



**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ  
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA – UNIFOR  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
CONSTITUCIONAL**

**ANTERIORIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA COMO  
GARANTIA FUNDAMENTAL E CONTRIBUTO PARA  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Francisco Alberto Leite Sampaio

Fortaleza - Ceará  
Fevereiro, 2010

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

FRANCISCO ALBERTO LEITE SAMPAIO

**ANTERIORIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA COMO  
GARANTIA FUNDAMENTAL E CONTRIBUTO PARA  
SEGURANÇA JURÍDICA**

Dissertação apresentada ao  
Programa de Pós-Graduação em  
Direito como requisito parcial para  
a obtenção do Título de Mestre em  
Direito Constitucional, sob a  
orientação da Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Maria  
Lírida Calou de Araújo e  
Mendonça

Fortaleza - Ceará  
2010

---

S192a Sampaio, Francisco Alberto Leite.  
Anterioridade constitucional tributária como garantia fundamental e  
contributo para segurança jurídica / Francisco Alberto Leite Sampaio. - 2010.  
179 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010.  
“Orientação: Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.”

1. Direito tributário. 2. Anterioridade. 3. Segurança jurídica. 4.  
Cláusula pétrea. I. Título.

CDU 34:336.2

---

FRANCISCO ALBERTO LEITE SAMPAIO

**ANTERIORIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA COMO  
GARANTIA FUNDAMENTAL E CONTRIBUTO PARA  
SEGURANÇA JURÍDICA**

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça – Orientadora  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

---

Prof. Dr. José Júlio da Ponte Neto  
Universidade de Fortaleza – UNIFOR

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Denise Lucena Cavalcante  
Universidade Federal do Ceará – UFC

Dissertação aprovada em:

Às minhas amadas e eternas mulheres:  
Bárbara (filha), Cynthia (esposa) e Alice (mãe).

## AGRADECIMENTOS

À minha orientadora, Prof<sup>ª</sup>. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, pelos ensinamentos, pelo apoio e pelo incentivo na realização do presente estudo.

Aos membros da banca examinadora, Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Denise Lucena Cavalcante e Prof. Dr. José Júlio da Ponte Neto, pela sua colaboração no enriquecimento deste trabalho e pela sua disponibilidade em participar deste momento.

À minha filha, Bárbara, que, sem perceber, muito contribuiu para a conclusão deste trabalho, quando, nas minhas ausências como companheiro de brincadeiras, presenteava-me com seus livros de historinhas para enriquecer o estudo, os quais podem ser percebidos em diversas entrelinhas.

À minha mulher e companheira, Cynthia, pela incomensurável participação neste ensaio, por meio do incentivo e, principalmente, das alegrias proporcionadas nos momentos em que o cansaço tentava falar mais alto.

À minha família, pelo incentivo e pela compreensão na ausência em momentos especiais, isto é, todos, e, em especial, à minha mãe, Alice, que nunca deixou de preocupar-se com a boa alimentação, e aos meus irmãos Aíla e Becim (Adércio) pela colossal colaboração e apoio.

Aos colegas e professores do Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado pela oportunidade de compartilhar conhecimento e pela relação fraterna.

A todos que, direta ou indiretamente, intencionalmente ou sem se darem conta, contribuíram para enriquecer as páginas que se seguem.

## RESUMO

A presente Dissertação trata do tema “Anterioridade constitucional tributária como garantia fundamental e contributo para segurança jurídica”. Apresenta a anterioridade tributária como uma das principais formas de proteção constitucional do cidadão-contribuinte brasileiro, a qual, como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, determina que a lei que institua ou majore um tributo somente seja eficaz depois de transcorrido um lapso temporal. Tal lapso é entendido pelo legislador constituinte como indispensável para que possa o contribuinte, pessoa física ou jurídica, com antecedência, planejar-se para a nova realidade tributária que lhe será imposta. Estuda os direitos e garantias fundamentais, observados na perspectiva da Constituição Federal de 1988, e sua expressa previsão acerca da possibilidade de existência desses direitos e garantias espalhados por todo o texto constitucional, os quais, enquanto componentes do núcleo essencial da Constituição, estão protegidos pela cláusula da imutabilidade. Analisa a segurança jurídica, a partir de elementos entendidos como componentes do seu conteúdo, e a sua importância para o homem, inclusive o seu caráter de direito fundamental, como um dos valores fundamentais da sociedade brasileira. Por fim, estuda a anterioridade tributária como contributo para a materialização da segurança jurídica e como garantia fundamental do contribuinte, e, como tal, protegida como cláusula pétrea, tomando como referência os ensinamentos doutrinários e casos concretos decididos pela Corte Constitucional Brasileira.

Palavras-chave: Constitucional tributário. Anterioridade tributária. Segurança jurídica. Garantia fundamental. Cláusula pétrea.



## ABSTRACT

The present dissertation intends to study the theme “Constitutional tax anteriority as fundamental guarantee and contribution to law security”. It presents the tax anteriority as one of the main ways of constitutional protection of the Brazilian citizen-taxpayer, which, as a constitutional limitation of power to tax, determines that the law to create or to increase a tax will be effective only after a time. This time is understood by constitutional legislators as indispensable to the taxpayer, as person or companies, in advance, to make a planning for the new taxation reality. The fundamental rights and guarantees are observed at the 1988 Brazilian Constitution perspective and its expressed clause about the possibility of fundamental rights and guarantees throughout the constitutional text, which, while component of the constitutional essential core, are protected by immutability clause. It analyzes the law security, from elements defined as components of its contents, and its importance for humans, including its fundamental right character, as one of the fundamental values of Brazilian society. Finally, considering the tax anteriority as a contribution to the materialization of law security and as fundamental guarantee of taxpayer, and, as such, protected as eternity clause, considering the doctrinal contribution and real cases decided by the Brazilian Supreme Court.

Key words: Constitutional taxation. Tax anteriority. Law security. Fundamental guarantee. Eternity clause.

# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 ANTERIORIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA	16
1.1 Breve histórico	17
1.2 Natureza jurídica: postulado, regra ou princípio	19
1.3 Conteúdo da anterioridade	24
1.3.1 Anterioridade de exercício	25
1.3.2 Anterioridade do art. 150, III, “c” (mínima)	30
1.3.3 Anterioridade do art. 195, §6º (mitigada)	34
1.4 Especificidades	35
1.4.1 Anterioridade e isenção tributária	35
1.4.2 Anterioridade e tributos com fato gerador periódico	39
1.4.3 Anterioridade x anualidade tributária	41
1.4.4 Anterioridade x irretroatividade da lei tributária	43
1.4.5 Anterioridade e medidas provisórias	45
1.4.6 Outras especificidades	49
2 DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS	51
2.1 Delimitação terminológica	52
2.2 Origem histórica	53
2.2.1 Matrizes dos direitos fundamentais	54
2.2.2 Aspectos espaço-temporais	57
2.3 As dimensões dos direitos fundamentais	62
2.3.1 Direitos de primeira dimensão	63
2.3.2 Direitos de segunda dimensão	64
2.3.3 Direitos de terceira dimensão	67
2.3.4 Direitos de quarta e quinta dimensões	68
2.4 Direitos fundamentais e a Constituição Federal de 1988	69
2.4.1 Direitos fundamentais positivados constitucionalmente	69
2.4.2 Normas de direitos fundamentais	71
2.4.3 Funções dos direitos fundamentais	80
2.4.4 Titularidade dos direitos fundamentais	83

2.5 Direitos fundamentais como cláusula pétrea	85
3 SEGURANÇA JURÍDICA	91
3.1 Fundamento da segurança jurídica	92
3.1.1 Segurança jurídica como valor ou princípio	93
3.1.2 Segurança jurídica e justiça	97
3.1.3 Segurança jurídica e Estado (Democrático) de Direito	101
3.2 Conteúdo	104
3.2.1 Boa fé	105
3.2.2 Proteção da confiança	107
3.2.3 Segurança jurídica	111
3.3 Segurança jurídica como direito fundamental	118
4 ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA, SEGURANÇA JURÍDICA E DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS	122
4.1 Anterioridade tributária e segurança jurídica	123
4.1.1 Segurança jurídica em matéria tributária	123
4.1.2 Anterioridade tributária como garantidora da segurança jurídica	130
4.2 Anterioridade tributária e direitos fundamentais	136
4.2.1 Direitos fundamentais em matéria tributária	137
4.2.2 Anterioridade tributária como direito fundamental	142
4.3 Anterioridade tributária como cláusula pétrea	150
CONCLUSÃO	156
REFERÊNCIAS	166

## INTRODUÇÃO

A importância da tributação pode ser constatada, ao longo dos anos, pela sua influência em vários acontecimentos históricos, servindo, em muitos casos, de motivação, mesmo que não a única, para o desencadear de movimentos contra governos postos ou movimentos de independência. Charles Adams (1999, *passim*) cita diversos fatos em que se verificou a mencionada influência dos tributos, em razão de más ou boas soluções fiscais. Do primeiro caso, têm-se o colapso de Rodes, a queda da República e do Império romanos, o declínio do Império espanhol, a decadência da Holanda, as guerras civis americana e inglesa, a derrota de Napoleão, a queda de Margaret Thatcher, dentre outros. Do segundo caso, isto é, a influência dos tributos em razão de boas soluções fiscais, destaca o autor os sucessos de Rodes, da Grécia antiga, de César Augusto, da Idade Média, em que os pagadores de impostos tinham Deus ao seu lado; ou da Suíça, que, nascida a partir da luta contra a tributação, sob a liderança de Guilherme Tell, apresenta-se, nos dias de hoje, fundada no segredo bancário; dentre outros exemplos.

No Brasil, não foi diferente. A tributação também influenciou fatos de grande relevância na história nacional. Assim o foi, por exemplo, na Inconfidência Mineira, que, com o declínio da mineração e o peso da tributação, foi precipitada pelo anúncio da derrama;<sup>1</sup> e na Revolução Farroupilha, que, como luta em defesa da autonomia das Províncias, foi influenciada pelo aumento da carga tributária do charque, base de sustentação da economia gaúcha. Em termos de positividade constitucional, as Cartas Políticas brasileiras, como não podia deixar de ser, representavam o contexto político e social de cada época, também em matéria tributária. Cite-se, a título exemplificativo, a Carta de 1934, de influência liberal, a qual evidenciava a prevalência do caráter industrial sobre o agrário, inaugurando uma repartição racional tributária entre União e Estados, inclusive com a vedação à bitributação,<sup>2</sup> exigida pela nova

---

<sup>1</sup> Anúncio pelo governador de Minas, o Visconde de Barbacena, no início de 1789, objetivando arrecadar 596 arrobas de ouro.

<sup>2</sup> A referida Constituição estabelecia no seu art. 11: “É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.”

representação social. Em 1964, o governo autoritário, que então se instalava, enfrentava déficits orçamentários, aumento da inflação e movimentos sociais, o que exigia uma reforma fiscal urgente, consubstanciada na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que, dentre outras alterações, eliminou as competências tributárias concorrente e residual e estabeleceu a divisão tripartida dos tributos em taxas, contribuições de melhoria e impostos; e, em termos infraconstitucionais, na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (denominada pelo art. 7º do Ato Complementar<sup>3</sup> nº 36, de 13 de março de 1967, de Código Tributário Nacional), que regulamenta as competências tributárias das esferas de governo, dispondo sobre normas gerais em matéria tributária. Por fim, a Constituição Federal de 1988, que, em termos tributários, definiu a competência de cada ente federativo e, privilegiando os direitos e garantias fundamentais do homem, determinou regras e/ou princípios a serem respeitados por estes entes quando da exigência tributária.

Assim, os assuntos relacionados à matéria tributária, não de hoje, fazem parte do cotidiano do homem. Nos dias atuais, em termos de Brasil, tais assuntos relacionam-se, fundamentalmente, à reclamação deste homem por um retorno efetivo do Estado face ao que recolhe ou em razão de uma excessiva exação, e, também, à forma de agir estatal quando da exigência do cumprimento de uma obrigação tributária. A matéria, em consequência, tem assumido uma importância vital tanto para as pessoas jurídicas, quanto para as pessoas físicas que contribuem, através do pagamento de qualquer das espécies tributárias direcionado aos Fiscos das três esferas de governo, para que o Estado possa desempenhar o seu papel constitucional de proporcionar as necessidades básicas.

Interessa ao presente ensaio um estudo acerca da proteção proporcionada ao cidadão-contribuinte relativa à atuação estatal quanto às exigências tributárias. Estas não se podem dar de forma indiscriminada ou arbitrária, mas limitada por regras e/ou princípios estabelecidos pela Constituição Federal atual, visando a assegurar aquilo que a própria Carta, como expressão da sociedade a ela submetida, entende como relevante.

As mencionadas regras e/ou princípios prescritos pelo Estatuto Magno vigente determinam a defesa, de forma direta ou indireta, do próprio administrado, ao proteger, dentre outros princípios e direitos fundamentais, a federação, a dignidade da pessoa humana, a

---

<sup>3</sup> Os atos complementares foram atos editados pelo Presidente da República de forma a complementar as normas constantes dos atos institucionais. Estes, por sua vez, eram normas de cunho transitório, baixados pelo Governo Federal, no período pós-Revolução de 1964.

igualdade, a liberdade religiosa, a liberdade de pensamento, os partidos políticos, a propriedade e a segurança jurídica.

Como uma dessas regras está a anterioridade tributária, determinada pelo legislador constituinte originário e derivado nos art. 150, III, “b” e “c” e art. 195, §6º da Lei Fundamental brasileira, a qual determina a observância pelo Estado tributante de um período de tempo contado da publicação da lei que tenha criado ou aumentado o tributo, para que, somente a partir daí, possa exigí-lo. Em consequência, o instituto proporciona, ou, pelo menos, visa a proporcionar ao contribuinte maior tranquilidade, na medida em que esse lapso temporal permite-lhe, com o conhecimento antecipado da exação que lhe será imposta, planejar as suas atividades.

A anterioridade constitucional tributária é percebida sob três modalidades: (i) anterioridade de exercício (art. 150, III, “b”), que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a exigência de tributos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os tenha criado ou aumentado; (ii) anterioridade de noventa dias, relativa aos tributos em geral (art. 150, III, “c”, acrescida pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003), que veda aos mesmos entes tributantes a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que tenha instituído ou majorado a exação, devendo, em regra, ser atendida em conjunto com a anterioridade de exercício; e (iii) a anterioridade de noventa dias, relativa às contribuições que visam ao custeio da seguridade social, também vedando aos Fiscos impor contribuições antes de decorridos noventa dias da lei que a houver criado ou aumentado. As exceções são expressas pela própria Carta Magna.

A limitação constitucional tributária deve ser observada pelos três Poderes de Estado. O Executivo, quando da efetiva prática da exação; o Legislativo, quando da produção normativa; e o Judiciário, ao interpretar a lei e decidir o caso concreto. Há situações práticas, entretanto, que levam ao entendimento de que nem sempre parece ser o objetivo da anterioridade compreendida, quando, por exemplo, ocorre um fato jurídico que se assemelhe a uma majoração de tributo e, ainda assim, a Fazenda procede, não raro com apoio em decisões judiciais, à sua exigência no mesmo exercício financeiro e/ou antes de decorridos noventa dias.

A preocupação da Carta da República atual com os direitos e garantias fundamentais e a sua cuidadosa prescrição relativa à matéria tributária, a ponto de se entender que o sistema

constitucional tributário determinou tantos preceitos, que ocasionou a redução da margem de possibilidades criativas do legislador infraconstitucional (BARROS, 2009, p. 158), fizeram necessário o estudo desses direitos e garantias fundamentais, tomando como referência a própria Carta Política vigente, para, em seguida, efetuar uma análise, breve, é bem verdade, sobre a relação da anterioridade tributária e esses direitos e garantias, de forma a possibilitar percebê-la ou não ali incluída.

E, para compreender a função que pretendeu o constituinte dar ao instituto tributário em destaque, estuda-se também, ainda que de forma bastante sucinta, a segurança jurídica em todas as suas vertentes, para, a partir daí, buscar a relação teórica entre os dois institutos e, como consequência, identificar se está a anterioridade, na prática, efetivamente cumprindo o seu papel.

Busca-se, como forma de compreender a relação da anterioridade tributária, os direitos e garantias fundamentais e a segurança jurídica, responder alguns questionamentos que muito ajudarão neste sentido: Constitui a anterioridade uma contribuição teórica para a segurança jurídica? Está, em termos práticos, o instituto cumprindo o seu objetivo constitucionalmente determinado? Pode a limitação constitucional tributária aqui em estudo ser entendida como uma garantia fundamental do contribuinte? E, por fim, está a anterioridade protegida como cláusula pétrea?

Para responder a esses questionamentos, tem-se, como objetivo geral, observar a anterioridade constitucional tributária, à luz da doutrina e da jurisprudência, suas implicações e consequências, a sua efetiva contribuição para segurança jurídica e o seu caráter de garantia fundamental. Como objetivos específicos pretende-se demonstrar o instituto como garantidor da segurança jurídica em termos doutrinários; analisar o cumprimento, na prática, de seu objetivo determinado pela norma constitucional; identificar a anterioridade como direito ou garantia fundamental, a partir de ensinamentos doutrinários e do seu objetivo; e identificá-la como cláusula pétrea.

Relativamente aos aspectos metodológicos, as hipóteses foram investigadas através de pesquisa bibliográfica, com o intuito de explicar o problema por meio do estudo da doutrina já publicada sobre o tema, de livros, revistas e periódicos, usando como fontes pesquisadas on-line, inclusive de decisões de tribunais, e artigos que tratam acerca do tema. No que tange à tipologia da pesquisa, é ela pura, quanto à utilização dos resultados, uma vez que tem por objetivo apenas a adição de conhecimentos, e qualitativa, quanto à abordagem, pois a

pesquisa é apenas doutrinária e jurisprudencial, em função da especialidade do tema. Em relação aos objetivos, é, fundamentalmente, descritiva e explorativa, porque explica e interpreta os fatos, assumindo as formas bibliográfica e documental, sem que haja interferência do pesquisador, que procura aprimorar ideias.

Para o estudo da anterioridade constitucional tributária, a sua relação com a segurança jurídica e a sua identificação como garantia fundamental e cláusula pétrea, de forma a responder às indagações antes postas, faz-se necessária a divisão deste ensaio em partes que proporcionem ao leitor a compreensão do tema de maneira didática e sejam todos os questionamentos efetivamente respondidos.

Para tanto, apresenta-se, no capítulo inicial, a anterioridade constitucional tributária, a partir de um breve histórico do instituto, da análise sobre o seu caráter de postulado, regra ou princípio, do estudo de cada uma das modalidades da anterioridade previstas na Constituição, além de especificidades relativas ao instituto, tomando-se apenas algumas, observadas em função da sua relevância para o instituto e para este estudo como um todo, verificando-se, essencialmente, os ensinamentos doutrinários e, em alguns casos, a posição da jurisprudência pátria, especialmente do Supremo Tribunal Federal como guardião da Constituição Federal.

No segundo capítulo, estudam-se os direitos e garantias fundamentais, iniciando-se, em razão da dimensão da matéria e visando a aproximar o conteúdo ao assunto neste ensaio abordado, após uma conceituação sucinta e condizente com a realidade constitucional brasileira, por uma limitação terminológica, procedendo-se, em seguida, a uma apresentação quanto à origem histórica e à evolução dos direitos fundamentais, esta última, observada sob a perspectiva do que a doutrina chamou de dimensões. O estudo da teoria dos direitos fundamentais, a partir da importância da sua positivação constitucional, da identificação de uma norma como direito fundamental, das suas funções e da sua titularidade, é efetuado considerando-se a doutrina e o conteúdo da Constituição Federal de 1998. Por fim, analisam-se, sucintamente, os direitos fundamentais como cláusula pétrea.

A segurança jurídica é abordada no capítulo terceiro, sendo a matéria desenvolvida observando-se o fundamento do instituto, através da análise da sua caracterização como valor ou princípio, da sua relação com a justiça e com o Estado Democrático de Direito. Efetua-se, em seguida, o estudo do conteúdo da segurança, partindo-se da apresentação de institutos, boa fé e proteção da confiança, que, a depender da corrente doutrinária com a qual se filie, podem-se confundir com a própria segurança tomada em seu sentido lato, para findar com o estudo de



forma específica do conteúdo da segurança jurídica. Por fim, observa-se a segurança jurídica como direito fundamental.

No quarto e último capítulo, estuda-se a relação entre a anterioridade constitucional tributária e a segurança jurídica, observando-a a partir da doutrina e da jurisprudência, sendo esta última no sentido de perceber a mencionada relação em termos práticos, iniciando-se, porém, com a análise dessa relação no tocante à matéria tributária como um todo. Em seguida, também se começando pela visão geral da matéria tributária, estuda-se a caracterização ou não da anterioridade como garantia fundamental, a partir de ensinamentos doutrinários e da jurisprudência nacional. Encerra-se o capítulo por uma análise, outra vez doutrinária e jurisprudencial, da anterioridade como instituto protegido ou não pela cláusula pétrea estabelecida no art. 60, §4º, IV da Lei Magna de 1988.

# 1 ANTERIORIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

Os entes tributantes têm definida constitucionalmente a sua competência tributária, isto é, quais os tributos que poderão instituir. A prática desta competência, porém, sofre restrições impostas pela mesma Carta Política que a atribui, visando a resguardar valores entendidos relevantes, como o fazem os direitos e garantias individuais. Tratam-se das limitações do poder de tributar, que contribuem no exercício da competência tributária quanto à fixação de “o que”, “como” e “quando” pode ser tributado.<sup>4</sup>

Apresentando-se como um delimitador relacionado ao aspecto temporal do tributo, uma vez que, em nome da não-surpresa, protraí o início da sua exigibilidade, contando-se da publicação da lei que o criou ou aumentou, para o exercício seguinte e/ou para noventa dias desta publicação, tem-se no instituto jurídico em estudo uma destas limitações do poder de tributar.<sup>5</sup>

Observa-se no desenvolvimento do estudo da anterioridade tributária procedida no presente capítulo um breve histórico, de forma a apresentar a sua origem e existência jurídica no Brasil, seguindo-se de um sucinto exame quanto à sua natureza jurídica de forma a compreendê-la caracterizada como postulado, regra ou princípio, de extrema importância quando da sua aplicação ao caso concreto, sem olvidar o estudo do conteúdo de cada uma das modalidades de anterioridade apresentadas pela Carta Magna, e a análise acerca de pontos relevantes de que suscitem discussão sobre o tema.

---

<sup>4</sup> Vejam-se, dentre outros, Hugo de Brito Machado (2004, p. 256 *et seq.*) e Luciano Amaro (2004, p. 105 *et seq.*).

<sup>5</sup> Embora Hugo de Brito Machado (2004, p. 256-257) apresente como limitação do poder de tributar, em sentido estrito, as regras constantes dos arts. 150 a 152 da Constituição Federal, entende-se a anterioridade para custeio da seguridade social, ainda que não esteja inserida na Seção II (Das Limitações do Poder de Tributar) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), que enuncia algumas limitações do poder de tributar, como também detentora de tal característica, uma vez que, como se verá adiante, apresenta-se como uma restrição que impede a exigência das contribuições que visam ao custeio da previdência social antes de decorridos noventa dias da lei que as tenha criado ou aumentado, podendo, tomando-se a mesma lição de Hugo de Brito Machado, entendê-la como limitação do poder tributar em sentido amplo, “restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas deste poder”. Entende-se, porém, que para a caracterização de uma determinada regra de restrição como uma limitação do poder de tributar não necessita obrigatoriamente que esteja ela inserida na mencionada Seção II do Capítulo I do Título VI da Carta Política (AMARO, 2004, p. 106), mas que sejam observadas as suas características enquanto regra restritiva do exercício da competência tributária.

## 1.1 Breve histórico

O instituto surgiu, de forma incipiente, destaque-se, na Constituição de Federal de 1946, introduzido pela Emenda Constitucional nº 18,<sup>6</sup> de 1º de dezembro de 1965, que vedava à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança dos impostos sobre o patrimônio e a renda, tomando por base lei posterior à data inicial do exercício financeiro. Na seção III, a Emenda definia os impostos sobre o patrimônio e a renda: o imposto sobre a propriedade territorial rural e sobre a renda e proventos de qualquer natureza (pertencentes à União); o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, e sobre a cessão de direitos relativos à aquisição de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia (pertencentes aos Estados); e o imposto sobre a prioridade predial e territorial urbana (dos Municípios).<sup>7</sup>

Na vigência do novo texto constitucional proporcionado pela citada Emenda foi expedida a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional, editada como lei ordinária e recepcionada pela Carta Política de 1988 como Lei Complementar,<sup>8</sup> por tratar de matéria hoje reservada a esta modalidade de ato normativo e por força do art. 146 da atual Carta Maior), a qual prescreve em seu art. 104 que os dispositivos de lei que instituem ou majorem – inciso I, os que definam novas hipóteses de incidência – inciso II, e os que extingam ou reduzam isenções (exceto, neste caso, se favorável ao contribuinte) – inciso III – relativos aos impostos sobre o patrimônio ou a renda somente entram em vigor no exercício seguinte àquele da sua publicação.

Cumpram-se também o enunciado das súmulas, relativas à matéria anterioridade, editadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na vigência da Constituição de 1946, e antes da Emenda nº 18/1965, que se apresentava mais contundente nas suas exigências (AMARO, 2004, p. 122) do que o texto constitucional, o qual previa que nenhum tributo seria cobrado no exercício sem prévia autorização orçamentária (art. 141, §34). A Súmula 66 entendia legítima a cobrança do tributo aumentado após o orçamento, desde que antes do início do respectivo exercício financeiro. Assim, embora à época, ainda não existisse expressamente na

<sup>6</sup> A previsão constava do inciso II do art. 2º da citada Emenda Constitucional.

<sup>7</sup> Francisco Pinto Rabello Filho (2002, p. 52) aponta como a origem mais distante do “princípio da anterioridade” ou “princípio da anualidade ou princípio da autorização do orçamento” e a origem próxima tem a ver com o seu aparecimento no sistema constitucional tributário.

<sup>8</sup> Vejam-se sobre o tema as lições de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 62) corroborando com o pensamento exposto; e, em sentido contrário, entendendo ser a Lei nº 5.172/1966 formalmente uma lei ordinária, embora, materialmente, nacional e somente podendo ser revogada ou modificada por uma lei complementar, Roque Antônio Carrazza (2009, p. 957-958).

Constituição a previsão da anterioridade, o STF trouxe ao mundo jurídico a sua regra. E ratificou a Corte Maior o seu entendimento quando estabeleceu na Súmula 67, também editada sob a égide da Constituição de 1946 e anteriormente à mencionada Emenda, a inconstitucionalidade da cobrança do tributo criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.

Foi a anterioridade “abolida” pela Carta Política de 1967, e novamente introduzida, agora se assemelhando àquela constante da Carta Magna atual, por meio da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que prescrevia no §29<sup>9</sup> do art. 153 que nenhum tributo poderia ser exigido ou aumentado, nem cobrado,<sup>10</sup> em cada exercício, sem que a lei que o instituísse ou aumentasse estivesse em vigor antes do início do exercício financeiro.

A mencionada Emenda apresentava em seguida os tributos que não se submetiam à anterioridade: as “tarifas” alfandegária e de serviço de transporte, assim classificadas impropriamente, caracterizando-se, em verdade, como “taxas”, conforme salienta Roque Antônio Carrazza (1986, p. 78-79); o imposto sobre produtos industrializados; o lançado por motivo de guerra; o imposto sobre a importação; sobre a exportação; o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, incidentes sobre sua importação; o imposto sobre serviço de transporte; o imposto sobre serviços de transporte estritamente municipais; sem olvidar outros tributos indicados em lei complementar.

A Constituição Federal vigente manteve a anterioridade tributária, dando-lhe uma maior dimensão, seja por meio do constituinte originário, seja do derivado. Na Seção II (Das Limitações do Poder de Tributar) do Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) do Título VI (Da Tributação e do Orçamento), vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributos: no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado (art. 150, III, “b”) e, concomitantemente, antes de decorridos noventa dias da data em que publicada a lei instituidora ou majoradora desses tributos (art. 150, III, “c”, acrescido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de

---

<sup>9</sup> O dispositivo teve a sua redação alterada pela Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1997, a qual aumentou a lista de tributos não sujeitos à anterioridade, ao mencionar a não submissão de impostos indicados em Lei Complementar ao instituto, apresentando-se então: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.”

<sup>10</sup> Ensina Roque Antônio Carrazza (1986, p. 77) que a palavra é “empregada em um sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de *devido*”.

dezembro de 2003); e na Seção I (Disposições Gerais) do Capítulo II (Da Seguridade Social) do Título VIII (Da Ordem Social), proibiu aos mesmos entes tributantes a exigência de contribuição social para custeio da seguridade social antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que a houver instituído ou modificado, não se aplicando a esta contribuição as anterioridades mencionadas anteriormente (art. 195, §6º).

## **1.2 Natureza jurídica: postulado, regra ou princípio**

Interessa que se proceda à análise acerca da caracterização da anterioridade constitucional tributária como regra ou como princípio, sem esquecer a menção aos postulados, tomando-se por base as diversas correntes sobre o tema. O assunto ganha relevo na medida em que, hodiernamente, muito se discute sobre a natureza de alguns institutos jurídicos, seja os identificando como regra, seja como princípio, seja ainda como postulado. A anterioridade tributária não está fora de tais discussões.

Dedica-se este subcapítulo, pois, a um breve estudo sobre o tema, de forma a incitar o leitor, a partir das concepções existentes e aqui resumidamente apresentadas, a identificar o instituto objeto de estudo deste trabalho (anterioridade tributária) como regra, princípio ou postulado. No caso específico de regras e princípios, a identificação como de um ou de outro tipo tem como ponto de partida a distinção apresentada entre ambos, que pode ser de natureza quantitativa ou qualitativa.

No tocante aos postulados, Kant (1985) os afirma como proposições que visam à possibilidade do conhecimento de um objeto, que se refere, no presente caso, ao fenômeno jurídico, de maneira que não pode ser esse objeto entendido sem o atendimento dessas proposições, por meio do próprio processo de conhecimento.

Utilizando-se do sentido kantiano de postulados, Humberto Bergmann Ávila (2005, p. 90), que, na verdade, denomina-os de postulados normativos, apresenta-os<sup>11</sup> como normas que não impõem um fim, nem um comportamento específico, mas estruturam o dever de realizá-lo, ou como metanormas que estruturam a aplicação de outras normas, no sentido de otimizar e efetivar princípios e regras.

---

<sup>11</sup> Humberto Ávila (1999, p. 151-152) apresenta, ainda, os postulados como categorias que impõem condições que devem ser observadas, quando da aplicação das regras e dos princípios, sem que se confundam, porém, com estes.

Quanto à discussão acerca de regras e princípios,<sup>12</sup> importa destacar, de início, a distinção quantitativa, ou de grau, vinculada a uma visão positivista do Direito, levada a efeito, por exemplo, por Norberto Bobbio (1999), segundo a qual tal diferenciação ocorre em razão do maior grau de generalidade e abstração dos princípios frente às regras, servindo estas para concretizar os princípios, tendo, pois, caráter mais instrumental e menos fundamental. Com base nesta teoria, vislumbram-se os princípios como normas fundamentais perante o sistema, possuidores, pois, de um grande valor hermenêutico. Entre os autores nacionais podem ser citados, dentre outros, como doutrinadores desse pensamento Humberto Bergmann Ávila (1999) e Ricardo Lobo Torres (2009).

De outro lado, estão as teses que diferenciam os princípios das regras de forma qualitativa. Segundo os seguidores dessa corrente, a distinção se dá em razão da composição estrutural dos princípios, e a imperatividade da ordem jurídica não se encerra na previsão explícita das regras jurídicas, mas se prolongando aos valores consubstanciados nos princípios.

Podem-se citar como defensores desta concepção, entre outros: Josef Esser<sup>13</sup> (1961), considerado um dos precursores desta tese; Karl Larenz (1994), para quem os princípios são normas relevantes para o ordenamento jurídico, estabelecendo fundamento para a interpretação e aplicação do Direito e se apresentam como pensamentos diretores<sup>14</sup> de uma regulação jurídica existente ou possível, que não se traduzem ainda em regras aptas a serem aplicadas, porque lhes falta a conexão entre hipótese de incidência e consequência jurídica (caráter formal de proposição jurídica) (LARENZ, 1985, p. 32-35); Claus-Wilhelm Canaris (1983, p. 86-87), o qual afirma que os princípios apresentam um conteúdo valorativo, que se

---

<sup>12</sup> Merece estudo a apresentação sobre o tema feita por Paulo Bonavides (2003) no seu Curso de Direito Constitucional, em que discorre o autor sobre a característica normativa dos princípios. O doutrinador dá uma visão de princípios para as correntes jusnaturalistas, positivistas e pós-positivistas. Mais à frente, Bonavides ensina que as normas compreendem os princípios e as regras. Ricardo Lobo Torres (2009, p. 89) ao estabelecer uma diferenciação entre valores, princípios, subprincípios e regras, cuja sequência corresponde à ordem de subordinação, bem como à ordem crescente de concretização dos valores jurídicos, ensina que os “princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam”. E completa o autor “Mas os princípios ainda comportam grau elevado de abstração e indeterminação”.

<sup>13</sup> Para o jurista alemão princípios são normas (na verdade, *topoi*) que não contêm diretamente ordens, mas estabelecem fundamentos para que um determinado mandamento seja encontrado. Cumpre mencionar que Robert Alexy (2008, p. 87), ao proceder a comentário acerca da distinção apresentada por Esser, nota que há ali uma distinção entre princípios e normas e não entre princípios e regras, o que resta pertinente uma vez que para Josef Esser (1961, p. 65) um princípio jurídico não é uma norma jurídica, tecnicamente falando, pois não contém nenhuma instrução vinculante de tipo imediato para um dado campo de questões, os princípios jurídicos são, na verdade, conteúdo em oposição à forma.

<sup>14</sup> No sentido de indicar a direção da regra a ser aplicada, como um primeiro passo que direciona outros passos para se chegar à regra.

materializa por meio das regras, além de obterem o seu sentido por meio de um processo dialético de complementação e limitação, na interação com outras normas.

Merece destacar, ainda sobre a segunda corrente, Ronald Dworkin (2007, p. 39 *et seq.*), para quem as regras são aplicáveis ao modo “tudo ou nada” (se a hipótese de incidência da regra ocorrer, ou a regra é válida e será aplicada, ou não é válida e, via de consequência, em nada contribui para a decisão); enquanto os princípios contêm fundamentos que devem ser conjugados com fundamentos advindos de outros princípios. Na colisão entre princípios, aquele com peso relativo maior se sobrepõe ao outro, sem, no entanto, perder a sua validade; no caso de conflito entre regras, por não apresentarem uma dimensão de peso, será resolvida na perspectiva da validade, a partir de critérios obtidos no próprio ordenamento jurídico, como critério hierárquico (*lex superior derogat inferiori*), cronológico (*lex posterior derogat priori*) ou da especialidade (*lex specialis derogat generali*).

E, ainda sobre os defensores da diferenciação qualitativa, deve ser citado Robert Alexy<sup>15</sup> (2008, p. 85 *et seq.*), para quem o princípio é uma espécie de norma jurídica, de onde se estabelecem mandatos de otimização<sup>16</sup> aplicáveis em vários graus, a depender das circunstâncias normativas<sup>17</sup> e fáticas.<sup>18</sup> Havendo colisão entre princípios, estabelece-se a solução a partir da ponderação entre os princípios conflitantes, em que um deles recebe a prevalência, no caso concreto. As regras são normas cujas premissas são preenchidas, ou não, e, em caso de conflito, deve-se, ou introduzir uma exceção à regra, para por termo à antinomia, ou reconhecer a invalidade de uma das regras colidentes.

<sup>15</sup> Em artigo contrapondo as críticas procedidas por Humberto Bergmann Ávila (2005) às teorias de Dworkin e Alexy sobre a distinção entre regras e princípios (Ávila menciona outros autores que estudam o tema, como Larenz, Esser e Canaris), Virgílio Afonso da Silva (2003, p. 612-614), o qual denomina de tradicionais as concepções que consideram os princípios como “mandamento nuclear” (MELLO, 2002, p. 450) ou “disposições fundamentais” (vejam-se, ainda, PONTES FILHO, 2001, p. 71, para quem os princípios são “prescrições básicas”; e ROCHA, 1994, p. 25, para quem são os “conteúdos primários”), afirma, ao expor uma comparação entre o conceito de princípio destas teorias (clássicas) e de Alexy, que “[e]ssa diferença entre os conceitos de princípio tem consequências importantes na relação entre ambas as concepções. Essas consequências, no entanto, passam muitas vezes despercebidas, visto que é comum, em trabalhos sobre o tema, que se proceda, preliminarmente, à distinção entre princípios e regras com base nas teorias de Dworkin ou Alexy, ou em ambas, para que seja feita, logo em seguida, uma tipologia dos princípios constitucionais, nos moldes das concepções que acima chamei de mais tradicionais. Há, contudo, uma contradição nesse proceder. Muito do que as classificações tradicionais chamam de princípio, deveria ser, se seguirmos a forma de distinção proposta por Alexy, chamado de regra. Assim, falar em princípio do *nulla poena sine lege*, em princípio da legalidade, em princípio da anterioridade, entre outros, só faz sentido para as teorias tradicionais. Se se adotam os critérios propostos por Alexy, *essas normas são regras, não princípios*”. (grifos originais)

<sup>16</sup> Podendo-se usar “dever de otimização” como prefere Humberto Bergmann Ávila (1999, p. 167) ou, ainda, “mandado de otimização” como o faz Suzana de Toledo Barros (2003, p. 175).

<sup>17</sup> A aplicação dos princípios depende dos princípios e regras a eles colidentes.

<sup>18</sup> O conteúdo dos princípios só é estabelecido diante do caso concreto.

J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 1086-1087) identifica diversos critérios para a diferenciação entre regras e princípios: (i) Grau de abstração – enquanto os princípios são normas com grau de abstração relativamente elevado, no caso das regras, é relativamente reduzida (Larenz e Esser são críticos a este critério de abstração); (ii) Grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto – em sendo os princípios vagos e indeterminados, necessitam de mediações para materializá-los,<sup>19</sup> as regras, mais precisas e determinadas, são suscetíveis de aplicação direta; (iii) Caráter de fundamentalidade – os princípios são normas que expressam papel fundamental no ordenamento jurídico, por se encontrarem em posição hierarquicamente superior às demais normas (princípios constitucionais) ou em função da sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (apresentando como exemplo o princípio do Estado de Direito); (iv) Proximidade da ideia de direito – enquanto os princípios são juridicamente vinculantes às ideias de “justiça” (conforme Dworkin) ou de “direito” (conforme Larenz), as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional; e (v) Natureza normogénica<sup>20</sup> – os princípios são fundamento de regras, isto é, dão origem e servem como fundamento basilar das demais normas (são, portanto, ideias centrais do ordenamento jurídico).

A partir das teses aqui, sinteticamente, apresentadas pode-se efetuar uma classificação, ou, melhor dizendo, um enquadramento, da anterioridade constitucional tributária como postulado, regra ou princípio. Não se vislumbra a sua caracterização como postulado, porque, em um, enquanto os postulados se prestam para estruturar a aplicação de normas, o instituto em estudo pode ser observado seja como descrevendo conduta – consubstanciada no dever de produzir lei formal antes do início do exercício financeiro em que será cobrado o tributo –, seja como determinando a realização de um fim – caracterizado pela realização do valor previsibilidade; em dois, os postulados servem de base aos aplicadores do Direito, enquanto a anterioridade de exercício é dirigida àqueles que lhe devem obediência, isto é, o Poder Público tributante.

No tocante ao enquadramento do instituto em estudo como regra ou princípio, insta, para tornar mais claro, efetuar tal análise observando, como se frisou, as teses anteriormente expostas. Em se considerando a distinção denominada de quantitativa, segundo a qual são os princípios normas fundamentais perante o sistema, pode-se concluir a anterioridade tributária

---

<sup>19</sup> Seja por meio do legislador, seja através de um julgador.

<sup>20</sup> Norma que fornece base ou fundamento às regras, tornando-se seu pressuposto.



como princípio, vez que se apresentam como fundamentais perante as demais normas tributárias, em especial quando se refere à instituição ou aumento de tributos.

Quanto à distinção qualitativa, procurou-se dividi-la, com finalidade, fundamentalmente, didática, de acordo com grupos de autores defensores desta corrente, do seguinte modo: um, segundo aqueles que apresentam a diferenciação com base no grau de abstração e generalidade da norma; e dois, conforme se percebe a distinção a partir da forma de sua aplicação ou da colisão entre normas.

No primeiro caso, cuja diferenciação se baseia no grau de abstração e generalidade da prescrição normativa, ou onde se afirma o maior grau de generalidade e abstração dos princípios frente às regras, pode-se perceber a anterioridade tributária como norma de abstração e generalidade maior, vez que dirigida a um número indeterminado de pessoas, assim como a um número indeterminado de circunstâncias, enquanto as regras tributárias subjacentes apresentam-se menos gerais e contêm mais elementos de concretude relativamente à criação ou à majoração de um tributo.

