

ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA ENQUANTO REGRA JURÍDICA

Tax Records While Legal Rule

Fernando Melo Silva e 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 Brasileira, através 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.

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 Brazilian Constitution, throw the differences between principles and rules made by the literature of Law. Also talks about the importance of this distinction to the implementation and to the research of standards.

Keywords: Anteriority Tax Principle. Principles and Rules. Fundamental Rights.

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, pouco se discute

sobre a sua natureza normativa, da qual depende a correta hermenêutica constitucional.

O chamado Princípio da Anterioridade, destarte amplamente estudado, não tem sua natureza intrínseca questionada. Razão do interesse quando o Prof. Marcos Valadão¹ afirma em sala de aula em março de 2011, que a anterioridade tributária, conforme contida na Constituição, não é um princípio, mas uma regra jurídica. Assim, pela importância do tema, torna-se imperioso um estudo, ainda que incipiente, sobre que tipo de norma jurídica é a anterioridade tributária.

Cabe lembrar que o estudo é fruto da aula do professor acima mencionada e que muito do que é tratado se deve a conversações entabuladas com colegas e professores. Mesmo assim não faz mal ressaltar que se trata de um estudo preliminar.

1. Anterioridade Tributária

A anterioridade tributária, como a temos, está ligada à anualidade tributária que, por sua vez, deriva do princípio da legalidade e existiu como garantia deste².

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”³.

A primeira Constituição da República atribuía ao Congresso competência privativa para “orçar a receita, fixar a despesa federal anualmente

¹ Marcos Aurélio Pereira Valadão é Doutor em Direito (SMU – EUA 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Mestre em Direito Internacional e Comparado (SMU 2003), Especialista em administração tributária (UCG 1992), MBA em Administração financeira (IBMEC 1996), Professor e pesquisador do Curso de mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília.

² “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.” BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. Forense, Rio de Janeiro, 1998. Nota de Misabel Abreu Machado Derzi. p. 51.

³ Art. 15, X, da Constituição do Império do Brasil.

e tomar as contas da receita e despesa de cada exercício financeiro”⁴, de maneira semelhante à que a rapidíssima Constituição de 1934 atribuía competência à Assembleia Nacional em seu Art. 33, 1º. A Constituição de 1937 traz, novamente, a anualidade orçamentária⁵ e liga o orçamento aos tributos que devem ser cobrados quando dispõe:

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 dispõe 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.⁶

Razão pela qual, com acerto se afirma que foi a Constituição Brasileira de 1946 que primeiro consagra o princípio da anualidade tributária em nosso Direito Constitucional.⁷

Já a atual Constituição trata do assunto, nos enunciados normativos contidos no Art. 150, III, ‘b’ e ‘c’ e §1º, de onde se pode extrair a norma de que, só 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

2. Princípios e regras

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. Interessante mesmo termos o que parece uma

⁴ Art. 34, 1º, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934.

⁵ Art. 67, ‘b’ da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937.

⁶ Art. 141, §34 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros, São Paulo, 2010. p. 225.

⁸ *Ibidem*. p. 208.

definição legal do que são princípios no Brasil⁹, pois a lei de introdução ao Código Civil rebaixa os princípios ao *status* de último critério a ser utilizado pelo juiz para colmatação de lacunas no ordenamento jurídico, carecendo estes, frente a qualquer outra norma jurídica, de eficácia normativa. Enfim, o termo princípios acaba admitindo “usos” distintos, 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.¹⁰

O problema passa pela própria concepção de norma jurídica, pois, se se entender norma como sinônimo de regra e regra como sinônimo de princípio, nenhum dos conceitos ajudará em nada a correta hermenêutica e, conseqüentemente, haverá problemas de segurança jurídicos e equívocos renitentes na aplicação de normas.

