ARTIGO

Princípio da Anterioridade: direito fundamental do contribuinte cidadão na jurisdição constitucional tributária

Marcelo José das Neves

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UniRio).
Graduado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).
Especialista em Direito Administrativo.
Pós-graduado em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas. Mestrando em Direito Econômico e Desenvolvimento na Universidade Cândido Mendes (UCAM)
E-mail: mrcl.nvs@gmail.com

RESUMO:

O presente trabalho tem por objeto a abordagem do princípio da anterioridade tributária, principalmente, no tocante a sua aplicação na jurisdição constitucional. Este princípio revela-se como um direito fundamental garantido ao contribuinte cidadão, que se estende para muito além do direito individual, senão como garante do interesse público primário.

PALAVRAS-CHAVE:

Princípio constitucional da anterioridade tributária, contribuinte cidadão, jurisdição constitucional tributária, direito fundamental tributário.

ABSTRACT:

The present work aims at the approach of the principle of prior tax, especially with regard to its application in constitutional adjudication. This principle reveals itself as a fundamental right guaranteed to the citizen taxpayer, which extends far beyond the individual right, but as the primary guarantor of the public interest.

KEYWORDS:

Constitutional principle of prior tax, taxpayer citizen, constitutional jurisdiction to tax, tax fundamental right.

SUMÁRIO

I – Introdução, II – Princípio da Anterioridade, II.1 – O princípio da anterioridade na jurisdição constitucional tributária, III - Exceções à anterioridade, IV – Anterioridade razoável, V – Princípio da anterioridade como norma fundamental, VI – Conclusão, VI – Referências bibliográficas.

I - INTRODUÇÃO

É inconteste que na Constituição Republicana brasileira há enorme riqueza principiológica na seara tributária, e esses princípios constituintes, ditos princípios tributários constitucionais, além de nortearem a atividade do Estado no exercício da função tributária – reconheça-se, imanente a qualquer organização estatal - também funcionam como garantia ao contribuinte. Contribuinte este que, na acepção mais atualizada deste termo, é intitulado contribuinte cidadão, visto que impõe ao "Leviatã" limites, prestando-se o tributo a consubstanciar o efetivo preço da vida, mas sempre com respeito à segurança jurídica. Na lição do preclaro professor Alberto Nogueira, "o contribuinte é o cidadão, titular do poder tributário que, nessa qualidade outorga ao Fisco (sem lhe transferir), a competência legal (representação ou mandato civilístico) para exercer (como dever) a função de tributar (o chamado "ente tributante" na verdade é mero delegatário do contribuinte, em nome do qual e no interesse do mesmo atua, devendo uma prestação de contas (In Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários. A Nova Matriz da Cidadania na Pós-Modernidade Tributária, p. 69/70).

Neste contexto, sobressai a importância do princípio da anterioridade tributária, que tem inquestionável natureza de direito fundamental, como será melhor apreciado no correr deste estudo.

II – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio em epígrafe tem assento nas alíneas "b" e "c" do inc. III do art. 150 da CRFB/88, e está anunciado da seguinte forma:

> Seção II
> DAS LIMITAÇÕES DO PODER
> DE TRIBUTAR
> 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; 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Mister realçar que parte da doutrina brasileira adota para o referido princípio a terminologia princípio da não surpresa, uma vez que o fim por ele colimado seria o de proteger o contribuinte de uma eventual surpresa, quando o estado pretendesse impor ao contribuinte cidadão um sacrifício ainda maior do que aquele já suportado. Nessa esteira, o princípio da não surpresa se presta a amalgamar o princípio da anterioridade anual (alínea "b" do inc. III do art. 150 da CR, acima referida) ao princípio da anterioridade nonagesimal (alínea "c" do inc. III do art. 150 da CRFB, acima destacado, chamado também "anterioridade qualificada" "anterioridade especial" ou "noventena"), contudo prevalece o termo anterioridade.