Analisando-se a partir da segunda concepção, porém, percebe-se a anterioridade tributária como regra. Determina o instituto que uma norma que majore ou institua um tributo somente tenha a sua aplicabilidade, isto é, o tributo somente poderá ser cobrado com as características previstas nesta norma, no exercício financeiro seguinte. Observando-se o caso concreto, tem-se que ou a norma é produzida (publicada) no ano de 2007, aplicável, portanto, em 2008, ou será publicada em 2008, não podendo produzir efeitos, pois, neste mesmo ano, exceto se se tratar de uma das exceções constitucionalmente previstas. Percebe-se, assim, a utilização do instituto da anterioridade no modo tudo ou nada, ou, ainda, na utilização de uma exceção, no presente caso, constante do próprio ordenamento jurídico.

Observando-se a teoria de Robert Alexy (2008), a qual se adota neste estudo, deve-se empregar, ao invés de “princípio” da anterioridade, “regra” da anterioridade constitucional tributária. Todavia, em se considerando as demais teses expostas, segundo as quais se caracteriza o instituto como princípio e, na linha de pensamento de Virgílio Afonso da Silva (2002, p. 26) relativamente ao “princípio” da proporcionalidade, sem olvidar a prática jurídica nacional, “o termo ‘princípio’ visa conferir a importância devida ao conceito”. Em assim sendo, não se pode querer seja o termo “princípio” utilizado tão somente em “oposição” ao termo “regra”. Destaca o mencionado autor que uma expressão como “princípio da

anterioridade” não pode simplesmente ser abandonada, em razão da forte carga semântica do termo “princípio”, não se podendo vislumbrar êxito na busca pela uniformidade terminológica. Importa destacar, pois, ao se utilizar a expressão “princípio da anterioridade”, que não tem a palavra “princípio” aí utilizada no sentido empregado na distinção efetuada por Robert Alexy na sua concepção de diferenciação entre princípios e regras.

### **1.3 Conteúdo da anterioridade**

Importa de início frisar que a anterioridade constitucional tributária compreende, como destacado alhures, a anterioridade de exercício, prevista no art. 150, III, “b” da Constituição Federal de 1988; a anterioridade, que aqui, por razões didáticas de diferenciação daquela para custeio da seguridade social, será chamada de mínima, estabelecida através do art. 150, III, “c” da Carta Magna vigente, incluída pela Emenda Constitucional nº 42/2003; e a anterioridade mitigada, determinada pelo art. 195, §6º da Carta Política. Saliente-se que a última é relativa apenas às contribuições para custeio da seguridade social.

Visa o instituto a que seja a lei tributária conhecida com antecedência, de forma a evitar ao contribuinte a surpresa quanto à sujeição a novo tributo ou à obrigação de recolher mais do que o fazia nos tributos já existentes no mesmo exercício financeiro e antes de transcorridos noventa dias da publicação da lei respectiva, possibilitando ao administrado organizar e planejar suas atividades. Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p.186) leciona que:

[...] o princípio da anterioridade expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades.

Embora o presente estudo mencione de forma geral “anterioridade tributária”, quer a expressão referir-se a qualquer uma delas, uma vez que, como se verá adiante, apresentam-se semelhantes em suas características e objeto a que visam proteger, interessando que se exponham as características de cada uma de maneira independente, objetivando a sua melhor compreensão, sem olvidar que, em algumas situações, o presente estudo irá referir-se, somente para fins didáticos, à anterioridade tributária de exercício. Esta, porém, como se verá à frente, tem a mesma estrutura de aplicação daquela que aqui se denominou mínima (a anterioridade nonagesimal aplicável aos tributos em geral, não destinados ao custeio da seguridade social), bem como à anterioridade mitigada (destinada ao custeio da seguridade

social), logo o que se desenvolve sobre a anterioridade de exercício é aplicável, também, à mínima e à mitigada, ou, quando assim não o for, será procedida à devida diferenciação.

### *1.3.1 Anterioridade de exercício*

A anterioridade constitucional tributária de exercício 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, podendo o aumento ocorrer pela majoração da base de cálculo ou da alíquota.

Destaque-se que o exercício financeiro, de acordo com o art. 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, coincide com o ano civil, 1º de janeiro a 31 de dezembro, portanto. Lembra Roque Antônio Carrazza (1986, p. 75), contudo, que tal coincidência não ocorre em todos os países, citando como exemplo os Estados Unidos, onde o exercício financeiro se inicia no dia 1º de julho e destaca que os “conhecedores de ‘Ciência das Finanças’ aconselham esta prática, porque, assim, o governante executa, logo no primeiro ano de seu mandato, o Orçamento que ele próprio fez votar”.

Merece ressaltar que a publicação<sup>21</sup> (ato de divulgação) da lei é complementar ao processo legislativo, determinando a sua entrada no ordenamento jurídico estatal e tornando-a obrigatória, e enquanto tal não se verifica não pode produzir efeitos. A publicação é fundamental para o instituto em estudo, vez que faz ele, como mencionado, referência especificamente à publicação (PAULSEN, 2006a, 238).

Assim, mesmo que a lei que institua ou aumente tributo prescreva a sua entrada em vigor na data da sua publicação, como comumente acontece, a sua eficácia<sup>22</sup> fica postergada para o exercício financeiro seguinte, isto é, antes do início do exercício seguinte, ainda que vigente, a referida lei não será eficaz, e, portanto, não poderá produzir efeitos. Neste sentido leciona Francisco Pinto Rabello Filho (2002, p. 111): “O que a Carta Fundamental proíbe, a todas as luzes, é que a lei instituidora ou majoradora de tributos ganhe eficácia no mesmo exercício financeiro em que editada”. Roque Antônio Carrazza (1986, p. 77), tornando ainda mais claro o instituto em estudo, afirma que a anterioridade está relacionada à eficácia da lei e

<sup>21</sup> Ressalte-se que com a publicação surge a presunção absoluta (*jures et de jure*) de que todos conhecem a lei (CARRAZZA, 2009, 336). Para Leandro Paulsen (2006b, p. 54), a publicidade somente se considera efetiva com a circulação do documento que a contenha, não com a sua simples disponibilização para venda.

<sup>22</sup> Em linha com o pensamento aqui exposto, também, Aires F. Barreto (2005, p. 23). Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 175) leciona que é a vigência da lei que institui ou majora o tributo que fica protraída para o exercício seguinte ao da sua publicação, quando, então, insere-se no contexto do direito.

não à sua vigência ou mesmo validade. E completa o doutrinador que ela “aponta o átimo a partir do qual a lei, já vigente, isto é, já integrada na ordem jurídica, é suscetível de ser aplicada”.

A própria Carta Política vigente, como não poderia deixar de ser, estabelece as exceções<sup>23</sup> à anterioridade de exercício, podendo, pois, esses tributos serem cobrados no mesmo exercício financeiro em que se tenha publicado a lei que o instituiu ou aumentou. Expressam a parte inicial do parágrafo primeiro do art. 150 e os art. 177, §4º, I, “b” e art. 155, §4º, IV, “c”, estes dois artigos incluídos pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que a vedação não se aplica aos seguintes tributos:<sup>24</sup>

(a) empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), tributo restituível como empréstimo compulsório que o é, tem justificada a sua exceção em virtude da urgência característica do tributo, isto é, em razão de despesas “extraordinárias” – que não possa, pois, o Poder Público suportar – tendo estas sido causadas por uma calamidade pública (por exemplo, uma enchente) ou por uma guerra externa, neste caso, mesmo na sua iminência;

(b) imposto de importação (art. 153, I), em função do seu caráter extrafiscal,<sup>25</sup> é “instrumento de política econômica e do comércio exterior” (MACHADO, 2004, p. 255), sendo utilizado pela União como proteção à indústria nacional, podendo a qualquer tempo, em função da conjuntura econômica, ser majorado de forma a efetivar tal proteção, sem a

<sup>23</sup> Interessa mencionar também as contribuições para custeio da seguridade social, indicadas no art. 195 da Lei das Leis, submetidas tão somente à anterioridade nonagesimal (aqui denominada de mitigada e a seguir estudada), prescrita no §6º do aludido artigo.

<sup>24</sup> Impende ressaltar que, no tocante aos impostos, são aqueles que podem ter as suas alíquotas modificadas através de ato do Poder Executivo (exceção ao princípio da reserva legal), pelas mesmas razões expostas nas respectivas exceções.

<sup>25</sup> Sobre a extrafiscalidade insta apresentar a lição de Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 184-185): “Esta intervenção, no controle da economia, é realizada pelo Estado sobretudo por meio de seu poder impositivo. É, pois, no campo da Receita, que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. O imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado. [...] É também, conforme o caso e o poder tributante, utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades. É o fenômeno que hoje se agiganta com a natureza extrafiscal do imposto”. Interessa, também, observar os ensinamentos de José Casalta Nabais (1998, p. 629) no sentido de que a extrafiscalidade “[...] traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.”

necessidade de esperar o exercício financeiro seguinte, quando já poderia não ter mais o efeito desejado;

(c) imposto de exportação (art. 153, II), também de cunho extrafiscal e utilizado como instrumento de política econômica relativo ao comércio internacional, dependendo a sua incidência de situações que a justifiquem, como, por exemplo, elevação de preços de produtos brasileiros no mercado externo (quando age no sentido de desonerar o produto nacional) ou a necessidade de garantir o abastecimento interno (quando a ação é no sentido de desestimular a exportação, visando ao consumidor interno). A urgência de tais ações, a depender da conjuntura, justifica a exceção aqui em comento, pois a espera pelo exercício seguinte poderia não mais produzir efeito;

(d) imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV), com função extrafiscal,<sup>26</sup> por se caracterizar como seletivo, em função da essencialidade do produto, visa a desestimular o consumo de produtos em razão do seu caráter supérfluo ou maléfico à saúde e à sociedade, ao mesmo tempo em que visa, em sentido contrário, a estimular o consumo de alguns produtos, em benefício da economia (vejam-se as diversas situações ocorridas, como defesa aos efeitos da chamada crise global dos anos 2008/2009, onde alíquotas de certos produtos foram reduzidas ou mesmo zeradas) ou da população em geral (no caso de produtos essenciais, como os componentes da cesta básica). Logo, mais uma vez, em virtude da urgência que a conjuntura determina, não poderia o seu aumento esperar pelo exercício seguinte, quando, muito provavelmente, nenhum efeito surtiria;

(e) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V), devido à sua função essencialmente extrafiscal, como instrumento de política de crédito, câmbio, seguro e de títulos e valores mobiliários, utilizado, pois, como meio de tornar atraente (através da redução de sua alíquota) ou não (aumento de alíquotas) determinada operação, em razão de política e conjuntura econômica, determinando a necessidade inadiável ocasionada por uma situação em que se busque solução imediata, que se não poderia esperar o exercício seguinte, sob pena de restar inútil;

(f) o denominado imposto de guerra<sup>27</sup> (art. 154, II), mais uma vez, em função da sua urgência, pois a existência ou a iminência de uma guerra externa pode fazer surgir a

---

<sup>26</sup> Hugo de Brito Machado (2004, p. 275) destaca, porém, a predominância da função fiscal do imposto.

<sup>27</sup> A Constituição Federal determina à União a possibilidade de instituir na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, estejam estes compreendidos ou não em sua competência tributária, que serão,

necessidade de obtenção de recursos pelo Poder Público Federal, de maneira a fomentar a defesa da soberania nacional, não podendo tal receita, em razão da imperiosa urgência em agir, esperar o exercício financeiro subsequente;

(g) a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, §4º, I, “b”, incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001), valendo a exceção tão somente para a redução e o restabelecimento da sua alíquota, hipótese considerada inconstitucional por autores que entendem que as limitações ao poder de tributar (das quais é a anterioridade de exercício um exemplo) constituem direitos fundamentais dos contribuintes e, via de consequência, uma cláusula pétrea<sup>28</sup> (v.g. PAULSEN, 2006a, p. 244-245);

(h) o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) referentes a combustíveis e lubrificantes definidos em Lei Complementar<sup>29</sup> (sobre os quais o imposto

---

gradativamente, suprimidos, uma vez cessadas as causas que lhe deram origem. Em função de tal previsão, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 248) leciona que a privatividade fica adstrita, tão somente, à competência da União, razão assistindo, pois, ao autor.

<sup>28</sup> O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou positivamente quanto ao reconhecimento da anterioridade de exercício como direito fundamental e cláusula pétrea, como se observa na decisão proferida na ADI 939: “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 e 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 e 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, 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”. (BRASIL. STF. ADI 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Julgamento 15 dez. 1993. Órgão Julgador Pleno. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, 18 mar. 1994, p. 5165).

<sup>29</sup> Importa trazer a lume a disposição contida no art. 4º da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001: “art. 4º - Enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, §2º, XII, *h* da

incidirá uma única vez), qualquer que seja a sua finalidade (art. 155, §4º, IV, “c”, tendo sido este parágrafo acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001), aplicando-se a regra de exceção, na mesma linha que a indicada no item (g), apenas para a redução e o restabelecimento da suas alíquotas, definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal.

Interessa mencionar a obrigatoriedade de observação da anterioridade de exercício nos impostos porventura instituídos por meio da competência residual da União, na forma do art. 154, I da Carta Política, assim se concluindo pela não inserção pelo constituinte de tais impostos (advindos da competência residual da União) entre as exceções da anterioridade que ora se estuda.

Entende-se, em linha com a posição de alguns doutrinadores, dentre outros Leandro Paulsen (2006a, p. 294) e Roque Antônio Carrazza (2009, p. 209), que o rol de exceções da anterioridade é taxativo, de forma a não se poder aumentá-lo (para diminuir não haveria problemas, em razão de ser favorável ao contribuinte) nem mesmo por emenda à Constituição, sob pena de inconstitucionalidade.

Ao longo dos anos, porém, o instituto em tela vinha enfraquecendo. Justifica-se a afirmação em razão das comuns modificações tributárias “ao apagar das luzes” dos exercícios financeiros, como a majoração de tributos através de leis editadas em 31 de dezembro, e que, com o respaldo da anterioridade de exercício, poderiam ser cobrados já a partir de 1º de janeiro, portanto, exercício financeiro seguinte. Assim, em que pesasse visar o instituto a evitar a surpresa ao pagador de tributo, permitindo-lhe, em consequência, planejar e organizar suas atividades, da forma como se procedia (ou ainda se procede), apesar de respeitar o instituto em estudo, cumprindo, assim, a determinação literal da Carta Política atual, não atingia o objetivo da anterioridade, repita-se, a não-surpresa.

A jurisprudência pátria posicionou-se pelo reconhecimento de tal procedimento estatal como correto e constitucional, como não poderia deixar de ser, visto que amparado pela anterioridade em estudo. Cumpre apresentar decisão do STF que contém sua posição sobre o tema:

Agravo Regimental – Não se tratando de intimação por Diário da Justiça, mas de entrada em vigor de lei o que se dá no momento de sua publicação, e tendo a Lei

---

Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do §2º, XII, g do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

8.383 sido publicada no dia 31.12.91, circulando o Diário Oficial na noite desse dia (e isso porque a circulação não depende do momento da entrega desse Diário aos Correios), ainda que fosse necessária a observância do princípio da anterioridade – e em se tratando de correção monetária, por não haver aumento de tributo, não o é – ele teria sido respeitado, não ocorrendo, ainda, a alegada aplicação retroativa, pois o fato gerador do tributo em causa só se dá no final do último dia do ano. – Falta de prequestionamento das questões constitucionais relativas à TR invocadas no recurso extraordinário. Agravo a que se nega provimento. (BRASIL. STF. AgRgAI 254.654-MG, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, Julgamento, Publicação DJ 31 mar. 2000, p. 51).

Apesar do ajustamento da conduta executada pelo Fisco ao texto literal da Constituição vigente, o fato enfraquecia a anterioridade de exercício a ponto de alguns doutrinadores perceberem esta anterioridade, protegendo menos o contribuinte do que a anterioridade mitigada, prevista no art. 195, §6º (exceção à regra).

Entre aqueles que assim se posicionavam, Eduardo Domingos Bottallo<sup>30</sup> (2002, 30-33) entendia que a exceção (anterioridade constante do art. 195, §6º da Constituição Federal vigente – para custeio da seguridade social) não poderia ser mais abrangente e eficaz do que a regra (anterioridade de exercício). Assim, lecionava que a lei nova, criando ou aumentando tributos sujeitos à anterioridade de exercício, deveria obedecer a uma antecedência, pelo menos um dia maior que a do mencionado art. 195, relativamente ao exercício financeiro a ser exigido, devendo, portanto, a lei ser publicada até o dia 2 de outubro. Defendendo, inclusive, a irrelevância quanto à inexistência de norma constitucional expressa que autorizasse a adoção do seu ponto de vista.

Uma importante contribuição no sentido de, senão resolver, pelo menos amenizar a discrepância acima referida quanto à anterioridade de exercício, foi trazida pela Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, que incluiu a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal de 1988, a seguir estudada.

### *1.3.2 Anterioridade do art. 150, III, “c” (mínima)*

Trata-se de uma anterioridade nonagesimal, que não se confunde, contudo, com a prevista no art. 195, §6º da mesma Carta Política, esta aplicável, especificamente, às contribuições para custeio da seguridade social; aquela, aplicável aos tributos em geral, com as exceções expressamente previstas.

---

<sup>30</sup> Roque Antônio Carrazza (2009, p. 204-205), antes do advento da Emenda Constitucional que instituiu a anterioridade do art. 150, III, “c”, com base na lição de Eduardo Domingos Bottallo, entendia, no sentido de solucionar o que chamou de paradoxo, que os tributos sujeitos à anterioridade de exercício deveriam ter a sua lei criadora ou majoradora publicada, até o dia 1º de outubro, o que faria com que a regra geral (anterioridade de exercício) fosse mais benéfica ao pagador de imposto do que a exceção (anterioridade mitigada).



Como já se afirmou, a anterioridade em estudo foi incluída pela Emenda Constitucional nº 42/2003,<sup>31</sup> que acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da Lei das Leis, atendendo à necessidade de fortalecer a não-surpresa do contribuinte, evitando que a anterioridade de exercício deixasse de cumprir o seu objetivo primordial de não surpresa.

Segundo o “novel” dispositivo, os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) não podem cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou, devendo-se observar, concomitantemente, a anterioridade de exercício. Assim, os tributos somente podem ser exigidos no exercício financeiro seguinte e após o decurso do prazo de noventa dias, nos dois casos, da data de publicação da lei que os tenha instituído/majorado, isto é, os institutos (anterioridades de exercício e mínima) devem ser, em regra, aplicados simultaneamente. Assim, se o ente tributante publicar uma lei que majore tributos em 31 de dezembro, estes somente poderão ser exigidos depois de transcorridos noventa dias, amenizando, portanto, a surpresa a que era submetido o administrado.

A citada Emenda Constitucional que incluiu a anterioridade nonagesimal, ou, chame-se de mínima, apenas para diferenciá-la daquela prevista no art. 195, §6º da Carta Maior de 1988, previu também exceções à sua aplicação, alterando a redação do §1º do art. 150 para tanto. Podem-se identificar, a partir da observação da parte final deste dispositivo, algumas semelhanças entre os tributos excepcionados por esta anterioridade e aqueles que o são também quanto à anterioridade de exercício. Os tributos não submetidos à anterioridade mínima são:

- (a) empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I), pela sua urgência;
- (b) imposto de importação (art. 153, I), em razão do seu caráter extrafiscal;
- (c) imposto de exportação (art. 153, II), também de cunho extrafiscal;
- (d) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V), devido à sua função essencialmente extrafiscal;

---

<sup>31</sup> Ricardo Lobo Torres (2006, p. 504), em artigo sobre a reforma tributária introduzida pela Emenda, refere-se à alteração por ela procedida quanto à inclusão da anterioridade mínima como de proteção dos direitos fundamentais, destacando que tal novidade tornou mais rigorosa a anterioridade.

(e) imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza<sup>32</sup> (art. 153, III), não se fazendo fácil o entendimento da razão porque o legislador constituinte elencou o presente imposto como exceção à anterioridade mínima, uma vez que, pelo menos em termos gerais, não há elemento jurídico tributário que justifique tal medida, como o seria, por exemplo, um caráter de extrafiscalidade<sup>33</sup> ou de urgência (excetuando-se no caso da base de cálculo do IPTU e IPVA, a seguir mencionados), comum nos demais tributos excepcionados, mas que aqui não está presente;

(f) o imposto de guerra (art. 154, II), mais uma vez, em função da sua urgência;

(g) fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA (imposto previsto no art. 155, III), decorrendo tal exceção do fato de a tabela de valores, utilizada para o cálculo do imposto, já depender de lei;

(h) fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana – IPTU (imposto previsto no art. 156, I), justifica-se, da mesma forma que o imposto anterior, pelo fato de a planta de valores,<sup>34</sup> utilizada para o cálculo do imposto, já depender de lei;

Aplica-se, também, à lista de exceção acima apresentada, até em razão das semelhanças dos institutos, o pensamento dos doutrinadores, mencionado no item 1.2.1, que entendem o

---

<sup>32</sup> Defendendo, mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, a necessidade de observância dos noventa dias para que se possa considerar eficaz a lei que majora o imposto de renda, veja-se Roque Antônio Carrazza (2009, p. 201-203), que exemplifica: “a lei aplicável no ano-base 2003 deve ser a que se encontrava em vigor em 1.10.2002”.

<sup>33</sup> Embora o tema careça de uma discussão mais aprofundada, o que foge, porém, à matéria central que o presente estudo visa a discutir, poder-se-ia perceber um caráter extrafiscal no caso do imposto de renda, que talvez servisse de justificativa à exceção ora destacada, como ocorre em algumas previsões legais infraconstitucionais de incentivos, por exemplo, no caso de dedução de doações, em que a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, no §2º do art. 13, permite a dedução das doações que indica nos seus incisos deste parágrafo na apuração do lucro real; e a dedução do imposto de renda devido de quantias referentes a investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, constante do art. 1º da Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993. Ter-se-ia, nestes casos, exemplos de extrafiscalidade a que José Casalta Nabais denomina de secundária ou acessória. Nabais (1998, p. 145) assim se pronuncia sobre o tema: “De um lado, há que separar a extrafiscalidade [...] em sentido próprio ou estrito, do fenômeno da extrafiscalidade inerente à generalidade das normas de direito fiscal (de tributação ou não tributação), traduzido seja no relevo das finalidades extrafiscais secundárias ou acessórias, que freqüentemente o legislador lhes imputa, seja na constatação, actualmente praticamente inevitável, da presença de efeitos econômicos e sociais na generalidade de tais normas. De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos”.

<sup>34</sup> Interessa mencionar o estudo sobre o tema de Valéria Cristina Pereira Furlan (2002, p. 182), que leciona a não influência na base de cálculo do IPTU das plantas genéricas de valores, porque estas fixam tão somente critérios genéricos para que se possa chegar à apuração do valor venal do imóvel, assim, a lei estabelece a base de cálculo em abstrato, enquanto a Administração o faz em concreto (valor venal do imóvel), utilizando-se para tanto da planta genérica de valores.

rol de exceções taxativo, não se podendo, pois, nele adicionar novos tributos, sob pena de inconstitucionalidade.

Expostas as exceções à anterioridade de exercício e à mínima, interessa apresentar um quadro, sugerido por Paulo de Barros Carvalho (2009, p.176-177), relativo à eficácia (o autor prefere vigência) da lei que institui ou aumente tributo:

I – Não se aplica nenhuma das anterioridades: quando se tratar de empréstimos compulsórios para atender a despesas decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa; imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e o imposto de guerra;

II – Aplica-se apenas a anterioridade de exercício: imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores e do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana;

III – Aplica-se tão somente a anterioridade mínima: imposto sobre produtos industrializados (IPI), redução e restabelecimento da alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível e a redução e o restabelecimento da alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) referentes a combustíveis e lubrificantes definidos em Lei Complementar (sobre os quais o imposto incidirá uma única vez), qualquer que seja a sua finalidade;

IV – Aplicação simultânea da anterioridade de exercício e da mínima (regra geral): para qualquer tributo não elencado em nenhuma das exceções dos institutos.

No mesmo sentido apresentado no item relativo à anterioridade de exercício, cumpre ressaltar, conforme resta indicado no resumo acima apresentado, a incidência da anterioridade mínima também nos impostos que venham a ser criados através da competência residual da União, na forma do art. 154, I da Lei das Leis, advindo a conclusão aqui exposta em razão de não constarem tais impostos (advindos da competência residual da União) entre as exceções da anterioridade aqui em estudo.

### *1.3.3 Anterioridade do art. 195, §6º (mitigada)*

Trata-se da anterioridade nonagesimal aplicada, especificamente, às contribuições para financiamento da seguridade social. O instituto corresponde a uma limitação ao poder de tributar dos Fiscos, determinando que se observe um período de noventa dias entre a publicação da lei que as instituir ou modificar e o início da sua exigência.

Cumprido salientar que a aplicação da anterioridade mitigada dá-se de forma a excluir aquela de exercício, isto é, em se tratando de lei que faça referência a uma das contribuições para custeio da seguridade social no sentido de criá-la ou de modificá-la, deverá observar apenas o período exigido pela anterioridade aqui em estudo, sem se preocupar com o exercício subsequente. A conclusão é obtida a partir da leitura da parte final do §6º do art. 195 da Carta Maior.

A previsão constitucional contida na Carta da República, sobre o instituto ora destacado, prevê, pois, que as contribuições sociais elencadas no *caput* do aludido art. 195 só poderão ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando a anterioridade de exercício. As contribuições mencionadas são:

(a) contribuição do empregador,<sup>35</sup> da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (a.1) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (a.2) a receita ou o faturamento; (a.3) o lucro;

(b) contribuição do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social;<sup>36</sup>

(c) contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos; e

(d) contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, incluída pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

Interessa destacar que a anterioridade mitigada alcança todas as contribuições que visem ao financiamento da seguridade social, isto é, as expressas, cujo rol consta do *caput* do art.

<sup>35</sup> Assim considerada a partir da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.

<sup>36</sup> O regime geral de previdência social abrange todos os trabalhadores não servidores públicos, pois estes possuem um regime próprio de previdência social.

195 da Constituição Federal vigente, acima expostas, e, também, aquelas que, porventura, sejam criadas,<sup>37</sup> em razão da competência residual da União para tanto, com base na disposição do art. 149 da Carta Magna.

## 1.4 Especificidades

Importa neste subcapítulo um estudo acerca de pontos relevantes que são razão de discussão doutrinária e jurisprudencial em se tratando de anterioridade constitucional tributária. Observa-se aqui a aplicabilidade ou não do instituto, dentre outros casos, nos de extinção ou redução de isenção, a forma como deve ser observada nos casos de tributos com fato gerador periódico e no caso de utilização de medida provisória, além da sua diferença em relação à anualidade e à irretroatividade tributárias.

### 1.4.1 Anterioridade e isenção tributária

O mecanismo de isenção apresenta-se como meio de extrafiscalidade, através do qual o Poder Público visando atingir um objetivo econômico e/ou social, embora sempre observando o equilíbrio da carga tributária, busca incentivar as “iniciativas de interesse público”, além de “incrementar a produção, o comércio e o consumo” (CARVALHO, 2009, p. 535), em especial quando a capacidade contributiva de um determinado setor ou de uma determinada região apresenta-se deficitária, conforme se conclui da prescrição do parágrafo único<sup>38</sup> do art. 176 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a isenção pode ser restrita a uma região específica do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

A isenção é, ao lado da anistia, uma modalidade de exclusão<sup>39</sup> do crédito tributário, conforme prescreve o CTN no art. 175, isto é, a lei isentiva retira de determinados fatos a

<sup>37</sup> A partir da análise da prescrição do §4º do art. 195, o qual determina que a lei que instituir outras fontes (contribuições) destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social deve observar o art. 154, I, pode-se concluir que qualquer nova fonte de custeio deve (i) ser instituída por lei complementar; (ii) deve ser não-cumulativa e (iii) deve ter fato gerador e base de cálculo distintos das contribuições já existentes.

<sup>38</sup> Importa, sobre a matéria, mencionar a lição de Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 170-171), para quem a previsão do parágrafo único do art. 176 do CTN não afronta as disposições dos art. 151, I (vedação à instituição de tributo federal que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência de um ente tributante em detrimento de outro) e art. 152 (vedação a barreiras alfandegárias entre os entes tributantes) da Constituição Federal, pois a “isenção permitida pelo parágrafo único do art. 176 é justamente para compensar desigualdades em função de condições peculiares”. Ainda entendendo constitucional a prescrição do parágrafo único do art. 176 do CTN, dentre outros, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 536). Comungando com a tese de constitucionalidade do dispositivo, percebe-se, por exemplo, perfeitamente compatível com a parte final do citado art. 151, I (admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País) da Carta Magna atual.

<sup>39</sup> A conceituação de isenção como modalidade de “exclusão” do crédito tributário é bastante criticada. Luciano Amaro (2004, p. 275) entende-a como uma “conceituação equivocada. [...] suporia que o fato isento fosse

capacidade de gerar tributos<sup>40</sup>, atuando, em geral, como exceção a uma regra geral, onde esta define o que será tributável, enquanto aquela (a exceção), o que, apesar de passível de tributação, não será alcançado pelo tributo.

A isenção decorre sempre de lei,<sup>41</sup> de acordo com o estabelecido no §6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, determinando que qualquer isenção relativa a impostos, taxas<sup>42</sup> ou contribuições, somente possa ser concedida através lei específica,<sup>43</sup> no âmbito federal, estadual ou municipal, a qual deverá regular exclusivamente as matérias relacionadas ou o tributo correspondente. O *Codex Tributário*, por seu turno, determina no art. 97, VI que somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão do crédito tributário, e no art. 176 prescreve que, ainda quando seja a isenção prevista em contrato, sempre deve decorrer de lei, que especificará as condições e os requisitos indispensáveis para a sua concessão, os tributos sobre os quais se aplicarão, e o prazo de sua duração, se for o caso.

Em seguida estabelece o CTN na parte inicial do art. 178 que a isenção pode ser revogada ou modificada por lei,<sup>44</sup> a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. Determina o artigo que seja o benefício isentivo revogado/alterado por lei, sem esquecer o legislador a proteção das isenções concedidas por prazo determinado (por exemplo, a determinado setor, por um período pré-estabelecido, para o desenvolvimento de um produto que traria benefícios para a região, como oferta de empregos) e em razão de situações transitórias que as justifiquem (imaginem-se os industriais,

---

tributado, para que, *no mesmo instante*, o tributo fosse dispensado pela lei” (grifos originais). Para José Souto Maria Borges (1980, p. 58-61 e 182) não se caracteriza a isenção como um favor legal, sendo ela, em verdade, hipótese de não-incidência qualificada legalmente. Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 529 e 533) ensina a isenção como “o encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência primeira (regra-matriz)”, e completa que há uma paralisação na “atuação da regra-matriz de incidência tributária, para certos e determinados casos”.

<sup>40</sup> Luciano Amaro (2004, p. 271-272) apresenta os casos de imunidade e de isenção como integrantes do que chama campo da não-incidência.

<sup>41</sup> Cabe mencionar que a concessão e a revogação no caso do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação dependem, na forma como regular a lei complementar, de deliberação dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, §2º, XII, “g”), assim como, no caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza, devem observar o que regula lei complementar editada para tanto, na forma do art. 156, §3º, III, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002.

<sup>42</sup> Cumpre destacar que, de acordo com o Código Tributário Brasileiro, art. 177, I, primeira parte, somente haverá isenção de taxas (o mesmo para a contribuição de melhoria – art. 177, I, parte final; e para os tributos instituídos após a sua concessão – art. 177, II) se houver expressa previsão legal.

<sup>43</sup> Conferir sobre o tema lei específica relativamente à prescrição do art. 150, §6º da Constituição Federal, Tércio Sampaio Ferraz Júnior (1995).

<sup>44</sup> Leandro Paulsen (2006a, p. 1297) observa que “Normalmente, bastará lei ordinária para revogar a isenção. Mas se estivermos cuidando de tributo sob reserva de lei complementar, esta será a via tanto para concessão como para a revogação da isenção”.

os comerciantes ou os prestadores de serviços de uma região que sofra as conseqüências de um desastre natural, como uma enchente).

Na lição de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 537) o interesse público está acima do particular, logo, em nome da supremacia do interesse público sobre o particular, mesmo que concedidos por prazo certo e em razão de determinadas situações, pode o benefício ser retirado, total ou parcialmente, fazendo-se necessário, para tanto, o pagamento de justa indenização.

A parte final do citado art. 178 do Código Tributário manda observar, quando da revogação ou modificação de uma isenção concedida, a determinação do inciso III do art. 104 do mesmo Código, isto é, a lei que prescreva a redução ou extinção de um benefício isentivo deve observar a anterioridade.

Assim, submetem-se também à anterioridade tributária as leis que extingam ou reduzam isenções, salvo se favoráveis ao contribuinte.<sup>45</sup> A aplicabilidade da anterioridade relativa à lei que extingue ou reduz uma isenção é explicada pela similitude entre tal ato normativo e aquele que cria ou aumento um tributo, isto é, o contribuinte, que antes não arcava com o pagamento de um determinado tributo, ou o fazia a menor, a partir da extinção ou da redução do benefício passa a ter como obrigação o recolhimento parcial ou integral, a depender do caso, merecendo, pois, que não seja surpreendido pelo fato e que possa programar-se e planejar-se para a “nova” realidade tributária. Assim, de forma a evitar a surpresa, aplicável é a anterioridade.

A conclusão apresentada advém da interpretação constitucional da própria anterioridade, que determina o seu atendimento quando se aumente ou crie tributo, uma vez que a extinção ou a redução de uma isenção, como frisado, corresponderia à instituição do tributo, conforme salienta Roque Antônio Carrazza (1986, p. 82); e de uma interpretação infraconstitucional, decorrendo a necessidade de observância da anterioridade da previsão do art. 104, III do CTN, de acordo com Luiz Felipe Silveira Difini (2003, p. 77). Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 538) ao ressaltar que os dispositivos que reduzem ou extinguem uma isenção inauguram um tipo de incidência, observa que a restrição do inciso III do art. 104 (que vincula a regra da anterioridade aos impostos sobre o patrimônio e a renda) somente se

---

<sup>45</sup> Neste sentido, veja-se Hugo de Brito Machado (2001, p. 96).

aplicou até a vigência da Constituição de 1967, passando o dispositivo, a partir de então, a alcançar todos os tributos.

O entendimento da Corte Suprema brasileira, contudo, não corroborava pelo menos de início, com o pensamento aqui apresentado, como se verifica através da Súmula 615, de outubro de 1984, que, em referência à Emenda Constitucional nº 1/1969, tem por enunciado: “O princípio constitucional da anualidade (§29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM”. Veja-se, ainda, corroborando com o texto sumulado e que lhe servira de precedente, a decisão do STF constante do RE 97455-RS.<sup>46</sup>

A Corte, porém, modificou o seu entendimento, embora tal posição não seja pacífica,<sup>47</sup> no sentido de que a anterioridade tributária de exercício deve ser observada no caso de redução de benefício fiscal, que torne o pagamento de tributo mais gravoso, como se dá no caso de revogação de isenção. Veja-se a decisão constante do ADI-MC 2.325-DF:

O Tribunal, apreciando a questão do princípio da anterioridade, no sentido de afastar a eficácia do artigo 7º da Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, no tocante à inserção do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, e às inovações introduzidas no artigo 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 1º de janeiro de 2001 (BRASIL. STF. ADI-MC 2.325-DF, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento 23 set. 2004 Órgão Julgador Pleno. Publicação: DJ 6 out. 2006, p. 32).

<sup>46</sup> “ICM. Revogação de isenção que se fez por meio do convenio n. 7 de 13.06.80, aprovado pelo Decreto Legislativo estadual n. 3.107, de 6.11.80. Princípio da anualidade. - Inexistência, no caso, de ofensa ao artigo 23, par-6. da constituição federal, e ausência, a propósito, de dissídio de jurisprudência. - Aplicação da Súmula 284 quanto a mera alegação de vigência de 'dispositivo da Lei Complementar n. 24, de 7.1.75'. - O princípio constitucional da anualidade (par-29 do artigo 23 da Constituição Federal) não alcança a isenção de tributo, pois esta, em nosso sistema jurídico, é caracterizada, não como hipótese de não-incidência, mas, sim, como dispensa legal do pagamento de tributo devido. - O princípio da anualidade em matéria de isenção de tributo tem, em nosso direito, caráter meramente legal, resultando do inciso III do artigo 104 do C.T.N. o qual se restringe aos impostos sobre a renda, restrições que não foram alteradas pela modificação que a Lei Complementar n. 24/75 introduziu no artigo 178 do C.T.N. e que, além de dizer respeito apenas a ressalva inicial desse artigo (que nada tem que ver com o princípio constitucional da anualidade, tanto que se aplica a isenções de tributos que a própria constituição excepciona quanto a esse princípio), piora a posição do contribuinte, motivo por que não se pode inferir que tenha ela pretendido alterar para melhor a situação deste, por haver mantido a remissão ao artigo 104, III, do C.T.N., sem qualquer modificação as restrições expressas a que inciso esta sujeito. recurso extraordinário conhecido, em parte nela não provido.” (BRASIL. STF. RE 97.455-RS, Rel. Min. Moreira Alves. Julgamento 19 dez. 1982 Órgão Julgador Segunda Turma. Publicação. DJ 6 maio 1983, p. 6050).

<sup>47</sup> Observando-se o voto do Relator no julgamento BRASIL. STF. MC-ADI 4.016-PR, Min. Gilmar Mendes, pode-se perceber que faz ele referência a decisão proferida por aquela Corte em BRASIL. STF. RE 204.062-ES (Rel. Min. Carlos Velloso, Julgamento 27 set 1996, Publicação 19 dez. 1996), em que se decidiu pela inaplicabilidade da anterioridade quando da revogação de uma isenção, por entender que, nestes casos, o tributo já existe. Frise-se que esta decisão foi proferida em 17 de setembro de 2008. Veja-se Revista Dialética de Direito Tributário n. 165, jun. 2009, p. 187-193.



A mudança de entendimento do STF ratifica o pensamento doutrinário majoritário, e permite ao administrado obrigado a pagar tributo, a possibilidade de melhor se organizar em uma eventual extinção/redução de isenção a que esteja submetido, cabendo lembrar que tal somente deve ocorrer nos casos dos tributos sujeitos à anterioridade, isto é, embora pareça óbvio, impende mencionar que, no caso de tributo não sujeito à anterioridade, a extinção/redução de sua isenção também não ficaria submetida à observância do instituto, visto que o que motiva a que sejam os tributos excepcionados à anterioridade, motiva também a não aplicação desta nas exclusões/extinções de isenção de tais tributos.

#### *1.4.2 Anterioridade e tributos com fato gerador periódico*

Tributos com fato gerador periódico, na lição de Luciano Amaro (2004, p. 127) são aqueles “cujo fato gerador seja integrado por uma série de fatos postos ao longo de certo período de tempo (como ocorre com o imposto de renda)”. Tem-se, neste caso, que o fato gerador não se concretiza de forma imediata, mas ao longo de um período e, quando do seu término, somam-se os fatos ocorridos para se chegar ao efetivo fato gerador do tributo.

Antes da vigência da presente Carta Política a doutrina<sup>48</sup> e a jurisprudência pátrias, muito comumente, posicionavam-se no sentido de que uma lei, que tratasse sobre tributos com fato gerador periódico, editada até o final do período de apuração do tributo poderia ser aplicada a fatos “geradores” ocorridos neste período, mesmo aqueles ocorridos anteriormente à lei. Assim, uma lei editada, por exemplo, em novembro de 2009 seria aplicável a fatos “geradores” ocorridos em todo o exercício 2009, anterior ou posteriormente ao advento da lei.

Para o Supremo Tribunal Federal,<sup>49</sup> na vigência da Emenda Constitucional nº 1/1969, o imposto de renda tinha o seu fato gerador concretizado apenas no último dia do chamado ano base (31 de dezembro, portanto), em consequência, e utilizando como referência a disposição do art. 105<sup>50</sup> do Código Tributário Nacional, a lei publicada até esse dia seria aplicável ao cálculo do imposto. Assim, se uma lei que majorasse o imposto fosse publicada, mesmo, em dezembro de um ano, teria sua eficácia garantida no ano seguinte, já que o fato gerador ter-se-ia concretizado em 31 de dezembro.

<sup>48</sup> Nesse sentido, dentre outros, Antônio Roberto Sampaio Dória (1968) e Fábio Fanucchi (1976).

<sup>49</sup> Veja-se como referência a Súmula 584 do STF, aprovada em 15 de dezembro de 1976, com o enunciado: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

<sup>50</sup> De acordo com o dispositivo, a lei tributária aplica-se imediatamente ao que denomina fato gerador pendente, assim entendido aquele cuja ocorrência tenha iniciado, mas não esteja concluída.

