

RVMD, Brasília, V. 7, n° 1, p. 44-61, Jan-Jun, 2013

ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO NORMA JURÍDICA*

Liziane Angelloti Meira**

Lucas de Andrade Lima Cavalcante***

RESUMO:

Este estudo se presta à verificação da natureza normativa do princípio da anterioridade tributária, como se encontra no art. 150, III, 'b' e 'c' da Constituição Federal, por meio das distinções que faz a doutrina jurídica entre princípios e regras e da noção de direitos fundamentais. Trata, também, da importância dessa distinção para a aplicação e para o estudo da norma jurídica, especificamente do princípio da anterioridade.

Palavras-chave: Princípio da anterioridade tributária; princípios e regras; direitos fundamentais.

ABSTRACT:

This study aims verifying the normative nature of the anteriority tax principle, as it is found in art. 150, III, 'b' e 'c' of the Brazilian Constitution, throw the differences between principles and rules made by the legal doctrine. It is also about the importance of such distinction to the implementation and to the research of the rule of law, specifically the anteriority tax principle.

Keywords: Anteriority tax principle; principles and rules; fundamental rights.

* Artigo recebido em: 21/02/2013.

Artigo aceito em: 26/02/2013.

** Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

*** Advogado. Mestrando em Direito pela (Universidade Católica de Brasília). Pós-graduado em Ciências Criminais (UNIMINAS/MG). Professor da UEMG-Ituiutaba e professor do IESB-DF.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. Anterioridade tributária**
- 3. Princípios e regras**
- 4. Anterioridade Tributária como norma de direito fundamental**
- 5. Conclusões**
- 6. Referências**

1. Introdução

Dentre as mais importantes limitações constitucionais do poder de tributar e notadamente uma das mais estudadas é a limitação contida nos enunciados do art. 150, III da Constituição. Mesmo assim, a doutrina pouco se tem debruçado sobre a questão da natureza normativa dessa limitação, da qual depende a sua correta hermenêutica constitucional.

Dessa forma, verifica-se a importância das reflexões que são apresentadas neste estudo, especificamente sobre o entendimento do princípio da anterioridade como norma jurídica.

2. Anterioridade Tributária

A anterioridade tributária, como se verifica no sistema jurídico brasileiro, está ligada à anualidade tributária que, por sua vez, deriva do princípio da legalidade e existiu como garantia deste¹.

A ideia de anualidade, como princípio orçamentário é bastante antiga no Direito Constitucional Brasileiro. Já na Constituição Imperial de 1824 atribuía-se ao legislativo o dever de “Fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição”.²

A primeira Constituição da República atribuía ao Congresso competência privativa para “orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro”³, de maneira semelhante à que a Constituição de 1934 atribuía competência à Assembleia

¹ “A precedência da legalidade tributária não impediu; ao contrário, provocou o princípio da anualidade – como autorização orçamentária – ficando vinculados os tributos à periodicidade da lei de meios.” BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Forense, Rio de Janeiro, 1998. Nota de Misabel Abreu Machado Derzi, p. 51.

² Art. 15, X, da Constituição do Império do Brasil.

³ Art. 34, 1º, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934.

Nacional, em seu art. 33, § 1º. A Constituição de 1937 trouxe, novamente a anualidade orçamentária⁴ e conectou o orçamento aos tributos que devem ser cobrados quando dispôs:

Art. 68. O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, renda e suprimento de fundos, incluídas na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos.

Entretanto, somente na Constituição de 1946, a anualidade surge como norma legitimamente tributária, onde se dispôs que

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.⁵

Razão pela qual se afirma que a Constituição Brasileira de 1946 primeiro consagrou o princípio da anualidade tributária em nosso Direito Constitucional.⁶

Este princípio, não mais consagrado em nossa Constituição, impunha que, para que um tributo pudesse ser cobrado, deveria haver prévia previsão orçamentária. Como explica Roque Antônio Carrazza:

O princípio da anualidade alberga um *plus*, em relação ao da anterioridade. Enquanto este se limita a exigir que a cobrança do tributo se perfaça de acordo com as leis vigentes no exercício anterior, aquele exige, também, a autorização orçamentária, para que ela ocorra de modo válido.⁷

Assim, ao passo que o atual princípio da anterioridade exige apenas a existência de uma lei tributária anterior com seus requisitos, o princípio da anualidade exigia, juntamente, que houvesse sua previsão orçamentária.

