cláusulas, acabar-se-ia por esvaziar todo o conteúdo e sentido delas, posto que se chegaria a um momento de verdadeira perda de sua identidade.

Desnaturaria a justiça, valor fundante de um Estado Democrático, e o valor segurança jurídica, que funda o Estado de Direito.

Secundariamente, afirmar que, por comportar exceções já previstas no texto constitucional o princípio da anterioridade estaria aberto a outros casos em que sua aplicação ficasse excepcionada representa o próprio esvaziamento.

Há de se distinguir, todavia, as normas constitucionais originárias das normas derivadas. Aquelas, decorrentes do poder constituinte originário, são editadas sem que haja qualquer limitação na atuação da Assembleia Nacional Constituinte. Não há que se falar em normas constitucionais inconstitucionais originárias, nos termos já formulados por Otto Bachof.

Diferentemente disso, as normas derivadas não são ilimitadas, devendo obedecer ao desenho prévio contido na CF. Por isso, estas podem ser objeto de controle de constitucionalidade, pois podem ser aprovadas sem que se respeitem os princípios fundamentais constitucionais, estabelecidos de forma originária, daí porque devem ser cassadas, pois violam todo o sistema.

Ademais, além de vícios formais, podem as normas constitucionais derivadas padecer de vícios materiais, quando incongruentes com o ordenamento originariamente estabelecido.

O Supremo Tribunal Federal é o órgão encarregado desse controle em abstrato a ser feito das normas jurídicas que violem o texto constitucional, verdadeiro “guardião da Constituição”, expressão cujo uso já se tornou mais do que evidente. Devido às questões políticas que o circundam, cunhou-se a expressão “supremocracia”.²⁸

Em análise contrária à permanência da EC n° 3/93, no tocante à anterioridade, o Ministro Celso de Mello oferece uma verdadeira lição de

²⁷ SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 252.

²⁸ Expressão contida em texto denominado “Supremocracia”, de Oscar Vilhena Vieira, na Revista DireitoGV 4[2], p. 441-464, JUL-DEZ/2008. Disponível em: http://www.direitogv.com.br/subportais/publica%C3%A7%C3%B5e/RD08_6_441_464_Supremocracia_Oscar%20Vilhena%20Vieira.pdf. Acesso em 25 nov. 2010.

respeito aos direitos e garantias fundamentais expressos na CF, notadamente em se tratando das famigeradas cobranças de tributos:

[...] que os **desvios inconstitucionais** do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, **deformam** os princípios que estruturam a ordem jurídica, **subvertem** as finalidades do sistema normativo e **comprometem** a integridade e a supremacia da própria Constituição da República.

A prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento que, **arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais**, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária inconveniente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais. [...] Dentro desse contexto, tenho por irrecusável que a norma inscrita no art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional n. 3/93 – **ao reduzir, ainda que temporariamente, a abrangência da cláusula de proteção representada pelo princípio da anterioridade** – vulnera, nas múltiplas dimensões em que ele se projeta, o regime jurídico-constitucional dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

A norma questionada desconsidera – ante o que prescreve, cogentemente, o art. 60, §4º, IV, da Constituição – o fato de que a anterioridade tributária, traduzindo limitação constitucional ao poder impositivo das pessoas políticas, constitui direito público subjetivo oponível ao Estado pelos contribuintes que dela se beneficiam. [...]

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes.²⁹

²⁹ Idem.

Com tudo isso, pela lucidez e pelo acerto dos argumentos expostos no Pleno do STF, por maioria de votos, foi julgada procedente a ADI 939-7 no tocante à declaração de inconstitucionalidade da expressão “o art. 150, III, “b”, contida no §2º, 2º, EC nº 3/93.

Assim, restou preservada a garantia da anterioridade para o caso em questão e oferecendo forte argumentação para ulteriores violações que venham a ser empreendidas contra importante barreira a ser preservada em prol dos contribuintes.

5. Conclusões

A importância do desenvolvimento do tema dos direitos e garantias fundamentais passa, necessariamente, pelo estudo da Constituição Federal de 1988 no Estado Brasileiro.

O estabelecimento de um rol mínimo de preceitos a serem respeitados deriva da própria força normativa e hão de ser respeitados ainda que se tenha de utilizar dos instrumentos previstos na própria Constituição, que traz um rol de ações que asseguram o respeito à Constituição.

O que se viu, ao longo do artigo, foi um breve detalhamento do que seriam esses direitos e garantias fundamentais expressos e implícitos na CF/88. A seguir, especificamente no tocante às garantias, elas foram identificadas, sendo enunciada a própria razão de ser desses institutos.

Entretanto, para que a garantia da anterioridade tributária pudesse ser eficazmente compreendida, necessitava-se entender o verdadeiro sentido do princípio da unidade da Constituição, que permite uma leitura daquele princípio como se inserto no art. 5º estivesse, por força do seu §2º.

Além disso, a própria identificação dessa garantia como expressão de um direito de resistência explícito na Constituição, reforça o seu caráter institucional e funciona como limite à atuação legiferante fiscal, exclusiva do Estado.

Buscou-se analisar os princípios constitucionais tributários e o acerto da ADI nº 939-7/DF, em que se expurgou do ordenamento jurídico brasileiro a alteração pretendida pela Emenda Constitucional nº 3/93, por estar eivada de ofensas aos contribuintes.

O estudo desse *leading case* é fundamental para que se possa enxergar o alcance dado pela Constituição à proteção contra a atitude muitas vezes desenfreada do Estado, que no exercício de verdadeiro poder tributário, justifica aberrações praticadas em nome do interesse público.

6. Referências

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BIELEFELDT, Heiner. Os direitos humanos num mundo pluralista. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 13, n. 2, p. 166-174, jul/dez. 2008.

BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant**. Tradução de Alfredo Fait. São Paulo: Mandarim, 2000.

BOTTALLO, Eduardo. Princípio da Anterioridade – Uma proposta para sua interpretação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 83, p. 28-35, ago. 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 8 nov. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3**, de 17 de março de 1993. Disponível em : < <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/30/1993/3.htm>>. Acesso em 8 nov. 2010.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 9 nov. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio *versus* Presidente da República e Congresso Nacional. Relator Min. Sydney Sanches. Brasília, 18 de mar. de 1994. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br> > Acesso em: 09 nov. 2010.

BUZANELLO, José Carlos. **Direito de Resistência Constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

LIMA, Francisco Gérson Marques de. **Fundamentos Constitucionais do Processo (sob a perspectiva da eficácia dos direitos e garantias fundamentais)**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Alexandre Antonio Bruno da. Legalidade e anterioridade tributária. **Revista Pensar**, Fortaleza, v. 9, n. 9, p. 1-10, fev. 2004.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

PÉREZ LUÑO. Antonio Henrique. **Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución**. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.