A doutrina hoje tende a reconhecer a impossibilidade de aplicação de uma lei publicada no mesmo período em que ocorreram os diversos fatos constituintes do fato gerador dos tributos cujo fato gerador seja periódico, entendendo, pois, em tais casos, a necessidade de observação da anterioridade.

Para Luciano Amaro (2004, p. 127-133), deve ser observada a anterioridade no caso dos tributos em que o fato gerador não se concretiza de forma imediata, mas ao longo de um período, sendo (o fato gerador) o resultado de uma soma de valores relativos a ganhos e gastos. Na mesma linha, Sacha Calmon Navarro Coelho (2002, p. 235), que conclui

Assim sendo, faz-se necessário não apenas precisar o dia em que ocorre o fato gerador, mas precisar igualmente o *dies a quo* e o *dies ad quem* quando se tratar de 'fato gerador' composto de conjunto de fatos na duração do tempo. Caso contrário, não se teria como operacionalizar em relação a estes o princípio da anterioridade. O imposto sobre a renda anual caracteriza bem a hipótese. Neste, importa saber quando começa o fato gerador [...] A lei deve ser prévia ao seu início.

Em casos assim, o instituto em estudo exige lei anterior ao exercício financeiro (pegando-se como exemplo o imposto de renda) em que se inicie esse período,<sup>51</sup> isto é, para o imposto de renda relativo ao ano base 2009, a ser cobrado em 2010, pois, faz-se necessário que a lei que o aumente, por exemplo, tenha sido publicada até 31 de dezembro de 2008, tornando-se eficaz no exercício seguinte (2009), já que a concretização do fato gerador somente se dá no final deste exercício, mas compõe-se de uma série de fatos singulares ocorridos ao longo de 2009, pois a renda tributável pelo imposto não é aquela obtida em um dia específico, mas a arrecadada ao longo do período legalmente considerado (1º de janeiro a 31 de dezembro – exercício financeiro). Misabel Abreu Machado Derzi (1995, p. 251) destaca que ao

[...] imposto de renda somente será aplicável a lei em vigor no primeiro dia do exercício-base (e não a do exercício de lançamento). Igualmente, na contribuição social sobre o lucro, advindo lei nova ante do encerramento do ano-base, ela somente será aplicável na apuração do lucro contado a partir do período em que se iniciar após o decurso do prazo de 90 dias.

Como mencionado acima, outro exemplo de tributo com fato gerador periódico é a contribuição sobre o lucro líquido (fundada no art. 195, I “c” da Constituição Federal atual), sujeito à anterioridade mitigada, como contribuição destinada ao financiamento da seguridade social que o é. Eis o porquê de somente se poder exigir este tributo, quando a lei que o instituir ou majorar tenha sido publicada pelo menos noventa dias antes do início do ano base

<sup>51</sup> Na mesma linha, Roque Antônio Carrazza (2009, p. 214).

respectivo, de forma a alcançar a partir do primeiro fato e todos os outros que se seguirão, até a materialização do fato gerador no final do período.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, contudo, permanece vacilante, ora se posicionando no sentido de reconhecer a aplicabilidade da anterioridade aos casos de tributos com fato gerador periódico, ora repetindo o seu “antigo” posicionamento, nos termos da citada Súmula 584.

Sobre o tema, considerando também a irretroatividade da lei tributária,<sup>52</sup> a seguir diferenciada da anterioridade, Luciano Amaro (2004, p. 133) demonstra que a lei instituidora ou majoradora desse tipo de tributo será inaplicável: (i) a fatos geradores ocorridos antes desta lei; (ii) a fatos geradores ainda não concluídos, ou em curso, quando da edição do texto normativo, como se dá nos tributos com fato gerador periódico; (iii) a fatos geradores posteriores à lei, porém ocorridos no mesmo exercício financeiro de publicação da lei; e (iv) a fatos geradores ocorridos no exercício seguinte ao da publicação da lei, porém antes de decorridos os noventa dias da publicação desta.

#### *1.4.3 Anterioridade x anualidade tributária*

A anualidade estava prevista na Constituição de 1824, art. 171, sendo esquecida pela Carta de 1891, mas mantida no ordenamento jurídico pátrio por meio do Código de Contabilidade no seu art. 27, sendo novamente introduzida no texto constitucional através do art. 141, §34 da Constituição Federal de 1946, sendo revogada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, reincorporada ao ordenamento através do art. 150, §29 da Carta Política de 1967, na seção relativa aos direitos e garantias individuais, e, mais uma vez, abolida pela Emenda Constitucional nº 1/1969.

A parte final do citado §29 do art. 150 da Carta de 1967 prescrevia que nenhum tributo poderia ser cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvando, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra. Logo, como bem explicou Aliomar Baleeiro (1977, p. 17), à época em que vigente o instituto, “É em face das necessidades e medidas planejadas para satisfazê-las que os representantes concedem, ou não, autorização para cobranças dos impostos regulados pelas várias leis anteriormente existentes”.

---

<sup>52</sup> Veda a cobrança de tributo com base em fatos ocorridos antes da vigência da lei que o houver criado ou aumentado.

A anualidade determinava que, exceto quanto aos dois expressamente destacados no aludido §29 (tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra), qualquer tributo somente poderia ser exigido em um exercício financeiro se a sua receita estivesse prevista na lei orçamentária anual. Logo, para a exigência do tributo deveria, necessariamente, ser ele criado/majorado por uma lei (legalidade) e, ainda, haver a previsão da sua receita em outra lei, esta a orçamentária (anualidade).

Cumprido lembrar que a lei orçamentária é aprovada pelo Legislativo em um exercício financeiro para ser aplicada no exercício seguinte, e disciplina receitas e despesas, tendo, pelo menos como filosofia, a seguinte função: o legislador concede o *quantum* de receita (onde se encontra a autorização dos tributos) em razão de aprovarem outro *quantum* de despesa para determinados fins.

Pode-se perceber, pois, tratam-se de dois institutos diferentes, apesar de apresentarem semelhanças como o fato de se poder percebê-los como limitações ao poder de tributar, uma vez que determinam regras que impedem à Administração o poder absoluto na sua criação e/ou majoração e o seu objetivo de salvaguardar o contribuinte, de forma direta ou indireta.

Não é incomum, ainda, encontrar na doutrina quem denomine um instituto pelo outro. José Afonso da Silva (2002, p. 693), ao se referir à anterioridade de exercício, denomina-a de princípio da anualidade (do lançamento do tributo), embora reconheça que não se faça mais necessária a prévia autorização orçamentária, mas o respeito à anterioridade da lei instituidora ou majoradora de um tributo ao exercício financeiro em que será cobrado.

O Poder Judiciário também não escapou a tal “confusão”, embora em momento anterior à Constituição atual. O Supremo Tribunal Federal, conforme mencionado anteriormente, na vigência da Carta de 1946 (e antes da Emenda Constitucional nº 18/1965), quando então vigente a anualidade, editou a Súmula 66, onde entendia legítima a cobrança do tributo aumentado após o orçamento, desde que antes do início do respectivo exercício financeiro.

Importa, então, apresentar algumas das diferenças. Enquanto a anterioridade determina o adiamento da eficácia da lei que institui ou aumenta tributo para um momento adiante (próximo exercício financeiro e/ou noventa dias da publicação desta lei), a anualidade determina que o tributo só possa ser cobrado no exercício financeiro se existir previsão orçamentária para tanto, havendo a necessidade de que, anualmente, a lei orçamentária

estabeleça (ou consinta) a cobrança do tributo em face das despesas a serem suportadas pelo Estado no exercício seguinte ao da aprovação da lei orçamentária.

A anterioridade tem como fundamento a não-surpresa, a anualidade está relacionada à própria legalidade.<sup>53</sup> A primeira diz respeito à instituição ou majoração de tributo, a anualidade não apresenta nenhuma relação com tais circunstâncias, uma vez que condiciona a exigência do tributo à sua previsão na lei orçamentária do exercício a que diga respeito, relacionando-se, pois, à sua própria exigibilidade: se não há previsão na lei orçamentária, o tributo não pode ser “cobrado”. Entende-se que deixou a anualidade<sup>54</sup> de existir, pelo menos, enquanto limitação constitucional do poder de tributar, na presente Carta Maior. Há quem defenda, no entanto, a sua permanência ao lado da anualidade orçamentária.<sup>55</sup>

#### *1.4.4 Anterioridade x irretroatividade da lei tributária*

Constante do art. 150, III, “a” da Carta da República, a irretroatividade da lei tributária é mais uma limitação ao poder de tributar imposta pelo legislador constituinte originário visando a impedir a exigibilidade de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os crie ou aumente.

Luciano Amaro (2004, p. 118) critica a referência constitucional a fato “gerador”, em relação à lei instituidora de um tributo. Destaca, com correção, que antes do advento da lei tributária que crie o tributo não se pode falar em fato gerador, mas em fato pretérito. A expressão fato gerador está tecnicamente correta se se falar de uma lei que aumente o tributo, visto que, antes da alteração legislativa que majore o tributo, este já existe, logo se podendo falar em fato gerador.

---

<sup>53</sup> Neste sentido, Leandro Paulsen (2006a, 241). Acerca do tema, interessa apresentar a lição de Francisco Pinto Rabello Filho (2002, p. 57 e 60) ao discorrer sobre a origem da anualidade: “Originariamente, tem esse princípio (anualidade) sua gênese confundida (não distinguível) com aquele que mais tarde veio a receber o rótulo de princípio da legalidade tributária [...] a antiga exigência de consentimento do Conselho Geral do Reino de João Sem Terra para imposição de tributos. Esse tronco comum e indissociável vai ser encontrado na Magna Carta. [...] Não é desarrazoado dizer, por conseguinte, que em seus primórdios anualidade e legalidade se misturavam e se confundiam, à medida que a autorização para a arrecadação de tributos, de si episódicos, era temporária”.

<sup>54</sup> Entendendo não mais existente a anualidade na Constituição de 1988, dentre outros, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 174-175) que assim se expressa “Ainda remanesce o hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, o que, a bem de rigor, substancia erro vitando. Aquele primeiro (anualidade) não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária. Para tanto, é suficiente que o diploma legislativo entre em vigor no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada”. Ainda, José Eduardo Soares de Melo (1997, p. 24).

<sup>55</sup> Conforme, por todos, Flávio Bauer Novelli (1990, p. 19 *et seq.*).

Há que se mencionar, porém, a possibilidade de uma lei tributária referir-se a fatos ocorridos antes da sua vigência. Tal se verifica nos seguintes casos: (i) quando seja ela expressamente interpretativa, desde que esta interpretação não represente a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (ii) em se tratando de atos não definitivamente julgados: (ii.1) quando deixe de definir o fato pretérito a que se refira como infração; (ii.2) quando deixe de tratar o fato pretérito a que se refira como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que tal fato não tenha sido fraudulento e não tenha implicado omissão no pagamento de tributo; (ii.3) quando comine ao fato pretérito a que se refira penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Percebe-se, portanto, a partir dos casos elencados no parágrafo anterior e constantes do art. 106 do Código Tributário Nacional, que a regra da irretroatividade de uma lei tributária comporta exceção quando seja meramente interpretativa ou, na mesma linha das demais regras de irretroatividade,<sup>56</sup> quando for mais benéfica ao contribuinte, por se tratar da parte mais frágil na relação tributária.

No caso, especificamente, da instituição ou aumento de tributos, contudo, na forma em que apresenta a Carta Maior no aludido art. 150, III, “a”, a irretroatividade da lei tributária não comporta exceções, isto é, a lei que institua ou majore um tributo somente poderá referir-se a fatos futuros, posteriores, portanto, ao início da vigência da norma, sob pena de inconstitucionalidade, por afronta ao instituto aqui em comento.

Percebe-se, então, que não se confundem a anterioridade tributária com a irretroatividade da lei tributária. De início, importa frisar que a anterioridade se refere à publicação da lei, enquanto a irretroatividade está relacionada à entrada em vigor da norma tributária.

Em se tratando de observar a lei no tempo, o instituto da anterioridade relaciona-se com o tempo para frente, protraindo a eficácia da lei criadora ou majoradora de tributo para um momento posterior ao da sua publicação (exercício financeiro seguinte e/ou noventa dias). A irretroatividade da lei tributária preocupa-se com o tempo para trás, no sentido de impedir que a lei que aumente ou crie tributos atinja fatos que ocorreram antes do início da sua vigência.

---

<sup>56</sup> Veja-se que a irretroatividade da lei penal comporta como exceção, quando beneficiar o réu, conforme prescreve o art. 5º, XL: “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”

Mais ainda, a irretroatividade da lei tributária é absoluta, isto é, quando se fala em lei que institua ou aumente tributo, não comporta, como frisado, nenhuma exceção. De outro lado, a anterioridade possui exceções expressamente determinadas pela Constituição, menos a anterioridade mitigada (relativa às contribuições para financiamento da seguridade social). Assim, enquanto, independentemente do tributo a que se refira, a lei tributária majoradora, por exemplo, de imposto, não pode retroagir, a mesma lei pode não se submeter à anterioridade de exercício ou mínima, se o imposto, tratado aqui como exemplo, estiver no rol das suas exceções.

Ainda, apresenta Hugo de Brito Machado (2001, p. 88), como diferença entre os institutos, o fato de a irretroatividade das leis ser um “princípio fundamental do direito intertemporal, aplicável, portanto, a todos os ramos do Direito”. A anterioridade, por seu turno, é específica do Direito Tributário, apresentando-se como garantia do contribuinte.

Perceba-se, pois, que a obrigatoriedade em observar, ao mesmo tempo, a anterioridade tributária e a irretroatividade da lei tributária, sem prejuízo de outras limitações ao poder de tributar, tem como consequência a inaplicabilidade da lei instituidora ou majoradora de tributos a fatos pretéritos e a fatos posteriores (antes do exercício subsequente e/ou de transcorridos noventa dias) à vigência/publicação desta lei. Assim, uma lei que aumente o Imposto Sobre Serviços (ISS) publicada e vigente em 1º de dezembro de 2009, não pode ser aplicada em relação aos fatos geradores ocorridos antes desta data (irretroatividade), assim como não pode alcançar os fatos geradores materializados antes de 1º de janeiro de 2010 (anterioridade de exercício), nem os concretizados antes de 1º de março de 2010 (anterioridade mínima).

#### *1.4.5 Anterioridade e medidas provisórias*

A Carta Maior de 1988 inscreve como um dos princípios fundamentais por ela adotados a separação de poderes, estabelecendo como poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário (art. 2º), correspondente a indicação, ao mesmo tempo, aos órgãos que cada um representa e às suas respectivas funções (legislativa, executiva e jurisdicional), assumindo a divisão tripartite de Montesquieu.

A mencionada separação de poderes<sup>57</sup> já era sugerida em Aristóteles (2006) – o qual distinguia a Assembleia Geral, o corpo de magistrados e o corpo judiciário – e John Locke (1998) – que, apesar de se referir a três poderes,<sup>58</sup> legislativo, executivo e federativo, na verdade, classifica-os basicamente em dois, legislativo e executivo, atribuindo ao monarca o poder federativo –, e que tem em Montesquieu (1996) – que percebeu o poder legislativo como produtor de leis, o executivo do qual se ocupa o príncipe ou o magistrado, e o judiciário, que dava ao príncipe ou ao magistrado a faculdade de punir os crimes ou julgar os desacordos da sociedade – a sua fonte maior de definição e, mesmo, de divulgação. Essa separação traz consigo a teoria de freios e contrapesos, que determina a cada um dos poderes, como forma de contrabalançar o poder uns dos outros, a competência para exercer função relativa a assuntos de outro, como se dá, por exemplo, na admissão pela Câmara de Deputados da acusação contra o Presidente da República, e no seu subsequente julgamento perante o Supremo Tribunal Federal, nas infrações penais comuns, ou perante o Senado Federal, nos crimes de responsabilidade.

A divisão de poderes distribui a cada um dos três as atividades que, tipicamente, cumpre que desempenhem. Ao Executivo, a função administrativa (administrar), ao Legislativo, a função de legislar (edição de leis), e ao Judiciário, a jurisdicional (julgar). Exerce, porém, cada Poder funções denominadas atípicas, sendo assim quando, no exemplo acima citado, o Senado julga o Presidente da República (nos crimes de responsabilidade).

Assim, apesar de a função de legislar, como o próprio nome sugere, ser competência do Poder Legislativo, tal função é, excepcionalmente, diga-se, concedida ao chefe do Poder Executivo, como na possibilidade de editar medidas provisórias, exigindo-se para tanto que vise a atender os casos de relevância e urgência.

A Constituição Federal vigente, a partir da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, estabeleceu que a medida provisória (MP) que implique instituição ou majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada, exceto quanto aos tributos aos quais não se aplica a anterioridade de exercício (os empréstimos compulsórios para atender a

---

<sup>57</sup> O chamado constitucionalismo moderno prefere denominar “divisão de tarefas estatais”. Veja-se por todos Clèmerson Merlin Clève (1993, p. 27), para quem a separação de poderes corresponde “[...] a uma divisão de tarefas estatais, de atividades entre distintos órgãos, e aí sim, autônomos órgãos assim denominados de poderes”.

<sup>58</sup> Ensina Norberto Bobbio (1997, p. 231) que se diz “habitualmente que o Estado tem três poderes: Legislativo, Judiciário e Executivo. Todavia, para Locke, considerado muitas vezes, erroneamente, como o pai da teoria dos três poderes, os poderes são apenas dois”.



despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou guerra externa não foram mencionados porque somente podem ser instituídos e, via de consequência, aumentados por lei complementar).<sup>59</sup>

Frise-se que a anterioridade mínima somente entrou no texto constitucional com a Emenda Constitucional nº 42/2003, posterior, portanto, à modificação da medida provisória, sendo essa, certamente, a razão de não haver referência também à necessidade de respeito a este instituto. Apesar da omissão, a conclusão deve ser no sentido de que o imposto instituído ou aumentado por medida provisória deve atender a anterioridade mínima, com as exceções constitucionalmente previstas para esta limitação ao poder de tributar. Se esse não fosse o desejo do legislador constituinte, teria, quando da criação da anterioridade, estabelecido a exceção correspondente.

Lembra Roque Antônio Carrazza (2009, p. 288) que, em virtude de a vedação à medida provisória tratar de matéria relativa a direito penal, não poderia tipificar infração tributária, nem a respectiva sanção, entendendo o autor que a expressão direito penal, prevista no dispositivo constitucional que determina a vedação, deve ser compreendida em sentido amplo, de forma a que a proibição atinja a tipificação/sanção em nível criminal e administrativo. Comunga-se com o pensamento do doutrinador.

Uma observação merece ser aqui apresentada. A medida provisória somente pode ser utilizada no caso de urgência e relevância. Em se considerando a situação em que este ato normativo institua um tributo submetido à regra da anterioridade de exercício (e/ou mínima), ainda que se considerasse que este tributo pudesse ser exigido a partir da própria medida provisória e não somente da lei em que foi aquela convertida, deverá o tributo respeitar o espaço temporal estabelecida pela limitação ao poder de tributar. Se assim o é, entende-se que, tal lapso de tempo, já é razão para não restar caracterizada a relevância e/ou a urgência exigidas para edição de medida provisória, não se justificando, pois, a edição dessa espécie de ato normativo para instituir ou mesmo aumentar tributo.

Insta apresentar, também, a lição de Roque Antônio Carrazza (2009, p. 295-296) quando, ao lembrar a exigência de lei para a instituição ou aumento de tributo (legalidade tributária), destaca que medida provisória não é lei, somente se transformando nesta espécie normativa quando ratificada pelo Congresso Nacional. Ousa-se, contudo, discordar do autor,

---

<sup>59</sup> Importa destacar que à medida provisória é vedado tratar sobre matéria reservada a lei complementar (art. 62, §1º, III da Carta Maior)

uma vez que medida provisória, ainda que emanada do chefe do Executivo, por expressa determinação constitucional reveste-se das características de uma lei, isto é, ainda que formalmente não se considere, materialmente o é. Em se considerando, porém, que a legalidade tributária para criar ou aumentar tributo é estrita e sabendo-se que a medida provisória só é lei em sentido material, razão assiste ao citado doutrinador.

Ainda que se conclua pela possibilidade de criação ou aumento de tributo<sup>60</sup> por meio de medida provisória, como assim prevê o art. 62 da Carta Magna de 1988, deve esta ação cumprir, por óbvio, a determinação constante do dispositivo, como o fato de que o novo imposto ou o seu aumento somente poderá ser exigido no exercício seguinte àquele em que foi a medida provisória convertida em lei. Cumpre ressaltar, conforme explicado acima, que deve ser obedecida, também, a anterioridade mínima. Entende-se também aplicável a exigência de respeito à anterioridade mitigada, quando se tratar de medidas provisórias relativas às contribuições para financiar a seguridade social e considerando a determinação do art. 195, §6º da Carta Maior.

Cabe mencionar a contribuição positiva da redação constante do §2º do art. 62 do Estatuto Maior, incluído pela Emenda Constitucional nº 32/2001, no sentido de encerrar a equivocada interpretação antes dada em se tratando de instituição ou majoração de tributos por Medida Provisória, quando o que interessava para se considerar exigível a exação era tão somente a edição da Medida Provisória no exercício anterior, ainda que convertida em lei no mesmo exercício da exigência. (MARTINS, 2005, p. 355).

Ensina Leandro Paulsen (2006a, p. 631) que a contagem do prazo para que se considere o respeito à anterioridade de exercício é a data da publicação da medida provisória e não da lei em que foi ela convertida, pois o que exige o dispositivo constitucional (§2º do art. 62) é a conversão da medida provisória em lei (no exercício financeiro anterior ao da exigência) para a observação da anterioridade.

---

<sup>60</sup> Para Leandro Paulsen (2006a, p. 245) a exigência de conversão da medida provisória em lei, na forma do estabelecido no §2º do art. 62 da Carta Magna, incluído pela Emenda Constitucional nº 32/2003, diz respeito apenas à espécie tributária imposto, permanecendo para as demais espécies a posição já adotada pelo STF, por exemplo, na decisão BRASIL. STF. RE 169740-PR, Relator Min. Moreira Alves, Órgão Julgador: Pleno, Decisão 27 set. 1995, Publicação 17 nov. 1995, p. 39217, a seguir mencionada. Dando ao dispositivo uma interpretação mais ampla, Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 354-355) menciona tributo, não imposto, como consta da literalidade do aludido §2º.

Importa ter em mente que no caso de lei advinda de conversão de medida provisória, com modificação do texto do ato normativo criado pelo Executivo, de acordo com decisão<sup>61</sup> proferida pela Corte Suprema nacional: (a) em se tratando da parte não modificada, o termo *a quo* para o atendimento da anterioridade é a data da publicação da medida provisória (da mesma forma que o é no caso em que for a MP inteiramente convertida); (b) no tocante à parte modificada pelo Legislativo, conta-se da data de publicação da lei convertida.

#### *1.4.6 Outras especificidades*

Outras observações, além das até aqui expostas, importam ser apresentadas quanto à anterioridade tributária. De início interessa mencionar que a atualização da base de cálculo do tributo não representa a majoração deste, conforme prescreve o §2º do art. 97 do Código Tributário Nacional, o qual explicita que a atualização do valor monetário da base de cálculo não constitui majoração de tributo. Se assim o é, conclui-se que a anterioridade não precisa ser observada, pois tal procedimento busca, tão somente, atualizar o valor monetário da base de cálculo.<sup>62</sup>

O que se deve atentar, porém, é para a diferença sutil entre a simples atualização e o aumento efetivo da base de cálculo. No primeiro caso, como já salientado, visa-se a tornar a base de cálculo do tributo ajustado ao valor atual da moeda; no segundo, além desta atualização, incrementa-se um montante a mais, o que ocorre, por exemplo, quando se aplica o percentual de atualização, e se utiliza para tanto de valor superior ao da inflação do período. Neste segundo caso, uma vez tratar-se de aumento do tributo, a anterioridade deve ser observada.<sup>63</sup>

Importa analisar, ainda, se a mudança de data para o recolhimento do tributo deveria submeter-se à anterioridade. Para entender como indispensável a anterioridade face à alteração do dia da pagamento faz-se necessário compreender tal fato como uma majoração do tributo a que diga respeito. Ensina Leandro Paulsen (2006a, p. 982) que não se confundem

---

<sup>61</sup> BRASIL. STF. RE 169740-PR, Relator Min. Moreira Alves, Órgão Julgador: Pleno, Decisão 27 set. 1995, Publicação 17 nov. 1995, p. 39217.

<sup>62</sup> Veja-se BRASIL. STF. AgR-RE 176.200-PR, Segunda Turma, Relator Min. Maurício Correa Julgamento 13 dez. 1996, Publicação DJ 14 mar. 1997, p. 6909.

<sup>63</sup> Veja-se a Súmula 160 do Superior Tribunal de Justiça, que se refere ao reconhecimento quanto à necessidade de edição de lei ao invés de decreto em tais circunstâncias: “É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”. Assim, caracterizado o aumento do tributo, indispensável o respeito à legalidade, e, no mesmo raciocínio, indiscutível a submissão à anterioridade.

o aspecto temporal da hipótese de incidência do tributo com o prazo para o seu recolhimento, e explica que

[o] prazo de recolhimento não integra a norma de incidência tributária; simplesmente explicita o momento em que deve ser cumprida a obrigação pecuniária surgida com a ocorrência do fato gerador. O prazo pode, assim, ser fixado, por mero Decreto, não estando abrangido pelos princípios da legalidade estrita e da anterioridade.

Assim, enquanto o aspecto temporal da hipótese de incidência do tributo está relacionado ao tempo, ao momento de ocorrência do fato gerador, o prazo para recolhimento, diz respeito tão somente à data em que a obrigação tributária surgida naquele momento, com a materialização do fato gerador, deve ser adimplida, ou, o período para recolhimento do tributo. Tem-se, pois, indubitável a desnecessidade de atendimento da anterioridade em se tratando de mudança, ainda que por lei, de prazo para recolhimento.<sup>64</sup>

Apresentadas algumas de muitas especificidades relacionadas à anterioridade, de exercício, mínima e mitigada, pode-se, a partir daí, entender a sua importância no mundo jurídico como forma de garantir a não-surpresa ao administrado-contribuinte. Assim feito, interessa que se proceda a um estudo acerca dos direitos fundamentais, o que se fará a seguir, para que se possa compreender a intrínseca relação entre a anterioridade tributária e os direitos fundamentais.

---

<sup>64</sup> Corroborando com este entendimento, a Súmula 669 do STF: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”. Entendendo, de outra forma, que se houver redução do prazo de vencimento faz-se necessário submeter-se à anterioridade, veja-se Francisco Pinto Rabello Filho (2002, p. 125-126).

## 2 DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Estudada a anterioridade constitucional tributária, interessa, neste capítulo, proceder ao exame dos direitos fundamentais, observando-se, após uma tentativa de conceituação, em se considerando a realidade constitucional brasileira e uma delimitação terminológica, a sua origem e evolução histórica (por meio da concepção de dimensões), a teoria geral desses direitos, procurando-se fazê-lo tomando como referência a Constituição Federal de 1988, e a sua caracterização como cláusula pétrea.

Dúvida não há quanto à dimensão do tema em estudo no presente capítulo, representada, por exemplo, pela diversidade quanto à sua denominação ou seu conceito, a depender da tese defendida pelo doutrinador ou mesmo pela dificuldade de se proceder a um conceito preciso, especialmente, em razão da ampliação e transformação desses direitos.

Em termos conceituais, comunga-se com o pensamento de Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 76-77), segundo o qual, para obtenção de um conceito, faz-se indispensável a observação de uma “ordem constitucional concreta”. Não se pretende com essa posição perceber uma definição restritiva, mas tão somente filiar-se a uma corrente condizente com a realidade constitucional vigente, contextualizando-a, pois, sem olvidar, contudo, a existência de direitos de cunho universal. Nessa linha, ter-se-ia como definição para direitos fundamentais, tomando como referência a realidade constitucional brasileira:

[...] todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo). (SARLET, 2009, p. 77).

A essa definição, no tocante, especificamente, às posições jurídicas equiparáveis aos direitos fundamentais, entende-se necessária a complementação no sentido de abranger também as posições jurídicas que visem a garantir os direitos fundamentais assim já reconhecidos.

No que se refere à denominação, urge que se proceda a uma delimitação da matéria, de maneira a observar os direitos fundamentais a partir de concepções que guardem relação com o estudo que aqui se desenvolve, inicialmente, quanto ao seu caráter terminológico, procedendo-se às demais limitações à medida que forem estudados os assuntos.

## 2.1 Delimitação terminológica

Interessa, de início, mencionar a falta de consenso histórico quanto à palavra ou expressão para significar os direitos básicos do homem. Leciona José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 7-8) que se falou em “direitos naturais” e “direitos inatos” no sentido de “destacar tanto a sua precedência ao pacto social quanto para denotar a sua originalidade humana”. E complementa o constitucionalista que “a expressão ‘direitos humanos’ ou ‘direitos do homem’ aparece nos escritos dos revolucionários modernos”. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 trouxe tais direitos para a seara jurídica. Na França, chamou-se de “direitos individuais”, consoante Georges Vedel (2002, p. 177), e, na Alemanha, “direitos fundamentais” para fazer-se referência à relação jurídica do homem com o Estado e como limitação do poder estatal.

Após a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, e com a contribuição da dogmática constitucional, em especial a alemã, a expressão “direitos humanos”<sup>65</sup> representou os direitos para todos os povos, sem fronteiras nacionais, portanto; enquanto a expressão “direitos fundamentais” relacionou-se, mais especificamente, aos direitos de uma comunidade estatal (SAMPAIO, 2004, p. 8). Sendo este, pois, o sentido, e, mais precisamente, o termo, que interessa ao presente estudo.

As doutrinas nacional e estrangeira apresentam-se vacilantes quanto ao termo ou a expressão a ser utilizada. Muitos autores poderiam ser citados. Peguem-se apenas alguns como exemplos. Jorge Miranda (1993, p. 51), partindo da ideia de diferenciar o titular dos direitos como sendo o homem e não o Estado, prefere “direitos humanos”. Citando os ensinamentos de Konrad Hesse, Paulo Bonavides (2003, p. 560) utiliza a terminologia “direitos fundamentais”. Assim também procede Antonio Enrique Pérez Luño (2007, p. 19 *et seq.*), que, ao discorrer acerca da função de tais direitos no constitucionalismo

---

<sup>65</sup> Importa mencionar que Luigi Ferrajoli (2001, p. 22-23) entende direitos fundamentais como gênero, do qual são espécies os direitos humanos (direitos primários concernentes a todos os seres humanos), os direitos públicos (aqueles, também primários, reconhecidos aos cidadãos, mas não direitos políticos), os direitos políticos (os secundários relacionados à participação política) e os direitos civis (direitos considerados secundários e referentes a pessoas capazes de negociar, vinculados, pois, à autonomia privada).

contemporâneo, afirma que eles determinam a significação do Estado (na verdade o autor menciona poder público) e que constituem a garantia maior do cidadão de um Estado de Direito. Mais à frente, Pérez Luño (2007, p. 44) salienta que, comumente, os termos “direitos humanos” e “direitos fundamentais” são apresentados como sinônimos, porém a doutrina e as normas tendem a identificar “direitos fundamentais” como direitos positivados internamente, e “direitos humanos” para designar “direitos naturais positivados nas declarações e convenções internacionais, bem como as exigências básicas relacionadas à dignidade, liberdade e igualdade da pessoa, que não estão positivados em um estatuto jurídico”.<sup>66</sup>

A própria Carta Política vigente apresenta diversas expressões querendo referir-se aos direitos fundamentais, entre as quais direitos humanos (por exemplo, como princípio da República Federativa do Brasil nas relações internacionais, art. 4º, II, embora, uma vez que se trata de relação internacional, possa-se compreendê-la realmente como direitos humanos, em linha com a disposição da Declaração Universal dos Direitos do Homem), direitos e garantias fundamentais (aqui abrangendo os direitos individuais, coletivos e sociais) ou os direitos e garantias individuais (como cláusula pétrea, definida no art. 60, §4º, IV).

Sem prejuízo da utilização dos diversos termos aplicados pelos doutrinadores objetivando referirem-se aos direitos fundamentais, quando se estiver fazendo menção aos seus ensinamentos ou quando o desenvolvimento do raciocínio contido no texto assim o exigir, assume-se, no presente estudo, a preferência pela expressão “direitos fundamentais”.

## 2.2 Origem histórica

Há muitas maneiras de se proceder ao estudo acerca da origem dos direitos fundamentais. Uma delas seria observando-os a partir de temas que tiveram relevância no surgimento desses direitos, ou, como denomina José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 141 *et seq.*), as matrizes da liberdade religiosa, das garantias processuais e do direito de propriedade e os desdobramentos dessas matrizes no desenvolvimento dos direitos.

Outra forma seria a partir de uma análise acerca das condições objetivas e subjetivas de formulação dos direitos, conquistados através de lutas (BOBBIO, 1992, p. 5) e

---

<sup>66</sup> Tradução livre para “[...] *derechos naturales positivados en las declaraciones y convenciones internacionales, así como a aquellas exigencias básicas relacionadas con la dignidad, libertad y igualdad de la persona que no han alcanzado un estatuto jurídico-positivo*”.

reivindicações.<sup>67</sup> Ainda, poder-se-ia examinar a matéria, na perspectiva da necessidade de autoridade pelo Estado e de liberdade pelo indivíduo, caracterizada esta pelos “direitos individuais”, conforme Darcy Azambuja (1986, p. 151 *te seq.*).

Pode-se, também, tomar como referência as transformações econômicas e sociais, que culminaram com o surgimento do capitalismo (e da burguesia); as transformações por que passou o poder político, e o nascimento do Estado centralizador; a mudança de mentalidade, proporcionando o progresso do individualismo; e a mudança da ciência e o novo sentido que ganhou o próprio Direito, como ensina Gregório Peces-Barba Martínez (2004, p. 73 *et seq.*). As quatro modalidades de estudo aqui mencionadas não se excluem, antes, há uma intersecção e complementação entre elas.

### 2.2.1 Matrizes dos direitos fundamentais

Destaca José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 142-149) que os “direitos não surgiram todos ao mesmo tempo”,<sup>68</sup> ressaltando a dificuldade de se identificar o momento exato a partir do qual se pode compreender o seu nascimento, apresentando o que chama de “três grandes matrizes do sistema de direitos humanos”. Em primeiro lugar, destaca o autor a matriz de liberdade religiosa, a qual se relaciona intimamente ao conflito ou à disputa relativa à influência entre os poderes estatal e religioso, ou realeza e igreja, cujo esforço de delimitação era tentado por meio do campo jurídico.

A reforma protestante, caracterizada por uma separação entre pensamentos cristãos relativa, essencialmente, à forma de se interpretar a Bíblia, exigiu do Estado o respeito, bem como a proteção do indivíduo relativa à diversidade de pensamento religioso, embora guerras tenham ocorrido em razão desta diversidade. Valorizou-se, assim, o homem, enquanto indivíduo com direito à liberdade,<sup>69</sup> a uma vida privada e aos desdobramentos daí advindos.

---

<sup>67</sup> Luigi Ferrajoli (2001, p. 21) afirma que “na experiência histórica do constitucionalismo, tais interesses [direitos fundamentais] coincidem com as liberdades e com as demais necessidades de cuja garantia, conquistadas ao preço de lutas e revoluções depende a vida, a sobrevivência, a igualdade e a igualdade dos seres humanos”. Tradução livre para “*en la experiencia histórica del constitucionalismo, tales intereses coinciden con las libertades y con las demás necesidades de cuya garantía, conquistada al precio de luchas y revoluciones, dependen la vida, la supervivencia, la igualdad y la dignidad de los seres humanos*”.

<sup>68</sup> Veja-se, também, Norberto Bobbio (1992, p. 5) para quem “os direitos do homem [...] são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas.”

<sup>69</sup> Destacam Antonio Enrique Pérez Luño, José Luis Cascajo Castro, Benito de Castro Cid e Carmelo Gomez Torres (1979, p. 15) que alguns autores entendem não ter o cristianismo suposto uma ideia de liberdade, mas, em verdade, um conformismo com a escravidão humana. Interessa ressaltar que a posição da Igreja Católica à época,



Estaria, nesse contexto, de um lado, nascendo um direito fundamental para o homem, e de outro, um dever (ou um limite) para (as faculdades do) o Estado, perdendo este uma parcela do seu poder absoluto, tendo-se, como regra, a liberdade do indivíduo ilimitada e a faculdade do Estado, em regra, limitada.<sup>70</sup>

Gregório Peces-Barba Martínez (2004, p. 80) alia à reforma protestante o pensamento humanista como concepções que levaram à criação de uma autonomia ou uma liberdade negativa, contra a qual os homens entre si e o Estado não poderiam interferir, impulsionando as liberdades civis. Para J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 359) o que ocorreu a partir da “quebra da unidade religiosa da cristandade” foi, tão somente, uma necessidade de convivência de pessoas com credos diversos, isto é, de tolerância religiosa, não o surgimento da ideia de liberdade de religião como direito do indivíduo.

A chamada matriz relativa às garantias processuais (SAMPAIO, 2004, p. 144-146) relaciona o surgimento dos direitos fundamentais à “gradual racionalização das penas” e à “criação de instrumentos processuais que restringiam a arbitrariedade dos governantes e dos agentes públicos em geral”. Vários documentos são mencionados pelo autor como contribuição ao nascimento dos direitos fundamentais, em se observando sob a perspectiva da garantia processual. Dentre outros, destaca o VI Concílio de Toledo de 638, que garantia um acusador legal; os Decretos da Cúria de Leon de 1188, os quais determinavam, entre outros casos, a punição à violação da casa; a Magna Carta de 1215, estabelecendo castigos proporcionais às infrações, o devido processo; além do Código de Magnus Erikson da Suécia de 1350, o qual assegurava que somente se poderia privar alguém de seus bens sem a observação do direito e sem que houvesse um processo legal. Gregório Peces-Barba Martínez (2004, p. 60-61) apresenta as garantias processuais, como forma de proteção da liberdade individual em face da insegurança do direito processual penal e da monarquia absolutista, como direitos fundamentais inerente já à sociedade burguesa do Estado Liberal.

Tem-se, por fim, a matriz do direito de propriedade. A respeito dela, José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 146-149) apresenta a relação entre a necessidade de existência dos direitos

---

como negadora dos direitos fundamentais (MARTÍNEZ, 2004, p. 80), era de apoio à monarquia absolutista, pregando, inclusive, a ideologia da origem divina do poder, que servia de suporte a essa monarquia.

<sup>70</sup> Para Carl Schmitt (1996, p. 179), “o autêntico direito fundamental do indivíduo é sempre absoluto e se relaciona ao princípio do Estado de Direito, segundo o qual a liberdade do indivíduo é ilimitada em princípio e as faculdades [ou o poder de intervenção do Estado, conforme Paulo Bonavides (2003, p. 561)] são limitadas em princípio”, tradução livre para “[...] *el auténtico derecho fundamental del individuo es siempre absoluto, y corresponde al principio del Estado de Derecho según el cual la libertad del individuo es ilimitada en principio, y la facultad del Estado, limitada en principio.*”

fundamentais e a proteção ao direito de propriedade, ou o surgimento desses direitos por influência da necessidade de proteção do direito de propriedade. O autor destaca instrumentos legais criados na Idade Média objetivando essa proteção, merecendo maior atenção, pela relação com o objetivo do presente estudo, o *no taxation without representation* (nenhum tributo sem autorização), como uma garantia de inviolabilidade da propriedade.

A regra do *no taxation without representation*, forma incipiente da legalidade tributária, visava à limitação do poder real inglês, em razão da maneira exorbitante com que se impunham os tributos aos cidadãos. Foi incorporado ao texto da Magna Carta de 1215,<sup>71</sup> do rei João Sem-Terra, como imposição dos barões, de forma a exigir, antes da cobrança de tributos, a autorização dos súditos, por meio do Conselho dos Comuns, o qual, posteriormente, passou, também, a observar a aplicação dos recursos cuja cobrança fora por ele autorizada, ganhando esse conselho ares de representação popular, e, como tal, “transformando-se” na Câmara dos Comuns.

O objetivo da regra foi adicionado ao *Bill of Rights*, de 15 de fevereiro de 1689, em seu art.<sup>72</sup> 4º e, em 1787, foi incorporada ao texto da Constituição Federal estadunidense, conferindo poderes ao Congresso, enquanto órgão de representação popular, para fixar tributos, e ao corpo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, cujos art. 13 e art. 14 determinavam, de um lado, a necessidade de contribuição a ser dividida entre todos os cidadãos, em conformidade com as suas posses, com o objetivo de fomentar as despesas administrativas; e, de outro, o direito de esses cidadãos verificarem, por si ou por seus representantes, a efetiva necessidade da contribuição, de autorizá-la, de acompanhar a sua aplicação, fixação da repartição, coleta, cobrança e a sua duração, e hoje, estando presente em diversas constituições, inclusive a brasileira no seu art. 150, I, sob a forma da chamada legalidade tributária.