Já a atual Constituição trata do assunto nos enunciados normativos contidos no art. 150, III, 'b' e 'c', e §1º, de onde se pode entender que somente

⁴ Art. 67, 'b' da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937.

⁵ Art. 141, §34 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros, São Paulo, 2010, p. 225.

⁷ Ibidem, p. 226.

terá eficácia no exercício financeiro seguinte a norma tributária que institua ou majore tributo se estiver vigente em 1º de outubro do ano anterior.⁸ Cumpre anotar que existem exceções à anterioridade geral e à anterioridade nonagesimal.

O objetivo é permitir que o sujeito passivo tenha conhecimento da regra e condições de prever, com antecedência, as consequências jurídico-tributárias de seus atos.⁹ Tal limitação atinge tão somente a competência para instituir ou aumentar tributos, portanto não se aplica à penalidades e deveres instrumentais.¹⁰

De modo resumido:

A anterioridade, referindo-se à atividade legislativa, subdivide-se em duas proibições:

- emitir ato normativo que preveja criação ou aumento de tributo em relação a fato ocorrido no mesmo exercício financeiro da publicação desse ato (denominada anterioridade geral);
- emitir ato normativo que preveja a criação ou aumento de tributo em relação a fato ocorrido antes de noventa dias da data de publicação do ato normativo (denominada anterioridade nonagesimal ou noventena)¹¹

Ademais, o princípio da anterioridade é tratado como norma de direito fundamental e, portanto, cláusula pétrea de nossa Constituição. Mesmo assim, é necessário revisitá-lo e refletir sobre sua natureza normativa.

3. Princípios e regras

Princípios e regras de comportamento ou de estrutura são normalmente introduzidos no sistema jurídico mediante leis no sentido amplo e

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros, São Paulo, 2010., p. 208.

⁹ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 117.

¹⁰ Idem.

¹¹ Ibidem, p. 119.

estas, como objeto de estudo, precisam ser analisadas tendo em conta seus elementos e sua funcionalidade.

Por meio da hermenêutica jurídica é necessária a extração da norma jurídica dos enunciados normativos contidos na lei.¹² Para que os enunciados possam ser dotados de normatividade, capazes de determinar, em certa medida, a conduta humana intersubjetiva, a norma deve ser deles extraída de maneira a sistematizar as proposições nela contidas trazendo à luz o comando ou a ordem imposta por determinada norma.

A norma jurídica, portanto, é um comando completo, contendo em sua estrutura a descrição plena de uma conduta, com seus elementos material, espacial e temporal, capaz de estabelecer uma relação jurídica.¹³

Os elementos de uma norma, na maioria das vezes, não podem ser encontrados simplesmente em um único enunciado normativo, ou em uma única passagem do texto legal que trate especificamente de um determinado assunto, normalmente é necessário que o intérprete se valha de várias leis e dispositivos para conseguir todos os elementos necessários à formação da norma jurídica aplicável.¹⁴

Normas jurídicas se relacionam entre si de maneiras diferentes e, portanto, devem ser estudadas de acordo com a forma como se apresentam e

¹² MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*, 2002, p. 36.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

¹⁴ Nesse sentido: “Logo, se, e.g., o intérprete encontrar um decreto presidencial determinando a redução de uma alíquota prevista em certa lei, estará diante de uma regra jurídica que encerra um dos elementos do consequente da norma. Faz-se necessário, para incidência tributária, identificar no sistema jurídico os demais componentes da norma tributária. O hermeneuta vai ter de verificar em outras leis de que tributo se trata, qual o critério material, o espacial e o temporal, o sujeito ativo, o sujeito passivo e a que base de cálculo deve ser aplicada a alíquota reduzida. Depois de todo este procedimento, estar-se-á diante de uma norma de incidência tributária que poderia ser: ‘quem promover a importação de copos plásticos deverá pagar à União imposto de importação na alíquota de 3%, calculada sobre o valor de aquisição do bem’” MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*, 2002, p. 38

se inserem no universo jurídico. Notadamente para este trabalho é importante o estudo das especificidades dos princípios e das regras como normas jurídicas.