O princípio sub ocullis torna defeso às esferas estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) procederem à cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro, ou antes de noventa dias da data de publicação da lei que os institui ou os majora, ou seja, a Carta Constitucional prevê que a lei que crie ou majore tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o mesmo será efetivamente cobrado, bem como destaca, ainda, a necessidade de observância da antecedência mínima de noventa dias, entre a data de publicação da lei que o instituiu, ou majorou, e a data em que passará a ser aplicado.

A ratio da anterioridade está na ideia de que a lei tributária não deve surpreender o contribuinte cidadão, quer de forma direta ou indireta, devendo ser conhecida de maneira prévia, a fim de que toda a sociedade saiba, com certeza, extensão e segurança devidas, a que tipo e "peso" de prestação pecuniária estarão sujeitos. É dizer, os legisladores podem criar ou aumentar tributos ao seu talante - respeitado, por óbvio, o campo da juridicidade -, contudo a eficácia da respectiva lei produzida, que institui ou majora o tributo, só tem aplicação no exercício vindouro, ou seja, fica suspensa até o exercício seguinte, por regra geral. Numa palavra, o princípio ilumina e homenageia o respeito à previsibilidade, uma vez que o tributo é inequivocamente um elemento negativo às finanças do contribuinte.

II.1 – O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

Sobreleva ressaltar que a necessidade de a lei ser publicada no exercício anterior, como forma de tornar-se eficaz no ano seguinte, tem sido objeto, amiúde, de pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal - STF, o que é exemplificado pelo fragmento do aresto ADI 2.325- MC, que teve por Relator

o Ministro Marco Aurélio, bem como o julgado RE 234.605, da relatoria do Ministro Ilmar Galvão, lavrados nos seguintes termos, respectivamente:

> **ADI 2.325- MC** - O preceito constitucional não especifica o modo de implementar-se o aumento. Vale dizer que toda modificação legislativa que, **de maneira direta ou indireta**, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita. (...) Impõe-se a concessão da liminar para, mediante interpretação conforme a CF e sem redução de texto, afastar-se a eficácia do art. 7 da LC 102/2000, no tocante à inserção do § 5º no art. 20 na LC 87/1996 e às inovações introduzidas no art. 33, II, da referida lei, bem como à inserção do inciso IV. Observar-se-á, em relação a esses dispositivos, a vigência consentânea com o dispositivo constitucional da anterioridade, vale dizer, terão eficácia a partir de janeiro de 2001." (julgamento em 23-9-2004, Plenário, DJ de 6-10-2006.)
>
> **RE 234.605** - Somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do IPTU, por meio de aplicação de tabelas genéricas de valorização de imóveis, relativamente a cada logradouro, que torna o tributo mais oneroso. Caso em que as novas regras determinantes da majoração da base de cálculo não poderiam ser aplicadas no mesmo exercício em que foram publicadas, sem ofensa ao princípio da anterioridade." (**RE 234.605**, julgamento em 8-8-2000, Primeira Turma, DJ de 1º-12-2000.) **No mesmo sentido**: AI 534.150-AgR, Rel. Min. **Joaquim Barbosa,** julgamento em 6-4-2010, Segunda Turma, DJE de 30-4-2010.

Por certo, o fim ultimado pela anterioridade não se circunscreve à disciplina da instituição e majoração do tributo, posto que, a nosso juízo, tem esse princípio por escopo regular as formas e as alterações dos prazos de pagamento em um mesmo exercício financeiro, contudo o STF já pacificou entendimento contrário a esta função, como se pode constatar pelo teor do fragmento do Informativo nº 514, da Corte Suprema, alusivo ao aresto ADI 4016, que teve por Relator o Ministro Gilmar Mendes, verbis:

> Redução e Extinção de Imposto: Princípio da Anterioridade Tributária. Considerou-se que, se até mesmo a revogação de isenção não tem sido equiparada pela Corte à instituição ou majoração de tributo, a redução ou extinção de um desconto para pagamento do tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única (à vista), também não o poderia. **Afastou-se, também, a assertiva de que qualquer alteração na forma de pagamento do tributo equivaleria a sua majoração, ainda que de forma indireta, e reportou-se ao entendimento do Supremo de que a modificação do prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade (Enunciado 669 da Súmula).** Asseverou-se, ademais, que deveriam ser levados em conta os argumentos apresentados nas informações da Assembléia Legislativa e do Governador do Estado no sentido de que as alterações promovidas pela Lei 15.747/2007 visariam propiciar o ajustamento de descontos do IPVA paranaense com o de outros Estados, sem que tais mudanças importassem em aumento do valor total do tributo. Ressaltou-se, por fim, que, no caso do IPVA, o art. 150, § 1º, da CF expressamente excetua a aplicação da regra da anterioridade na hipótese da fixação da base de cálculo desse tributo, ou seja, do valor venal do veículo. Assim, se nem a fixação da base de cálculo do IPVA estaria sujeita à incidência da regra da anterioridade, a extinção ou redução de um desconto condicional para pagamento desse tributo poderia ter efeitos imediatos. **Vencido o Min. Cezar Peluso que concedia a liminar ao fundamento de que a hipótese nada teria a ver com isenção, porque esta seria objeto específico de uma norma constitucional, e que a supressão ou redução de um desconto previsto em lei implicaria, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido, razão** pela qual se haveria de observar o princípio da anterioridade. Precedentes citados: RE 200844 AgR/PR (DJU de 16.8.2002); RE 204062/ES (DJU de 19.12.96). (g.n)

O referido verbete do STF restou cristalizado da seguinte forma:

> **Súmula nº 669** - NORMA LEGAL QUE ALTERA O PRAZO DE RECOLHIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO SE SUJEITA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.
> (Precedentes: RE 181832, RE 222460, RE 205686, AI 224046 AgR, RE 228796 e RE 240266)

Também a atualização monetária do tributo não implica inobservância à anterioridade, conforme indicam os excertos abaixo atinentes a julgados do STF, verbis:

> Substituição legal dos fatores de indexação – alegada ofensa às garantias constitucionais do direito adquirido e da anterioridade tributária – inocorrência – simples atualização monetária que não se confunde com majoração do tributo. (...) A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado da não surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, b).” **(RE 200.844-AgR**, Rel. Min. **Celso de Mello**, julgamento em 25-6-2002, Segunda Turma, DJ de 16-8-2002.) **No mesmo sentido:** AI 626.759-AgR, Rel. Min. **Cármen Lúcia,** julgamento em 30-6-2009, Primeira Turma, DJE de 21-8-2009.
> TRIBUTÁRIO. ICMS. Minas Gerais. Decretos 30.087/1989 e 32.535/1991, que anteciparam o dia de recolhimento do tributo e determinaram a incidência de correção monetária a partir de então. Alegada ofensa aos princípios da legalidade, da anterioridade e da não cumulatividade. Improcedência da alegação, tendo em vista não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária.” **(RE 195.218, Rel.** Min. **Ilmar Galvão,** julgamento em 28-5-2002, Primeira Turma, DJ de 2-8-2002.) **No mesmo sentido:** RE 546.316-AgR, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, julgamento em 18-10-2011, Segunda Turma, DJE de 8-11-2011.

De se ressaltar que o IPI deve respeitar a anterioridade nonagesimal do ato majorador, por não excepcionalizado pelo §1º do art. 150 da CF. Aliás, também quanto a essa matéria, IPI versus anterioridade nonagesimal, o STF já foi chamado a se pronunciar, litteris:

> A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – art. 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no art. 150, III, c, da CF. (...) Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no art. 150, III, c, da Carta da República.” (ADI 4.661-MC, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 20-10-2011, Plenário, DJE de 23-3-2012.) No mesmo sentido: RE 671.927, Rel. Min. Ayres Britto, decisão monocrática, julgamento em 15-3-2012, DJE de 3-4-2012.