A defesa da propriedade, que justifique ser entendida como contributo para o nascimento de um direito fundamental, porém, não se limitava à preocupação relativa à tributação, conforme comprova a história, por exemplo, com a influência dos grandes proprietários no processo que resultou na independência das colônias americanas (SAMPAIO, 2004, p. 147), embora, também aqui, não se possa olvidar a importante contribuição, por meio

---

<sup>71</sup> No art. 12, o qual estabelecia que o Reino não poderia fazer imposição de contribuição sem o prévio consentimento do Conselho dos Comuns, exceto nos casos ali previstos.

<sup>72</sup> Considerava-se ilegal a cobrança de imposto para a Coroa sem o consentimento do Parlamento ou por um tempo maior ou modo diferente do autorizado.

da insatisfação daqueles que ali habitavam, da tributação imposta pela coroa inglesa. Gregório Peces-Barba Martínez (2004, p. 60-61) apresenta o direito de propriedade (ao lado de outros direitos, por exemplo, os individuais e civis e as garantias processuais) como um direito fundamental inerente já à sociedade burguesa do Estado Liberal.

### *2.2.2 Aspectos espaço-temporais*

Observada a contribuição de três temas relevantes no surgimento e desenvolvimento de direitos fundamentais, interessa notar a origem desses direitos, tomando-se como referência o aspecto espaço-temporal, isto é, analisando-se o surgimento dos direitos a partir de momentos históricos. Há que se mencionar, contudo, como já frisado, a dificuldade de se identificar o momento exato a partir do qual se pode compreender o seu nascimento, pois, como destaca J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 356), “o processo histórico não é assim tão linear”.

Leciona Canotilho (1999, p. 357-358) a existência da ideia de direitos fundamentais na antiguidade clássica, com os sofistas e a natureza biológica comum dos homens, ou com a proeminência da igualdade presente no estoicismo, onde se percebe uma ideia de “universalização dos direitos do homem”, embora reconheça que esta igualdade filosófica não se tenha tornado jurídica. O constitucionalista lusitano salienta, também, a contribuição das ideias cristãs medievais para a submissão do direito positivo às normas jurídicas naturais, com a posterior secularização do direito natural,<sup>73</sup> através da substituição da vontade divina pela razão das coisas, dando origem à concepção de direito natural. Essa contribuição da filosofia e das ideias cristãs no desenvolvimento do pensamento jusnaturalista é destacada também por Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 37-38).

Desenvolveu-se na Idade Média, com influência nas teses da doutrina estoica, da unidade universal dos homens e da igualdade cristã de todos os homens perante Deus, as quais despertaram, para consciência da dignidade humana, a ideia de postulados suprapositivos que, orientando e limitando o poder, atuavam como legitimadores do exercício desse poder. Percebe-se aí a necessidade de submissão do direito positivo ao direito natural, este como expressão da natureza racional humana (LUÑO, 2007, p. 30), merecendo destacar a doutrina de São Tomás de Aquino que, reconhecendo a existência dos direitos positivo e

---

<sup>73</sup> Ressalta Louis Henkin (1979, p. 5) que o direito natural do cristianismo baseava-se em deveres impostos por Deus aos homens, num universo perfeitamente ordenado, sendo esses deveres, pela sua origem, direitos naturais da pessoa humana.

natural, pregava, em casos extremos, o direito de resistência contra o governantes que afrontassem o direito natural. (FREITAS, 1986, p. 31 *et seq.*).

Cumpra-se atentar para o fato de que a Idade Média era caracterizada, em termos de poder político, pela força da autoridade do Papa, em questões espirituais, e do Imperador, em questões temporais, com a importante influência da escolástica, doutrina oficial da Igreja católica.

Nesse período, na Inglaterra, a Magna Carta<sup>74</sup> de 1215, que estabelecia uma forma de convivência entre o rei e os barões, reconheceu os direitos de supremacia daquele em contrapartida a certos direitos de liberdade estamentais<sup>75</sup> (aos senhores feudais), permitindo esta previsão dos direitos de liberdade estamentais, a partir da sua interpretação,<sup>76</sup> em especial do seu art. 39º, um maior alcance de maneira a transformar estes direitos em direitos do homem, abrangendo todos os ingleses (CANOTILHO, 1999, p. 358-359), e servindo como ponto de partida para do *Petition of Rights* (1628), o *Habeas Corpus Act* (1679) e o *Bill of Rights* (1689) (LUÑO, 2007, p. 34), este com a deflagração da Revolução Gloriosa, culminando com a afirmação do poder da burguesia comercial (SAMPAIO, 2004, p. 166). Pode-se perceber, assim, a transformação de regras delimitadoras do status social, jurídico e político no regime de direito privado em liberdades gerais no plano do direito público. (LUÑO, 2007, p. 34-35).

A experiência inglesa de documentos estabelecendo direitos influencia diretamente a positivação das liberdades nas colônias americanas, como o *Virginia Declaration of Rights*,<sup>77</sup> de 12 de junho de 1776, constituição escrita da colônia americana, formando um governo estadual independente (SAMPAIO, 2004, p. 180), caminho seguido por outras colônias, com

<sup>74</sup> Para Carl Schmitt (1996, p. 164), a história dos direitos fundamentais somente começa a partir das declarações formuladas pelos Estados americanos no século XVIII, representando a Carta Magna, na verdade, o começo do Estado de Direito liberal burguês. Sem embargo, ainda que assim se pense, não se pode negar a contribuição do documento para a história dos direitos fundamentais.

<sup>75</sup> Ressalta José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 151) os esforços, por meio da Carta, de restringir o poder real sobre os bens, a viúva e os herdeiros, contribuindo, também, o documento com a disciplina dos direitos das obrigações; garantia a propriedade, condicionando a tomada de bens pelo rei ou seus funcionários ao pagamento de seu valor ou ao consentimento do dono; permitia o trânsito livre do homem em tempo de paz; estabelecia garantias penais e processuais penais, como a proporcionalidade da pena à gravidade da transgressão; suspensão de multas ilegais; garantia de um julgamento justo; dentre outros.

<sup>76</sup> A interpretação da expressão “homem livre” constante do art. 39º, o qual estabelecia que “Nenhum homem livre será detido ou sujeito à prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei, ou exilado, ou de qualquer modo molestado, e nós não procederemos, nem mandaremos proceder contra ele, senão em julgamento regular pelos seus pares ou de harmonia com a lei do país”, de forma a entendê-la extensível a todos os ingleses provocou a transformação dos direitos de algumas classes em direitos de todos os ingleses, conforme salienta Canotilho (1999, p. 359).

<sup>77</sup> A que Canotilho (1999, p. 356) chama de *Virginia Bill of Rights*.

a produção respectiva de seus próprios documentos (constituições), tendo reflexo na incorporação dos direitos<sup>78</sup> fundamentais na constituição americana de 1787 através das emendas de 1791 (SARLET, 2009, p. 43). Há que se ressaltar que os direitos à liberdade, à busca da felicidade e à propriedade, reconhecidos pelas colônias, alcançavam todos os indivíduos, advindo tais direitos das leis da natureza, contra as quais não poderia estar o direito positivo, mas, tão somente, declará-las<sup>79</sup> e garanti-las, conforme leciona Pérez Luño (2007, p. 35).

Em 1789, é aprovada pela Assembleia Constituinte da França a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a qual sofre influência, dentre outras, das declarações das colônias americanas, além do contratualismo da Escola de Direito natural, apresentando um caráter universal dos direitos consagrados, sendo os seus pressupostos individualistas, que trazem como direitos, por natureza, relativos ao homem: a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão, incorporando-se, a partir de então, as declarações de direitos aos textos constitucionais.<sup>80</sup> J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 356) destaca as declarações da Virginia e dos Direitos do Homem e do Cidadão como marco inicial da constitucionalização dos direitos do homem.

É importante ter em mente que as mudanças ocorridas nesse período foram propiciadas pelo aparecimento da burguesia, surgida a partir dos movimentos da revolução comercial e do mercantilismo, e que, até então, a monarquia controlava toda atividade econômica, direta ou indiretamente. Nesse novo contexto, contudo, a burguesia queria ver garantidas as suas liberdades comerciais, e, apoiada no movimento cultural do Renascentismo, buscou fundamentar novos valores, como individualismo e liberdade, mais condizentes para a realização dos seus interesses, em substituição àqueles ligados ao período medieval, de cunho religioso. Em termos político-doutrinário, foi a burguesia, apoiada pela doutrina liberal, que

---

<sup>78</sup> Não há dúvida de que os direitos “nascidos” em solo americano, na sua luta contra a Inglaterra, visavam a ratificar a separação, proporcionando um governo representativo e buscando evitar o despotismo e a tirania através da separação dos poderes. Percebe-se, pois, na constituição americana, antes um pacto de governabilidade, do que uma proteção de direitos dos homens, os quais foram definidos pelos estados na suas respectivas constituições, embora não se possa negar a existência de alguns direitos, na própria carta federal americana, como vida, propriedade e liberdade. (HENKIN, 1979, p. 9-11).

<sup>79</sup> Explica Antonio Enrique Pérez Luño (2007, p. 36) que o fato de o direito positivo declarar o direito natural é a razão de tais documentos serem denominados “Declarações”.

<sup>80</sup> Sobre o período, John Gilissen (1979, p. 131) destaca que as “revoluções Americana (1776) e Francesa (1789) concretizam as idéias novas nos textos das constituições e de leis. Os últimos vestígios de feudalismo desaparecem, com algumas exceções apenas; as liberdades públicas garantem direitos subjetivos aos cidadãos, livres e iguais perante o direito; a soberania passa das mãos dos reis e dos príncipes para a Nação; a unificação do direito prossegue no quadro estatal. Cada Estado soberano tem o seu próprio direito, fixado por órgãos legislativos; a lei torna-se, quase por toda parte, a fonte principal do direito.”

pregou a importância do lucro, do desenvolvimento industrial e da propriedade privada como iniciativas governamentais.

Tem-se, pois, o que se chama de primeira fase dos direitos fundamentais, como resultado da influência do jusnaturalismo,<sup>81</sup> e se encerra nas liberdades individuais, como produto da ideologia predominante (individualista), razão porque os direitos dos homens não são dirigidos a todos os homens, mas, apenas, ao homem burguês,<sup>82</sup> para quem, conforme Luño (2007, p. 38), mencionando o art. 17 da Declaração de 1789, o direito de propriedade privada tem o caráter de inviolável e sagrado.

O século XIX traz o processo de industrialização, acompanhado de um sentimento por parte da classe trabalhadora relativo à necessidade de direitos sociais e econômicos e não mais, apenas, dos direitos individuais, advindos da revolução burguesa. Apresentam-se, então, como direitos indispensáveis ao homem, o direito ao trabalho e à seguridade social, cuja proteção jurídica é reivindicada. Considera-se como documento que apresenta os novos direitos, o Manifesto Comunista de 1848,<sup>83</sup> redigido por Karl Marx e Friedrich Engels.

No mesmo ano, a constituição francesa da Segunda República, em linha com a jacobina de 1793, reconhece, dentre outros, o direito à liberdade de trabalho, favorecendo o ensino (embora direcionado ao mercado de trabalho), a igualdade nas relações entre patrões e operários e as instituições de previdência, fornecendo assistências aos necessitados (crianças abandonadas, idosos e doentes sem recursos e cujas famílias não podem socorrê-los).

Interessa observar que o século XIX foi marcado por uma forte oposição aos direitos individuais apregoados pelos ideais burgueses. De um lado, por meio da negação do direito

---

<sup>81</sup> Ao mencionar as teorias acerca da positivação dos direitos fundamentais, Antonio Enrique Pérez Luño (1986, p. 54-55) leciona que a teoria jusnaturalista não entende o termo “direito” como coincidente com “direito positivo”, pois existem direitos naturais do homem, dos quais, por meio do seu benefício, surge o Estado, sendo positivação dos direitos fundamentais, um reconhecimento formal por este Estado de exigências jurídicas pré-existentes, normatizadas para a garantia de sua proteção. E, mais à frente, afirma que a corrente positivista, de modo contrário, compreende que a positivação dos direitos fundamentais tem um caráter constitutivo, isto é, de dar vida em um ordenamento a um conjunto de normas jurídicas. (LUÑO, 1986, p. 58). E, por fim, menciona o autor a corrente realista, para a qual a positivação dos direitos fundamentais tem uma natureza vinculada às condições reais, como produto das exigências econômico-sociais do homem histórico. (LUÑO, 1986, p. 59).

<sup>82</sup> Conforme ensina José Carlos Vieira de Andrade (1987, p. 44-48) a vontade geral do povo seria construída pelos proprietários e somente estes podiam participar da vida política. A propriedade era condição para a liberdade e para a felicidade. Destaca ainda o autor que a mobilização dos não proprietários em prol da igualdade, inicialmente política, influenciou decisivamente o surgimento dos direitos fundamentais. Aumentou-se a incidência dos direitos de liberdade, a fim de abranger os grupos dos desprivilegiados, com base na igualdade de todos, sendo este o resultado de um longo processo de democratização.

<sup>83</sup> Impende salientar que o Manifesto influenciou o conteúdo da Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador promulgada pela, então, União Soviética, com o triunfo da Revolução de 1918, sendo incorporado ao texto da constituição soviética do mesmo ano.

natural pelas construções teóricas predominantes nesse período, e, de outro, pela sua rejeição pelo socialismo, que subordinava o indivíduo ao coletivo, o homem ao Estado, conforme Louis Henkin (1979, p. 14-17), ou, dito de outra forma, a rejeição da classe trabalhadora aos ideais liberais.

A constituição mexicana de 1917 é considerada o primeiro documento a conciliar os direitos de liberdade (individualismo) e os direitos sociais (coletivismo), trazendo uma indicação material da passagem do Estado Liberal para o Estado Social de Direito, como, também, a constituição alemã de 1919 (Constituição de Weimar), trazendo esta, na sua segunda parte, os direitos e deveres fundamentais dos cidadãos alemães, apresentando junto aos direitos relativos às liberdades individuais, os direitos sociais referentes à família educação e trabalho, servindo de modelo, nos anos que se seguiram, a diversas outras constituições, como a francesa de 1946, a italiana de 1947 e a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949.

No século XX, diversos fatos marcaram a necessidade de desenvolvimentos dos direitos fundamentais. As duas grandes guerras e a tentativa de se evitar a repetição dos erros no futuro, a luta contra o colonialismo e a discriminação, a batalha dos países hoje indicados como emergentes em busca da sua emancipação, são alguns desses fatos. Assim, o Estado todo poderoso é superado; o sufrágio universal e o governo representativo passam a estar presentes em um maior número de Estados, bem como certos direitos, como a liberdade, a igualdade e a justiça, em suas diversas formas. (HENKIN, 1979, p. 18-19).

Concretizava-se o chamado Estado Social pela busca de conciliação entre o agora “fraco” Estado Liberal, burguês, e os reclames por novos direitos, como visto, de cunho essencialmente social, caracterizando-se, conforme leciona Jürgen Habermas (1984, p. 2001), crítico do novo modelo estatal, “pela continuidade, e não por algo como uma ruptura com as tradições liberais”. Propõe o Estado Social a substituição do individualismo, apolitismo e neutralidade, marcantes no Estado Liberal, incapaz de satisfazer os ideais de liberdade e igualdade, por meios capazes de implementar uma exigida justiça social, inclusive no sentido de propiciar aos seus cidadãos assistência aos necessitados, merecendo o nome de Estado do Bem Estar Social, ou, simplesmente, *Welfare State*, de forma a agregar aos direitos pregados pelo Estado Liberal novos direitos, os direitos sociais (culturais e econômicos).

Não se pode olvidar que, após essa fase e em consequência de fatos ocorridos, em especial, mas não exclusivamente, na primeira metade, do século XX, como as grandes guerras, novos direitos, a serem abordados, juntamente aos mencionados, no tópico seguinte, tornaram-se indispensáveis ao homem, de maneira a atender a necessidades vigentes, fazendo com que os direitos fundamentais ganhassem dimensão global com a sua internacionalização, melhor, universalização, como se deu, por exemplo, através das declarações, como a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948 e os pactos e convenções promulgados pelas Nações Unidas e outros órgãos internacionais.

### **2.3 As dimensões dos direitos fundamentais**

Após o estudo acerca da origem histórica dos direitos fundamentais, interessa, neste subcapítulo, observá-los na perspectiva da sua evolução, isto é, identificar o desenvolvimento por que passaram esses direitos desde a sua origem até a forma como são hoje percebidos, o que se procura fazer através da identificação do seu conteúdo (e titularidade) por meio da sua percepção em gerações ou dimensões.

Para se falar em gerações ou dimensões dos direitos fundamentais, deve-se ter em mente, por óbvio, que houve transformações nestes ao longo dos tempos. E assim o foi. Desde o seu inicial reconhecimento, mudanças ocorreram, em nível de conteúdo e de titularidade, de forma que esses direitos acompanhassem, contribuíssem e fossem reflexo das mutações que, concomitantemente, a humanidade experimentava.

Não se pode negar a inexistência de consenso doutrinário acerca da denominação, dimensão ou geração, que poderia identificar essa evolução. Interessa observar que, conforme frisado, houve, ao longo dos anos, uma evolução, mas, no sentido de cumulatividade, isto é, aos direitos inicialmente reconhecidos foram adicionados novos direitos. Aí reside a crítica daqueles<sup>84</sup> que preferem a denominação “dimensão”, pois, segundo essa corrente, o termo “geração” daria uma ideia de alternância ou substituição, o que efetivamente não ocorre. Aqui, acolhendo-se a doutrina mais moderna, prefere-se “dimensão”. No tocante ao conteúdo, porém, percebe-se um consenso, embora variando quanto ao número de dimensões existentes.

---

<sup>84</sup> Vejam-se, por todos, Antônio Augusto Cançado Trindade (1997, p. 24), que usa a expressão “fantasia das chamadas gerações de direitos”; Gomes Canotilho (1999, p. 362), que afirma serem os direitos de todas as gerações e, ainda, Paulo Bonavides (2003, p. 571-572) que, apesar de utilizar “geração”, afirma que o termo “dimensão” substitui aquele “com vantagem lógica e qualitativa”, se se entender a palavra geração no sentido de uma sucessão cronológica, e, portanto, fazendo entender a caducidade dos direitos referidos em gerações anteriores.



Há que se ressaltar que a divisão relativa às dimensões dos direitos fundamentais não os quer apresentar de forma estanque, isto é, como pertencentes a apenas uma delas, uma vez que a evolução desses direitos pode ocorrer no sentido de surgirem novos direitos ou de ampliarem-se os antes existentes e, mais que isso, os direitos de dimensões anteriores, modificados ou não, também estão contidos naqueles de dimensão seguinte.

### *2.3.1 Direitos de primeira dimensão*

Os direitos considerados de primeira dimensão surgiram, junto com o Estado Liberal, no século XVIII,<sup>85</sup> e, em se considerando os princípios norteadores da Revolução Francesa, liberdade, igualdade e fraternidade, identificam-se com os primeiros, tendo dominado o século XIX. São aqueles fundados numa separação entre Estado e sociedade (SAMPAIO, 2004, p. 260), ou do homem, seu titular, face ao Estado. Apresentam-se, tais direitos, marcados pelo cunho individualista, traço do pensamento liberal burguês, ressaltando-se o caráter social já encontrado no direito francês. (SARLET, 2009, p. 46).

O que se pretende proteger com os referidos direitos é a autonomia individual contra a intervenção estatal. Tem-se, assim, de um lado, o seu titular, o indivíduo; do outro, o Estado, contra quem se busca, por meio desses direitos, a resistência (BONAVIDES, 2003, p. 564) contra a intervenção. Não se pode vislumbrar apenas uma dimensão negativa quanto à atuação estatal relativa à efetivação desses direitos,<sup>86</sup> pois ao Estado é exigido, ao mesmo tempo, um dever de abstenção consistente na não intervenção na liberdade do indivíduo, e um dever de prestação, por meio da criação de mecanismos que garantem a efetividade desses direitos. (SAMPAIO, 2004, p. 260).

Para melhor compreensão acerca do conteúdo dos direitos fundamentais considerados de primeira dimensão, interessa observar a sua subdivisão, presente em José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 260-261), em direitos civis ou liberdades civis e direitos políticos, de participação política ou liberdades políticas.<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> Sem olvidar que os direitos de primeira dimensão dominaram o século XIX.

<sup>86</sup> Veja-se, também, J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 375), que se refere ao critério da natureza defensiva e negativa relativo aos direitos, liberdades e garantias.

<sup>87</sup> Interessa observar a lição de Canotilho (1999, p. 370-371), que apresenta os direitos civis como aqueles “reconhecidos pelo direito positivo a todos os homens”; os direitos políticos, como os atribuídos aos cidadãos ativos; e os direitos ou liberdades individuais, como o mesmo que direitos civis, após serem estes esvaziados do sentido de direitos políticos.

De acordo com o autor, os direitos civis asseguram uma “autonomia individual de modo a possibilitar o desenvolvimento da personalidade de cada um”, abrangendo liberdades gerais e específicas como de religião, de expressão e os direitos de propriedade, à vida e à segurança, garantidos, dentre outros, pela legalidade penal e tributária,<sup>88</sup> a irretroatividade da lei incriminadora e o devido processo legal. No que diz respeito aos direitos políticos, representam, essencialmente, o direito que tem o seu titular de votar e ser votado, ao lado do qual, inclui Sampaio, os direitos de postular um emprego público, de ser jurado ou testemunha, e de ser contribuinte.

Tinha-se, assim, o fim do Estado absoluto,<sup>89</sup> que, dentre outras ações arbitrárias, não hesitava em impor uma pesada carga tributária aos seus súditos para fomentar a sua dispendiosa estrutura e para financiar guerras, e surgia o Estado Liberal, submetido às primeiras limitações impostas pela burguesia, como frisado, insatisfeita e buscando espaço para as suas conquistas individuais, resultando no Estado de Direito e nos primeiros direitos fundamentais.

### 2.3.2 *Direitos de segunda dimensão*

Enquanto os direitos de primeira dimensão visam, em sua essência, à liberdade do indivíduo, alimentados por tal ideal no homem burguês, em face do Estado; os de segunda dimensão almejam, fundamentalmente, direitos de natureza social – direitos sociais, econômicos e culturais –, influenciados pelas transformações sociais e econômicas por que passava a humanidade no final do século XIX<sup>90</sup> e princípio do século XX, como, por exemplo, o surgimento da classe operária, tornando urgente o reequilíbrio da liberdade, já sedimentada, com a igualdade.

Os direitos de segunda dimensão são uma contribuição dos ideais antiliberais marcantes no século XX, embora não se possa olvidar a sua presença, ainda que de forma incipiente, já

---

<sup>88</sup> Importa aqui lembrar a regra do *no taxation without representation*, mencionada no subcapítulo 2.2, quando se falou sobre a matriz de proteção da propriedade, tendo a regra como objetivo evitar a criação arbitrária de tributos pelo Estado.

<sup>89</sup> Como ensina Celso Lafer (1988, p. 122), “a passagem do Estado Absolutista para o Estado de Direito transita pela preocupação do individualismo em estabelecer limites ao abuso de poder do **todo** em relação ao **indivíduo**”. (grifos originais).

<sup>90</sup> Deve-se ter em mente a contribuição da Revolução Industrial, que, embora tenha ocorrido no século XVIII, a sua expansão ou as suas consequências, como a industrialização e os novos modos de produção, foram determinantes para a luta por novos direitos, que resultaram nos direitos de segunda dimensão.

em constituições dos séculos XVIII, como a francesa de 1791,<sup>91</sup> e XIX, como a brasileira de 1824<sup>92</sup> e a francesa de 1848,<sup>93</sup> conforme salienta Sampaio (2004, p. 261-262), razão porque, de acordo com o autor, não se pode entender uma negação absoluta pelo pensamento liberal quanto a prestações sociais mínimas. Foram consagrados, no século XX, no segundo pós-guerra, quando diversas Constituições os estabeleceram nos seus textos, bem como se apresentando como objeto de vários pactos internacionais. (SARLET, 2009, p. 47-48).

Esses direitos passaram por muitos questionamentos, inclusive quanto à sua juridicidade,<sup>94</sup> uma vez que não exigiam garantias para a sua efetivação, nos moldes das estabelecidas quanto aos de primeira dimensão, motivo por que foram, inicialmente, considerados como normas programáticas (BONAVIDES, 2003, p. 564), somente ganhando definições mais precisas nas Constituições russa de 1918,<sup>95</sup> mexicana de 1917 e alemã (de Weimar) de 1919.

A evolução dos direitos fundamentais, que alcançaram agora uma dimensão social, traz como consequência a transformação quanto ao sentido de proteção exigido por algumas pretensões já resguardadas pelos direitos de primeira dimensão, como se deu, por exemplo, com a propriedade, cuja proteção foi mantida, agora, porém, exigindo-se que cumpra ela uma função social (SAMPAIO, 2004, p. 262), perdendo, portanto, a sua natureza de direito individual para ganhar uma dimensão social, em linha com os novos direitos.

Caracterizando-se pela superação do individualismo, os direitos sociais, aqui entendidos como abrangendo todos aqueles de segunda dimensão (direitos sociais, econômicos e culturais, portanto), têm como responsável pela sua promoção, em sua maioria, o Estado, assim procedendo não por meio de garantias jurídicas para sua efetivação, ou, pelo menos, não só como o foi no tocante aos direitos de primeira dimensão, mas através da organização

---

<sup>91</sup> O texto constitucional previa, dentre outros direitos, a criação e organização de estabelecimento geral de socorros públicos para amparar crianças expostas (abandonadas) e os pobres enfermos e para prover trabalho aos pobres válidos que não o teriam achado. No mesmo sentido Celso Lafer (1988, p. 127). Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 47) menciona a constituição francesa de 1793 já destacada no subcapítulo anterior.

<sup>92</sup> Como, por exemplo, o item XXIV do art. 149, o qual previa que “Nenhum genero de trabalho, de cultura, industria, ou commercio póde ser prohibido, uma vez que não se opponha aos costumes publicos, á segurança, e saude dos Cidadãos”.

<sup>93</sup> Destacado no subcapítulo anterior.

<sup>94</sup> Sugere-se, para um estudo mais aprofundado sobre o tema, José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 263-292), que apresenta, como o próprio nome do tópico ali existente sugere, críticas e defesas relativas aos direitos sociais.

<sup>95</sup> Valendo lembrar a sua influência pelo conteúdo da Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador do mesmo ano.

de serviços públicos com tal objetivo, propiciando ao homem, conforme Celso Lafer (1988, p. 127), um “direito de participar do bem estar social”.

Com razão, alerta Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 48) que esses direitos de segunda dimensão devem ser entendidos como abrangendo os direitos de cunho positivo, mas, também, direitos como a liberdade de sindicalização, direito de greve (os quais denomina de “liberdades sociais”), bem como direitos a férias, a um salário mínimo, dentre outros, como direitos fundamentais dos trabalhadores. Sampaio (2004, p. 262-263) ao discorrer sobre uma doutrinária distinção interna, de maneira a se identificarem direitos relacionados aos sociais, econômicos e culturais, isoladamente, permite uma visão de outros direitos de segunda dimensão como o relativo à educação, à instituição de uma família, à proteção à maternidade e à infância, ao lazer (como direitos sociais propriamente ditos); os já mencionados direitos trabalhistas, além dos direitos previdenciários, à saúde, à alimentação, ao vestuário e à moradia como relacionados ao direito econômico; e os que dizem respeito ao resgate e preservação das maneiras de reprodução cultural das comunidades, como direitos culturais. O doutrinador destaca, por fim, a dificuldade, em alguns desses direitos, de se identificar, de forma precisa, a qual deles pertence, em razão de apresentarem, por exemplo, caracteres classificáveis em mais de um deles.

Tem-se, pois, adicionados aos direitos civis e políticos de caráter individual e fundados no Estado Liberal, do qual se exige, em regra, um comportamento negativo, os direitos de segunda dimensão, isto é, direitos sociais, culturais e econômicos, de caráter mais geral, mas ainda não coletivos,<sup>96</sup> fundado no Estado Social, o qual deve atuar no sentido de garantir a efetivação desses direitos, exigindo-se dele, pois, como regra, um comportamento positivo.

O Estado Liberal (Estado de Direito) abre, nesse contexto, espaço para o Estado (do bem-estar) Social de Direito, que, ainda submetido às limitações constantes dos direitos de primeira dimensão, deveria, a partir de então, assegurar novos direitos exigidos, como mencionado, pela evolução porque passou a humanidade, os direitos de segunda dimensão, ou, sucintamente, os direitos sociais, culturais e econômicos.

---

<sup>96</sup> Leciona Sarlet (2009, p. 48), sem se aprofundar no tema, que os direitos sociais, enquanto direitos de segunda dimensão, não podem ser confundidos com os coletivos e difusos, presentes em outras dimensões a seguir estudadas, relacionando-se a palavra “social” com o fato de que esses direitos sociais “podem ser considerados uma densificação do princípio da justiça social”, apresentando-se, ainda, como objeto de compensação da desigualdade existente, por exemplo, na relação patrão-empregado, como reivindicações desta classe.

### 2.3.3 *Direitos de terceira dimensão*

No estudo acima apresentado acerca da origem histórica dos direitos fundamentais, viu-se que, após o período do segundo pós-guerra, houve o que se poderia chamar de universalização desses direitos por meio de declarações e pactos firmados, e, via de consequência, a firmação de tratados internacionais entre diversos países no sentido de reconhecer e proclamar direitos fundamentais.

Impende ter em mente que essa internacionalização não se dá por acaso. O momento histórico exigia, mais uma vez, uma observação quanto à necessidade de “novos” direitos. Os países, então em desenvolvimento, sentiam-se explorados pelos desenvolvidos, as colônias buscavam a sua independência frente aos países colonizadores, os problemas internos a esses países/colônias (ou ex-colônias) ganhavam uma dimensão global com o seu acompanhamento por instituições internacionais como as Nações Unidas. Começou-se a perceber que determinados problemas, inicialmente relativos especificamente a uma região ou país, como problemas ambientais, por exemplo, teria reflexo em outros (ou todos), não podendo, pois, serem ignorados.

Estariam surgindo agora direitos fundamentais relacionados ao princípio da fraternidade entre aqueles norteadores da Revolução Francesa, ou, como frisa José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 293), uma “fraternidade embandeirada pela nova geração [que] inspirou adicionalmente a ideia de que somos todos habitantes de um mesmo e frágil mundo a exigir um concerto universal com vistas a manter as condições de habitabilidade planetária para as presentes e futuras gerações”.

Os direitos assim entendidos, de terceira dimensão, fazem a titularidade dos direitos fundamentais ganhar dimensão coletiva ou difusa (LAFER, 1988, p. 131), ou, conforme Paulo Bonavides (2003, p. 569), indo além, “têm por destinatário o gênero humano”, ou, ainda, com titularidade, às vezes, indefinida<sup>97</sup> (SARLET, 2009, p. 49), apresentando como conteúdo, sucintamente, o direito ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, à autodeterminação dos

---

<sup>97</sup> Sarlet (2009, p. 49) cita como exemplos de direitos cuja titularidade apresenta-se “muitas vezes, indefinida e indeterminável” o direito ao meio ambiente e à qualidade de vida.

povos,<sup>98</sup> à qualidade de vida, à comunicação, à conservação e utilização do patrimônio histórico e cultural.

Pode-se, pois, concluir que os direitos de terceira dimensão se apresentam de extensão global e somam-se àqueles cuja titularidade era, essencialmente, o homem individualmente considerado, tendo esses “novos” direitos como titulares, também, o homem, porém focado sob a perspectiva coletiva e difusa, e o próprio Estado. Vale salientar que a responsabilidade desse Estado, quanto à garantia de concreção desses direitos, não se relaciona apenas aos seus administrados, mas ao homem enquanto gênero humano, como se dá no respeito ao meio ambiente, e aos demais Estados, como quando se fala de direito à paz.

### *2.3.4 Direitos de quarta e quinta dimensões*

A ideia de existência de uma quarta, quinta (ou sexta...) dimensões dos direitos fundamentais não é consenso entre os doutrinadores (SAMPAIO, 2004, p. 298), mas, independentemente a essa discussão, a certeza é que a transformação da humanidade continua e, como consequência, torna-se evidente a necessidade de que sejam resguardados e atualizados direitos existentes e que novos surjam de forma a proporcionar proteção a essa humanidade. Muitas são as mudanças que ocorreram e vêm ocorrendo após aquelas relativas ao segundo pós-guerra, como os avanços tecnológicos e os seus desdobramentos (de uma possibilidade de se proceder a interrogatório de presos perigosos por videoconferência à nova forma de invasão de privacidade através de liberação de vídeos pessoais e, muitas vezes, íntimos na internet), os novos estudos e pesquisas biotecnológicos, como a clonagem e o aquecimento global.

Paulo Bonavides (2003, p. 571) apresenta como direitos de quarta dimensão a democracia, a informação<sup>99</sup> e o pluralismo, ressaltando que essa democracia deve ser, necessariamente, direta, sendo materialmente possível pelo avanço tecnológico, devendo ser isenta das manipulações comumente presentes na mídia.

<sup>98</sup> Alguns autores suscitam dúvida quanto à caracterização de direitos como paz ou autodeterminação dos povos como fundamentais, em razão de se apresentarem como seus titulares o próprio Estado. Nesse sentido, veja-se, por todos, Norberto Bobbio (1992, p. 9-10).

<sup>99</sup> Para Celso Lafer (1988, p. 241), o direito à informação é um direito já de primeira dimensão, afirmando o autor que “[a] Declaração Francesa de 1789 já antecipara este direito, ao afirmar não apenas a liberdade de opinião – artigo 10 –, mas também a livre comunicação das idéias e opiniões, que é considerada, no artigo 11, um dos mais preciosos direitos do homem. Na Declaração Universal dos Direitos do Homem, o direito à informação está contemplado no art. 19 nos seguintes termos: ‘Todo o indivíduo tem direito à liberdade de opinião e de expressão, o que implica o direito de não ser inquietado pelas suas opiniões e o de procurar, receber e difundir, sem consideração de fronteiras, informações e idéias por qualquer meio de expressão’.”

Os direitos a suprirem as necessidades advindas das mencionadas mudanças globais, da mesma forma que aqueles caracterizados como de terceira dimensão, têm como titulares não o homem em particular, mas grupos humanos como a família, a nação ou a própria humanidade (LAFER, 1988, p. 131), e, ao mesmo tempo, criam “novos Estados” ou, mais precisamente, avança (ou recua) os limites geográficos de atuação desses Estados, como por exemplo, na presente comercialização internacional pela internet ou na futura (?), também pela internet, participação política, por exemplo, por meio do voto, ainda que o seu cidadão não se encontre fisicamente no seu território, ou de pessoas de qualquer lugar do mundo, nos assuntos de interesse global, como um plebiscito, referendo ou consulta sobre políticas ligadas ao meio ambiente.

## **2.4 Direitos fundamentais e a Constituição Federal de 1988**

Observados, ainda que de forma sintética, o conteúdo e a titularidade dos direitos e garantias fundamentais, sob a ótica da sua evolução focada na ideia de dimensões, interessa, neste tópico, o estudo relativo à concepção de direitos fundamentais, observando-se a sua teoria geral e tomando-se como referência as determinações estabelecidas na Constituição Federal de 1988.

### *2.4.1 Direitos fundamentais positivados constitucionalmente*

Pôde-se verificar, quando do estudo das dimensões dos direitos fundamentais, que esses direitos foram positivados através de documentos vários como Declarações, Tratados, Pactos e Constituições. Interessa analisar, neste tópico, especificamente a importância de sua positivação constitucional, em razão da sua relevância em relação ao objetivo deste trabalho.

Destaca J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 353) que a positivação dos direitos fundamentais deve ocorrer por meio de normas que se situem em primeiro lugar, em se considerando as fontes de direito. Normas constitucionais, portanto. Citado por Canotilho, Pedro Cruz Villalón<sup>100</sup> (1989, p. 40-41), em estudo acerca da formação e evolução dos direitos fundamentais, quando da análise sobre a identificação destes na Constituição espanhola, posiciona-se no sentido de que o que caracteriza um direito como fundamental é a sua consagração constitucional; logo, não existindo constituição, não se há de falar em direito

---

<sup>100</sup> Para Cruz Villalón (1989, p. 62), a proteção internacional dos direitos supera o marco próprio dos direitos fundamentais, uma vez que os direitos fundamentais são os direitos enquanto categoria constitucionalmente relevante.

fundamental, somente se podendo compreender uma norma como direito fundamental, se assim for reconhecida pela constituição e de que derivem consequências jurídicas desse reconhecimento.

Canotilho (1999, p. 354) salienta, porém, que essa positivação constitucional: (i) não retira dos direitos fundamentais o seu caráter de “elementos da legitimidade constitucional” e, por consequência, de “elementos legitimativo-fundamentantes da própria ordem jurídico-constitucional positiva”; nem, por outro lado, (ii) significa que o que estiver constitucionalmente positivado se torna, de *per si*, uma “realidade jurídica efetiva”. E afirma a constitucionalização como a transformação em normas formalmente básicas quanto a direitos subjetivos do homem, de maneira a não deixar ao legislador ordinário as tarefas de reconhecimento e garantia desses direitos.

Entendendo a importância da positivação constitucional dos direitos fundamentais, primeiro, pelo fato de constituírem-se em um preceito constitucional; e, segundo, porque, ainda que se assemelhe à formulação do direito natural, ganham mais força (sentido) estando como norma constitucional concreta, José Carlos Vieira de Andrade (1987, p. 32) afirma que as normas constitucionais que contenham esses direitos “são interpretadas, reguladas e aplicadas num quadro global da Constituição e sofrem, por isso, [...], a influência das fórmulas de organização do poder político, dos princípios constitucionais gerais e mesmo das posições relativas entre os diversos direitos”. E, mais à frente, Vieira de Andrade ressalta que esses princípios, constando na Constituição, ganham relevo pela sua aplicabilidade imediata.

No tocante à Carta Maior brasileira vigente, confere ela eficácia imediata aos direitos fundamentais ao estabelecer no §1º do art. 5º que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. Sem esquecer os casos que, de forma expressa, reclamam regulamentação,<sup>101</sup> tem-se, pois, como regra geral na Constituição Federal atual, a aplicabilidade imediata.

---

<sup>101</sup> Sobre o tema, Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 211) leciona que “a exigência de que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais tenham aplicação imediata traduz a pretensão do constituinte no sentido de constituir uma completa e integral vinculação dos entes estatais aos direitos fundamentais”, e complementa destacando que “[t]al como enunciado, os direitos fundamentais obrigam todos os Poderes do Estado, seja o Legislativo, Executivo ou o Judiciário, nos planos federal, estadual e municipal”. (MENDES, 1999, p. 212).



### 2.4.2 Normas de direitos fundamentais

Compreendida a importância da presença em nível constitucional de direitos (e garantias) fundamentais, impende que se procure entender quando se pode considerar uma norma constitucional como contendo um direito ou uma garantia fundamental. Importa, inicialmente, entender em que se constituem as mencionadas garantias fundamentais, embora caiba lembrar não ser tarefa simples separá-las dos direitos, mais ainda em se considerando a Constituição Federal vigente e a forma como dispôs os textos contendo tais conteúdos. Jorge Miranda (1993, p. 88) leciona que

Os direitos representam só por si certos bens; as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias acessórias e, muitas delas, adjectivas (ainda que possam ser objecto de um regime constitucional substantivo); os direitos permitem a realização das pessoas e inserem-se directa e imediatamente, por isso, nas respectivas esferas jurídicas, as garantias só nelas se projectam pelo nexa que possuem com os direitos; na acepção jusracionalista inicial, os direitos declaram-se, as garantias estabelecem-se.

Lembra Maurice Hauriou (1927, p. 120) que, em se tratando de matéria jurídica, deve-se, sempre, buscar garantias e seguranças, não sendo suficiente a um direito que “seja reconhecido e declarado; é necessário garanti-lo, pois chegarão ocasiões em que será discutido e violado”.<sup>102</sup> Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2009, p. 32-33), percebendo-as como direitos fundamentais,<sup>103</sup> classifica-as em quatro categorias: (i) garantias em sentido amplíssimo, em que se encontram aquelas que advêm do próprio sistema constitucional, visando à harmonia do Poderes (Judiciário, Legislativo e Judiciário) do Estado; (ii) em sentido amplo, correspondendo à “estrutura institucional organizada [...] para defesa dos direitos”, por meio de mecanismos judiciais; (iii) em sentido restrito, que constituem proibições visando a prevenir a violação a direitos, como a “proibição da censura, para proteger a liberdade de expressão”; e (iv) em sentido restritíssimo, que são os mecanismos para defesa de direitos violados, como o *Habeas Corpus*, tratando-se, pois, dos chamados remédios constitucionais.