Inúmeros problemas hermenêuticos ocorrem em virtude das variadas acepções que se pode ter de princípios jurídicos. Vezes aparecem como normas axiológicas, vezes como normas deontológicas e mesmo como sinônimo de regras jurídicas.

Ademais, verifica-se o que se assemelha a uma indicação legal do entendimento de princípios no Brasil:¹⁵ A Lei de Introdução ao Código Civil reserva aos princípios ao *status* de último critério a ser utilizado pelo juiz para colmatação de lacunas no ordenamento jurídico. Nesse sentido, entende-se que os princípios perdem, como regras de colmatação, frente a uma norma jurídica específica a eficácia jurídica; o que, segundo a doutrina tradicional, acusaria a baixa carga de normatividade atribuída aos princípios pela doutrina tradicional.¹⁶

Enfim, o termo “princípio” tem sido utilizado com acepções distintas como destaca a doutrina:

Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulados em regras de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar e conta a estrutura da norma.¹⁷

¹⁵ Art. 4º do Dec.-Lei 4.657/1942.

¹⁶ “(...) Pois ele (o Direito) atribui, em regra, aos princípios singulares, âmbitos de aplicação delimitados, dentro dos quais eles não são substituíveis e prefere a formação rígida de previsões normativas, que exclua uma determinação variável das consequências jurídicas, em função da discricionariedade do juiz, ainda que vinculada. (...)” CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 134.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 145.

Nesse passo das reflexões propostas neste estudo, faz-se imprescindível a retomada do conceito de norma jurídica. Razão não é outra que ao tratar da redução do conceito de norma jurídica ao mínimo condicional deôntico.

Destarte, percebe-se que uma noção muito restrita de norma jurídica se mostra insatisfatória para a aplicação correta do direito e para a utilização mais adequada de enunciados normativos, por exemplo, de organização¹⁸, pelo que fica demonstrada a necessidade de ampliar a concepção de norma jurídica a “uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória.”¹⁹.

Por sua vez, destacam algumas características dos princípios jurídicos princípios jurídicos:

Os princípios não valem sem exceção e podem entrar entre si em oposição e contradição; eles não têm a pretensão da exclusividade; eles ostentam seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas; e eles precisam, para sua realização, de uma concretização através de sub-princípios e valores singulares, com conteúdo material próprio.²⁰

O pensamento sistemático e a importância dada ao aspecto teleológico das normas jurídicas têm o condão, até por necessidade, de inverter o disposto na mencionada LICC, de, de permitir que se entenda o princípio como espécie de norma jurídica.

Sendo o princípio, pois, a pedra de fecho do sistema ao qual pertence, desprezá-lo equivale, no mais das vezes, a incidir em errônea inafastável e de efeitos bem previsíveis: o completo esboroamento da construção intelectual, a exemplo, como lembra Geraldo Ataliba, do que ocorreu na abóbada, de Alexandre Herculano.²¹

¹⁸ REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 94.

¹⁹ Ibidem, p. 95.

²⁰ CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 88.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op cit*, p. 45.

Assim, pode-se reconhecer aos princípios a mesma força normativa das regras jurídicas, o que inicialmente pode gerar receio de insegurança jurídica, tendo em conta a natureza elástica dos princípios. Além disso, é absolutamente necessário o correto manejo dos princípios para a solução de diversos casos,²² o que dá ductilidade ao direito.