Também a majoração de custas e emolumentos judiciais deve atender ao princípio enfocado, pois não há dúvidas de que integram o conceito de taxas. Dito entendimento pode aqui ser caracterizado pelo fragmento de um julgado do STF, o que é reverberado pelo STJ, conforme trecho da ementa de um recente acórdão, verbis:

> **ADI 3.694, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 20.09.2006**, Plenário, DJ de 6-11-2006 - “Lei 959, do Estado do Amapá, publicada no DOE de 30-12-2006, que dispõe sobre custas judiciais e emolumentos de serviços notariais e de registros públicos, cujo art. 47 – impugnado – determina que a ‘lei entrará em vigor no dia 1º de janeiro de 2006’: procedência, em parte, para dar interpretação conforme à Constituição ao dispositivos questionados e declarar que, apesar de estar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, a eficácia dessa norma, em relação aos dispositivos que aumentam ou instituem novas custas e emolumentos, se iniciará somente após 90 dias da sua publicação. Custas e emolumentos: serventias judiciais e extrajudiciais: natureza jurídica. É da jurisprudência do Tribunal que as

custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais tem caráter tributário de taxa. Lei tributária: prazo nonagesimal. Uma vez que o caso trata de taxas, devem observar-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre essas, a prevista no art. 150, III, c, com a redação dada pela EC 42/2003 – prazo nonagesimal para que a lei tributária se torne eficaz."

Acórdão nº RMS 31170 / SP, do Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, 02 de Agosto de 2011 CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS. TAXA DE DESARQUIVAMENTO DE AUTOS FINDOS. PORTARIA 6.431, DE 13 DE JANEIRO DE 2003. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ART. 150, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. A denominada "taxa de desarquivamento de autos findos", instituída pela Portaria n. 6.431/03 do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, é exação cobrada pela "utilização, efetiva (...) de serviços públicos específicos e divisíveis", enquadrando-se, como todas as demais espécies de custas e **emolumentos** judiciais e extrajudiciais, no **conceito** de taxa, definido no art. 145, II da Constituição Federal. Tratando-se de exação de natureza tributária, sua instituição está sujeita ao princípio constitucional da legalidade estrita (...)

III - EXCEÇÕES À ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade tributária não é absoluto, comportando exceções, conforme previsão estatuída, máxime, no §1º do artigo 150 da CF (II, IE, IOF, IPI e Imposto Extraordinário de Guerra), sem embargo dos empréstimos compulsórios em caso de guerra e de calamidade pública (inc. I do art. 148 da CF) e Contribuição para a Seguridade Social (§6º do art. 195 da CF).

Há, ainda, duas exceções adicionais, alçadas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, permitindo a exigência imediata após a publicação do ato majorador, sendo elas a contribuição interventiva sobre o setor de combustíveis (alínea "b", in fine, do inc. I do §4º do art. 177 da CF) e o ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes que estiverem sujeitos à incidência unifásica (alínea "c" do inc. IV do §4º do art. 155 da CF).

IV – ANTERIORIDADE RAZOÁVEL

Para além do prazo de quarenta e cinco dias após a publicação, previsto, como regra geral, para a entrada em vigor da lei tributária em todo o País, na forma do art. 101 do CTN c/c o art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, não se pode olvidar, como destaca Humberto Ávila (Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 594), que, apesar de a CRFB/88 exigir um interstício entre a data da publicação e a da eficácia apenas para alguns tributos, isso não implica que quanto a todos os outros não deva haver prazo algum, o que encontra arrimo na eficácia integrativa do princípio da segurança jurídica, que exige um estado de calculabilidade, para cuja realização é necessária a capacidade de antecipação e de medição das consequências, por exemplo, de um forte aumento de um determinado tributo.