Ensina Antonio Enrique Pérez Luño (2007, p. 65 *et seq.*) que “um dos pressupostos que mais contribuem para complementar seu [dos direitos fundamentais] significado é o de gozar

---

<sup>102</sup> Tradução livre para “[*En materia jurídica es preciso buscar siempre garantías y seguridad. No basta que un derecho sea reconocido y declarado; es necesario garantizarlo, porque llegarán ocasiones en que será discutido y violado.*”

<sup>103</sup> O autor entende como direitos fundamentais, especialmente, aquelas garantias que classifica como em sentido restrito e em sentido restritíssimo.

de um regime de proteção jurídica reforçada”,<sup>104</sup> o que se dá por meio dos instrumentos de proteção dos direitos fundamentais. Embora se referindo à Constituição espanhola, a doutrina tem, na sua essência, aplicabilidade ao Direito Constitucional brasileiro.<sup>105</sup> O autor destaca como instrumentos visando à tal proteção: (i) garantias normativas, que pretendem assegurar o cumprimento dos direitos fundamentais, a impedir a sua alteração e a assegurar a integridade em termos de sentido e função; (ii) garantias jurisdicionais, relacionadas à ação processual, é dizer, “a tutela dos direitos e liberdades se identifica com os instrumentos de sua proteção judicial”,<sup>106</sup> sendo tais garantias divididas em (ii.1) garantias processuais genéricas, relativas a todos os direitos e interesses protegidos pelo ordenamento jurídico, inclusive os direitos fundamentais (como exemplo, tem-se o controle de constitucionalidade), e (ii.2) garantias processuais específicas, cuja finalidade exclusiva é a de tutelar os direitos fundamentais (por exemplo, o *Habeas Corpus*); e, por fim, (iii) garantias institucionais, também dividida em (iii.1) garantias institucionais genéricas, que se referem aos meios de controle do governo pelo Poder Legislativo, como se processa na materialização do sistema de freios e contrapesos, e (iii.2) garantias institucionais específicas, mencionando o autor o *Defensor del Pueblo*, previsto no art. 54 da Constituição espanhola de 1978, cuja função primordial é proteger os direitos fundamentais estabelecidos no Título I daquela Constituição, não previsto no direito pátrio.

No tocante às garantias normativas, Luño (2007, p. 66-79) destaca as seguintes situações: (a) como forma de assegurar o cumprimento dos direitos fundamentais, conforme prescrição do art. 9º.1 da Constituição espanhola, que determina “*Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*”,<sup>107</sup> o qual não possui semelhante no Estatuto Maior brasileiro, o que não quer dizer que tal determinação não se aplique ao Direito nacional; (b) como instrumentos visando a evitar a alteração do conteúdo (essencial) dos direitos fundamentais, como parte do núcleo da Constituição, e, portanto, proteger a própria identidade do texto constitucional (como, no caso constitucional brasileiro, prevê o art. 60, §4º, IV); (c) como ocorre nas normas que buscam assegurar a integridade de função e de significado dos direitos fundamentais.

<sup>104</sup> Tradução livre para “[Al definir los derechos fundamentales, advertía que] uno de los presupuestos que más directamente contribuyen a perfilar su significado es el de gozar de un régimen de protección jurídica reforzada”.

<sup>105</sup> Há, entretanto, garantias mencionadas pelo autor que não estão previstas no Direito pátrio, como no tocante ao “*Defensor del Pueblo*” (Defensor do Povo), uma das garantias institucionais ensinadas pelo doutrinador.

<sup>106</sup> Tradução livre para: “[...] *la tutela de los derechos y libertades se identifique con los instrumentos de su protección judicial*”.

<sup>107</sup> Em tradução livre: “Os cidadãos e os poderes públicos estão sujeitos à Constituição e a todo ordenamento jurídico”.

Entendendo as clássicas garantias (por exemplo, aquelas relativas aos direitos de defesa) como direitos fundamentais, María del Pilar Hernández Martínez (1995, p. 1.044) assevera que, “a rigor, as clássicas garantias são também direitos, apesar de, muitas vezes, serem nelas enfatizados o seu caráter de proteção dos direitos”.<sup>108</sup> E complementa a constitucionalista que “as garantias são direitos fundamentais, mas nem todos os direitos fundamentais são garantias”,<sup>109</sup> ressaltando, em seguida, que “as garantias se traduzem tanto nos direitos de os cidadãos exigirem dos poderes públicos a proteção dos seus direitos, como no reconhecimento dos meios adequados a tal finalidade”.<sup>110</sup>

A Constituição da República Federativa do Brasil atual apresenta diversas garantias de forma exclusiva ou integradas aos direitos a que se referem. O art. 5º é um bom exemplo do que aqui se afirma. No sentido restrito mencionado por Ferreira Filho, têm-se, por exemplo, os incisos III (“ninguém será submetido a tortura nem a tratamento desumano ou degradante”) e XI (“a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial”); como exemplo de garantias integradas aos respectivos direitos, têm-se os incisos V (“é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem”) e X (“são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”); e, ainda, como exemplo da própria garantia, incisos LXVIII (“conceder-se-á *habeas-corpus* sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder”) e LXIX (“conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas-corpus* ou *habeas-data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”). Os exemplos apresentados fazem referência apenas ao art. 5º por uma questão apenas de simplificá-los. Outros direitos e garantias podem ser encontrados fora do rol estabelecido por esse artigo (catálogo), como se verá adiante.

<sup>108</sup> Tradução livre para “*En rigor, las clásicas garantías son también derechos, sin embargo, muchas veces se subraya en ellas el carácter instrumental de protección de los derechos.*”

<sup>109</sup> Em tradução livre: “[...] *las garantías son derechos fundamentales pero no todos los derechos fundamentales son garantías.*”

<sup>110</sup> “*Las garantías se traducen tanto en el derecho de los ciudadanos a exigir de los poderes públicos la protección de sus derechos, como en el reconocimiento de los medios procesales adecuados a tal finalidad*”, em tradução livre.

Feita a observação acerca das garantias fundamentais (ou garantias dos direitos fundamentais), interessa entender o sentido da expressão “normas de direitos fundamentais”, isto é, compreender como identificar que uma norma trata de direito fundamental. Para Luigi Ferrajoli (1999, p. 37), “são direitos fundamentais todos aqueles direitos subjetivos que correspondem universalmente a todos os seres humanos enquanto dotados do *status* de pessoas, de cidadãos ou pessoas com capacidade”,<sup>111</sup> devendo-se entender por direito subjetivo “qualquer expectativa positiva (de prestações) ou negativa (de não sofrer lesões) adstrita a um sujeito por uma norma jurídica”.<sup>112</sup> E complementa que se deve entender por *status*, “a condição de sujeito prevista por uma norma jurídica positiva como pressuposto de sua capacidade para ser titular de situações jurídicas”.<sup>113</sup>

Robert Alexy (2008, p. 73 *et seq.*), tomando como referência a Constituição alemã, porém podendo seu estudo ter aplicabilidade geral, apresenta que essas normas podem ser divididas em dois grupos: (i) as normas de direitos fundamentais estabelecidas diretamente pelo texto constitucional; e (ii) as normas de direito fundamental atribuídas. Se se observar a Constituição Federal de 1988, ter-se-ia como exemplo do primeiro grupo, pelo menos em princípio, aquelas normas expressas no art. 5º, enquanto, exemplo do segundo grupo, aquelas assim reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal,<sup>114</sup> sustentada por uma “argumentação referida a direitos fundamentais”.

Tratando sobre a “categoria de ‘fundamentalidade’” de Alexy (2008, p. 520-523), Gomes Canotilho (1999, p. 254-255) afirma que ela aponta para a proteção dos direitos em dois sentidos: formal e material. No sentido formal,<sup>115</sup> em regra, relacionado à constitucionalização, apresenta quatro dimensões: (i) as normas que consagram direitos fundamentais são postas no nível máximo da ordem jurídica; (ii) são submetidas às regras especiais de revisão,<sup>116</sup> visto que são normas constitucionais (como as regras especiais para aprovação de Emendas Constitucionais); (iii) são submetidas a limites materiais de revisão

---

<sup>111</sup> Tradução livre para “*Son ‘derechos fundamentales’ todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a ‘todos’ los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar.*” (grifos originais)

<sup>112</sup> “[...] *cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica*”, em tradução livre.

<sup>113</sup> Em tradução livre de “*la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas.*”

<sup>114</sup> Alexy (2008, p. 74) refere-se, por óbvio, ao Tribunal Constitucional Federal alemão.

<sup>115</sup> Alexy (2008, p. 520) afirma que a fundamentalidade formal das normas de direitos fundamentais provém da sua localização no ponto máximo entre aquelas que constituem o ordenamento jurídico, vinculando de forma direta os três Poderes nas suas ações: Legislativo, Executivo e Judiciário.

<sup>116</sup> Limites formais ou procedimento agravado, conforme Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 74)

constitucional (cláusula pétrea) (SARLET, 2009, p. 74), por incorporarem direitos fundamentais; e (iv) constituem-se como parâmetros de ações ou decisões de todos os órgãos de qualquer dos Poderes de Estado, uma vez que se tratam de normas vinculativas do Poder Público.

A fundamentalidade material,<sup>117</sup> segundo Canotilho (1999, p. 355-356), traz a ideia de que “o conteúdo dos direitos fundamentais é decisivamente constitutivo das estruturas básicas do Estado e da sociedade”. Salaria o constitucionalista português que a fundamentalização não está necessariamente relacionada a uma Constituição escrita e à fundamentalidade formal, como no caso das *Common-Law Liberties*, e complementa que a fundamentalidade, no sentido material, pode dar suporte para (i) possibilitar, com autorização constitucional, novos direitos fundamentais (conforme art. 5º, §2º da Constituição Federal de 1988); (ii) a aplicabilidade a esses novos direitos de alguns dos caracteres referentes, especificamente, à fundamentalidade formal (como, por exemplo, determina-o o §3º do citado art. 5º da Carta Maior brasileira); e (iii) a possibilidade de que se entendem existentes outros direitos fundamentais (cabendo, outra vez, mencionar o §2º do art. 5º do Estatuto Maior brasileiro). Por fim, salienta que os itens (i) e (iii) caracterizam o que se denomina de cláusula aberta dos direitos fundamentais.

Em outro ponto, Canotilho (1999, p. 379-380) apresenta o que entende como direitos fundamentais formalmente constitucionais, direitos fundamentais sem assento constitucional e direitos fundamentais dispersos. Do primeiro caso, são os direitos expressos na Constituição, ou, conforme o constitucionalista lusitano, “enunciados e protegidos por normas com valor constitucional formal”. A Carta Maior brasileira apresenta, no seu Título II, os direitos e garantias fundamentais, abrangendo do art. 5º ao art. 17 (catálogo de direitos fundamentais), cabendo ressaltar, todavia, que os direitos fundamentais formalmente constitucionais não se esgotam nesses artigos. Outros dispositivos constitucionais, fora desses citados, também contêm direitos e garantias (direitos fundamentais fora do catálogo), caracterizando-se como aqueles acima denominados como “direitos fundamentais dispersos”.

---

<sup>117</sup> Conforme Alexy (2008, p. 522), os direitos fundamentais “são fundamentalmente substanciais porque, com eles, são tomadas decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade”.

A Constituição brasileira admite também direitos fundamentais, conforme prescrição do §2º do art. 5º,<sup>118</sup> não expressos, permitindo concluir a existência daqueles caracterizados como do segundo tipo mencionado pelo doutrinador português, como os direitos fundamentais fora do corpo constitucional, uma vez que as normas que os apresentam não são formalmente constitucionais. Alerta Gomes Canotilho (1999) que, de princípio, identificam-se os direitos sem assento constitucional como fundamentais quando forem esses direitos equiparáveis “pelo seu objeto e importância” àqueles formalmente reconhecidos. Importa destacar, nesse contexto, que a Constituição Federal vigente identifica, a partir do dispositivo citado, como passíveis de serem reconhecidos como direitos ou garantias fundamentais aqueles implícitos ou decorrentes do regime, dos princípios por ela adotados ou dos tratados internacionais dos quais seja o Brasil signatário.

A previsão contida no aludido dispositivo da Carta Magna brasileira atual permite, pois, como antes afirmado, perceber a existência de outros direitos fundamentais, além daqueles expressamente considerados como tal pelo legislador constituinte e constantes do seu Título II. A conclusão advém do texto literal da Constituição, mas, também, do fato de que, como já se pôde perceber quando do estudo da origem histórica e das dimensões dos direitos fundamentais, esses direitos estão evoluindo com o tempo e a própria evolução do homem. Se assim o é, as Constituições<sup>119</sup> que os positivam não deveriam ignorar essa evolução, fazendo-se interessante, pois, permitir que outros direitos possam ser identificados como fundamentais, fora do catálogo, porventura indicado, ou mesmo fora da Carta, devendo, em qualquer caso, guardar relação com a ideia básica desses direitos, em se considerando aqueles de cunho universais ou aqueles condizentes com a ordem constitucional respectiva, como, por exemplo, a sua relação com a dignidade humana. Referindo-se à Carta Maior brasileira, Menelick de Carvalho Netto (2003, p. 154) destaca que “os direitos fundamentais só poderão continuar como tais se a própria Constituição, como a nossa expressamente afirma no §2º do seu art. 5º, se apresentar como a moldura de um processo de permanente aquisição de novos direitos fundamentais”.

---

<sup>118</sup> O dispositivo prevê que “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”.

<sup>119</sup> Veja-se, conforme Jürgen Habermas (1998, p. 466), que toda Constituição apresenta uma dupla referência relativamente ao tempo: de um lado, é um documento de conteúdo histórico, como “marco de fundação” (remetendo-se, pois, ao passado); de outro, é um “projeto” de uma sociedade mais justa (voltando-se, assim, para o futuro), isto é, uma Constituição, tendo essa dupla relação temporal e a necessidade de contribuir para uma sociedade mais justa, não deveria deixar de lado a possibilidade de se considerar a evolução dos direitos fundamentais.

O parágrafo segundo do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 estabelece na sua parte inicial: “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem [...]”. Percebe-se, já aí, que quis o legislador constituinte originário deixar claro que os direitos e garantias não estavam somente no Título II ou no Capítulo I deste Título, pois, fosse essa a sua intenção, teria utilizado não a expressão “nesta Constituição”, mas “neste Título” ou mesmo “neste Capítulo”.

No que diz respeito à inclusão dos “direitos sociais” como direitos fundamentais, além da argumentação antes apresentada, soma-se o fato de que é a Constituição brasileira atual “em muitas de suas dimensões essenciais uma Constituição do Estado social”, apresentando-se em consonância com os direitos de terceira dimensão e, ao mesmo tempo, concedendo e garantindo direitos sociais básicos (BONAVIDES, 2003, p. 371 e 373). Relativamente à nacionalidade e aos direitos políticos (além da própria disposição acerca dos partidos políticos), têm-se como direitos fundamentais por força de se encontrarem dentro do Título II, sem olvidar sua relação com o princípio democrático estampado no Estatuto Maior brasileiro, conforme *caput* do seu art. 1º e respectivos incisos I, II e V, como lembra Ingo Sarlet (2009, p. 83).

O dispositivo constitucional que apresenta a chamada “cláusula de abertura” estabelece, portanto, “a possibilidade de identificação e construção jurisprudencial de direitos materialmente fundamentais não escritos (no sentido de não expressamente positivados)” (SARLET, 2009, p. 86), permitindo, também, reconhecer a existência desses direitos positivados na Carta, porém fora do catálogo, ou nos tratados internacionais dos quais seja o Brasil signatário. O autor apresenta, em seguida, uma classificação que, por seu caráter didático, merece ser aqui exposta. Sarlet (2009, p. 87) classifica os direitos fundamentais, na Constituição brasileira, da seguinte forma: (i) direitos fundamentais positivados (no sentido de escritos), os quais se subdividem em: (i.1) direitos positivados constitucionalmente, dentro ou fora do catálogo, e (i.2) direitos positivados em tratados internacionais<sup>120</sup> de que seja

---

<sup>120</sup> Sobre o tema, interessa ressaltar o trabalho de Flávia Piovesan (2002, p. 20), a qual leciona que “[c]onsiderando a natureza constitucional dos direitos enunciados nos tratados internacionais de proteção aos direitos humanos, três hipóteses poderão ocorrer. O direito enunciado no tratado internacional poderá: a) reproduzir direito assegurado pela Constituição; b) inovar o universo de direitos constitucionalmente previstos; c) contrariar preceito constitucional. Na primeira hipótese, os tratados internacionais de direitos humanos estarão a reforçar o valor jurídico de direitos constitucionalmente assegurados. Já na segunda hipótese, estes tratados estarão a ampliar e estender o elenco dos direitos constitucionais, complementando e integrando a declaração constitucional de direitos. Por fim, quanto à terceira hipótese, prevalecerá a norma mais favorável à proteção da vítima [neste sentido, também, interessa conferir Antônio Augusto Cançado Trindade (1997, p. 434)]. Vale dizer, os tratados internacionais de direitos humanos inovam significativamente o universo dos direitos

signatário o Brasil; e (ii) direitos fundamentais não escritos, também subdivididos em dois grupos: (ii.1) direitos implícitos,<sup>121</sup> aqueles “subentendidos das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”, e (ii.2) direitos fundamentais decorrentes do regime e dos princípios.

Em estando a anterioridade constitucional tributária positivada expressamente na Constituição Federal vigente, assunto central do presente estudo, foge ao interesse específico a análise acerca de cada um dos grupos acima indicados pelo doutrinador, razão por que se dedicará à análise sobre a identificação de direitos fundamentais positivados constitucionalmente, porém localizados fora do catálogo, embora muito do que se mencionará guarde relação com qualquer dos casos mencionados no parágrafo anterior.

Já se afirmou alhures que os direitos fundamentais fora do rol expresso apresentado pela Constituição Federal vigente, constantes da própria Carta ou não e/ou escritos ou não, somente podem ser assim considerados (fundamentais) quando guardem relação, de forma a poderem ser equiparados por seu conteúdo e sua importância, àqueles assim já consolidados ou quando representem uma garantia a esses direitos.

A importância antes referida, relativa ao direito fundamental expresso no catálogo e que deve existir no direito pretensamente fundamental, fora do catálogo, diz respeito à relevância para a sociedade submetida a esse direito em um determinado momento histórico, observando-se o “sentido jurídico dominante”, o que, certamente, terá como determinante a subjetividade do intérprete. (SARLET, 2009, p. 92-93).

No tocante ao critério do conteúdo ou substância, importa ressaltar que, ao proceder ao exame relativo à semelhança ou equiparação entre o direito que se busca analisar como fundamental e aqueles constantes do catálogo, não se faz, em regra, tomando como referência apenas um dos direitos postos no catálogo, mas aqueles que, de forma geral, guardem relação com o “pretendente” a fundamental, sem olvidar o estudo acerca da existência de relação, também, entre este direito (fora do catálogo) e os princípios fundamentais da República

---

nacionalmente consagrados – ora reforçando sua imperatividade jurídica, ora adicionando novos direitos, ora suspendendo preceitos que sejam menos favoráveis à proteção dos direitos humanos. Em todas estas três hipóteses, os direitos internacionais constantes dos tratados de direitos humanos apenas vêm a aprimorar e fortalecer, nunca a restringir ou debilitar, o grau de proteção dos direitos consagrados no plano normativo interno.”

<sup>121</sup> Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 89) leciona que a referência, pela cláusula de abertura, aos direitos implícitos permite entender a possibilidade de identificação de um direito fundamental com base naqueles elencados no catálogo, mas, mais do que isso, a possibilidade de se estender o âmbito de proteção de um direito fundamental positivado.



Federativa do Brasil, como, por exemplo, a dignidade da pessoa humana,<sup>122</sup> enunciado no art. 1º, III.

José Carlos Vieira de Andrade (1987, p. 83 *et seq.*) identifica nos direitos fundamentais um conteúdo comum baseado na dignidade da pessoa humana, sendo esta concretizada, de acordo com o doutrinador português, por meio do reconhecimento e da positivação dos direitos e garantias fundamentais. Vieira de Andrade (1987, p. 84) ensina que os direitos fundamentais se apresentam diferentes dos demais direitos por concederem ao homem (individual ou coletivamente considerado) certas posições subjetivas, que constituem característica determinante da estrutura normativa dos direitos fundamentais, destacando, ainda, a função protetiva desses direitos, uma vez que almejam garantir e proteger bens individuais ou mesmo coletivos reconhecidos como essenciais. (ANDRADE, 1987, p. 85).

Não há dúvida de que a tarefa de identificação de um conceito material de direitos fundamentais cabe, essencialmente,<sup>123</sup> ao Poder Judiciário, que, no caso concreto, procede a uma “criação”<sup>124</sup> do direito por via jurisprudencial<sup>125</sup> (SARLET, 2009, p. 115), ou, como afirma Robert Alexy (2008, p. 73 *et seq.*) ao mencionar que as normas de direitos fundamentais atribuídas, são assim reconhecidas pelas cortes constitucionais, sustentada por uma “argumentação referida a direitos fundamentais”, sem olvidar, também aqui (como o é quando da caracterização da importância do direito pretensamente fundamental), a presença do caráter subjetivo.

---

<sup>122</sup> Ingo Sarlet (2009, p. 105) salienta que “a qualificação da dignidade da pessoa humana como princípio fundamental traduz a certeza de que o art. 1º, III, de nossa Lei Fundamental não contém apenas uma declaração de conteúdo ético e moral [...], mas que constitui norma jurídico-positiva com *status* constitucional e, como tal, dotada de eficácia, transformando-se [...] em valor jurídico fundamental da comunidade”. E, mais à frente, destaca que a dignidade da pessoa humana “constitui valor-guia não apenas dos direitos fundamentais, mas de toda a ordem constitucional [...]”.

<sup>123</sup> Utilizou-se o termo “essencialmente” em razão de, apesar de ter a doutrina fundamental e decisiva contribuição ao se buscar a identificação de um direito materialmente como fundamental, na prática ou no caso concreto, a missão cabe ao Poder Judiciário, o qual, por sua vez, certamente, utilizar-se-á dos ensinamentos doutrinários sobre o tema.

<sup>124</sup> Foi posto entre aspas porque a ação do Judiciário não resulta necessariamente em um novo direito, ocorrendo, em muitos casos, tão somente, a ampliação da abrangência de um direito fundamental já constitucionalizado e consagrado.

<sup>125</sup> Sarlet (2009, p. 138) alerta que essa tarefa do Poder Judiciário (de identificar direitos fundamentais localizados fora do catálogo) deve, em princípio, limitar-se aos positivados constitucionalmente, então se passando aos implícitos e decorrentes, e, em seguida, para os que possam advir do direito internacional, como aqueles previstos em tratados internacionais. Destaca o autor a relevância, quando do desenvolvimento de tal ação pelo intérprete, de se considerar o critério de equivalência, em relação aos presentes no catálogo, referente à substância e à importância.

### 2.4.3 Funções dos direitos fundamentais

Percebido o sentido da expressão “normas de direitos fundamentais”, estudado no tópico anterior, interessa aqui apresentar, de forma sintética, as funções a que se destinam os direitos fundamentais. Canotilho (1999, p. 383-386) apresenta quatro funções: de defesa ou de liberdade, de prestação social, de prestação perante terceiros, e de não discriminação.

O constitucionalista português ensina a função de defesa dos direitos fundamentais em duas perspectivas: (i) em nível objetivo (ou “jurídico-objetivo”, como destaca o autor), que correspondem a normas que visam a proibir ações do Estado de interferência na “esfera jurídica individual”, normas de competência negativa, pois; e (ii) em nível subjetivo, o poder que tem o homem de exercer os direitos a si assegurados (liberdade positiva) e, ao mesmo tempo, de exigir a não interferência lesiva por parte do Estado (liberdade negativa).

Em linha com a didática de Canotilho, tome-se exemplo, retirado da Carta Maior brasileira, para tornar mais clara a doutrina. O inciso IX do art. 5º determina que “é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença”. No dispositivo, tem-se uma liberdade positiva: quando concede ao homem o poder de exercer o direito à liberdade de expressão na atividade intelectual, artística, científica e de comunicação; uma liberdade negativa: quando dá ao homem o direito de exigir do Estado que essa liberdade não seja censurada ou condicionada à licença; e, ao mesmo tempo, apresenta uma competência negativa a esse Estado, ao proibir-lhe de impor censura ou exigir licença para que tal direito seja usufruído.

Para Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 36-37), os direitos fundamentais, tomando-se a sua tradicional concepção, constituem-se em direitos de defesa, visando à proteção do indivíduo contra a intervenção estatal, de forma a que o Estado não impeça a prática de determinados atos, nem intervenha em determinadas “situações subjetivas” ou não elimine “posições jurídicas”.

Apresentando os direitos fundamentais enquanto direitos subjetivos,<sup>126</sup> Robert Alexy (2008, p. 196-201) refere-se não a “funções” desses direitos, mas a direitos subjetivos do

---

<sup>126</sup> Cumpre destacar, sem se aprofundar no tema, porém, que os direitos fundamentais se apresentam como direitos subjetivos (dimensão subjetiva) e como elementos fundamentais da ordem constitucional objetivamente considerada (dimensão objetiva). Leciona Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 36) que “[e]nquanto direitos subjetivos, os direitos fundamentais outorgam aos titulares a possibilidade de impor os seus interesses em face dos órgãos obrigados”, e completa o doutrinador que, na sua dimensão objetiva “os direitos fundamentais – tanto

homem. Nesse contexto, o doutrinador alemão entende os direitos a ações estatais negativas (direitos de defesa) divididos em três grupos, a saber: (a) direitos a que o Estado não embarace (não impeça, nem dificulte) ações por parte do titular do direito (“por exemplo, ao não-embaraço na escolha de uma profissão”); (b) direitos a que o Estado não interfira em “características ou situações” do titular (“por exemplo: à não-afetação da esfera privada física”); e (c) direitos a que o Estado não exclua “posições jurídicas” daquele que detém o direito (“por exemplo: à não-eliminação de determinadas posições como proprietário”).<sup>127</sup> Percebe-se, na classificação do doutrinador alemão, uma relação, uma subdivisão, ou mesmo um detalhamento daquela a que Canotilho apresentou como de nível objetivo (item “i”), acima, de forma a identificar “três” formas de intervenção estatal.

Essa função já pôde ser percebida quando do surgimento dos primeiros direitos fundamentais, caracterizados pela separação, quando da ascensão do Estado Liberal, entre Estado e sociedade e a busca desta de livrar-se das interferências estatais, considerando-se o que Gilmar Mendes (1999, p. 36) chamou de concepção tradicional dos direitos fundamentais, embora não se possa negar a evolução dessa função no sentido de defesa de abrangência coletiva, como nos casos dos direitos considerados de terceira dimensão. Pode-se entender, pois, os direitos fundamentais, tomando-se como referência a sua função de defesa, como meio assecuratório da liberdade do homem contra a ingerência ilegítima estatal.<sup>128</sup>

Outra função que possuem os direitos fundamentais é a que Canotilho (1999, p. 385-386) denomina função de não discriminação. Tendo como base o princípio da igualdade, visa a assegurar o tratamento igualitário do Estado a todos os seus administrados, alcançando todos os direitos, direitos de liberdade, direitos sociais, direitos prestacionais. Com base nessa função, procuram-se discutir e garantir políticas e ações visando a proporcionar uma

---

aqueles que não asseguram, primariamente, um direito subjetivo, quanto aqueles concebidos como garantias individuais – formam a base do ordenamento jurídico de um Estado Democrático de Direito [ou, conforme Perez Luño (2007, p. 20), um conjunto de valores objetivos básicos]”. Antonio Enrique Perez Luño (2007, p. 21), destacando a evolução dos direitos fundamentais, ensina que, com a evolução do Estado Liberal para o Estado Social, os direitos fundamentais deixaram de ser apenas garantias negativas dos interesses individuais e passaram, ao mesmo tempo, a ser definidores de um conjunto de valores ou fins da ação positiva do Estado, apresentando-se como conformadores do ordenamento infraconstitucional, sendo, assim, ponto de partida para a interpretação e aplicação desse ordenamento (dimensão objetiva). De outro lado, visam os direitos fundamentais a tutelar a liberdade, autonomia e segurança do homem não só em face do Estado, mas em relação aos demais membros da sociedade (dimensão subjetiva). (LUÑO, 2007, p. 22).

<sup>127</sup> Os três exemplos são do próprio Robert Alexy (2008, p. 303).

<sup>128</sup> Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 37) salienta que, se o Estado violar esses direitos, o administrado dispõe das seguintes pretensões, que guardem correspondência (como contraposição) à ação “invasora” exercida pelo Estado: pretensão de abstenção; pretensão de revogação e pretensão de anulação.

participação efetiva dos diversos grupos na sociedade atual, como deficientes, afrodescendentes, soropositivos, dentre outros.

Gomes Canotilho (1999, p. 384-385) apresenta, também, a função de proteção perante terceiros. Aqui se exige uma ação por parte do Estado com o objetivo de proteger o titular do direito em relação a um terceiro, isto é, deve o poder público agir no sentido de evitar que o homem (terceiro) perturbe ou lese outro homem no exercício de um direito. O Estado deve, assim, proteger o homem do homem, ou, por exemplo, garantir o direito fundamental à vida do homem contra eventual agressão de terceiros.

Na função de proteção perante terceiros, como visto, a relação se dá entre um indivíduo e outros, aparecendo o Estado apenas para assegurar que um não impeça/atrapalhe o direito do outro. Diferente se dá no caso da função de prestação social, em que a relação ocorre entre o homem e o próprio Estado, exigindo-se do poder estatal uma ação de proporcionar algo em termos sociais aos seus administrados. Veja-se, tomando mais uma vez a evolução dos direitos fundamentais, que a função aqui mencionada refere-se, em geral, aos direitos de segunda dimensão, presentes de maneira acentuada a partir do surgimento do Estado Social. Lembra Canotilho (1999, p. 384) que essa função significa o direito de obter algo do Estado, determinando, como se disse, uma ação positiva estatal.

Para Alexy (2008, p. 201), considerando os direitos subjetivos, o homem tem, em face do Estado, direitos referentes a uma ação positiva estatal. O doutrinador divide esses direitos em dois grupos, tomando como referência o objeto dessa ação. No primeiro grupo, encontram-se aqueles direitos que tenham por objeto uma ação fática,<sup>129</sup> isto é, quando o Estado assume perante o cidadão um “compromisso” ou uma “responsabilidade”, estando as ações referentes a este grupo relacionadas à função posta por Canotilho como de prestação social.

Do segundo grupo, são os direitos cujo objeto é uma ação normativa, no tocante à criação de normas. Ensina Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 44-45) que uma lei existente pode ferir um direito fundamental, mas a falta dela também pode ter a mesma consequência. É o que ocorre quando a concretização de um direito exige a edição de um ato normativo,

---

<sup>129</sup> Alexy (2008, p. 202) apresenta uma divisão de direitos a prestações em sentido estrito, relacionada a ações positivas fáticas, as quais poderiam ser realizadas também por particulares, que Canotilho (1999, p. 384) cita como exemplos saúde privada, seguro privado e ensino privado; e direitos a prestações em sentido amplo, que são as ações positivas normativas.

momento em que a omissão do legislador resta caracterizada como uma “afronta a um dever constitucional de legislar”. Percebe-se que essa exigência de ação por parte do Estado não se relaciona, especificamente, a nenhuma das funções dos direitos fundamentais expostas, antes é uma exigência de todas as funções, quando, para o seu efetivo exercício, faça-se necessária a edição de atos normativos para a concretização dos direitos respectivos.

#### *2.4.4 Titularidade dos direitos fundamentais*

Puderam ser observados, de maneira bastante sucinta, quando se estudaram a origem histórica e as dimensões dos direitos fundamentais, o conteúdo e a titularidade desses direitos. Importa aqui uma melhor análise sobre o tema titularidade, porém ainda de forma sintética, em especial no tocante à previsão acerca da matéria constante da Carta Magna brasileira atual.

A regra geral relativa à titularidade dos direitos fundamentais é a de que possuem esses um caráter de universalidade, ou melhor, todas as pessoas são titulares de direitos fundamentais pelo simples fato de serem pessoas (SARLET, 2009, p. 210), o que, contudo, não impede que se possam perceber casos especiais ou exceções a esse princípio da universalidade, desde que estes casos excepcionais sejam assim considerados por normas constitucionais ou infraconstitucionais, mas com autorização constitucional. (CANOTILHO, 1999, p. 390-391).

Nesse contexto e considerando especificamente a Constituição Federal de 1988, ganha relevo o alerta de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2009, p. 29), segundo o qual a expressão constante do *caput* do art. 5º da Constituição Federal vigente ao reconhecer os direitos fundamentais “aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país” não pode ser interpretada literalmente, uma vez que tais direitos são aplicáveis aos nacionais<sup>130</sup> e aos estrangeiros, exceto quando se tratar, especificamente, de direitos do cidadão, como a ação popular, que se destinam, estes sim, somente aos brasileiros. Mais ainda, os direitos podem ser usufruídos pelos brasileiros residentes ou não em território nacional, pois o que interessa, efetivamente, é o vínculo jurídico da nacionalidade.

Há que se destacar que a Carta Maior atual estabelece alguns casos especiais quanto à titularidade dos direitos fundamentais. Assim o é quando, por exemplo, a Lei das Leis estabelece direitos relativos aos trabalhadores. Em princípio, quem não é trabalhador não seria

---

<sup>130</sup> Devendo abranger qualquer pessoa que tenha nacionalidade brasileira, independentemente de serem natos ou naturalizados. (SARLET, 2009, p. 211).

titular desses direitos, mas poderá vir a ser, se e quando se tornar trabalhador. Em tais casos, que aqui foram denominados de especiais, o respeito ao princípio da universalidade está em que todos aqueles que façam parte desse grupo “especial”, sem exceção, devem ser titulares dos direitos fundamentais relativos a esse grupo.

Tem-se, pois, em princípio, que os direitos fundamentais da Carta brasileira são destinados a todos, nacionais e estrangeiros, residentes ou não no Brasil, exceto quando a própria Constituição estabelecer de modo diferente, como realmente o faz, quando determina, por exemplo, serem privativos de brasileiros natos os cargos de Presidente e Vice-Presidente da República, Presidente do Senado e da Câmara dos Deputados e Ministros do Supremo Tribunal, conforme art. 12, §§2º e 3º.

A conclusão de que a disposição do *caput* do art. 5º se estende aos residentes ou não advém da interpretação sistemática da própria Lei Maior, como, a título exemplificativo, a prescrição do seu art. 4º, II, qual seja, a prevalência dos direitos humanos como princípio regente das relações internacionais do Brasil. Outros direitos também podem ser percebidos, a partir de uma interpretação sistemática da Carta da República, como tendo como titulares todos os homens, como no caso dos direitos sociais, tomando-se, especificamente, o direito à saúde, em razão da previsão expressada no art. 196: “a saúde é direito de todos”.

Interessa destacar, como lembra Sarlet (2009, p. 219-225), a titularidade de direitos fundamentais àquele que ainda vai nascer, como o direito à vida (veja-se a criminalização do aborto) e a titularidade *post mortem*, como o direito à honra. Merece ser lembrando também o caso das pessoas jurídicas, as quais, apesar de não existir cláusula constitucional expressa a reconhecer-lhes os direitos fundamentais, a doutrina assim já se posicionou, conforme cita Ingo Sarlet (2009, p. 222), devendo-se ter em mente que tais indivíduos somente podem ser titulares de direitos compatíveis com a sua natureza, a serem observados no caso concreto. O autor apresenta como exemplos de direitos das pessoas jurídicas, dentre outros, os art. 5º, XXI,<sup>131</sup> art. 8º, III,<sup>132</sup> art. 170, IX<sup>133</sup> ou o art. 207.<sup>134</sup> Por fim, o doutrinador pátrio menciona

<sup>131</sup> “As entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente”

<sup>132</sup> “Ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas”

<sup>133</sup> Apresentando o dispositivo um princípio geral da atividade econômica: “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

<sup>134</sup> “As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão”

que essa extensão da titularidade às pessoas jurídicas visa, em sua essência, à proteção dos direitos das pessoas naturais com aquelas envolvidos.

O que se pode concluir é que, independentemente de se tratarem de direitos de primeira, segunda ou terceira dimensões ou de direitos sociais, coletivos ou difusos, tem-se como realidade a coexistência de titularidade individual e coletiva, de forma que, mesmo em se tratando de um direito coletivo, como o direito a um meio ambiente equilibrado, não há impedimento de que o homem, individualmente, busque a sua efetivação, por meio, por exemplo, de algum remédio constitucional.

## **2.5 Direitos fundamentais como cláusula pétrea**

A supremacia das normas constitucionais, produzidas pelo poder constituinte, sobre as leis ordinárias, produzidas pelo poder constituído, resulta da ideia de Constituição rígida, isto é, somente se pode falar em normas superiores se forem estas submetidas a um processo especial de revisão, o qual, a um só tempo, confere estabilidade e rigidez superiores àquelas relativas às leis infraconstitucionais. (BONAVIDES, 2003, p. 298). Percebe-se, a partir daí, a existência de hierarquia entre as mencionadas normas, estando acima aquelas produzidas pelo poder constituinte e, em seguida, as produzidas pelo poder constituído, caracterizando-se, em consequência, a supremacia daquelas sobre estas.

A Constituição brasileira de 1988 assim se apresenta. As normas que a compõem são hierarquicamente superiores àquelas constantes das leis infraconstitucionais, não podendo estas, pois, afrontá-las. Mas, mais do que isso e em função disso, a Carta nacional mostra-se rígida, uma vez que submetida a um processo especial para a sua alteração, estabelecida, por óbvio, por ela mesma no seu art. 60. Trata-se do processo legislativo específico e diferenciado para emenda à Constituição.

Mais ainda. Esse processo legislativo especial está limitado formal, circunstancial e materialmente<sup>135</sup> (SAMPAIO, 2002, p. 403-421). A limitação formal é representada pelo fato de que o Congresso Nacional, órgão responsável pela alteração da Constituição, somente pode

---

<sup>135</sup> José Adércio Leite Sampaio (2002, p. 403-404) destaca, ainda, as limitações temporais, citando como exemplo na Carta Política vigente a previsão do art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que assim prevê: “A revisão constitucional será realizada após cinco anos, contados da promulgação da Constituição [...]”. Paulo Bonavides (2003, p. 199), por seu turno, lembra a existência de textos constitucionais que limitam a ação reformista no tempo, de maneira a impedir que se proceda a alguma reforma constitucional “até o transcurso de um número de anos”. São as limitações temporais. O autor cita como exemplo as Constituições francesas anteriores ao século XX, como a “Constituição revolucionária de 1791 [...], que tolhia toda proposição reformista durante as duas primeiras legislaturas”.

proceder de acordo com as previsões definidas na própria Carta, isto é, deve respeitar as determinações do art. 60, I, II, III, §§2º, 3º e 5º. A limitação circunstancial, estabelecida pelo §1º do aludido art. 60, corresponde ao impedimento de alteração constitucional na vigência de estado de sítio, de estado de defesa ou de intervenção federal.

A limitação material,<sup>136</sup> por sua vez, é reconhecida como composta pela limitação material explícita e pela tácita (BONAVIDES, 2003, p. 202-204) ou implícita. (HAURIOU, 1927, p. 323-324). Sem mencionar de forma expressa a limitação implícita, José Adércio Leite Sampaio (2002, p. 407-408) destaca que, se “a ideia de Constituição deve ser tomada a sério e levada até as últimas consequências, devemos enxergar nos limites materiais de reforma um mínimo de assuntos inalteráveis”, ressaltando, o constitucionalista, que cabe ao intérprete, em especial ao STF, a identificação de outros pontos sensíveis, não sujeitos a mudanças. Ele complementa: o “que se está a defender é a existência de um núcleo de imutabilidade constitucional que deriva de suas normas ou de ‘seu espírito’, como elementos político-constitucionais nucleares, não redutíveis à enumeração taxativa do constituinte”. (SAMPAIO, 2002, p. 408). Paulo Bonavides (2003, p. 202) identifica como limitação tácita a reforma que busca alterar o texto constitucional em sua inteireza ou, ainda que parcial, que revogue princípios basilares da Constituição ou, equivalendo a uma reforma total, proceda à “mudança de conteúdo, princípio, espírito e fundamento a lei constitucional”.<sup>137</sup> Ingo Sarlet (2009, p. 416) leciona que a doutrina pátria majoritária pende no sentido de reconhecer que os dispositivos que disciplinam as limitações materiais explícitas são também exemplo de limitação material implícita, com base no fato de que eventual reforma desses limites

---

<sup>136</sup> Sobre a intangibilidade de algumas matérias constitucionais, Norberto Bobbio (1992, p. 22) alerta que “[v]ale a pena recordar que, historicamente, a ilusão do fundamento absoluto de alguns direitos estabelecidos foi um obstáculo à introdução de novos direitos, total ou parcialmente incompatíveis com aqueles. Basta pensar nos empecilhos colocados ao progresso da legislação social pela teoria jusnaturalista do fundamento absoluto da propriedade: a oposição quase secular contra a introdução dos direitos sociais foi feita em nome do fundamento absoluto dos direitos de liberdade. O fundamento absoluto não é apenas uma ilusão; em alguns casos, é também um pretexto para defender posições conservadoras”. Em que pese a realidade das palavras expostas pelo doutrinador italiano, não se pode perder de vista a necessidade de se proteger o núcleo essencial da Constituição, isto é, “a garantia de certos conteúdos essenciais protege a Constituição contra os casuismos da política e o absolutismo das maiorias (mesmo qualificadas) parlamentares” (SARLET, 2009, p. 413). Entendendo as cláusulas pétreas como inúteis, defendendo que, em vez disso, o constituinte deveria criar categorias de normas, de acordo com a possibilidade de serem reformadas, facilitando ou dificultando a modificação de alguns conteúdos, veja-se Jorge Reinaldo Agustín Vanossi (1975, p. 188-192).