Inicialmente, observa-se que princípios e regras podem ser vistos como normas, no sentido amplo, do tipo deontológico. Isso restringe a noção do que se considera princípio, excluindo-se o aspecto axiológico. Não serve, nesse contexto, o entendimento de princípios “como valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada”²³; essa ampliação, como demonstrado pelo autor, multiplica demasiadamente a acepção do termo e dificulta o trabalho do intérprete. Tal exclusão, entretanto, parece mais fácil quando se trata de regras, mesmo assim é perceptível, também, nos princípios.

A diferença entre princípios e valores é reduzida, assim, a um ponto. Aquilo que, no modelo de valores é *prima facie* o melhor é, no modelo de princípios, *prima facie* devido; e aquilo que é, no modelo de valores, definitivamente melhor é, no modelo de princípios, definitivamente devido. Princípios e valores diferenciam-se somente em virtude de seu caráter deontológico, no primeiro caso, e axiológico, no segundo.²⁴

Pode-se entender regras como comando que se aplicam na base do tudo ou nada. Dado um determinado caso, ou uma regra jurídica é aplicável ou não. Nesse sentido as ponderações de Dworkin e Alexy:

²² “My strategy will be organized around the fact that when lawyers reason or dispute about legal rights and obligations, particularly in those hard cases when our problems with these concepts seem most acute, they make use of standards that do not function as rules, but operate differently as principles, policies, and other sorts of standards. Positivism, I shall argue, is a model of and for a system of rules, and its central notion of a single fundamental test for law forces us to miss the important roles of these standards that are not rules.” DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press. 1978. p. 22

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op cit.* p. 145.

²⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 153.

Rules are applicable in an all-or-nothing fashion. If the fact rules stipulates are given, then either the rule is valid, in which case the answer it supplies must be accepted, or it is not, in which case it contributes nothing to the decision.²⁵

Já regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível.²⁶

Os princípios, por sua vez, apesar de serem dotados da mesma força normativa das regras, possuem caráter elástico, no sentido que podem ser mais ou menos aplicados, observados em um grau maior ou menor.²⁷

Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas.²⁸

Principles have a dimension that rules does not – the dimension of weight or importance. When principles intersect, one who must resolve the conflict has to take into account the relative weight of each. This cannot be, of course, an exact measurement, and the judgment that a particular principle or policy is more important than another will often be a controversial one.²⁹

As distinções acima se mostram capazes de resistir a grande número de testes de refutabilidade, principalmente porque são práticas e seguras para resolução de conflito aparente de regras e colisões entre princípios. Pode-se tomar, assim, com razoável nível de segurança, a noção de norma jurídica que Alexy divide em normas deontológicas e axiológicas. Normas deontológicas são as que permitem, obrigam e proíbem determinadas condutas e axiológicas aquelas normas que atribuem valor a fatos jurídicos. As primeiras ou são

²⁵ DWORKIN, Ronald. *Op cit*, p. 24.

²⁶ ALEXY, Robert. *Op cit*, p. 91.

²⁷ Aqui diferem Alexy e Dworkin, como fica claro na nota: “A distinção apresentada assemelha-se à proposta por Dworkin, mas dela difere em um ponto decisivo: a caracterização dos princípios como mandamentos de otimização.” ALEXY, Robert. *Op cit*. p. 91, nota 27.

²⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90.

²⁹ DWORKIN, Ronald. *Op cit*, p. 26.

regras ou são princípios, as segundas ou são critérios de valor ou juízo de valor.³⁰

Refuta-se tal entendimento sob o argumento de que mesmo regras jurídicas são passíveis de relativização,³¹ como ilustra Humberto Ávila:

A norma construída a partir do Art. 224³² do Código Penal, ao prever o crime de estupro, estabelece uma presunção incondicional de violência para o caso de a vítima ter idade inferior à 14 anos. Se for praticada uma relação sexual com menor de 14 anos, então deve ser presumida a violência por parte do autor. A norma não prevê qualquer exceção. A referida norma, dentro do padrão classificatório aqui examinado, seria uma regra, e, como tal, instituidora de uma obrigação absoluta: se a vítima for menor de 14 anos, e a regra for válida, o estupro com violência presumida deve ser aceito. Mesmo assim, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar um caso em que a vítima tinha 12 anos, atribuiu tamanha relevância a *circunstâncias particulares* não previstas pela norma, como a aquiescência da vítima ou a aparência física e mental de pessoa mais velha, que terminou por entender, preliminarmente como não configurado o tipo penal, apesar de os requisitos normativos expressos estarem presentes. Isso significa que a aplicação revelou que aquela obrigação, havida como absoluta, foi superada por razões contrárias *não previstas pela própria ou outra regra*.³³