Razão não é outra que ao tratar da redução do conceito de norma jurídica ao mínimo condicional deôntico, com imposição de *sansão*, se adverte que:

Se desejarmos alcançar um conceito geral de regra jurídica, é preciso, por conseqüente, abandonar a sua redução a um juízo hipotético, para situar o problema segundo outro prisma.¹¹

Aqui já se percebe que uma noção tão restrita de norma jurídica se mostra insatisfatória para uma aplicação correta do direito e para a utilização mais adequada de enunciados normativos, por exemplo, de organização¹², pelo que fica demonstrada a necessidade de ampliar a concepção de norma jurídica

⁹ Art. 4º do Dec.-Lei 4.657/1942.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 145.

¹¹ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 94.

¹² *Ibidem*. p. 94.

a “uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de maneira objetiva e obrigatória.”¹³.

Ao mesmo tempo, o pensamento sistemático e a importância dada ao aspecto teleológico das normas jurídicas acabam, por necessidade, invertendo o disposto na mencionada LICC que, conseqüentemente, passa a se entender 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.¹⁴

Assim, se reconhece aos princípios a mesma força normativa dada às regras jurídicas, o que inicialmente cria um receio de insegurança jurídica, dada a natureza elástica dos princípios ao mesmo tempo em que é absolutamente necessário seu correto manejo para a solução de diversos casos¹⁵ também porque dá ductilidade ao direito. Esse receio não é absolutamente injustificado, pois um equívoco na distinção sobre com qual espécie se lida pode acarretar confusões hermenêuticas.

Inicialmente observa-se que princípios e regras são normas de tipo deontológico. Isso restringe, já, a noção do que se considera princípio, dela excluindo o aspecto axiológico. Não serve, pois, a ideia de princípios “como valores inseridos em regras jurídicas de posição privilegiada”¹⁶, ampliação que, como demonstrado pelo autor, multiplica demasiadamente a acepção que se pode ter do

¹³ Ibidem. p. 95.

¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros, São Paulo, 2010. p. 45.

¹⁵ “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

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 145.

termo e complica o trabalho do intérprete. Essa 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.¹⁷

Pode-se entender regras como a espécie de norma jurídica que se aplica na base do tudo ou nada. Dado um determinado caso, ou uma regra jurídica será aplicável ou não¹⁸.

Nos dizeres de Alexy:

[...] 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.¹⁹

Já os princípios, apesar de serem dotados da mesma normatividade das regras, possuem caráter elástico, no sentido que podem ser mais ou menos aplicados, observados em um grau maior ou menor²⁰.

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.²¹

Em sentido bastante semelhante explica Dworkin:

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

¹⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 153.

¹⁸ "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." Cf. DWORKIN, Ronald. *Op cit.* p. 24.

¹⁹ ALEXY, Robert. *Op cit.* p. 91.

²⁰ 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.

²¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90.

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.²²

As distinções acima se mostram capazes de resistir a grande número de testes de refutabilidade principalmente porque são práticas e seguras na hora de resolver 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 regras ou são princípios, as segundas ou são critérios de valor ou juízo de valor.²³

Refuta-se tal entendimento sob o argumento de que mesmo regras jurídicas são passíveis de relativização²⁴, como ilustra Humberto Ávila: 2010.p.44:

A norma construída a partir do Art. 224²⁵ 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*.²⁶

²² DWORKIN, Ronald. *Op cit.* p. 26.

²³ ALEXY, Robert. *Op cit.* p. 151.

²⁴ AVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2010.p. 44.

²⁵ Antes da reforma nos crimes contra a dignidade sexual.

²⁶ *Ibid.* p. 45.

Apesar de importante a refutação pode ser resistida. No exemplo acima a jurisprudência cria nova regra que excetua a regra estudada²⁷ e utiliza regra excludente da imputação de todos os crimes²⁸ para não aplicar a regra contida no enunciado do antigo Art. 224 do CPB. Para se falar em 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.