<sup>137</sup> No mesmo sentido, Carl Schmitt (1996, p. 119) afirma que a reforma da Constituição contém apenas a autorização de praticar, de acordo com as prescrições constitucionais, reformas, adições, supressões, porém mantendo a Constituição, não se podendo, pois, produzir uma nova Constituição, nem substituir o próprio fundamento desta competência de revisão constitucional.



explícitos poderia conduzir a uma reforma total da Carta, podendo levar à perda mesmo da identidade da ordem constitucional.<sup>138</sup>

No que tange às limitações materiais explícitas, como o nome sugere, corresponde às matérias expressamente definidas pelo legislador constituinte como insuscetíveis de alteração por meio de emendas constitucionais, representando tais matérias o núcleo essencial<sup>139</sup> da Constituição (CANOTILHO, 1999, p. 824), denominadas, essas matérias, por cláusulas pétreas. Estabelecidas pelos quatro incisos do §4º do já citado art. 60, a limitação material aqui em estudo é representada pela impossibilidade de emendas constitucionais tendentes a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.

A previsão contida no inciso IV do aludido §4º do art. 60 do Estatuto Magno proibindo a exclusão de direitos e garantias individuais por meio de emendas constitucionais caracteriza, portanto, o entendimento pelo legislador constituinte originário de que tais direitos e garantias compõem o núcleo essencial da Constituição Federal vigente.

Deve-se, contudo, ter em mente que a proibição não impede eventual alteração dos direitos e garantias, seja no sentido de aumentar-lhes o alcance, seja no sentido de restringir-lhes, desde que não se suprima o seu conteúdo essencial<sup>140</sup> (ALEXY, 2008, p. 296). Assim já

---

<sup>138</sup> Em sentido contrário, reconhecendo a possibilidade de exclusão dos limites explícitos pelo legislador constituinte Jorge Miranda (2002, p. 416), para quem “é legítimo ao poder constituinte (originário) decretá-las [as cláusulas de limites materiais] e é forçoso que sejam cumpridas enquanto estiverem em vigor. Todavia, são normas constitucionais como quaisquer outras e podem elas próprias ser objecto de revisão, com as consequências inerentes”. E, mais à frente, ressalta que as “normas de limites expressos não são lógica e juridicamente necessárias, necessários são os limites; não são normas superiores, superiores apenas podem ser, na medida em que circunscrevem o âmbito da revisão como revisão, os princípios aos quais se reportam. Como tais – e sem isto afectar, minimamente que seja, nem o valor dos princípios constitucionais, nem o valor ou a eficácia dessas normas na sua função instrumental ou de garantia – elas são revisíveis do mesmo modo que quaisquer outras normas são passíveis de emenda, aditamento ou eliminação e até podem vir a ser suprimidas através de revisão. Não são elas próprias limites materiais. Se forem eliminadas cláusulas concernentes a limites do poder constituinte (originário) ou limites de revisão próprios ou de primeiro grau, nem por isso estes limites deixarão de se impor ao futuro legislador de revisão. Porventura, ficarão eles menos ostensivos e, portanto, menos garantidos, por faltar, doravante, a interposição de preceitos expressos a declará-los. Mas somente haverá revisão constitucional, e não excesso do poder de revisão, se continuarem a ser observados. Se forem eliminadas cláusulas de limites impróprios ou de segundo grau, como são elas que os constituem como limites, este acto acarretará, porém, automaticamente, o desaparecimento dos respectivos limites, que, assim, em próxima revisão, já não terão de ser observados”. (MIRANDA, 2002, p. 422-423).

<sup>139</sup> Ensina Raquel Denize Stumm (1995, p. 141-142) que a “falta de previsão textual da proteção do núcleo essencial não significa que ela não vigora no sistema jurídico brasileiro. Ao contrário, ela se faz presente como um reflexo da supremacia da Constituição e do significado dos direitos fundamentais na estrutura constitucional nos países de constituições rígidas”.

<sup>140</sup> Robert Alexy (2008, p. 296-301) leciona as teorias sobre o conteúdo essencial dos direitos fundamentais a partir do que denomina de dois pares conceituais: em um, quando tais teorias relacionem a garantia do conteúdo

se posicionou o Supremo Tribunal Federal,<sup>141</sup> inclusive em recente decisão relativa ao Recurso Extraordinário 511.961-SP, tendo como Relator o Ministro Gilmar Mendes, tratando sobre a exigência de diploma de curso superior, registrado pelo Ministério da Educação, para o exercício da profissão de jornalista, de onde se extrai (sem grifos no original):

4. ÂMBITO DE PROTEÇÃO DA LIBERDADE DE EXERCÍCIO PROFISSIONAL (ART. 5º, INCISO XIII, DA CONSTITUIÇÃO). IDENTIFICAÇÃO DAS RESTRIÇÕES E CONFORMAÇÕES LEGAIS CONSTITUCIONALMENTE PERMITIDAS. RESERVA LEGAL QUALIFICADA. PROPORCIONALIDADE. A Constituição de 1988, ao assegurar a liberdade profissional (art. 5º, XIII), segue um modelo de reserva legal qualificada presente nas Constituições anteriores, as quais prescreviam à lei a definição das "condições de capacidade" como condicionantes para o exercício profissional. No âmbito do modelo de reserva legal qualificada presente na formulação do art. 5º, XIII, da Constituição de 1988, paira uma imanente questão constitucional quanto à razoabilidade e proporcionalidade das leis restritivas, especificamente, das leis que disciplinam as qualificações profissionais como condicionantes do livre exercício das profissões. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: Representação n.º 930, Redator p/ o acórdão Ministro Rodrigues Alckmin, DJ, 2-9-1977. A reserva legal estabelecida pelo art. 5º, XIII, não confere ao legislador o poder de restringir o exercício da liberdade profissional a ponto de atingir o seu próprio núcleo essencial. (BRASIL. STF. RE 511.961-SP, Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgamento 17 jun. 2009 Órgão Julgador Pleno. Publicação: DJe n. 213 13 nov. 2009).

A proibição constitucional contida no art. 60, §4º, IV no sentido de que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais, caracterizando, como afirmado acima, os direitos fundamentais como cláusula pétrea, exige uma análise acerca do alcance da expressão “direitos e garantias individuais”.

Importa frisar, conforme Ingo Sarlet (2009, p. 422-427), que, a despeito da expressão (direitos e garantias individuais), não pode a proibição atingir apenas os direitos fundamentais assim entendidos (individuais), o que excluiria os direitos elencados fora do art. 5º e até mesmo aqueles ali contidos, mas com cunho coletivo, sem olvidar a difícil tarefa de proceder a uma diferenciação entre os direitos individuais e os não-individuais. Em defesa dos direitos sociais como merecedores da garantia ora em comento, o autor destaca que, apesar da alegação de que tais direitos não podem ser equiparados àqueles de liberdade, a Constituição

---

essencial a uma situação subjetiva ou a uma situação objetiva de regulação constitucional; em dois, quando a interpretação dessa garantia se der em sentido absoluto ou relativo.

<sup>141</sup> Interessa apresentar, também, decisão relativa a princípio fundamental da República Federativa do Brasil, constante da ADI 2.024-DF, tendo com Relator o Min. Sepúlveda Pertence, de onde se extrai: “1. A ‘forma federativa de Estado’ - elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República - não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição; de resto as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege”. (BRASIL. STF. ADI 2.024-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento 3 maio 2007 Órgão Julgador Pleno. Publicação: DJ 22 jun. 2007, p. 16). (grifos acrescidos)

atual não estabelece diferenciação entre os direitos de defesa e os sociais, nem mesmo no sentido de entender os primeiros como superiores. Além disso, “os direitos sociais são equiparáveis, no que diz com sua função precípua e estrutura jurídica, aos direitos de defesa”. Leciona, ainda, Sarlet (2009, p. 424) que, observando-se com cuidado, pode-se verificar que todos os direitos fundamentais constantes da Carta Maior brasileira são, em última análise, “direitos de titularidade individual, ainda que alguns sejam de expressão coletiva”.

Mas ainda resta uma questão sobre o tema. Mesmo em se considerando de maneira abrangente, como se faz no presente estudo, o alcance da expressão “direitos e garantias individuais”, importa discutir se todos os direitos e garantias que, com o alcance aqui compreendido, são reconhecidos como fundamentais, seriam protegidos pela cláusula pétrea determinada pela inciso IV do §4º do art. 60 da Lei Maior.

A discussão, longe de ser simples e uniforme, gera diversos entendimentos. Aqui, tomar-se-á como referência posições adotadas em decisões proferidas pela Corte Constitucional brasileira, para ao fim destacar a doutrina com a qual se comunga no estudo aqui desenvolvido. O Ministro Carlos Velloso, em voto proferido na ADI 1.497-DF,<sup>142</sup> salienta que o tema exige saber se qualquer direito reconhecido ao indivíduo estaria protegido pela regra do art. 60, §4º, IV, ou se se poderia distinguir entre direitos individuais, tomando como referência a teoria geral dos direitos fundamentais, aqueles que, em razão da sua importância, estariam protegidos pela citada regra, e outros que, mesmo constitucionalizados, não se enquadrariam como direitos fundamentais e, por isso, não seriam intangíveis, como os primeiros, ao legislador constituinte derivado.

O Ministro Marco Aurélio, em voto apresentado na aludida ADI 939-DF,<sup>143</sup> destaca sobre o assunto que a própria expressão literal contida no texto constitucional pode levar à conclusão de se tratar de matéria a ser protegida pela regra insculpida no art. 60, §4º, IV, uma vez que o legislador constituinte não inseriria no Estatuto Magno “palavras sem sentido vernacular”. Interessa ressaltar a concordância com o entendimento posto pelo Ministro Marco Aurélio, uma vez que a interpretação constitucional, embora não se possa sempre ater exclusivamente ao texto expresso na Carta, o seu conteúdo literal, em determinados casos

---

<sup>142</sup> BRASIL. STF. ADI 1.497-DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Julgamento 9 out. 1996. Órgão Julgador Pleno. DJ 13 dez. 2002, p. 58.

<sup>143</sup> BRASIL. STF. ADI 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Julgamento 15 dez. 1993. Órgão Julgador Pleno. DJ 18 mar. 1994, p. 5165.

podem contribuir para uma conclusão condizente com a vontade do legislador constituinte, mais ainda o originário.

Mas a dúvida sobre a discussão remanesce em situações em que a própria Constituição não estabeleça de maneira expressa a matéria como direito ou garantia. Nestes casos, a definição da proteção ou não dessa matéria pela cláusula de imutabilidade deve ser procedida pelo intérprete ao identificar se o conteúdo do tema sob análise faria parte ou não, ou, pertenceria ou não ao núcleo essencial da Carta Magna à qual se submeta, ou da qual faça parte, uma vez que, como estudado, as cláusulas pétreas visam a proteger o núcleo constitucional. Assim, no caso de uma resposta afirmativa, estaria a matéria protegida pela limitação.

Nesse contexto, pois, não se pode perder de vista a função da previsão contida no citado art. 60, §4º, IV, qual seja, impossibilitar a exclusão do núcleo essencial da Constituição, como mencionado alhures, ao qual pertencem os direitos e garantias fundamentais,<sup>144</sup> explícitos e implícitos, dentro ou fora do catálogo, não se podendo, portanto, concluir senão que eles estão protegidos pela limitação material explícita ou implícita. Logo, são os direitos e garantias fundamentais, de acordo com a Constituição Federal de 1988, cláusulas pétreas.

---

<sup>144</sup> Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 426-427) entende os direitos fundamentais como “parte integrante da identidade do sistema constitucional”.

### 3 SEGURANÇA JURÍDICA

Analisada a anterioridade constitucional tributária, observando-se especificidades que fazem pensar se o instituto está efetivamente atingindo o seu objetivo de garantir ao administrado (aqui abrangendo pessoas físicas ou jurídicas) o direito à não-surpresa, possibilitando-o, em consequência, proceder ao planejamento de suas atividades, comerciais ou, mesmo, pessoais, e estudado, de forma sucinta, essencialmente, em função da dimensão da matéria, o conteúdo relacionado ao presente trabalho quanto aos direitos fundamentais, interessa, agora, compreender o significado da expressão “segurança jurídica”, para, em seguida, poder-se entender a relação existente entre aquela (anterioridade) e esta (segurança jurídica).

Ao discorrer sobre a preocupação dos primeiros filósofos com o conhecimento, Marilena Chauí (2002, p. 180) apresenta o pensamento de Heráclito de Éfeso e Parmênides de Eleia, em que este defende intransigentemente a unidade e imutabilidade do “ser”; e aquele, a valorização do “dever”, de transformação das coisas umas nas outras (de que a imutabilidade não é um atributo das coisas deste mundo), sendo este pensamento (de Heráclito) inexorável ao Direito. Ao mesmo tempo, tem-se indubitável a necessidade humana por segurança e, na seara aqui estudada, por uma estabilidade nas relações jurídicas.

Exatamente por isso, o sistema jurídico, pelo menos nos Estados pretensamente de Direito, traz consigo a necessidade de garantir segurança ao indivíduo por ele (sistema jurídico) atingido, de forma a fazer presente, no meio social, um sentimento de respeito, seja ao direito adquirido (aqui incorporando a coisa julgada e o ato jurídico perfeito), seja à previsibilidade de que uma norma entrará em vigor em um prazo que o permita preparar-se para as consequências desta (não se olvidando dos direitos fundamentais).<sup>145</sup> O Direito busca, pois, garantir a segurança, ao mesmo tempo em que constitui a segurança característica indelével do Direito,<sup>146</sup> alcançando as relações entre particulares e de particulares com o Estado.

---

<sup>145</sup> Aqui não se pretendeu apresentar os direitos como extremos, mas tão somente como exemplos.

<sup>146</sup> Veja-se sobre o tema Hector Villegas (1994, p. 7).

Interessa, neste ponto, ressaltar a evolução do alcance da segurança jurídica, tomando-se como referência o Estado Liberal e o Estado Democrático de Direito. Enquanto no primeiro o instituto se identificava, fundamentalmente, com os direitos patrimoniais contra o arbítrio do Estado, no segundo, visa, em essência, a proteger das adversidades e incertezas, das novas tecnologias (vejam-se, por exemplo, os avanços medicinais e na área de informática) e dos riscos ecológicos e garantir direitos sociais, inclusive aos excluídos. (SARMENTO, 2004, p. 367).

Importa que aqui se estabeleça uma delimitação do tema, de forma a permitir um estudo mais voltado à matéria do presente trabalho, a anterioridade constitucional tributária. Para tanto, tome-se a lição de José Afonso da Silva (2005, p. 17 *et seq.*), para quem o Estatuto Magno de 1988 estabelece quatro modalidades de segurança: (i) como garantia,<sup>147</sup> através de um conjunto de garantias visando à proteção dos direitos; (ii) como forma de proteção dos direitos subjetivos, contra determinadas modificações ocorridas no ordenamento jurídico, ou estabilidade dos direitos subjetivos; (iii) como direito social, conforme *caput* do art. 6º, significando o estabelecimento constitucional de formas para garantir ao homem “condições sociais dignas”; e (iv) através do direito, referindo-se à segurança do Estado, de que é exemplo o estado de sítio.

Visa o presente estudo à temática indicada, essencialmente, no item (i), uma vez que se apresenta a anterioridade constitucional tributária, tomando-se como referência a disposição literal do texto constitucional que prescreve a anterioridade de exercício e mínima<sup>148</sup>, como uma garantia constitucional individual (do contribuinte), sem prejuízo de, no decorrer do estudo, fazer-se referência a qualquer das outras modalidades mencionadas pelo doutrinador constitucionalista.

### 3.1 Fundamento da segurança jurídica

Este subcapítulo objetiva a compreensão sobre o fundamento da segurança jurídica, procedendo-se à análise acerca do seu caráter valorativo e/ou principiológico (axiológico e/ou

<sup>147</sup> Entendida como abrangida pela segurança (jurídica) a que Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p. 12) denomina de “um direito geral à segurança”, referindo-se a uma proteção contra atos públicos ou privados que afrontem os direitos pessoais.

<sup>148</sup> Valendo relembrar a previsão constitucional presente no 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; [...]”. (grifo acrescido)

deontológico), ao estudo sobre a sua relação com o valor justiça e com o Estado (Democrático) de Direito.

### *3.1.1 Segurança jurídica como valor ou princípio*

Em se tendo analisado, ainda que de forma sucinta, o conteúdo principiológico, quando se buscou identificar a caracterização da anterioridade constitucional tributária como postulado, princípio ou regra no capítulo primeiro (item 1.2), não se pretende repeti-lo aqui, partindo-se, então, para um desenvolvimento da noção de valor.

Valor pode ser entendido como critério de valoração a ser aplicado aos objetos (ALEXY, 2008, p. 149-153), isto é, valor está relacionado à adjetivação (bom, ruim) aplicada ao objeto (que pode ter existência concreta – casa; ou abstrata, como os fatos), estando sujeito, portanto, a diferentes critérios de valoração, a depender, por exemplo, da ideologia do intérprete, submetendo-se, assim, o objeto a um juízo de valor comparativo.

Pode, ainda, valor, diferenciando-se aqui de realidade, ser entendido como ideais (PECZENIK, 1994, p. 159), que possuem uma pretensão a serem realizados na maior medida possível, dizendo-se pretensão, porque o fato de um determinado instituto não ser plenamente realizado não o impede de ser reconhecido como valor. (SICHES, 1995, p. 64-65).

Neste sentido, de ideal, para que seja o valor realizado, faz-se necessário um meio, um instrumento, apresentando-se como tal o Direito,<sup>149</sup> entendido este como “a realidade [cujo sentido é de estar a serviço dos valores] que tem o sentido de servir ao valor jurídico, à idéia do direito. O conceito de direito cumpre-se, portanto, na idéia do direito. A idéia do direito não pode ser outra senão a justiça”. (RADBRUCH, 2004, p. 47).

---

<sup>149</sup> Ronald Dworkin (2003, p. 273-274 e 242-243) apresenta o Direito como integridade que “é tanto o produto abrangente da prática jurídica quanto suas fontes de inspiração”, deplorando tal Direito “o mecanismo do antigo ponto de vista de que ‘lei é lei’, bem como o cinismo do novo ‘realismo’. Considera esses dois pontos de vista como enraizados na mesma falsa dicotomia entre encontrar e inventar a lei”, afirmando essa integridade do Direito ao elaborar quatro condições de convivência em grupo (que, uma vez atendidas, tem-se a “verdadeira” comunidade), as quais os seus membros devem, primeiro, “considerar as obrigações dos grupos como especiais”; segundo, “admitir que essas responsabilidades são pessoais”; terceiro, “tratar as obrigações específicas que surgem apenas em circunstâncias especiais”; quarto, “pressupor que as práticas do grupo mostram não apenas interesse, mas um igual interesse por todos os membros”.

Cabe mencionar, ao se proceder ao estudo acerca do caráter principiológico e/ou valorativo da segurança, que, de acordo com a teoria de Aleksander Peczenik<sup>150</sup> (2003), há uma correlação entre princípios e valores,<sup>151</sup> de maneira a que ambos (i) possuem caráter *prima facie*, podendo colidir e, assim, fazendo-se necessária a ponderação; e (ii) expressam ideais, caracterizando-se, pois, valores e princípios como duas formas de expressar um mesmo ideal.

O caráter valorativo da segurança<sup>152</sup> pode ser percebido na Carta Magna, quando, já em seu preâmbulo,<sup>153</sup> apresenta como valores supremos da sociedade a segurança,<sup>154</sup> o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, sendo estes valores normatizados através dos diversos princípios e regras presentes no texto constitucional,<sup>155</sup> os quais, em razão desta normatização, adquirem um caráter deontológico. Apresenta-se, assim, a segurança, de acordo com o aqui estudado, com, ao mesmo tempo, caráter axiológico e deontológico.

A transformação dos valores constantes do preâmbulo do Estatuto Magno em normas positivas, mencionada no parágrafo anterior, pode ser verificada, por exemplo, pelo seu art. 5º que estabelece no *caput* a inviolabilidade, de brasileiros e estrangeiros aqui residentes, do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Os incisos desse artigo 5º, por sua vez, apresentam garantias (e remédios) que visam à proteção contra o desrespeito a tais valores, sem esquecer outras garantias, com a mesma finalidade, constantes de dispositivos espalhados pela Carta da República, como aqueles prescritos nos art. 150, III, “b” e “c” e art. 195, §6º, a anterioridade tributária.

<sup>150</sup> A teoria de Aleksander Peczenik, quanto à diferenciação entre princípios e valores, assemelha-se com a de Robert Alexy (2008, p. 153); ambas apresentam como diferencial apenas o caráter deontológico dos princípios (que dizem *prima facie* o que é obrigatório) e axiológico dos valores (que dizem *prima facie* o que é melhor).

<sup>151</sup> Para Peczenik (1994, p. 159) um valor pode ser entendido como um ideal, complementando o autor que existem valores individuais (como a liberdade), coletivos (meio ambiente equilibrado) e valores-produto (o Estado ou o Direito, por exemplo).

<sup>152</sup> Não considerando a segurança como valor, mas como uma “qualidade de um sistema ou sua aplicação”, veja-se Carmen Lúcia Antunes Rocha (2005, p. 168).

<sup>153</sup> Paulo Bonavides (2003, p. 226-227) entende os preâmbulos como a concentração da ideologia constitucional e ressalta que se “assemelham primeiro a textos de literatura moral, política e filosófica, do que as verdadeiras leis portadores de normas jurídicas vinculantes”. Sobre o tema, Juan Bautista Alberdi (1959, p. 295) ensina que o preâmbulo deve sintetizar os fins da Constituição e servir de fonte de interpretação no sentido de esclarecer e de determinar uma direção à atividade política governamental. No sentido de, por não ser norma constitucional, não poder prevalecer em face de dispositivo constante do texto constitucional, mas podendo traçar diretrizes política, filosófica e ideológica, J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (1991, p. 45).

<sup>154</sup> Ainda que se perceba o termo “segurança”, usado no preâmbulo e em outros dispositivos da Constituição Federal vigente, de forma genérica, isto é, não fazendo referência, especificamente, à “segurança jurídica”, não se pode negar estar esta incluída naquele termo, razão por que não há prejuízo ao raciocínio aqui exposto.

<sup>155</sup> Carmen Lúcia Antunes Rocha (2005, p. 169) cita como exemplos o princípio da irretroatividade das leis e dos atos normativos e a regra que determina ao julgador observar o direito intertemporal (relativo à prescrição, decadência e preclusão).



Adicione-se ao exposto que a segurança jurídica está hoje prevista expressamente na legislação ordinária, inclusive apresentada como princípio a que a Administração deve obedecer, como se dá no *caput* do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999,<sup>156</sup> que regula o processo administrativo fiscal em nível federal, corroborando, pois, com o entendimento de que possui o instituto um caráter deontológico.

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 195 e 197) entende que os princípios apresentam um menor grau de generalidade e abstração em relação aos valores, de maneira que, constitucionalmente, representem “um primeiro estágio de concretização de valores”, sendo estes valores expressados e concretizados por meio dos princípios.

Afirma Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 158 *et seq.*) que as normas jurídicas sempre apresentam um caráter axiológico, embora este varie de intensidade em razão do papel que a norma exerce no ordenamento, de maneira a se ter normas que, em função da sua expressiva influência neste ordenamento, são denominadas “princípio”.<sup>157</sup> O autor distingue princípio como valor<sup>158</sup> ou como limite objetivo.<sup>159</sup>

Destaca, ainda, a existência de princípios explícitos e implícitos e a inexistência de supremacia entre eles, exceto pelo que representa o conteúdo de cada um para o intérprete, podendo-se falar, neste caso, de acordo com o resultado da interpretação, em princípio e sobreprincípio. Carvalho (1993, p. 89) classifica a segurança jurídica como um sobreprincípio, isto é, como conjunto de princípios que opera “para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia”, e completa que “não haverá respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica, sempre que as diretrizes que o realizem venham a ser concretamente desrespeitadas e tais situações infringentes se perpetuem no tempo, consolidando-se”. Entendendo-se sobreprincípio como de “hierarquia” superior ao próprio princípio.

---

<sup>156</sup> O dispositivo determina: “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

<sup>157</sup> Percebe-se, neste ponto, no pensamento de Paulo de Barros Carvalho, a presença da doutrina relativa aos princípios denominada por Virgílio Afonso da Silva (2003, p. 612) de tradicional (princípios como normas fundamentais).

<sup>158</sup> Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 162) destaca traços caracterizadores de valores que são, dentre outros, bipolaridade, implicação, referibilidade, preferibilidade, incomensurabilidade, graduação hierárquica, objetividade, historicidade, inexauribilidade, atributividade.

<sup>159</sup> De simples comprovação e visam a atingir determinados fins, os quais assumem caráter de valor, isto é, os limites objetivos não são valores, mas destinam-se a realizá-los, de forma indireta (CARVALHO, 2009, p. 162-163).

Deve-se trazer a lume, também, a lição de José Souto Maior Borges (1994, p. 206) para quem o instituto em estudo guia as normas do direito positivo que lhe dão efetividade, constituindo-se em um valor que transcende o próprio ordenamento jurídico. Para o autor, a transcendência representa a contribuição do instituto já na confecção das normas.

Humberto Ávila (2005, p.79-80), por seu turno, percebe a segurança jurídica como princípio, na verdade, na linha de Paulo de Barros Carvalho, acima destacada, como sobreprincípio, o qual exerce funções típicas dos princípios, mas se caracteriza como tal por operar sobre outros princípios, de forma a permitir uma ligação entre os seus subprincípios e as regras a estes relacionadas, ganhando, cada elemento, um significado diferente do que teria se fosse observado isoladamente, tendo o sobreprincípio papel de destaque no ordenamento, mesmo que os seus subprincípios estejam previstos expressamente neste ordenamento.

Ante as concepções doutrinárias sobre o sentido de princípio e valor e a respectiva caracterização da segurança jurídica como tal, além do seu conteúdo presente na Carta da República vigente e na legislação infraconstitucional, pode-se concluir quanto à identificação do instituto como:

(i) Apresentando, ao mesmo tempo, um caráter axiológico, em razão da sua apresentação como valor supremo da sociedade brasileira, constante do preâmbulo da Constituição Federal de 1988, e deontológico, pela sua normatização, seja através do Estatuto Magno, no *caput* do art. 5º, seja pela legislação ordinária, conforme citado anteriormente, constante, por exemplo, do *caput* do art. 2º da Lei 9.784/1999.

(ii) Caracterizando-se como princípio, uma vez que, se se observarem as correntes doutrinárias expostas no primeiro capítulo relativamente à distinção entre regras e princípios, apresenta-se como fundamento<sup>160</sup> do sistema jurídico e possibilita o sopesamento<sup>161</sup> em uma eventual colisão com outro princípio; bem como, como valor, visto que é posta, observando-se, mais uma vez, a sua presença no preâmbulo da Carta Magna, como ideal a ser alcançado pelas disposições do Estatuto Maior, e, portanto, pela sociedade brasileira.

<sup>160</sup> Como mencionado, a Constituição apresenta a segurança (aqui abrangendo a segurança jurídica, o que se pode perceber pelo conteúdo dos incisos que se seguem ao *caput* art. 5º) como um dos fundamentos dos “Direitos e Garantias Fundamentais” (Título II) ao apresentá-la no *caput* do art. 5º, que elenca os direitos e deveres individuais e coletivos.

<sup>161</sup> A “dimensão de peso” mencionada por Robert Alexy (2008, p. 94), o qual remete a Ronald Dworkin (2007, p. 42) que apresenta a dimensão de peso ou importância, ao discorrer sobre as diferenças entre regras e princípios, como presente nestes e não naquelas.

Assim, a segurança jurídica, enquanto princípio, presente, como mencionado, tanto na Constituição Federal, quanto na legislação ordinária, torna efetiva, concretiza a segurança, enquanto valor supremo da sociedade brasileira, estabelecida no preâmbulo do Estatuto Magno vigente.

### *3.1.2 Segurança jurídica e justiça*

Um estudo acerca da relação entre justiça e segurança jurídica poderia ser iniciado por uma conceituação de justiça. Tal, porém, não se constitui uma tarefa das mais fáceis. Busca-se a ajuda de Hans Kelsen, que, em obra sobre o tema, não esconde a dificuldade aqui mencionada,<sup>162</sup> destacando a incessante preocupação de Platão neste sentido, sem que os diálogos platônicos chegassem a uma resposta. Hans Kelsen (2001, p. 1) expressa que

Nenhuma outra questão foi tão passionavelmente discutida; por nenhuma outra foram derramadas tantas lágrimas amargas, tanto sangue precioso; sobre nenhuma outra, ainda, as mentes mais ilustres – Platão e Kant – meditararam tão profundamente. E, no entanto, ela continua até hoje sem respostas. Talvez por se tratar de uma dessas questões para as quais vale o resignado saber de que o homem nunca encontrará uma resposta definitiva; deverá apenas tentar perguntar melhor.

A procura por um conceito de justiça, até em razão da forte influência ideológica do pensamento de quem a assim proceder, termina por “perder” importância frente a uma meta mais urgente e com maior efeito prático, como a realização e a garantia dessa justiça, que ganham o foco da filosofia do direito (GUSMÃO, 2001, p. 75), o que é percebido quando os Estados Democráticos de Direito preocupam-se não apenas com a criação, mas, também, com a aplicação e com meios de garantir um direito justo, muitas vezes através da constitucionalização de normas com esse intuito.

A preocupação antes afirmada exige desses Estados uma atenção constante com a sua ordem jurídica, de maneira a procurar elementos que possam contribuir na direção de um direito justo. Um desses elementos é a segurança, mas, insta asseverar que ela (a segurança) não é obtida apenas através do Direito, pois se assim o fosse, ordenamentos que garantissem, por exemplo, previsibilidade, poderiam ser entendidos como respaldadores da segurança, o que não é necessariamente verdade, como conta a própria história através do exemplo nazista,

---

<sup>162</sup> Kelsen (2001, p. 4) apresenta a justiça como “a felicidade social” ou “a felicidade garantida por uma ordem social”, e arremata “o conceito de justiça transforma-se de princípio que garante a felicidade individual de todos em ordem social que protege determinados interesses, ou seja, aqueles que são reconhecidos como dignos de proteção pela maioria dos subordinados a essa ordem”.

na Alemanha, podendo-se perceber, assim, que o fato de existir segurança no/do direito não quer dizer que seja este direito justo.<sup>163</sup>

Importa que se alie, pois, à ideia de segurança um conteúdo axiológico, consubstanciado no valor justiça, embora não se possa negar a existência de situações em que, em nome da segurança jurídica, o resultado possa aparentar injusto, como na usucapião,<sup>164</sup> quando, por exemplo, o proprietário “perde” o seu imóvel para alguém que o invadiu por mais de 15 anos,<sup>165</sup> desde que sem interrupção nem oposição. De acordo com Luis Recasens Siches (1952, p. 225), o direito encontra na justiça o seu valor *fundante*, não se constituindo a segurança o objetivo derradeiro desse direito, que é, em verdade, a realização do justo.<sup>166</sup>

A segurança jurídica e a justiça completam-se, fazendo-se necessária a existência dos dois institutos para que se possa obter um direito verdadeiramente justo.<sup>167</sup> Almiro do Couto e Silva (1987, p. 46-47) leciona que “pela justiça se chega à segurança e vice-versa” e destaca, referindo-se à circunstância em que se entende a segurança jurídica preponderando sobre a justiça, que “[s]egurança jurídica não é, aí, algo que se contraponha à justiça, é ela a própria justiça”.

Importa mencionar o sentido de justiça de John Rawls (2000), que a apresenta como equidade, ressaltando a justiça distributiva, cuja teoria apresenta uma concepção de justiça que generaliza e abstrai a teoria do contrato social, sem imaginar o contrato que introduz uma sociedade ou estabelece uma forma de governo, mas em que os princípios da justiça são o objeto do consenso original. Parte, pois, Rawls da ideia desse consenso original, em que os participantes de uma sociedade, por estarem cobertos pela ignorância, que garante

<sup>163</sup> Como ensina Carmen Lúcia Antunes Rocha (2005, p. 168), “O que é seguro pode não ser justo”.

<sup>164</sup> Fala-se em aparente injustiça, pois, como bem salienta Sílvio de Salvo Venosa (2004, p. 211), o fato termina por premiar quem se utiliza do imóvel, em detrimento do proprietário que deixar passar o tempo sem o utilizar ou mesmo insurgir-se contra que alguém o faça.

<sup>165</sup> Conforme estabelece o Código Civil no *caput* do art. 1.238: “Aquele que, por quinze anos, sem interrupção, nem oposição, possuir como seu um imóvel, adquire-lhe a propriedade, independentemente de título e boa-fê; podendo requerer ao juiz que assim o declare por sentença, a qual servirá de título para o registro no Cartório de Registro de Imóveis”.

<sup>166</sup> No mesmo sentido Carmen Lúcia Antunes Rocha (2005, p. 170), para quem “O direito tem por fim realizar o justo, conferindo à pessoa certeza objetiva em sua vivência e convivência. A Justiça busca realizar-se pela verdade, enquanto a certeza busca efetivar-se pela estabilidade”. Entendendo a segurança jurídica como um dos fins almejados pelo Estado de Direito, veja-se Misabel de Abreu Machado Derzi (1988, p. 90) e Angel Latorre (1978, p. 55), para quem é “a segurança jurídica o fim primordial e a razão de ser do Estado de Direito”.

<sup>167</sup> De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 166), “a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor *justiça*”. (grifo original).

imparcialidade, escolhem certos princípios<sup>168</sup> de justiça. O primeiro princípio é o das liberdades iguais e para todos; o segundo é o da distribuição equitativa das vantagens de cooperação social, envolvendo a maximização da expectativa dos menos favorecidos e a igualdade equitativa de oportunidades.

A preocupação com a justiça distributiva constante da teoria de Rawls chama a atenção para a chamada justiça fiscal, espécie do gênero justiça; entende-se que essa justiça fiscal tem, como herança do seu gênero, caráter de supremacia,<sup>169</sup> ocupando lugar preeminente, em se considerando o espaço dos princípios, tendo, pois, caráter de sobreprincípio.<sup>170</sup>

A justiça fiscal deve ser observada sob o ponto de vista do cidadão e do Estado, uma vez que, como salientam Klaus Tipke e Douglas Ayamashita (2002, p. 15-16), o pagamento de tributos não representa apenas um sacrifício por parte do cidadão-contribuinte, constitui-se, antes, uma indispensável contribuição de forma a proporcionar que tenha o Estado recursos para cumprir as suas tarefas em benefício de todos.<sup>171</sup>

A obrigação de pagar tributos se apresenta, então, como um direito-dever (ou, dever-direito) do cidadão-contribuinte, uma vez que, ao mesmo tempo em que é dever, no sentido de fomentar as necessidades financeiras do Estado para o fiel cumprimento de suas obrigações fundamentais, é, também, um direito de exigir deste Estado que cumpra o seu papel, determinado constitucionalmente e que todos sejam sujeitos ao cumprimento do dever de contribuir, respeitando-se a isonomia<sup>172</sup> (NABAIS, 2005, p. 39), a igualdade.<sup>173</sup>

<sup>168</sup> Para Alexy (2008, p. 544), esses princípios são, na verdade, “uma tentativa de estabelecer uma relação entre a liberdade e a igualdade”.

<sup>169</sup> Corroborando com o pensamento, Tipke e Ayamashita (2002, p. 18) asseveram que “A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes”.

<sup>170</sup> Confira-se, considerando a justiça como sobreprincípio, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 164).

<sup>171</sup> Importa trazer os ensinamentos de José Casalta Nabais (2005, p. 21), para quem “os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm, portanto, custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda gente facilmente aponta esses custos, mas também têm custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos gratuitos, direitos de borla, uma vez que todos eles se nos apresentam como bens públicos em sentido estrito”.

<sup>172</sup> Insta que se apresente a lição de Victor Uckmar (1999, p. 67) que entende a igualdade, relativamente às obrigações fiscais, comportando duas vertentes: uma jurídica e uma econômica. A primeira se refere à paridade de posição, isto é, devem ser excluídos quaisquer privilégios em razão de classe, profissão, religião ou raça, proporcionando aos contribuintes em situações idênticas o mesmo tratamento fiscal. O aspecto econômico diz respeito ao dever de contribuir de forma igual em relação aos encargos públicos, relacionando-se, portanto, à capacidade contributiva.

<sup>173</sup> Humberto Ávila (2004, p. 338) ensina que a igualdade não será afrontada quando “a) a norma tratar igualmente os contribuintes que se encontram na mesma situação; b) o tratamento diferenciado não violar

Para a existência da justiça fiscal, portanto, faz-se imprescindível o respeito ao tratamento isonômico,<sup>174</sup> no sentido de que todos contribuam. Essa isonomia, contudo, deve atender a critério que propicie o tratamento igual aos iguais, e diferenciado aos diferentes, na medida de suas diferenças,<sup>175</sup> não sendo esse critério uniforme para todo o direito, razão porque Klaus Tipke e Douglas Ayamashita (2002, p. 21-22) entendem a necessidade de sua adequação à matéria<sup>176</sup> a que se refira, apresentando como critério para a seara tributária a capacidade contributiva.

Percebe-se, pois, que para a realização da justiça fiscal devem todos estar atentos, de forma que o Estado exija os seus tributos; o cidadão exija o cumprimento das obrigações constitucionais do Estado, inclusive o respeito à isonomia, consubstanciada por meio da capacidade contributiva,<sup>177</sup> de maneira que todos possam/devam contribuir na medida das suas possibilidades. Saliente-se que Estado quer aqui se referir aos três Poderes: o Executivo, por meio, essencialmente da arrecadação (mas não só, ressalte-se); o Legislativo, através do dever de cuidado quando da confecção das leis, de maneira a evitar discrepâncias ou aberrações jurídicas, afrontando a isonomia; e o Judiciário, observando a necessidade de que seja a capacidade contributiva (e, por meio dela, a isonomia) cumprida.

Observando justiça em seu sentido mais amplo, aquele a que se reportou no início deste tópico, tem-se a justiça fiscal, conforme mencionada anteriormente, como componente, ou espécie dela, motivo por que se entende que a relação entre segurança jurídica e justiça ou, especificamente, justiça fiscal leva à mesma conclusão.

O direito almeja a justiça, de forma a se poder entender um direito justo, utilizando-se da segurança jurídica para tanto, bem como, o direito para que seja seguro deve, antes, atender à justiça, podendo-se citar como exemplo a própria justiça fiscal. Observando a situação em

---

nenhum direito fundamental; c) nenhuma preterição decorra do igual tratamento; d) o tratamento diferenciado possui um fundamento constitucional justificador”.

<sup>174</sup> Klaus Tipke e Douglas Ayamashita (2002, p. 25) asseveram que não é suficiente que as leis façam uma repartição da carga tributária de forma isonômica, deve o legislador, também, instituir dispositivos procedimentais que viabilizem a sua aplicação.

<sup>175</sup> Interessa observar a lição de Humberto Ávila (2004, p. 350) no sentido de que a igualdade deve ser perante a lei, cujo destinatário é o aplicador do direito, mas, também, na lei, visto que o legislador não pode introduzir desigualdades desarrazoadas.

<sup>176</sup> Os autores referem-se, na verdade, à “justiça adequada à matéria”.

<sup>177</sup> Convém lembrar que, além da função de propiciar uma isonomia tributária, a capacidade contributiva se reveste de uma imposição constitucional ao Estado (conforme art. 145, §1º), de forma a somente reconhecer como constitucional o tributo (conforme ensina, por todos, Leandro Paulsen, 2006a, p. 74), ou o imposto (confira-se, por todos, Hugo de Brito Machado, 1993, p. 16) (a depender da corrente doutrinária que se adote, mas não se entrará nesta discussão, dispensável face ao assunto ora abordado), que respeite a capacidade econômica do contribuinte. Veja-se sobre a matéria, dentre outros, Francesco Tesaurò (2005, p. 65).

que, quando o Estado descumpre a capacidade contributiva, afronta a isonomia e faz inseguros os seus administrados, desrespeitando, de uma só vez, dois valores supremos da sociedade: a segurança e a justiça.