Apesar de importante, a refutação pode ser resistida. No exemplo acima, a jurisprudência criou nova regra que excetua a regra estudada³⁴ e utiliza regra excludente da imputação de todos os crimes³⁵ para não aplicar a regra contida no enunciado do antigo art. 224 do CPB. Para se mencionar relativização de regras jurídicas seria necessário que fosse possível perceber sua “meia” aplicação. Sua inteira exclusão pela aplicação de outra regra só reforça sua natureza de regra.

³⁰ ALEXY, Robert. *Op cit*, p. 151.

³¹ AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 44.

³² Antes da reforma nos crimes contra a dignidade sexual.

³³ AVILA, Humberto. *Op cit*, p. 45.

³⁴ No caso a necessidade de se verificar a imaturidade da vítima.

³⁵ A necessidade de que o dolo do sujeito contenha todos os elementos típicos para que se possa falar em tipicidade subjetiva.

A eventual existência de exceções às regras, como no caso o §1º do art. 150 da Constituição, não lhes tira a natureza de regras. A diferença principal é que no caso das regras as exceções são, teoricamente, enumeráveis, o que não ocorre com os princípios.

The rule might have exceptions, but if it does then it is inaccurate and incomplete to state the rule so simply, without enumerating the exceptions. In theory, at least, the exceptions could all be listed, and the more of them that are, the more complete is the statement of the rule.³⁶

Outro exemplo usado para refutar a possibilidade de atribuir consequência *prima facie* às regras jurídicas é a decisão que a importação de quatro pés de sofá não é suficiente para excluir a empresa do programa de pagamento simplificado de tributos federais.³⁷ Ocorre que, tanto aqui como no caso do estupro com violência presumida, a regra é totalmente excluída por outra criada pela jurisprudência.

Assim, em ambos os casos verifica-se a completa não aplicação da regra jurídica em razão, também, de interpretação teleológica à qual estão submetidas todas as normas jurídicas, tanto deontológicas como axiológicas.

Enfim, da mesma forma que o sujeito não pôde ser considerado meio culpado pelo crime de estupro com violência presumida e a empresa não pôde ser parcialmente excluída do programa de pagamento simplificado de tributos, o contrário ocorre com os princípios, pois, por exemplo, não há um sistema tributário absolutamente progressivo, um sistema penal perfeitamente garantista³⁸ e não é possível vivermos em um regime de absoluta segurança

³⁶ DWORKIN, Ronald. *Op cit.* p. 25.

³⁷ AVILA, Humberto. *Op cit.* p. 46.

³⁸ FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão**. São Paulo: RT. 2006. p. 42.

jurídica, justamente porque não são normas aplicáveis na base do tudo ou nada.

Regras, como se aplicam na base do tudo ou nada, ou são aplicáveis a um dado caso, ou não. Assim, seus conflitos são sempre aparentes e se resolvem com o uso de critérios de exclusão, como especificidade, subsidiariedade e subsunção.³⁹

Ao passo que os princípios funcionam de maneira diversa. Por seu caráter dúctil, podem ser aplicados em graus de observância diferentes, sempre tendendo à sua máxima aplicação dentro dos limites fáticos e jurídicos que o balizam.

4. Anterioridade Tributária como norma de direito fundamental

Ao julgar a ADI nº 939-7DF,⁴⁰ o Pleno do STF, sobre a Emenda Constitucional nº 3, que eximia a União de respeitar o art. 150, III, 'b' da

³⁹ "If two rules conflict, one of them can not be a valid rule. The decision as to which is valid, and which must be abandoned or recast, must be made by appealing to considerations beyond the rules themselves. A legal system might regulate such conflicts by other rules, which prefer the rule enacted by higher authority, or the rule enacted later, or the more specific rule, or something of that sort." DWORKIN, Ronald. Op cit. p. 27.