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 them 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.²⁹

Outro exemplo usado para refutar a atribuíbilidade de consequência *prima facie* às regras jurídicas é a decisão em que se estabelece que a importação de quatro pés de sofá não é suficiente para excluir a empresa do programa de pagamento simplificado de tributos federais³⁰. Ocorre que, tanto aqui como no caso do estupro com violência presumida, a regra é totalmente excluída por outra criada pela jurisprudência.

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

Enfim, assim como o sujeito não pôde ser considerado meio culpado pelo crime de estupro com violência presumida e a empresa não pode ser parcialmente excluída do programa de pagamento simplificado de tributos o

²⁷ No caso a necessidade de se verificar a imaturidade da vítima.

²⁸ A necessidade de que o dolo do sujeito contenha todos os elementos típicos para que se possa falar em tipicidade subjetiva.

²⁹ DWORKIN, Ronald. *Op cit.* p. 25.

³⁰ AVILA, Humberto. *Op cit.* p. 46.

contrário ocorre com os princípios, pois, por exemplo, nunca haverá um sistema tributário absolutamente progressivo, nunca existiu sistema penal perfeitamente garantista³¹ e nunca viveremos em um regime de absoluta segurança jurídica, justamente porque não são normas aplicáveis na base do tudo ou nada.

Regras, como sempre 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.³²

Já 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.

3. Anterioridade Tributária como norma de direito fundamental

Ao julgar a ADI nº 939-7DF³³ o Pleno do STF, sobre a Emenda Constitucional nº3 que eximia a União de respeitar o Art. 150, III, 'b' da

³¹ FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão*. São Paulo: RT. 2006. p. 42.

³² "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.

³³ EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio 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 paragrafo 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 tributaria 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

Constituição em relação ao IPMF, tida como a decisão mais importante do STF em matéria tributária³⁴, 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 à ela 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,

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, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução 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)

³⁴ “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.

cuida-se de normas diretamente aplicáveis e que vinculam de forma imediata as entidades públicas e privadas (Art. 5º, §1º da CF).³⁵

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 cláusula pétreia, como menciona a própria 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);"). E vincula entidades públicas, no caso induzindo a inconstitucionalidade de norma supressora ou impedindo a eficácia normativa de outras normas, nos termos do próprio dispositivo. Entretanto, se encontra 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.³⁶

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

³⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007. p. 88.

³⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007. p. 89.

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.³⁷

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. Daí 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 Roque Carraza a favor da anterioridade tributária como norma de direito fundamental por sua estreita ligação com os princípios da dignidade da pessoa humana e da segurança jurídica.³⁸

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Regras e princípios são normas jurídicas igualmente dotadas de normatividade e 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 só terá eficácia no exercício financeiro seguinte, a norma tributária que institua ou majore tributo, se estiver vigente em 1º 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.

³⁷ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Op cit.* p. 263-271.

³⁸ 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." CARRAZA, 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. Também regras jurídicas podem se prestar a esse fim³⁹.

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

REFERÊNCIAS

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

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

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro - RJ: Forense, 1998.

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

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

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

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

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

³⁹ "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.

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

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Comentários sobre as alterações tributárias à Constituição Brasileira de 1988*.

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 - SP: Saraiva, 2010, v. 1, p. 263-271.

AUTORES

Fernando Melo da Silva, advogado, professor da Fundação Educacional de Ituiutaba – FEIT, associada à Universidade do Estado de Minas Gerais – UEMG, Campus de Ituiutaba-MG. Professor da Faculdade Barretos, Mestre em Direito Obrigacional Público Privado, pela UNESP – SP; doutorando em Direito na PUC-SP.

fernandomelo_silva@yahoo.com.br

Lucas de Andrade Lima Cavalcante, advogado, professor da Fundação Educacional de Ituiutaba – FEIT, associada à Universidade do Estado de Minas Gerais – UEMG, Campus de Ituiutaba-MG. Especialista em Direito, pela UNIMINAS-MG, mestrando em Direito na Universidade Católica de Brasília – UnB-DF.

lucasalcavalcante@yahoo.com.br