Não se pretende negar a existência de “antinomia” entre os dois institutos (segurança jurídica e justiça),<sup>178</sup> de forma que se faça necessária a aplicação da hermenêutica para identificar a prioridade utilizável no caso concreto, mas se pretende destacar a possibilidade de coexistência e cooperação, sempre um contribuindo para a realização do outro e tornando o direito mais seguro e mais justo.

O pensamento acima esposado ganha dimensão em se observando, como ensina Antonio Enrique Pérez Luño (2005, p. 221), a partir de uma sedimentação de ambos os valores, em que a segurança jurídica deixa de identificar-se com a mera noção de legalidade ou positividade do direito, e passa a identificar-se a bens jurídicos básicos cujas proteção e consecução apresentam-se relevante social e politicamente, e, de outro lado, a justiça perde o seu conteúdo abstrato (e ideal), passando a incorporar exigências relacionadas à igualdade e à democracia tão associadas ao Estado Social de Direito. Observam-se os dois institutos, pois, segurança e justiça como fins primordiais do Estado (Social e Democrático) de Direito.

### *3.1.3 Segurança jurídica e Estado (Democrático) de Direito*

O estudo sobre a origem histórica dos direitos fundamentais proporcionou o conhecimento de que o Estado passou (e continua passando) por diversas transformações, acompanhando a evolução do próprio homem, bem como os interesses deste, de forma a adquirir características e, ao mesmo tempo, submeter-se a limitações exigidas por esse homem em prol de seus interesses, de maneira a proporcionar-lhe individualidade e liberdade, que ganharam relevo através da luta da burguesia visando a limitar a monarquia e, concomitante, ter garantida, por exemplo, a sua liberdade comercial.

A limitação do Estado se deu (e se dá) por meio do direito positivo (não necessariamente escrito, frise-se), em princípio submetido ao direito natural e, posteriormente, com a mencionada entrada em cena da burguesia e a luta pelos seus interesses, desse

---

<sup>178</sup> Paulo Dourado de Gusmão (1994, p. 79) ressalta o tema: “A segurança, transformada em um dos fins do direito, cria uma antinomia entre as finalidades da ordem jurídica. Aí, então indaga-se: o direito deve sacrificar a justiça em benefício da segurança, transformando-se na ordem legal sem correspondência com o seu conceito ideal, ou deverá sacrificar a segurança em benefício da justiça, criando um clima de insegurança e intranquilidade?”.

distanciando-se. Tinha-se o Estado de Direito, no qual governantes e governados estavam sujeitos às determinações da lei. Sob a ótica dos primeiros, somente eles podem agir do modo que a lei determinar,<sup>179</sup> sob pena de seus atos serem ilícitos. O Estado age, pois, *secundum lege*. Sob a ótica do administrado, ele é livre para agir, desde que não proibido o seu ato por lei.

Caracteriza-se, assim, o Estado de Direito pela sua autolimitação, uma vez que tem determinados com clareza e previamente os seus atos, além de estabelecer, conforme leciona Misabel de Abreu Machado Derzi (1988, p. 87), “inviolavelmente o âmbito da livre esfera de seus cidadãos, em forma jurídica”.

A doutrina reconhece duas facetas inerentes à concepção de Estado de Direito: uma de aspecto material, e outra, de aspecto formal. No aspecto material, estão os elementos estruturantes do Estado de Direito: as ideias de justiça e de segurança jurídica. No aspecto formal, estão os componentes mais comuns do Estado de Direito: a existência de um sistema de direitos e garantias fundamentais, a divisão das funções do Estado – limitadas por um sistema de freios e contrapesos –, a legalidade do Poder Público e a proteção da boa fé ou da confiança na atuação estatal. (COUTO E SILVA, 1987, p. 46).

Em que pese a não concordância com todo o ponto de vista do autor na sua obra relativa à crítica ao socialismo, interessa trazer a lume a ideia de Estado de Direito formulada por Friedrich August von Hayek (2001, p. 75-76), em razão da sua aproximação com o conteúdo de segurança jurídica, aqui estudada, em que o autor, considerando este Estado despojado de todo tecnicismo, apresenta-o como o governo que está vinculado por normas fixadas e publicadas com antecedência, de maneira a permitir uma previsão e uma certeza quanto à ação do Estado e, como consequência, permitindo ao cidadão planejar-se com base neste prévio conhecimento. Embora o doutrinador advirta, em seguida, que esse é um ideal dificilmente atingível em sua plenitude, uma vez que os legisladores e os aplicadores do direito são pessoas falíveis, fica clara a necessidade de reduzir o quanto possível o poder coercitivo dos órgãos estatais que o detenham.

---

<sup>179</sup> Trata-se do princípio administrativo da legalidade, segundo o qual toda atividade administrativa, sob pena de tornar-se ilícita, deve ser autorizada por lei, de maneira que a Administração deve atuar de acordo com a estrita legalidade, como salienta o doutrinador Enrique Sayagués Laso (1974, p. 383).



Observando-se a partir da submissão de todos, particulares e o Estado Brasileiro (alcançando os três Poderes), à Carta da República,<sup>180</sup> e na expressa determinação constitucional relativa à soberania popular, conclui-se ser o Brasil mais que um Estado de Direito, um Estado Democrático de Direito. O Texto Magno, já no seu art. 1º, prescreve que se constitui a República Federativa do Brasil em um Estado Democrático de Direito.

O Estado Democrático de Direito adiciona<sup>181</sup> ao Estado de Direito, portanto ao Estado submetido à lei (e à Constituição), o poder da democracia, isto é, traz a esse Estado de Direito a efetiva participação popular, de forma a se poder perceber a soberania popular no sentido ensinado por Emílio Crosa<sup>182</sup> (1946, p. 25), conforme estabelecessem os dispositivos primeiros da atual Carta Magna brasileira, e, ao mesmo tempo, visa à promoção da justiça social, conforme se percebe ao longo do texto constitucional nacional.

Nesse contexto, não se olvide de que é o Direito um instrumento de garantia da segurança. Conforme destaca Geraldo Ataliba (1998, p. 184):

Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos não discreparão. Há segurança jurídica [...] onde haja ‘rigorosa delimitação das esferas jurídicas e, sobretudo no campo do direito público, como uma estrita testada dos direitos subjetivos privados – liberdade e propriedade –, ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áreas do contingente e do arbitrário’ (XAVIER, 1978, p. 43).

---

<sup>180</sup> Cumpre mencionar que a evolução do Estado de Direito para o Estado Constitucional, em que todos – Estado e particular – submetem-se à Constituição, proporcionou o crescimento da atuação do Poder Judiciário, valendo lembrar que o nascimento do Estado Constitucional teve como um dos marcos a decisão de 1803 proferida pela Suprema Corte americana, no famoso caso *Marbury v. Madison*. Esse Poder Judiciário monopoliza o controle de constitucionalidade das leis, pelo menos em não se tratando de controle preventivo, mas, mais do que isso, fortaleceu a ideia de Estado de Direito, agora no sentido de submissão não apenas à lei, mas à Constituição, ou, a supremacia do direito abre espaço à supremacia da Constituição. Importa salientar que se utilizou o termo [controle de constitucionalidade] preventivo (impedir que a lei ingresse no ordenamento, ocorrendo, portanto, antes de sua promulgação, por meio das Comissões de Constituição e Justiça e pelo veto presidencial – veto jurídico) somente em sentido contrário a repressivo (o realizado pelo Poder Judiciário). Destaque-se que Ives Gandra da Silva Martins e Gilmar Ferreira Mendes (2005, p. 192-193) alertam para a inexistência de controle preventivo, aqui falando perante o Poder Judiciário, no sentido de que o controle abstrato de lei somente pode ocorrer a partir da sua existência formal, isto é, após a conclusão do processo legislativo. Em sentido contrário, entendendo que, a partir da disposição do §4º do art. 60 da Constituição Federal de 1988, projetos que contrariem tais determinações não podem nem mesmo serem apreciados e votados pelo Congresso, viabilizando, já aí, o controle de constitucionalidade, por todos, Ingo Wolfgang Sarlet (2003, p. 668).

<sup>181</sup> Leciona Javier Perez Royo (1995, p. 199), ao destacar a evolução do Estado como conquista do povo, que o Estado de Direito é naturalmente democrático. Não se pode negar, porém, como bem conta a própria história, a existência de Estado de Direito cujos valores democráticos se apresentavam encobertos pelo totalitarismo.

<sup>182</sup> Sobre a matéria, ensina o doutrinador italiano que a soberania popular impõe uma efetiva participação popular na *res publica*, não se encerrando essa participação na escolha dos seus representantes, que constitui uma evolução, mas não o completo desenvolvimento, do Estado Democrático.

Luís Roberto Barroso (2005, p. 139) considera a segurança (e a segurança jurídica), ao lado da justiça, como um dos fundamentos do Estado de Direito, lembrando que, mais recente, juntou aos dois o bem-estar social, junto com o surgimento do Estado Social. Completa o autor que o instituto surgiu por meio de uma cláusula comutativa (recebe segurança, concede-se liberdade) que assentou as teorias democráticas de base contratualista sobre a origem do Estado.

Tal pensamento é semelhante ao apresentado por Antonio Enrique Perez Luño (1991, p. 26-27), o qual afirma que a segurança, por influência dos contratualistas e iluministas, transformou-se em pressuposto e função indispensável dos ordenamentos jurídicos dos Estados de Direito. Luño, por sua vez, percebe a segurança como principal fator que impulsionou os homens a construir uma sociedade e um Direito.

A segurança jurídica, como instituto que limita o próprio Estado, exigindo deste o respeito às relações passadas, presentes e futuras, de maneira a garantir estabilidade (além de previsibilidade, certeza e outros conteúdos que serão estudados no próximo subcapítulo) apresenta-se, pois, como intrínseca ao Estado (Democrático) de Direito ou, conforme ensina Angel Latorre (1978, p. 55), apresenta-se como o fim e a razão de existência do Estado de Direito, à qual se deve adicionar a justiça.<sup>183</sup>

### **3.2 Conteúdo**

Visa este subcapítulo a um estudo sobre o conteúdo da segurança jurídica, cabendo frisar que não se pretende aqui apresentar uma definição da expressão “segurança jurídica”, de forma a abarcar todas as suas vertentes ou, mesmo, a esgotar o assunto. Sobre o tema, Jorge Reinaldo Agustín Vanossi (1982, p. 30) entende que a segurança jurídica corresponde ao conjunto de condições que possibilita à pessoa o conhecimento prévio das consequências das suas ações e fatos relativamente à liberdade reconhecida.

Interessa ressaltar que embora se possa encontrar a garantia à segurança jurídica em um grande número de ordenamentos jurídicos internacionais, eles não especificam os contornos do instituto, apresentando-o de um modo genérico, algumas vezes referindo-se apenas ao

---

<sup>183</sup> Sobre o tema teleologia do Estado cumpre mencionar a lição de Paulo Bonavides (1980, p. 11), que, após análise de várias “métodos” ou “escolas” ao longo da história sobre a matéria, sugere, como mais acertado método para identificação do fim do Estado, situá-lo historicamente, submetendo-o, então, às “reflexões da filosofia, da história, da política e do direito”, observando-o em termos metafísicos e positivos a partir das ideias dominantes no momento de tal estudo.

termo segurança, como o faz a Constituição Portuguesa<sup>184</sup> de 1976, ou, ainda que o preveja expressamente, apresenta em outros dispositivos constitucionais a indicação genérica de segurança, como a Constituição Espanhola<sup>185</sup> de 1978, onde a “segurança” está associada aos dispositivos que tratam sobre os limites da restrição da liberdade pessoal e consta ao lado do direito geral de liberdade.<sup>186</sup>

Diante de todas essas facetas quanto ao instituto e das vertentes de interpretações e aplicações possíveis, busca-se entender o conteúdo do instituto, como forma de caracterizar a sua relação com a anterioridade constitucional tributária, a ser consolidada em momento posterior desse trabalho.

Antes, porém, de um maior aprofundamento sobre o tema, interessa que se proceda a uma análise acerca da utilização de termos que, embora intimamente relacionados com a segurança jurídica, possuem características próprias. São a boa fé e a proteção à confiança, embora, neste caso, a depender da doutrina que se adote, tem-se como o mesmo que segurança jurídica.

### 3.2.1 *Boa fé*

A boa fé<sup>187</sup> está, essencialmente, relacionada ao direito privado, podendo ser percebida, conforme destaca Almiro do Couto e Silva (2004, p. 272), no sentido subjetivo e objetivo. Na boa fé subjetiva, aquele que manifesta a sua vontade entende a sua conduta como correta, como no art. 1.242 do Código Civil Brasileiro, o qual estabelece a usucapião em que se adquire a propriedade do imóvel quando o possuir por dez anos, contínua e

<sup>184</sup> Determinando no seu art. 27º/1, que “Todos têm direito à liberdade e à segurança”; no art. 53º que “É garantida aos trabalhadores a segurança no emprego, sendo proibidos os despedimentos sem justa causa ou por motivos políticos ou ideológicos”; e no art. 63º/1, que “Todos têm direito à segurança social”.

<sup>185</sup> O seu artigo 17.1, dentro do capítulo direitos e liberdades e da seção relativa aos direitos fundamentais e às liberdades públicas, estabelece que “*Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad. Nadie puede ser privado de su libertad, sino con la observancia de lo establecido en este artículo y en los casos y en la forma previstos en la ley*”, ou, com tradução livre, “Toda pessoa tem direito a liberdade e a segurança. Ninguém pode ser privado da sua liberdade, senão com a observância do que estabelece este artigo e nos casos e formas previstos em lei”. Previsão expressa consta do art. 9.3: “*La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*”, ou “A Constituição garante o princípio da legalidade, a hierarquia normativa, a publicidade das normas, a irretroatividade das disposições sancionadoras contrárias ou restritivas aos direitos individuais, a segurança jurídica, a responsabilidade e a proibição da arbitrariedade dos poderes públicos”.

<sup>186</sup> Sobre as dimensões do direito a uma segurança pessoal e sua autonomia em relação à segurança jurídica no direito espanhol, veja-se Francisco Fernández Segado (2001).

<sup>187</sup> Vejam-se sobre o tema, ainda, as lições de Josef Esser (1961, p. 285-287) e Karl Larenz (1985, p. 91).

incontestadamente, com justo título e boa-fé, ou, neste caso, acreditando não está esbulhando ninguém.

No sentido objetivo, a pessoalidade é substituída pela reciprocidade de lealdade e correção, levando-se em consideração os aspectos sociais envolvidos,<sup>188</sup> como se dá no entendimento do art. 422 do mesmo Código, relativo à teoria geral dos contratos, em que se exige dos contratantes o respeito à probidade e à boa fé.

Relaciona-se, também, a boa fé com o direito público, como ocorre nos contratos administrativos,<sup>189</sup> a qual é aí percebida, por exemplo, quando o art. 54 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, determina a aplicabilidade supletiva dos princípios da teoria geral dos contratos, apresentando-se, por óbvio, no sentido objetivo.

Nas relações jurídicas, seja no âmbito do direito privado ou do público, devem os envolvidos pautarem-se pela lealdade, respeitando os compromissos firmados, ainda que se considere a supremacia do interesse público<sup>190</sup> sobre o privado, a qual não poderá justificar o desrespeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito, conforme assevera Diógenes Gasparini (2000, p. 18), sob pena de afronta à Constituição Federal e, uma vez invocada essa supremacia, deve o administrador fundamentar e seguir a estrita legalidade, como todo ato emanado pela administração, de forma a explicitar o que justificou tal invocação e a fundamentação legal para seu uso, proporcionando ao administrado a garantia de, se assim o entender, tentar a reversão do fato através da própria administração ou do Poder Judiciário.

---

<sup>188</sup> Veja-se a lição sobre o tema de Sílvio de Salvo Venosa (2003, p. 379), para quem a boa fé subjetiva é caracterizada pelo fato de que aquele que manifesta a sua vontade o faz com a certeza de que sua conduta é a correta, tomando-se como referência o seu grau de conhecimento de um negócio. Fala-se em boa fé objetiva quando o “intérprete parte de um padrão de conduta comum, do homem médio, naquele caso concreto, levando em consideração os aspectos sociais envolvidos”.

<sup>189</sup> Sem adentrar na controvérsia doutrinária destacada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2003, p. 240-242) em que alguns entendem não existir o contrato administrativo; outros entendem que qualquer contrato celebrado pela Administração é contrato administrativo; e a terceira, para os quais o contrato administrativo existe como espécie do gênero contrato, adotando, porém, regime jurídico de direito público, de forma a derogar e exorbitar o direito privado. Comunga-se com a terceira corrente, na mesma linha da autora.

<sup>190</sup> Emerson Garcia e Rogério Pacheco Alves (2002, p. 23) ao discorrerem sobre o “princípio da supremacia do interesse público”, destacam que “por vivermos em um Estado de Direito, a proteção de qualquer interesse, independentemente de sua extensão ou de quem sejam os seus titulares, haverá que se dar na forma em que prescrever o ordenamento jurídico”, e complementam “somente com a antecedente previsão normativa, os direitos individuais, na amplitude de sua concepção, podem ser temporária ou definitivamente sacrificados”. Ensina Daniel Sarmiento (2006, p. 301) que “o dogma vigente entre os publicistas brasileiros, da supremacia do interesse público sobre o particular, parece ignorar nosso sistema constitucional, que tem como uma das suas principais características a relevância atribuída aos direitos fundamentais”. E completa o autor que uma grande oposição ao princípio da supremacia do interesse público sobre o particular é sua incompatibilidade com o princípio da proporcionalidade, parâmetro importante para verificação da constitucionalidade de eventuais restrições aos direitos fundamentais (SARMENTO, 2006, p. 309).

### 3.2.2 *Proteção da confiança*

A segurança jurídica pode ser compreendida como ramificada em duas vertentes: objetiva e subjetiva.<sup>191</sup> Pode-se, de forma sucinta,<sup>192</sup> descrevê-las: a natureza objetiva diz respeito à segurança relacionada à certeza e previsibilidade do ordenamento (como, por exemplo, na irretroatividade das leis), isto é, apresentando-se como limite aos atos emanados pelo Estado, inclusive os legislativos, e determinando o respeito, por exemplo, ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido. Apresenta-se, pois, no Brasil, uma garantia da segurança jurídica objetiva constitucionalizada, como se dá através das disposições do art. 5º, XXXVI<sup>193</sup> da Carta Política atual. Para Antonio-Enrique Pérez Luño (2005, p. 221), a dimensão objetiva da segurança jurídica corresponde à formulação adequada das normas do ordenamento e o cumprimento do direito pelos seus destinatários.

Em outra vertente, no sentido subjetivo, como o próprio nome sugere, a segurança jurídica relaciona-se à proteção da pessoa (confiança) contra atos procedentes do Estado, ou, conforme Pérez Luño (2005, p. 221), à certeza do direito, isto é, à possibilidade de conhecimento prévio pelo cidadão das consequências de seus atos, propiciando a ele confiança no ordenamento.

Na lição de Helmuth Schulze-Fielitz (*apud* SARLET, 2006, p. 16), considerando a sua dimensão objetiva, a segurança jurídica determina um mínimo de continuidade do<sup>194</sup> Direito; enquanto na dimensão subjetiva, representa a certeza (proteção da confiança) do homem na “continuidade da ordem jurídica”, isto é, na segurança “das suas próprias posições jurídicas”.

Tomando-se como exemplo o ensinamento do doutrinador alemão mencionado no parágrafo anterior, pode-se perceber que a doutrina estrangeira<sup>195</sup> identifica, a partir desta ramificação da segurança jurídica (em sentido objetivo e em sentido subjetivo), a existência

<sup>191</sup> Veja-se, dentre outros, César García Novoa (2000, p. 22-23).

<sup>192</sup> Fala-se “de forma sucinta” porque, como se verá adiante, outros elementos integrantes compõem o conteúdo da segurança jurídica.

<sup>193</sup> O dispositivo expressa “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Sobre o sentido de “lei” aí apresentado, na direção de abranger o sentido material (nesta vertente, incluindo-se os atos regulamentares da Administração e os demais atos administrativos), confira-se José Adércio Leite Sampaio (2005, p. 177 *et seq.*)

<sup>194</sup> Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p. 16) entende que a dimensão objetiva exige um patamar mínimo de continuidade “do” Direito e “no” Direito.

<sup>195</sup> Veja-se José Joaquim Gomes Canotilho (1999, p. 252), que destaca que os dois institutos são tão relacionados que alguns autores entendem a proteção de confiança como subprincípio ou uma dimensão específica da segurança jurídica. Ainda, Karl Larenz (1985, p. 163) quando, por exemplo, trata os institutos de maneira apartada ao fundamentar a irretroatividade da lei no Estado de Direito, que exige a proteção da confiança e da segurança jurídica dos cidadãos deste Estado.

de dois institutos distintos, ainda que relacionados. Em tais casos, coexistem a segurança jurídica, entendida como no sentido objetivo acima mencionado, e a proteção da confiança, no sentido da vertente subjetiva, cabendo salientar que, para Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p. 16), tanto a segurança jurídica quanto a proteção da confiança resguardam o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, o que se apresenta como verdadeiro, uma vez que estes direitos relacionam-se tanto com, por exemplo, a irretroatividade de uma lei, quanto de um ato da Administração. Na lição de J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 252) tem-se que

Em geral, considera-se que a **segurança jurídica** está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a **proteção da confiança** se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. (grifos originais)

A proteção da confiança pode ser explicada como a limitação ao Estado, aqui abrangendo o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, em modificar os seus atos que tenham gerado direitos aos administrados, “mesmo quando ilegais” tais atos (COUTO E SILVA, 2004, p. 274), e determina ao Estado o ressarcimento aos administrados prejudicados por essas modificações, em razão da quebra de confiança quanto à presunção de legitimidade<sup>196</sup> dos atos administrativos, às quais Rafael Maffini (2006, p. 32) adiciona a “necessidade de uma atividade administrativa processualizada, em que se assegure a participação dos destinatários da função administrativa”.

Cumprе mencionar que o nascimento da proteção da confiança<sup>197</sup> se deu por construção pretoriana na Alemanha, que tem por escopo a preservação (a) dos atos inválidos, ainda que

---

<sup>196</sup> Como um dos atributos do ato administrativo (ao lado da imperatividade e autoexecutoriedade), Hely Lopes Meirelles (1998, p. 139) define-a como decorrente do “princípio da legalidade da Administração” e objetivando o atendimento às exigências de celeridade e segurança dos atos do Poder Público. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2003, p. 191), que apresenta como atributos do ato administrativo, além da presunção de legitimidade, a presunção de veracidade, a imperatividade, a autoexecutoriedade e a tipicidade, leciona uma diferença entre as presunções de legitimidade e de veracidade, afirmando que a primeira diz respeito à conformidade do ato à lei (donde se presumem legais os atos emanados da Administração); e a segunda relaciona-se aos fatos (motivo porque se presumem verdadeiros os fatos alegados pela Administração).

<sup>197</sup> Hartmut Maurer (2001, p. 70-71) ressalta o que seria o *leading case* da proteção à confiança, tratando-se de uma decisão do Superior Tribunal Administrativo de Berlim, de 14 de novembro de 1956, na época em que separadas as Alemanhas Ocidental e Oriental. Certa de perceber pensão, uma viúva residente na República Democrática Alemã mudou para a Berlim Ocidental, onde recebeu o benefício durante um ano, revogando a administração o ato concessivo após esse período, sob a alegação de ilegalidade, em razão da ocorrência de vício de competência. Assim, suspendeu o pagamento e cobrou o ressarcimento dos valores já percebidos. Submetido o caso ao Superior Tribunal Administrativo de Berlim, decidiu-se pela prevalência da proteção da confiança face à legalidade (veja-se CALMES, 2001, p. 11), não podendo, assim, ser revogado o benefício, mesmo se reconhecendo a existência do vício de competência na sua concessão. Esta decisão foi, posteriormente, confirmada pelo Tribunal Administrativo Federal. O instituto foi acolhido por alguns países europeus, como França e Espanha, e pelo direito comunitário europeu, recebendo a denominação de proteção da confiança

nulos em razão de ilegalidade ou inconstitucionalidade; ou, pelo menos, (b) dos efeitos advindos desses atos, quando presente a boa fé.<sup>198</sup>

Há que se destacar, por oportuno, sem, contudo aprofundar-se no tema, que foge ao interesse específico deste estudo, que, no Brasil, os atos administrativos podem ser revogados, por motivo de conveniência e oportunidade, somente o fazendo a própria Administração; ou anulados,<sup>199</sup> em virtude de ilegalidade, levado a efeito pela Administração ou pelo Poder Judiciário.

Cumpre salientar, ainda, a Súmula 473 do STF segundo a qual “a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Do enunciado da súmula acima apresentada e da lição acerca da proteção da confiança, pode-se concluir que (i) em se tratando de anulação,<sup>200</sup> no caso, portanto, de atos ilegais, não geram eles direitos, logo não se podendo falar em obrigação de indenizar pelo Estado; (ii) no tocante à revogação, deverá ser respeitado o direito adquirido, podendo, neste caso, caber o ressarcimento; (iii) em qualquer dos dois casos, anulação ou revogação, porém, poderá o administrado que se sentir prejudicado acionar o Poder Judiciário.

Pode ocorrer, contudo, a depender do caso, a convalidação. É um meio utilizado pela Administração para aproveitar, no todo ou em parte, atos eivados de vícios, desde que sanáveis, de forma a, reconhecendo o defeito do ato a ser convalidado, saná-lo, retroagindo os seus efeitos ao tempo da prática do ato convalidado (efeito *ex tunc*). O instituto é aceito pela

---

legítima, como materialização da influência sofrida pelo direito administrativo europeu (da Comunidade Européia) dos ordenamentos de seus países membros, conforme leciona Jürgen Schwarze (1994, p. 194-195), cabendo mencionar que, em momento posterior, conforme ensina o doutrinador, houve a influência no sentido contrário, das normas da Comunidade Europeia nas legislações de seus países membros, contribuindo para uma convergência e uma aproximação do direito administrativo na Europa (SCHWARZE, 1992, p. 1465).

<sup>198</sup> Segundo Rafael Maffini (2006, p. 58), o ato administrativo, em algumas hipóteses, deveria ser mantido independente da apuração das intenções do administrado.

<sup>199</sup> Destaca Di Pietro (2003, p. 227), quando a anulação for efetivada pela própria Administração, no caso de afetar interesses ou direitos de terceiros, deverá ser observado o contraditório, com base no art. 5º, LV da Carta Maior, já tendo o Supremo Tribunal Federal se posicionado neste sentido, conforme o BRASIL. STF. AgRg RE 210.916-RS, Segunda Turma, Relator Min. Néri da Silveira, Julgamento 19 mar. 2002, Publicação DJ 17 maio 2002, p. 71.

<sup>200</sup> Interessa aqui apresentar a lição de Marçal Justen Filho (2005, p. 253) para quem a nulidade não pode ser vista, como dantes, simplesmente como a desconformidade entre um “ato concreto e o modelo normativo abstrato”, deve-se, além da discordância com a norma, identificar a existência de lesão a um interesse protegido juridicamente, observando-se, pois, que *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo).

doutrina, denominada dualista,<sup>201</sup> que reconhece a existência de atos administrativos nulos e anuláveis.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2003, p. 237-238) ensina que nem sempre é possível convalidar o ato, devendo-se analisar o vício em que contaminado. A autora destaca que devem ser observados cinco elementos para se concluir pela convalidação ou não do ato: o sujeito, esclarecendo que ato praticado por agente incompetente admite a convalidação; quanto à forma, será admissível se não for esta “essencial à validade do ato”; em se tratando de vício no objeto, não pode haver a convalidação; e, no tocante ao motivo e à finalidade, nunca se convalida.<sup>202</sup> Di Pietro (2003, p. 238) menciona, também, a confirmação, através da qual a Administração não retifica o vício, apenas o mantém, enfatizando a impossibilidade de tal decisão quando causar prejuízo a terceiros.

Entende-se que, para a convalidação, na mesma linha mencionada pela autora para a confirmação, havendo prejuízo<sup>203</sup> para terceiros, deverão ser estes ressarcidos pela Administração, sem o que poderão impugnar a decisão administrativa na via administrativa ou judicial.

Embora o fortalecimento e a expansão da proteção da confiança na Europa venham ocorrendo desde a segunda metade do século passado, conforme ressalta Javier Garcia Luengo (2002, p. 30), pode-se perceber na doutrina (do Direito Público, tomando-se como exemplo o Direito Administrativo<sup>204</sup> e, ainda, do Direito Privado)<sup>205</sup> e em posições adotadas por membros, por exemplo, do Supremo Tribunal Federal, cujas teses foram vencidas<sup>206</sup> ou

---

<sup>201</sup> A doutrina dualista entende que os atos administrativos viciados classificados em duas espécies: atos nulos e atos anuláveis. A doutrina monista, de outro lado, não aceita a dicotomia, isto é, o ato administrativo ou é válido, ou é nulo, entendendo como inaceitável a possibilidade de convalidação. A tese dualista é defendida, dentre outros, por Celso Antônio Bandeira de Mello (2002), Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2003) e José dos Santos Carvalho Filho (2003); a monista, por, entre outros, Hely Lopes Meirelles (1998) e Diógenes Gasparini (2000).

<sup>202</sup> José dos Santos Carvalho Filho (2003, p. 135) classifica a convalidação em retificação, reforma e conversão.

<sup>203</sup> Sobre os sentidos de “prejudicar”, colham-se os ensinamentos de José Adércio Leite Sampaio (2005, p. 176).

<sup>204</sup> Veja-se, por todos, Marçal Justen Filho (2005, p. 253).

<sup>205</sup> Veja-se Anderson Schreiber (2005), que trata da vedação do comportamento contraditório (ou, *venire contra factum proprium*) como uma manifestação do princípio da proteção da confiança.

<sup>206</sup> Tome-se como referência a decisão BRASIL. STF. ED RE 592.148-MG, Segunda Turma, Relator Min. Celso de Mello, Julgamento 25 ago. 2009, Publicação DJe-171 - Divulgação 10 set. 2009 - Publicação 11 set. 2009, onde o Relator, em atendimento à segurança jurídica e à proteção da confiança, entendeu aplicável a outorga de eficácia prospectiva do *decisum*, embora reconhecendo o não acolhimento da sua tese pelo Plenário daquela Corte em outro julgado, por entender haver na decisão uma ruptura de paradigma relativamente a posições jurisprudenciais, notadamente do Superior Tribunal de Justiça, mais ainda em razão de ter este Tribunal sumulado a matéria então em discussão (Súmula 276). Importa salientar que a referida súmula foi cancelada pelo STJ em 12 de novembro de 2008, quando do julgamento pela Primeira Seção do BRASIL. STJ. AR 3.761-PR, Primeira Seção, Relatora Min. Eliana Calmon, Julgamento 12 nov. 2008, Publicação DJ 1º dez. 2008.



vencedoras,<sup>207</sup> uma “evolução”, no Brasil, no sentido de reconhecer a existência e aplicabilidade da proteção da confiança, seja como instituto autônomo, seja como vertente subjetiva da segurança jurídica, de forma a propiciar ao administrado uma maior segurança na sua relação com o Estado, repita-se, assim considerado Executivo, Legislativo e Judiciário.

Interessa ao presente estudo a relação da segurança jurídica com o Direito Público, cabendo destacar que, apesar de se tratarem de institutos (a segurança jurídica e a proteção da confiança) com características que permitem serem dissociadas, adota-se neste trabalho, por uma questão puramente didática, o entendimento da proteção da confiança como derivada da segurança jurídica, em sua vertente subjetiva, razão porque se utilizará a expressão “segurança jurídica” referindo a uma ou a outra.

### 3.2.3 *Segurança jurídica*

Identificados, pois, dois institutos que, como visto, apesar de manterem íntima relação com a segurança jurídica, podem (às vezes, devem) ser percebidos como conceitos autônomos, importa agora estudar especificamente a segurança jurídica, permitindo melhor compreensão da sua “significação”.

Uma interessante visão sobre o instituto é dada por Sylvia Calmes (2007, p. 77-78) que o apresenta sob três óticas (da previsão; do saber – para prever; e da estabilidade); percebe-se, na terceira ótica, uma ligação com a primeira, como se completasse um círculo. A autora destaca que, a partir da primeira ótica, a segurança jurídica apresenta uma dimensão de previsibilidade e certeza capaz de antever as consequências jurídicas a partir dos atos e ações advindas do Poder Público, identificando-se com a legalidade, as decisões judiciais, a irretroatividade, as regras de transição, ou, ainda, com o princípio da proteção da confiança legítima.<sup>208</sup>

---

<sup>207</sup> Veja-se o BRASIL. STF. MS 22.357-DF, Pleno, Relator Min. Gilmar Mendes, Julgamento 27 maio 2004, Publicação DJ 5 nov. 2004, p. 6, onde o Relator decidiu pela aplicabilidade da proteção da confiança (mencionada como elemento da segurança jurídica) contra decisão do Tribunal de Contas da União determinando à INFRAERO a adoção de medidas visando à regularização de admissões realizadas sem concurso público, sob pena de nulidade, considerando, entre outros pontos, a controvérsia à época quanto ao entendimento do art. 37, II da Carta Magna, no tocante às empresas públicas e sociedades de economia mista, que houve dúvida quanto à interpretação do mencionado dispositivo em face ao art. 173, §1º também da Constituição pelo próprio TCU, concedendo a segurança.

<sup>208</sup> Convém repetir que a expressão “proteção da confiança”, empregada, por exemplo, na Alemanha (desde a sua – da expressão – origem) tem o mesmo significado que a “proteção da confiança legítima”, esta empregada pela União Europeia, conforme salienta Almiro do Couto e Silva (2004, p. 277).

Na segunda ótica, do saber para prever, a segurança jurídica pressupõe um valor absoluto, a acessibilidade, qualidade que, observando-se a partir do seu plano formal, engloba uma visibilidade, por meio de uma publicidade efetiva, adequada e suficiente (proporcionando o acesso ao direito); e do seu plano material, que engloba uma mensurabilidade,<sup>209</sup> referindo-se à motivação, coerência, clareza e precisão, nos dois casos (visibilidade e mensurabilidade), quanto às disposições e aos comportamentos adotados (pelo Estado).

Observando-se a terceira ótica, a segurança jurídica exige uma estabilidade (regularidade, continuidade) das situações vigentes, qualidade que não é absoluta, visto que podem ser tais situações modificadas (ou mesmo, suprimidas), desde que respeitados certos valores e garantias, como a decisão judicial (a coisa julgada), as regras de prescrição (e decadência), de usucapião, o respeito ao direito adquirido ou à proteção da segurança legítima.

Apresentando semelhanças com o pensamento da doutrinadora francesa acima destacada, Sylvia Calmes, Humberto Ávila (2004, p. 295) leciona como ideais a serem buscados enquanto dever estabelecido pela segurança jurídica: a estabilidade, a confiabilidade, a previsibilidade e a mensurabilidade em relação à ação estatal. Em linha com tal ensinamento, ainda, Hector Villegas (1994, p. 10) que apresenta a segurança jurídica a partir de três aspectos fundamentais: a confiabilidade, a certeza e a proibição da arbitrariedade, porém entendendo a confiabilidade vinculada à legalidade e a irretroatividade; a clareza, à instabilidade ou insuficiência do Direito; e a arbitrariedade, à necessidade de uma interpretação não arbitrária do Direito e de uma atuação independente do julgador. Luís Roberto Barroso (2005, p. 139-140) refere-se a instituições estatais com poder e garantias e submetidas à legalidade; à confiança quanto aos atos do Estado; à estabilidade nas relações jurídicas, citando como exemplo a anterioridade das leis, no tocante a fatos sobre os quais deva incidir, bem como no respeito ao direito adquirido no que tange à lei nova; à previsibilidade dos comportamentos do Poder Público; e à igualdade, na lei e perante a lei.

A lição de José Joaquim Gomes Canotilho (1999, p. 252) sobre o tema apresenta semelhança aos doutrinadores até aqui expostos. Segundo o constitucionalista português, a segurança jurídica (e a proteção da confiança) exige (con)fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do Estado (de qualquer dos Poderes – Executivo, Legislativo e

---

<sup>209</sup> A que Humberto Bergmann Ávila (2004, p. 296-297) chama de “dimensão formal-temporal” (visibilidade) e “dimensão material” (mensurabilidade) da segurança jurídica.

Judiciário), para que o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos.

Ainda, Leandro Paulsen (2006b, p. 52), após análise sobre a identificação dos conteúdos por diversos autores, apresenta cinco conteúdos, que entende como aplicáveis ao instituto: a certeza do direito, a intangibilidade das posições jurídicas, a estabilidade das situações jurídicas, a confiança no tráfego jurídico e a tutela jurisdicional.

A partir das noções<sup>210</sup> acima apresentadas e considerando os sentidos objetivo e subjetivo da segurança jurídica, pode-se resumir como conteúdos determinantes do instituto em estudo, os quais se completam,<sup>211</sup> a obtenção, na atuação do Estado, da certeza (previsibilidade), visibilidade (ou publicidade), estabilidade e intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, de maneira a permitir ao administrado um conhecimento prévio das ações adotadas pelo Poder Público e das normas vigentes (a vigor ou a ser eficaz),<sup>212</sup> exigindo-se, também, clareza e motivação<sup>213</sup> na execução dessas ações, sem olvidar a proteção aos atos jurídicos perfeitos e acabados, inclusive o direito adquirido e a coisa julgada.

Observando, portanto, o pensamento dos autores aqui aludidos, pode-se verificar, se não uma igualdade de entendimentos, uma considerável semelhança quanto aos elementos que podem ser entendidos como fundamentais ou determinantes para a segurança jurídica, com diferenças, em regra, de denominações ou umas complementando as outras, sem fugir, entretanto, à essência do instituto, destacado no parágrafo anterior.

---

<sup>210</sup> Fazendo referência às formas de materialização da segurança jurídica, mas sem fugir ao que se apresentou até aqui acerca do conteúdo do instituto, Danilo Knijnik (1995, p. 218-220) apresenta as seguintes maneiras de concretização: a segurança do tráfego jurídico (proteção da confiança), a segurança jurídica propriamente dita (proteção às garantias); certeza do direito em sentido estrito (certeza do conteúdo normativo); além da limitação e controle dos atos emanados do Estado.

<sup>211</sup> Monica Madariaga Gutiérrez (1965, p. 46) diz que as formas de manifestação da segurança jurídica são aspectos de um mesmo valor, relacionando-se intimamente entre si e, somente por razões de método, poder-se-ia separar, por exemplo, a certeza da imutabilidade, ou a certeza da estabilidade.

<sup>212</sup> Cumpre lembrar aqui a discussão doutrinária, mencionada no primeiro capítulo, relativa à anterioridade tributária, em que parte defende que tem como objetivo a postergação da eficácia da lei, enquanto outros entendem o “adiamento” da vigência.

<sup>213</sup> Não se quer aqui entrar na discussão relativa à obrigatoriedade ou não da motivação do ato administrativo, razão por que se desenvolve o tema tão somente quanto a sua exigência em se tratando de processo (administrativo e judicial). De qualquer forma, cabe mencionar sobre a matéria os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2003, p. 203-204), que explica, ao diferenciar motivo de motivação, ser o primeiro o dispositivo legal em que se baseia e o fato que leva a Administração à prática do ato; e o segundo, a demonstração por escrito dos motivos (fatos e dispositivo legal). Completa a autora que entende ser a motivação, em regra, necessária, visto constituir garantia de legalidade para o administrado e para a própria Administração, permitindo a verificação da legalidade do ato praticado por qualquer do Poderes do Estado.

A certeza (previsibilidade) está relacionada com a capacidade de prever as ações do Estado, em razão do conhecimento do direito aplicável às relações, permitindo ao administrado pautar a sua conduta conforme as consequências jurídicas que daquele direito resultarão, podendo, assim, agir no sentido de alcançar um determinado resultado, ou, em sentido contrário, evitar que um resultado ocorra.

Tomando-se como exemplo a anterioridade tributária, ter-se-ia que o conhecimento (prévio) do direito aplicável permitiria ao contribuinte planejar as suas atividades em eventual aumento de tributo, seja no sentido de proceder a uma reestruturação dos investimentos, observando a nova relação receitas e despesas; seja por meio de mecanismos acobertados pelo mesmo direito, que o permitiria reduzir os valores pagos a título de tributos, como se dá na elisão fiscal.<sup>214</sup>

O conteúdo certeza (previsibilidade) leva a outro, com ele intimamente relacionado, e sem qual não existiria ou se tornaria vazio. Trata-se da acessibilidade, considerada em seu sentido formal ou formal-temporal (observando-se, respectivamente, as lições de CALMES, 2007 e ÁVILA, 2004, acima mencionadas), isto é, a publicidade<sup>215</sup> efetiva e adequada, de maneira a proporcionar ao administrado o conhecimento do direito a que se submete, cumprindo lembrar que, conforme salienta Leandro Paulsen (2006b, p. 54), somente se pode considerar a efetividade da publicação das leis, e, via de consequência, entendê-la obrigatória, com a circulação do Diário Oficial respectivo, não com a sua simples disponibilização para venda.