⁴⁰ EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5, par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4, inciso I e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "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; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de

Constituição em relação ao IPMF, tida como a decisão mais importante do STF em matéria tributária,⁴¹ concluiu que “o princípio da anterioridade é garantia individual do contribuinte”. Dando à norma contida no art. 150, III, ‘b’ da Constituição o *status* de norma de direito fundamental.

A fundamentalidade de determinado direito deve ser verificada primeiro em seu sentido formal e depois em seu sentido material, para que se possa concluir pela especial dignidade que se pode atribuir por esse *status*.

A fundamentalidade formal encontra-se ligada ao Direito Constitucional positivo e resulta dos seguintes aspectos, devidamente adaptados ao nosso direito constitucional pátrio: a) como parte integrante da Constituição escrita, os direitos fundamentais situam-se no ápice de todo o ordenamento jurídico, de tal sorte que – neste sentido – se cuida de direitos de natureza *supralegal*; b) na qualidade de normas constitucionais, encontram-se submetidos aos limites formais (procedimento agravado) e materiais (cláusulas pétreas) da reforma constitucional (Art. 60 CF), cuidando-se, portanto (pelo menos num certo sentido) e como leciona João dos Passos Martins Neto, de *direitos pétreos*, muito embora se possa controverter a respeito dos limites da proteção outorgada pelo Constituinte, o que será objeto de análise na parte final dessa obra; c) por derradeiro, cuida-se de normas diretamente aplicáveis e que vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (Art. 5º, §1º da CF).⁴²

A regra jurídica da anterioridade é extraível do enunciado do art. 150, III, ‘b’, portanto se encontra positivada em nosso texto constitucional. Trata-se de

textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (ADI 939 / DF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Relator: Min. SYDNEY SANCHES. 15/12/1993. Tribunal Pleno)

⁴¹ “O mais relevante julgado constitucional-tributário pós 1988, em nossa opinião, é a ADI 939DF, que foi o primeiro caso de controle concentrado de emenda constitucional pelo STF. Não decorre apenas daí sua relevância, mas também, e principalmente, em virtude da matéria contida no julgado. Pela primeira vez uma regra constitucional tributária foi tratada como princípio constitucional com status de norma inalterável, considerada parte integrante do rol dos direitos fundamentais adstrito ao rigor imutabilizante do §4º do Art. 60 do Texto Magno brasileiro.” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Acerca das decisões relevantes do STF sobre o sistema constitucional tributário. In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; VALE, André Rufino do. (Org.). **A jurisprudência do STF nos 20 anos da Constituição**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, v. 1, p. 263-271.

⁴² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007, p. 88.

cláusula pétrea, como menciona a ementa do acórdão mencionado: “o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, §2º, art. 60, §4º, e art. 150, III, ‘b’ da Constituição);”. Vincula entidades públicas, no caso induzindo à inconstitucionalidade de norma supressora ou impedindo a eficácia normativa de outras normas, nos termos do próprio dispositivo. Entretanto, encontra-se fora do Título II da Constituição, dedicado aos direitos e garantias fundamentais.

A fundamentalidade material, por sua vez, decorre da circunstância de serem os direitos fundamentais elementos constitutivos da Constituição Material, contendo decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade. Inobstante não necessariamente ligada à fundamentalidade formal, é por intermédio do direito constitucional positivo (Art. 5º, §2º) que a noção da fundamentalidade material permite a abertura da Constituição a outros direitos fundamentais não constantes de seu texto e, portanto, apenas materialmente fundamentais, assim como a direitos fundamentais situados fora do catálogo, mas integrantes da Constituição formal, ainda que possa controverter-se a respeito da extensão do regime da fundamentalidade formal a estes direitos apenas materialmente fundamentais, aspectos do qual voltaremos a nos ocupar de forma mais detida no próximo capítulo.⁴³