Nesse passo, a Lei Complementar nº 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, redação alteração e consolidação das leis, prevê, no seu art. 8º, que "a vigência da lei será indicada de forma expressa e de modo a contemplar prazo razoável para que dela se tenha amplo conhecimento, reservada a cláusula 'entra em vigor na data de sua publicação' para as leis de **pequena repercussão**" (g.n.). Ou seja, referida disposição normativa vem ao encontro da necessidade, independente de previsão constitucional ou legal específica, de mecanismos de temperança da modificação no encargo tributário de médio ou grande impacto. Há que haver, nestes casos, sempre um prazo razoável entre a data da publicação da norma modificativa e o início da sua eficácia, a fim de viabilizar um prazo para que o contribuinte cidadão, no sentido o mais ampliado possível desta expressão, possa se adaptar à mudança.

V – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE COMO NORMA FUNDAMENTAL

De efeito, todas as hipóteses que excetuam a anterioridade da lei tributária estão estatuídas na Constituição Republicana, fato este que impossibilita que uma lei possa alargar o rol de tributos que não precisam obedecer ao princípio da anterioridade, e, como dito no início deste estudo, este princípio tributário enquadra-se como norma de direito fundamental, cláusula pétrea, haja vista que é uma garantia do contribuinte, e sua violação, por corolário, implica vício de inconstitucionalidade, como já, inclusive,

entendeu o STF, no julgamento da ADI nº 939-7, que teve por Relator o Ministro Sydney Sanches, do qual se extrai o seguinte fragmento, verbis:

> "A Emenda Constitucional nº 3, de 17/03/93, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º 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): o princípio da anterioridade, que é garantia 'individual do contribuinte' (**art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º**, inciso IV e art. 150, III, b da Constituição)." (g.n)

Também o voto do preclaro Ministro Celso de Mello, tomado na referida ADI 939-7, afirmou o status de direito fundamental do referido princípio, como indica o fragmento do respectivo voto, verbis:

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

VI - CONCLUSÃO

O Estado ao tributar deve observar a garantia outorgada ao cidadão contribuinte no que tange ao princípio da anterioridade, direito fundamental, que segundo escólio de Luís Roberto Barroso (Fragmento do parecer "Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais", de autoria de Luís Roberto Barroso, p. 31.), "não envolve apenas o interesse privado de cada contribuinte, mas também o interesse público primário."

Seja permitido, uma vez mais, recorrer aos ensinamentos de Luís Roberto Barroso, para quem "o interesse público primário é a razão de ser do Estado, e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade. O interesse secundário é o da pessoa jurídica de direito público que seja parte em uma determinada relação jurídica – quer se trate da União, do Estado-membro, do Município ou das suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado com o interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas" (In prefácio à obra DE ALEXANDRE ARAGÃO, DANIEL SARMENTO, GUSTAVO BINEBOJM, HUMBERTO ÁVILA e PAULO RICARDO SSCHIER, intitulada "Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro, Lúmen Juris, 2007).

E, conclui o insigne professor em sua análise, trazida aqui à baila como fecho da abóbada: "se os direitos fundamentais são os elementos centrais do sistema constitucional – e, a fortiori, do sistema jurídico como um todo – e desempenham um papel essencial no funcionamento do Estado democrático e na integridade da própria Constituição, a garantia de tais direitos e sua efetiva proteção integram o interesse público primário por excelência".

VII - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular,** in Ingo Wolfgang Sarlet (org.). O direito público em tempos de crise, Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 1999.

ÁVILA, Humberto, **Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BARROSO, Luís Roberto. Parecer "**Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais**" Disponível em "http://www.luisrobertobarroso.com.br/?page_id=47. Consulta em 05.09.2012.

BORGES, Alice Gonzales. Artigo: "**Supremacia do Interesse Público: Desconstrução ou reconstrução?**". Disponível em http://www.direitopublico.com.br/revista3.php?cat=8#. Consulta em 02.09.2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 1999.

NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários**. A Nova Matriz da Cidadania na Pós-Modernidade Tributária. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

Rocha, João Marcelo. Direito Tributário. 7ª edição. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2009.