Adverte-se que tal entendimento engessa demasiado o nosso sistema constitucional tributário frente à dinâmica econômica contemporânea:

Não devemos nos esquecer que o sistema tributário é dirigido à incidência sobre bases econômicas. É consensual que a economia i.e., o sistema econômico é uma base mutante, no sentido de ser altamente dinâmica. Assim, tem-se a decisão do STF apontando para um endurecimento da superestrutura normativa que incide sobre uma estrutura econômica que é altamente dinâmica. A probabilidade de um descolamento e de um colapso cresce à medida que tal disparidade de sistemas (constituição tributária ultrarígida e economia altamente dinâmica) avança no tempo. Claro está que alguns princípios são de caráter inafastável, como é o caso da legalidade e da irretroatividade tributária. Porém, elevar regras tributárias ao status de cláusula pétrea pode levar ao colapso do sistema no futuro.⁴⁴

⁴³ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007, p. 89.

⁴⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Op cit. p. 263-271.

Entretanto, apesar de válida a advertência, é de se reconhecer que a norma em estudo diz respeito justamente à limitação de ingerência do Estado na vida dos cidadãos e se destina diretamente a limitar o poder tributante, pelo que seria uma subversão da sistemática constitucional a supressão da norma pelo poder normativo que ela se destina a limitar.

Assim, sua qualidade de pertencer à estrutura básica do estado e de seu lugar no ápice do ordenamento jurídico e, portanto, seu caráter de norma de direito fundamental.

Por fim advoga a favor da anterioridade tributária como norma de direito fundamental sua estreita ligação com os princípios da dignidade da pessoa humana e da segurança jurídica.⁴⁵

5. CONCLUSÃO

Princípios podem ser tidos como normas jurídicas dotadas de normatividade e têm o caráter deontológico, pois se prestam igualmente a proibir, permitir e obrigar condutas.

Do enunciado normativo do art.150, III, 'b' e 'c' da Constituição Federal, pode-se extrair a norma que dita que só terá eficácia no exercício financeiro seguinte a norma tributária que institua ou majore tributo se estiver vigente no dia 2 de outubro do ano anterior.

Tal norma só pode ser observada na base do tudo ou nada, a hermenêutica não permite ductilidade em sua aplicação, por isso mesmo se impõe que seja entendida como regra pra que seja corretamente interpretada.

⁴⁵ Carraza afirma em relação ao princípio da anterioridade que: “O contribuinte, com isso, pode programar, ano a ano, suas atividades econômicas, já que, durante o exercício financeiro, não será colhido de surpresa com novas incidências fiscais.” CARRAZZA, Roque Antonio. Op cit. p. 202.

O art. 150, III, 'b' e 'c' da Constituição limita o poder de tributar, portanto não só os princípios e as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também outras regras jurídicas podem se prestar a esse fim⁴⁶.

As exceções existentes à norma mencionada não lhe tiram o caráter de regra, pois são enumeradas e enumeráveis.

A regra contida no art. 150, III, 'b' e 'c' da Constituição é norma jurídica de direito fundamental e, portanto não pode ser suprimida por meio de emenda constitucional.

O entendimento da natureza normativa das normas jurídicas contidas nos enunciados constitucionais é essencial à observância mais correta possível de nossa Constituição Federal.

6. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Forense, Rio de Janeiro, 1998. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros. São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

DWORKIN, Ronald. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press. 1978.

⁴⁶ “Limitações ao poder de tributar de natureza constitucional são princípios e regras contidas na Constituição que delimitam, limitam e condicionam o poder tributário do Estado” VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição Brasileira de 1988**. Artigo enviado por e-mail em 2011. p. 8.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão**. São Paulo: RT. 2006.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes Aduaneiros Especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição Brasileira de 1988**. Artigo enviado por e-mail em 2011.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Acerca das decisões relevantes do STF sobre o sistema constitucional tributário. In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; VALE, André Rufino do. (Org.). **A jurisprudência do STF nos 20 anos da Constituição**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, v. 1, p. 263-271.