---

<sup>214</sup> Elisão fiscal (*tax planning* para o direito estadunidense) representa a conduta perpetrada pelo administrado, em consonância com o direito posto, lícita, portanto, visando ao não pagamento ou ao pagamento menor de tributo. Em se considerando o critério temporal, ocorre antes da materialização do fato gerador. Veja-se Gilberto de Ulhoa Canto (1994, p. 188), para quem, em contrapartida, a evasão é ilícita. Hugo de Brito Machado (2004, p. 132, grifos originais) afirma que para proceder a uma diferenciação entre elisão e evasão, “talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita” explicando, em seguida, a sua afirmação, que elidir significa, eliminar, “quem elimina [...] está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando [...] a relação tributária já instaurada”. Percebe-se, assim, tratar-se de uma questão meramente terminológica, preferindo-se, por entender que o que é determinante para a caracterização da elisão ou evasão é o momento da ocorrência do fato gerador, aquela apontada Gilberto de Ulhoa Canto, isto é, o critério temporal, sendo, assim, a conduta do contribuinte lícita, vez que, como mencionado, exercitada antes da ocorrência do fato gerador. Considerando também como elisão a prática dos ilícitos atípicos, uma vez que decorrentes de condutas permitidas (enquanto os ilícitos típicos decorrem de descumprimento de condutas postas como obrigatórias ou proibitivas), veja-se Heleno Taveira Tôrres (2003, p. 197).

<sup>215</sup> O tema foi estudado no Capítulo 1 (item 1.3.1), quando se estudou sua importância, uma vez que a anterioridade tributária faz referência à “publicação” da lei, considerada como momento a partir do qual deve haver o adiamento do início da eficácia da lei instituidora ou majoradora de tributo.

Outro conteúdo merece ser aqui mencionado, em razão da sua próxima relação com a certeza: a clareza. Deve-se, contudo, mencionar que este conteúdo pode ser visto sob duas perspectivas. Uma, como indispensável para a perfeita compreensão do ato normativo, isto é, que possa o administrado entender a que norma está submetido e, via de consequência, perceber a harmonia dos seu comportamento a ela;<sup>216</sup> duas, como elemento determinante nos demais atos emanados pelo Estado, que não as leis, como por exemplo, em decisões judiciais ou administrativas, de forma a permitir àquele a quem se dirige, a perfeita compreensão das consequências dali advindas e, se for o caso, buscar a solução cabível.

A estabilidade (das relações jurídicas), enquanto conteúdo da segurança jurídica, corresponde a uma continuidade dessas relações jurídicas e, porque não dizer, da própria ordem jurídica, vale dizer, que haja uma permanência da norma, ou, pelo menos, que não seja frequentemente modificada,<sup>217</sup> possibilitando ao administrado planejar a sua vida, ou que, se assim o for (modificada), possibilite a este administrado o conhecimento prévio de tal modificação.

Deve-se ter em mente que este conteúdo não quer representar o impedimento de que seja uma situação vigente ou passada alterada, mas que, se assim o for, sejam atendidas as garantias a ela (situação) inerentes, como por exemplo, o direito adquirido. Percebe-se, pois, que a estabilidade faz referência ao presente e ao passado, apresentando, neste caso, relação com a intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, isto é, representa uma proteção ao ato jurídico perfeito e acabado,<sup>218</sup> ao direito adquirido<sup>219</sup> e à coisa julgada,<sup>220</sup> sem olvidar a relação com a decadência, a prescrição e, mesmo, a usucapião, como asseverado pela doutrinadora francesa Sylvia Calmes (2007).

---

<sup>216</sup> Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 39-40), discorrendo sobre as normas restritivas a direitos fundamentais, ensina que o “princípio da segurança jurídica [...] exige que as normas restritivas sejam dotadas de clareza e precisão, permitindo que o eventual atingido possa identificar a nova situação jurídica e as consequências que dela decorrem”.

<sup>217</sup> Observa Leandro Paulsen (2006b, p. 56) a existência de determinação constitucional no sentido de dar conhecimento prévio ao administrado acerca de modificação a ser efetuada na legislação e, por consequência, nas relações jurídicas, como ocorre na criação ou no aumento de tributo, quando se exige a publicação da lei respectiva, antes do início do exercício subsequente e/ou do prazo de noventa dias, a anterioridade constitucional tributária.

<sup>218</sup> Ato já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, de acordo com o §1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 17 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), incluído pela Lei nº 3.238, de 1º de agosto de 1957.

<sup>219</sup> Conforme §2º do art. 6º da Lei de Introdução do Código Civil, incluído pela Lei nº 3.238, de 1º de agosto de 1957, consideram-se adquiridos os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

<sup>220</sup> Corresponde à decisão judicial da qual já não caiba recurso (Lei de Introdução ao Código Civil, §3º do art. 6º, incluído pela Lei nº 3.238, de 1º de agosto de 1957).

No tocante à garantia da coisa julgada, interessa apresentar decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, na qual se considerou cabível ação rescisória frente à coisa julgada que se baseou em dispositivo legal cuja inconstitucionalidade fora, posteriormente (ao trânsito em julgado), declarada:

EMENTA: Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. 2. Julgamento remetido ao Plenário pela Segunda Turma. Conhecimento. 3. É possível ao Plenário apreciar embargos de declaração opostos contra acórdão prolatado por órgão fracionário, quando o processo foi remetido pela Turma originalmente competente. Maioria. 4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF.<sup>221</sup> 5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional. 6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida, ou seja, anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. 7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma para que o Tribunal *a quo* aprecie a ação rescisória. (BRASIL. STF. EDRE 328.812-AM, Pleno, Relator Min. Gilmar Mendes, Julgamento 6 mar. 2008, Publicação DJe 78 divulgação 30 abr. 2008 e publicação 2 maio 2008).

Importa observar que a estabilidade não representa o engessamento<sup>222</sup> do ordenamento jurídico, pois, como já se frisou, o Direito é, naturalmente, e, necessariamente, dinâmico, ou que alcance ele todas as possibilidades fáticas, mas que permita ao indivíduo, além do amparo por todos os conteúdos da segurança jurídica já expostos, a segurança nas suas relações pessoais e nos efeitos jurídicos de seus atos, atuais ou passados.

A motivação, ou, melhor seria, a fundamentação também deve ser entendida como conteúdo da segurança jurídica, estando ela relacionada à necessidade de que tem o administrado, como retorno dos seus anseios perante o Judiciário e o Executivo, por meio de processos judiciais<sup>223</sup> e administrativos, de uma resposta efetiva e fundamentada, permitindo-lhe insurgir-se contra ela, se for o caso. Este conteúdo merece maior digressão, não por ser mais importante, que não o é, mas por haver, nele, especificidades que cabem ser abordadas.

A necessidade de motivação se verifica, em nível administrativo, quando, por exemplo, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do processo administrativo no âmbito

<sup>221</sup> A Súmula 343/STF apresenta o seguinte enunciado: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”.

<sup>222</sup> Veja-se Almiro do Couto e Silva (2006, p. 13), para quem a segurança jurídica também não busca a “absoluta previsibilidade dos atos do poder público”.

<sup>223</sup> Apesar de mencionar apenas a motivação, entende-se, até como justificador da inclusão da motivação como conteúdo da segurança jurídica, como contribuição para o instituto em estudo o próprio acesso ao Judiciário, como quer Leandro Paulsen (2006b, p. 60-61), conforme determinação constitucional presente no art. 5º, XXXV: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

federal, determina no seu art. 50 que os atos administrativos devem ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando se refiram os casos<sup>224</sup> ali indicados. Importante mencionar que, ainda que inexista previsão legal expressa do ente federado impondo a necessidade/obrigatoriedade de motivação nos seus decisórios, tal fato não a torna, sob pena de nulidade, optativa.<sup>225</sup>

De outra parte, a motivação em nível de judicial vem determinada por expressa previsão constitucional, conforme inciso IX do art. 93 do Estatuto Magno, o qual, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, determina que todas as decisões do Poder Judiciário sejam fundamentadas, sob pena de nulidade.

Cumprir notar, ainda, que a necessidade de motivação, em qualquer dos dois casos (processos administrativo ou judicial), é determinada já de forma implícita pela Constituição Federal de 1988, ao estabelecer o devido processo legal,<sup>226</sup> quando o inciso LV do art. 5º, expressa que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Se não há fundamentação, tolhe-se do administrado o conhecimento real da decisão, impossibilitando, assim, a sua reação.

Destacados os conteúdos considerados relevantes ou indispensáveis à efetivação da segurança jurídica, cumpre resumir os atos emanados pelo Estado que devem ser observados, visando a alcançar a segurança jurídica desejada, considerando as chamadas funções típicas dos Poderes de Estado.<sup>227</sup> Tomando o Poder Legislativo, proibição da retroatividade de

<sup>224</sup> A lei assim prescreve: “art. 50 – Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V - decidam recursos administrativos; VI - decorram de reexame de ofício; VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.”

<sup>225</sup> Sobre o tema, Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari (2003, p. 58) ensinam que a falta de identificação dos motivos que justificaram a decisão impossibilita ou, pelo menos, dificulta ao administrado buscar a reversão desta decisão.

<sup>226</sup> Nesse ponto, cabe ressaltar o devido processo legal como contribuição para a segurança, sendo tal fato constatado, como lembra Barroso (2005, p. 139), pelo conteúdo do preâmbulo da Constituição Francesa de 1793 que apresentava a segurança consistindo na proteção pela sociedade de cada um dos seus membros, visando à conservação da sua pessoa, de seus bens e de seus direitos. Perceba-se que o texto é semelhante à cláusula do “due process of law” constante da Emenda nº 5 à Constituição estadunidense (“*No person shall be deprived of life, liberty or property, without due process of Law*”), ou, em tradução livre, ninguém será privado da vida, da liberdade ou da sua propriedade sem o devido processo legal), conteúdo semelhante ao do inciso LIV do art. 5º da Constituição brasileira vigente (“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”). Assim, segurança também é garantir o devido processo legal.

<sup>227</sup> Interessa observar, sobre a matéria, a lição de J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 252).

normas que visem à restrição de direitos e interesses protegidos; em relação ao Poder Judiciário, respeito à coisa julgada; no tocante ao Poder Executivo, estabilidade de decisões relativas a atos constitutivos de direitos. Repita-se, valendo as mesmas observações quando tais Poderes desempenham as suas funções “atípicas”, como, por exemplo, quando o Chefe do Executivo assume o papel de legislador.

Insta salientar, por oportuno, que, tomando-se como referência o Estado, a segurança jurídica se apresenta como uma determinação de ordem negativa, assim entendida quando impõe determinados limites e regras que devem ser observados pelo Estado, de forma a resguardar os direitos dos administrados; e um conteúdo positivo, percebido através da concretização do instituto pela ação do próprio Estado (TORRES, 2005, p. 173), como se dá, por exemplo, por meio da atividade jurisdicional ou administrativa.

Observados os conteúdos que apresentam o próprio significado da expressão “segurança jurídica”, isto é, garantia de certeza (previsibilidade), visibilidade (ou publicidade), estabilidade e intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, proporcionando ao homem um conhecimento prévio das ações estatais e, portanto, das consequências dos seus próprios atos, sem olvidar as exigências de clareza e motivação, importa agora estudar o instituto no tocante à sua caracterização como direito fundamental.

### **3.3 Segurança jurídica como direito fundamental**

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, apresentando um caráter universal a direitos reconhecidos, indicou com direitos relativos ao homem a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão, os quais foram, a partir de então, incorporados aos textos constitucionais, conforme se destacou no capítulo antecedente. Tem-se aí a evidência quanto à importância da segurança na vida do homem e, em consequência, a sua caracterização como direito indispensável, podendo-se perceber que a necessidade de segurança constitui uma constante histórica, tendo, contudo, ganhado relevo no mundo moderno. (LUÑO, 1991, p. 19-20). Ensina Ricardo Lobo Torres (2005, p. 168-169) que

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado, tudo o que faltava ao patrimonialismo. Afirmou-se nas obras de Hobbes, como a segurança contra violência praticada pelos outros, e de Locke, como proteção contra os Estado e garantia de propriedade. Positivou-se nas Constituições das Colônias americanas e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. Foi apelidada por Marx como ‘segurança do egoísmo’ burguês. Identificou-se com a só legalidade do



Estado de Direito formal na obra de Kelsen. Perdeu muito de seu interesse na primeira metade do século XX e no tempo do fastígio do Estado de Bem-estar Social, mas volta a ocupar lugar de destaque no momento em que a injustiça também recuperou a sua importância.

O homem burguês, ao mesmo tempo em que buscava uma libertação frente ao Estado, começava a exigir segurança, isto é, a garantia de não-intervenção arbitrária estatal somente poderia ser obtida se as normas que a garantisse também não fossem arbitrárias, não permitindo, portanto, interpretações favoráveis à ingerência do Estado. A segurança, neste período, estava relacionada, conforme Federico Arcos Ramírez (2000, p. 202), dentre outros conteúdos, à estabilidade, coerência e completude, ligando-se à rigorosa aplicação e excludente de qualquer intervenção do arbítrio do intérprete. Identificando-se, fundamentalmente, com os direitos patrimoniais contra o arbítrio do Estado. (SARMENTO, 2004, p. 367).

O Estado Social de Direito (ou Estado do Bem-Estar Social) exigiu uma alteração do sentido até então entendido para segurança, devendo-se observar a sua relação com a justiça. Antonio Enrique Pérez Luño (2005, p. 221), conforme mencionado alhures, merecendo que aqui se repita, entende uma superação na concepção de dicotomia entre justiça e segurança a partir de uma sedimentação de ambos os valores, em que a segurança jurídica deixa de identificar-se com a mera noção de legalidade ou positividade do direito, e passa a identificar-se a bens jurídicos básicos cuja proteção e consecução apresentam-se relevantes social e politicamente, e, de outro lado, a justiça perde o seu conteúdo abstrato (e ideal), passando a incorporar exigências relacionadas à igualdade e à democracia tão associadas ao Estado Social de Direito.

Percebe-se, nesse contexto, uma expansão no conteúdo e na abrangência da segurança, tornando-a mais próxima às exigências correntes nessa nova fase dos direitos do homem, mas, assim como esses direitos, a “evolução” de sentido da segurança ocorreu de forma a agregarem-se aos componentes de seu conteúdo presentes já no Estado Liberal, novos e complementares conteúdos. Assim, a segurança como defesa do indivíduo frente (à arbitrariedade do) ao Estado e aos demais indivíduos foi aliada à proteção do homem em relação a novas fontes de incertezas (MARTÍNEZ, 2000, p. 367), como o poder econômico (exemplo, a segurança jurídica do trabalhador), problemas relativos à saúde e à carência de empregos, dentre outros.

Observando, pois, no Estado (Social e) Democrático de Direito,<sup>228</sup> tem-se que a segurança visa, em essência, à proteção contra as adversidades e incertezas, das novas tecnologias (vejam-se, por exemplo, os avanços medicinais e na área de informática) e dos riscos ecológicos e garantir direitos sociais, inclusive aos excluídos, conforme destaca Daniel Sarmiento (2004, p. 367).

É nesse sentido abrangente de segurança que a Carta Política brasileira vigente, como Constituição de um Estado Social e Democrático de Direito, apresenta-a, e é nesse sentido que essa mesma Carta define-a no seu preâmbulo, conforme já estudado, como um dos valores supremos da sociedade brasileira.

Cumpra aqui lembrar que, ao estudar, de maneira bastante sintética, os direitos fundamentais, pode-se percebê-los, tomando-se, especialmente, os ensinamentos de Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 77) e José Carlos Vieira de Andrade (1987, p. 83 *et seq.*), como posições jurídicas relativas às pessoas, incorporadas às Constituições, em razão do seu conteúdo e importância, sem olvidar aquelas que lhes possam ser equiparadas, em razão do seu conteúdo e significado, sendo ou não incorporadas ao texto constitucional.

A Constituição Federal atual positivou a segurança,<sup>229</sup> pelo menos em sentido geral, conforme se pode perceber no *caput*<sup>230</sup> do art. 5º, estando a segurança jurídica incluída nesse termo geral “segurança”, tornando-a uma realidade normativa reconhecidamente de grande importância para a sociedade, uma vez que incluída no próprio catálogo de direitos fundamentais, ganhando contornos pelo seu conteúdo de fundamentalidade material (e formal) – presente no catálogo – e pela sua importância perante a sociedade submetida a essa

---

<sup>228</sup> Sobre o tema, interessa observar César García Novoa (2000, p. 27 *et seq.*) que destaca o alcance dado pela doutrina e pela jurisprudência estadunidense e européia à segurança jurídica como consequência do Estado Social e Democrático de Direito, e como valor, princípio e direito do cidadão.

<sup>229</sup> Importante, nesse contexto, apresentar a lição de César García Novoa (2000, p. 20) de que “[a] segurança, uma das principais aspirações humanas, somente pode ser entendida considerando-se a dimensão social do homem. Enquanto característica da condição humana, pode-se definir como a pretensão de todo indivíduo de saber até aonde pode ir nas suas relações com os demais. Quando à segurança adiciona-se o adjetivo ‘legal’, nós estamos pensando na capacidade do direito para permitir a esse homem o conhecimento até onde pode ir”, tradução livre para “*La seguridad, una de las principales aspiraciones humanas, sólo puede entenderse tomando en consideración la dimensión social del hombre. En cuanto característica de la condición humana se puede definir como la pretensión de todo sujeto de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás. Cuando a la seguridad la adjetivamos de ‘jurídica’, estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse*”.

<sup>230</sup> O dispositivo prescreve: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”. (grifos acrescidos)

Constituição, a sociedade brasileira – a própria Carta a apresenta como valor fundamental dessa sociedade no seu preâmbulo – de um verdadeiro direito fundamental.

Mesmo que não se considerasse o instituto um direito fundamental perante a realidade brasileira, sob a argumentação de ele não estar expressamente<sup>231</sup> positivado pela Carta atual, refutando-se, assim, o pensamento exposto acima, não se pode negar a indispensabilidade da segurança jurídica, com o presente significado e em todas as suas vertentes, para o Estado e para os homens modernos em suas relações entre si e com o Estado, capaz de proporcionar a percepção da sua condição de “direito fundamental da pessoa humana”, e, de forma a assumir, ainda, a condição de “princípio fundamental da ordem jurídica estatal”, inclusive, internacional.<sup>232</sup>

Analisados os fundamentos e conteúdos que caracterizam e concretizam a segurança jurídica, de forma a proporcionar garantia de uma vida sem surpresas presentes ou futuras ao homem, bem como a sua caracterização como direito fundamental, importa estudar o instituto no tocante à sua relação com a seara tributária, e mais especificamente com a anterioridade constitucional tributária, de interesse central ao presente estudo, o que se procederá no capítulo que se segue.

---

<sup>231</sup> Embora possa a manifestação da segurança jurídica ser sentida em diversos dispositivos da Carta Magna de 1988, como o chamado princípio da legalidade (art. 5º, II); a previsão de que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (art. 5º, XXXVI); dentre outros espalhados pela Constituição, não se podendo negar, pois, a sua materialização, por meio dos princípios constitucionais a ela subjacentes, e das regras que garantam a efetiva aplicação destes princípios e disciplinem os procedimentos necessários para tanto.

<sup>232</sup> Veja-se, neste sentido, Ingo Wolfgang Sarlet (2006, p. 10-11).

## 4 ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA, SEGURANÇA JURÍDICA E DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS

Observados a anterioridade constitucional tributária, analisando-se suas especificidades e o seu efetivo cumprimento do objetivo de garantir ao contribuinte (pessoa física ou jurídica) o direito à não-surpresa; os direitos fundamentais, de forma sucinta, no tocante ao conteúdo relacionado ao trabalho que ora desenvolve-se; e a segurança jurídica, com as suas características essenciais; cumpre, neste capítulo, estudar a relação entre a anterioridade, os direitos fundamentais e a segurança jurídica, de maneira a se poder identificar aquela como direito fundamental do administrado e como forma de concretização da segurança jurídica deste.

O dinamismo presente no Direito tem conexão com a própria evolução do homem, enquanto sujeito de direitos, pois o desenvolvimento deste homem faz surgir novas necessidades básicas, e, ao mesmo tempo, a urgência de que garantias assegurem essas necessidades. Concomitante a essa indispensável mutabilidade do Direito, exige o homem em evolução um, pelo menos, mínimo de estabilidade, de certeza, de maneira que possa sentir-se seguro nas suas relações interpessoais e com o Estado.

Em matéria tributária, tal sentimento ganha dimensão, visto que a tributação se apresenta como forma de retirar do particular, por um motivo justificável (inclusive constitucionalmente), um pouco daquilo que lhe pertence. Por outras palavras, em troca do cumprimento das necessidades indispensáveis do homem, em regra, estabelecidas pela Carta Política, o Estado exige do seu administrado o pagamento de tributos, apresentando-se estes como uma autorizada invasão do Estado na propriedade do particular.

Como forma de, ao mesmo tempo, possibilitar segurança jurídica ao cidadão-contribuinte e protegê-lo de exigência arbitrária e/ou excessiva por parte do Estado, enquanto ente tributante, apresenta-se, dentre outros direito-garantias, a anterioridade constitucional tributária.

Primeiro, como contribuição para a segurança jurídica, no sentido de possibilitar um conhecimento prévio da legislação relativa à instituição e/ou majoração de tributos,

permitindo um planejamento das atividades profissionais e pessoais do contribuinte. Segundo, como direito fundamental deste contra a arbitrariedade das Fazendas Públicas, de maneira a se exigir destas, antes que proceda à incursão naquilo que pertence ao administrado, uma antecipação do que pretende exigir como tributo, seja este novo ou tenha ele sido apenas majorado.

Eis, pois, a matéria a ser estudada neste capítulo. Procura-se entender a anterioridade constitucional tributária como instituto que, de uma só vez, garante a segurança jurídica e é um direito fundamental do administrado pagador de tributos, na medida em que, de um lado, exige do Estado que indique com antecedência aquilo (tributo) que pretende exigir; e, de outro lado, possibilita ao contribuinte o seu planejamento.

## **4.1 Anterioridade tributária e segurança jurídica**

Identificaram-se acima, individualmente, a anterioridade constitucional tributária e a segurança jurídica. Interessa, neste subcapítulo, entender a relação existente entre os dois institutos, de maneira a se poder perceber a contribuição real da anterioridade tributária à segurança jurídica do cidadão-contribuinte.

### *4.1.1 Segurança jurídica em matéria tributária*

Em razão do interesse particular deste trabalho relativamente à matéria tributária, referente, especificamente, à anterioridade tributária, interessa, agora, um estudo, ainda que breve, acerca da relação e contribuição da segurança jurídica na seara tributária e, em especial, à anterioridade, sendo, neste caso, mais aprofundado no tópico seguinte.

Cabe frisar, de início, que cada área do Direito, com as suas especificidades, apresenta normas visando à obtenção da segurança jurídica.<sup>233</sup> (BARROSO, 2005, p. 140). Para Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 157), o subsistema constitucional tributário em si, como um dos subsistemas que compõem o sistema constitucional brasileiro, “visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados”. No ramo tributário, muitas são as normas objetivando tal intento (a segurança

---

<sup>233</sup> Hector Villegas (1994, p. 9) parece ir além. De acordo com o seu pensamento, as especificidades alcançariam até mesmo o objetivo (específico, portanto) de cada ramo do Direito. Sendo, no caso do Tributário, a garantia de segurança jurídica do contribuinte. Há que se destacar, entretanto, como enfatizado quando se estudou a relação entre segurança jurídica e justiça, que, embora justiça e segurança se completem, são ambas o fim primordial do Estado, independentemente da área do Direito a que se refira.

jurídica), entre as quais podem ser indicadas aquelas referentes às limitações do poder de tributar, que, caracterizadas como regras ou princípios, almejam, como fim do Estado tributante, além da própria segurança, a justiça fiscal.<sup>234</sup>

A segurança jurídica exige um sistema tributário coerente, de forma que os tributos a serem pagos sejam certos (não arbitrários), bem como que o tempo, a forma e o valor do pagamento sejam claros (JARACH, 1996, p. 8), respeitando-se as diversas regras (ou princípios) constitucionais, como legalidade estrita, irretroatividade, anterioridade, além da elaboração de leis tributárias mais claras, de maneira a permitir ao administrado a exata compreensão do que e para que está efetivamente recolhendo.

Deve, portanto, o legislador observar, quando da produção das normas tributárias; o administrador, quando da aplicação dessas normas; e o julgador, quando das suas decisões relativas à legislação tributária; as quatro regras de Adam Smith (2005, p. 746-747): (i) Princípio da equidade ou da justiça:<sup>235</sup> o contribuinte deve pagar os impostos na proporção de sua capacidade e de acordo com o que obtém do Poder Público; (ii) Princípio da certeza: o imposto a ser pago deve ser certo e não arbitrário, e a sua data, forma e valor de pagamento a mais clara possível; (iii) Princípio da conveniência ou comodidade do pagamento: todos os impostos devem ser arrecadados no momento e na forma que resultem mais convenientes para o contribuinte; e (iv) Princípio da economia do recolhimento: todo tributo deve ser planejado de modo a identificar do que se arrecada quanto se destina aos custos da administração, que devem ser os menores possíveis, ou, esclarecendo, deve-se retirar do contribuinte o menos possível para custear despesas do Estado.

Sem prejuízo da incomensurável importância da observação pelo Estado das quatro regras smithianas, consideradas de forma acertada por Aliomar Baleeiro (1990, p. 221), como fundamentais, em nome de uma ordem jurídica voltada aos interesses do cidadão-contribuinte, pode-se perceber uma relação mais direta entre a segurança jurídica e o aludido princípio da certeza, pensamento ratificado pela lição de José Juan Ferreiro Lapatz (1993, p. 10), que considera a segurança jurídica a versão jurídica desse princípio smithiano.

---

<sup>234</sup> Sobre o tema, falou-se, ainda que brevemente, no tópico em que se estudou a relação entre segurança jurídica e justiça.

<sup>235</sup> Decorrem desse princípio a generalidade (imposto deve abranger a todos, pois a sua arrecadação é destinada a custear os serviços que beneficiam a todos) e a uniformidade (tratamento equânime, isto é, todos devem pagar).

Pôde-se observar, quando da análise dos fundamentos da segurança jurídica, a sua caracterização como valor (caráter axiológico) e como princípio (caráter deontológico), e o entendimento doutrinário no sentido de reconhecer o instituto não “apenas” como princípio, mas como sobreprincípio, podendo-se apresentar como exemplo desse entendimento, dentre outros, Paulo de Barros Carvalho (1993, p. 89) e Humberto Bergmann Ávila<sup>236</sup> (2005, p. 79-80).

A posição doutrinária mencionada no parágrafo antecedente, de segurança jurídica como princípio, pode ser facilmente constatada na área tributária, bastando, para tanto, observar que o instituto fundamenta diversas limitações do poder de tributar elencadas no corpo da Lei das Leis atual, aqui em se considerando a denominada doutrina tradicional<sup>237</sup> acerca da caracterização dos princípios, conforme Virgílio Afonso da Silva (2003, p. 612).

Em se observando as mencionadas limitações constitucionais do poder de tributar, vários exemplos podem ser citados de princípios e/ou regras que garantem a segurança do contribuinte, conforme destaca Souto Maior Borges (1994, p. 206): “quais os valores que a segurança jurídica busca preservar, no âmbito do sistema constitucional tributário? A irretroatividade? A legalidade? A isonomia? A efetividade da jurisdição tributária, administrativa ou judicial? Tudo isso junto e muito mais”.

A irretroatividade da lei tributária, como observou Souto Maior Borges (1994), é um exemplo do que aqui se afirma. O instituto, constante do art. 150, III, “a” da Carta Política de 1988, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que haja instituído ou majorado tais tributos.

Para aclarar o exemplo exposto, importa que se traga a lume uma possibilidade prática. Suponha-se que a União haja criado o imposto sobre as grandes fortunas, que lhe autoriza a Carta Magna atual no art. 153, VII,<sup>238</sup> através de lei que tenha entrado em vigor em 20 de

---

<sup>236</sup> Em outro momento, Humberto Ávila (2004, p. 195) ensina que a segurança jurídica, em se considerando a sua dimensão como limitação ao poder de tributar, qualifica-se, principalmente, do modo seguinte: “quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que será objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, que atua sobre outras normas, podendo, por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio”.

<sup>237</sup> A corrente que considera um princípio como fundamento do ordenamento ou como um “mandamento nuclear”, conforme, por todos, Celso Antônio Bandeira de Mello (2002, p. 450).

<sup>238</sup> O dispositivo constitucional prevê que compete à União instituir impostos sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar. Comunga-se com o pensamento de Roque Antônio Carraza (2009, p. 963) para quem o imposto deve ser criado por lei ordinária, cabendo à lei complementar, dentre outras especificações, definir o

junho de 2009. Em razão do instituto da irretroatividade da lei tributária, nenhuma grande fortuna poderia ser tributada, apesar da ocorrência do fato gerador (considerando-se que seja a existência de grande fortuna), antes de 20 de junho de 2009.

Assim, a segurança jurídica fundamenta a irretroatividade, de maneira a dar estabilidade à relação ente tributante e contribuinte e a permitir ao administrado a confiança e a previsibilidade quanto aos atos provindos do Estado. De outro lado, a irretroatividade se apresenta como concretizadora da segurança jurídica.

Outras previsões, agora tomando exemplos infraconstitucionais, corroboram o entendimento acima esposado, como os casos de decadência e prescrição tributárias, que, também, garantem estabilidade nas relações jurídico-tributárias<sup>239</sup> nos dois sentidos (do Estado em relação ao contribuinte e deste em relação ao Estado), impedindo que perdue indefinidamente a existência de um direito ou do direito de ação. Os institutos visam, de um lado, a impedir que a Fazenda constitua o crédito tributário alcançado pela decadência<sup>240</sup> ou a impedir a sua cobrança (após, portanto, a constituição do crédito), quando prescrito<sup>241</sup> este. De

---

significado da expressão “grande fortuna”. Considerando que o imposto deve ser criado por lei complementar, conferir Leandro Paulsen (2006a, p. 347).

<sup>239</sup> Ou relação jurídica tributária, definida por Ricardo Lobo Torres (2009, p. 231) como aquela estabelecida por lei, que “une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não pecuniária (deveres instrumentais)”, ou a relação criada por lei, tendo de um lado o Fisco e do outro o contribuinte ou o responsável tributário, ligados por meio da exigência pelo primeiro do cumprimento da obrigação tributária principal (pagar tributo) ou acessória (por exemplo, apresentar declaração ao Fisco) pelo segundo.

<sup>240</sup> O Código Tributário Nacional (CTN) prescreve duas possibilidades de ocorrência da decadência (perda do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário por meio do lançamento tributário), uma em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150, §4º); e outra, quanto aos tributos sujeitos às demais modalidades de lançamento, isto é, lançamentos de ofício e por declaração (art. 173):

(i) Para o primeiro caso, estabelece o CTN: “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

(ii) No segundo caso, a determinação do CTN é a seguinte: “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

<sup>241</sup> A prescrição tributária definida no art. 174 do CTN corresponde à perda do direito de ação da Fazenda, isto é, perde a Fazenda o direito de cobrar o crédito tributário já constituído, já lançado, portanto, depois de transcorrido o lapso temporal ali estabelecido. O art. 174 assim prevê (incluindo o dispositivo os casos de interrupção da prescrição): “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o



outro lado, impossibilita o contribuinte, que tenha direito ao ressarcimento de tributo pago indevidamente, de exercer tal direito, quando escoado o prazo prescricional<sup>242</sup> para tanto.

Outra vez interessa a apresentação de três casos práticos, de maneira a alcançar as hipóteses mencionadas no parágrafo acima. De início, imagine-se que o município de Fortaleza não notificou o contribuinte do lançamento do IPTU referente ao ano 2003 (o fato gerador ocorre em 1º de janeiro de 2003). De acordo com o art. 173, I do *Codex Tributário*, o prazo inicial da decadência relativa a esse crédito tributário é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que deveria ter sido o crédito lançado, isto é, 1º de janeiro de 2004. Assim, decaiu o direito de a Fazenda municipal constituir o crédito tributário em cinco anos contados desta data, concretizando-se, pois, no dia 1º de janeiro de 2009. Data, a partir da qual, não pode o Fisco proceder à constituição do crédito, uma vez que perdeu o seu direito a ele em razão da decadência.

A partir do mesmo exemplo posto no parágrafo anterior, mas agora considerando que o ente tributante tenha notificado o contribuinte do lançamento do imposto, veja-se um caso prático de prescrição. Supondo, para simplificar, que o contribuinte não tenha reclamado o lançamento à administração tributária (ao contencioso tributário do Município), considerando-se, assim, o crédito definitivamente constituído através do seu lançamento de que foi notificado o sujeito passivo. Imagine-se, ainda, que o contribuinte não tenha efetuado o recolhimento do imposto. O direito de o Fisco promover a ação de cobrança desse crédito, através da execução fiscal, prescreve em cinco anos, contados do momento em que definitivamente constituído o crédito, que, no caso, se deu quando da ocorrência do fato gerador, ou seja, 1º de janeiro de 2003. Concretiza-se a prescrição, impedindo que o Fisco execute o contribuinte quanto àquele crédito tributário, em 1º de janeiro de 2008.

Ainda observando o mesmo exemplo, suponha-se, agora, que o contribuinte tenha recebido a notificação de lançamento do IPTU do seu imóvel e tenha efetuado o seu

---

devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor”.

<sup>242</sup> De outro lado, o CTN também prevê a perda do direito de ação do contribuinte de buscar a repetição do indébito, ou seja, a restituição de um tributo, por exemplo, pago a maior ou indevidamente. Prescreve o *Codex Tributário*: “Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória”. Cabendo frisar que o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, prescreve que para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado tratado no §1º do art. 150 da mesma Lei.

recolhimento. Após tal fato, haja identificado (ou a própria Administração) que procedeu ao pagamento relativo a um valor venal<sup>243</sup> bem superior ao que efetivamente representa o seu imóvel, o sujeito passivo tem o direito de pedir a restituição do valor pago a maior. O direito, da mesma forma que no caso da Fazenda, não é eterno. O contribuinte tem o prazo de cinco anos, contados do pagamento, para pleitear o valor pago a mais, sob pena de não mais o poder fazê-lo.

Assim, dúvida não pode haver quanto à estreita relação entre segurança jurídica e a tributação, mas este relacionamento apresenta características que merecem ser aqui abordadas. Sobre essa relação entre a segurança jurídica e a tributação, Hector Villegas (1994, p. 9-10) ensina que

*La seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre el mismo. Implica también, certidumbre de que no se realizarán alteraciones 'que vayan para atrás' cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes.*<sup>244</sup>

Viu-se que a segurança jurídica visa a criar condições de estabilidade, certeza, previsibilidade ao cidadão, e, de outro lado, refuta os atos arbitrários do Estado (contrários à lei e/ou à Constituição, por exemplo). A estabilidade e a certeza (sem excluir nenhum dos elementos caracterizados como conteúdos da segurança jurídica mencionados no capítulo anterior) podem e são alcançadas através da lei, aqui em sentido amplo, valendo tal assertiva para qualquer ramo do direito. Ou, mais precisamente, quando essa lei determina as condições em relação às quais pode/deve o Estado agir.

Assim o é no Direito Tributário. O Estado está submetido, conforme já se disse, à estrita legalidade relativamente aos seus atos, considerando-se os atos administrativos, mas, além disso, esse mesmo Estado está submetido aos ditames constitucionais, que prescrevem as normas tributárias mais gerais (apenas para diferenciar das normas gerais contidas nas leis complementares),<sup>245</sup> as quais vinculam os três Poderes.

---

<sup>243</sup> O valor venal é a base de cálculo do IPTU, conforme estabelece o CTN: “Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel”.

<sup>244</sup> Em tradução livre: “A segurança jurídica em matéria tributária implica a certeza sobre o valor do débito tributário, assim como a ausência de mudanças inesperadas que impeçam calcular de forma antecipada a carga tributária. Implica também, certeza de que não se realizarão alterações ‘retroativas’, que mudam as expectativas precisas sobre direitos e em deveres.”

<sup>245</sup> Conforme estabelece o art. 146, III da Constituição Federal atual.

Seguindo-se às previsões constitucionais concernentes à matéria tributária, as leis complementares, submetidas, por óbvio, às determinações da Constituição, apresentam as normas gerais, que, por sua vez, deverão ser observadas pelos legisladores na produção das leis ordinárias (e pelo chefe do Executivo, no caso das medidas provisórias) contendo matéria tributária. Não se quer aqui apresentar uma hierarquia da lei ordinária como sendo inferior à complementar, mas, tão somente, de hierarquia de conteúdo, por expressa ordem da Constituição, repita-se, quando estabelece que as leis complementares tratem das normas gerais.

A lei ordinária (bem como a lei complementar e a medida provisória) relativa à tributação, produzida por qualquer dos entes, deve estabelecer de forma clara a conduta do Estado no tocante à matéria por ela tratada, de maneira que, por meio dos atos considerados discricionários, não se permita a arbitrariedade pela Fazenda. Não se quer com isso exigir que a norma preveja e delimite todas as situações possíveis, mas que estabeleça diretrizes seguras quanto às ações a serem tomadas pelo administrador.

A lei assim produzida evita a arbitrariedade na medida em que inibe o subjetivismo por parte da autoridade tributária, obrigando-a a proceder de acordo com a estrita legalidade, através da subsunção do caso concreto (por exemplo, o fato gerador) à previsão legal (segundo o mesmo exemplo, a hipótese de incidência).

Deve a lei tributária, pois, não diferentemente daquelas relativas aos demais ramos do Direito, mas se observando o cuidado já histórico da proteção da propriedade (SAMPAIO, 2004, p. 146-149) (lembre-se de que a tributação acaba por se apresentar como uma forma de “invasão” da propriedade privada), garantir segurança ao cidadão-contribuinte tanto no sentido de uma ordem legal tributária adequada, em estrito respeito, por exemplo, à Constituição, relativamente ao fiel cumprimento dessa ordem legal pelo Estado (e, por óbvio, pelo contribuinte), quanto, também, possibilite àqueles que pagam os tributos um conhecimento prévio das consequências dos seus atos. (LUÑO, 2005, p. 221).

E, em casos em que se sinta o contribuinte prejudicado por afronta a qualquer das vertentes da segurança jurídica em se falando de relação tributária (mas não apenas), cabe lembrar que dispõe ele (contribuinte) de instrumentos processuais (PAULSEN, 2006b, p. 70-72) que, apresentando-se como garantias da segurança, permite-lhe obter, por meio administrativo (através de contenciosos administrativos tributários) ou judicial, a tutela do seu

direito à segurança então ferido e, por consequência, o resguardo da sua confiança no ordenamento e no próprio Estado de Direito.

A segurança jurídica na seara tributária pode ser percebida, pois, seja na sua vertente objetiva, seja na subjetiva (ou se chame de proteção da confiança), quando, por exemplo, determina expressamente a Constituição Federal atual a inaplicabilidade de lei a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência (irretroatividade da lei tributária) e a impossibilidade de se exigir tributos dentro de um período entendido pelo legislador constituinte como necessário para não surpreender o contribuinte, como se dá na anterioridade (de exercício, mínima e mitigada).

Impende que se analise, a partir de agora, a relação específica entre a segurança jurídica e a anterioridade tributária, tema central do presente estudo, de maneira a identificar se está o instituto constitucional tributário exercendo o seu papel efetivo de protetor do contribuinte, no sentido de evitar surpresa quando da instituição ou da majoração de um tributo, excepcionando-se, por óbvio, os casos expressamente assim previstos na Carta Política vigente.

#### *4.1.2 Anterioridade tributária como garantidora da segurança jurídica*

Como estudado no capítulo primeiro, a anterioridade tributária tem como objetivo postergar o início da eficácia de uma lei que institua um novo tributo ou que aumente um tributo existente para o momento posterior,<sup>246</sup> de maneira a permitir ao administrado, que deverá cumprir a exação, um conhecimento prévio do que virá, possibilitando, assim, planejar as suas atividades.

Observando a matéria analisada no terceiro capítulo acerca dos conteúdos da segurança jurídica, pode-se perceber uma relação da anterioridade tributária de forma mais próxima com alguns conteúdos específicos como a certeza ou previsibilidade,<sup>247</sup> a qual se relaciona com o

---

<sup>246</sup> Valendo relembrar: a lei somente passa a ter eficácia e, como consequência, pode a exação ser exigida, a partir do início do exercício seguinte (anterioridade de exercício) e/ou depois de transcorridos o lapso temporal de noventa dias (anterioridade mínima), no tocante aos tributos em geral, com as exceções estabelecidas de forma expressa na Lei Fundamental de 1988; e depois de passados noventa dias (anterioridade mitigada) para as contribuições visando ao custeio da seguridade social; em todos os casos, contado da publicação da lei respectiva.

<sup>247</sup> Leciona Geraldo Ataliba (1998, p. 178-179) que “o clima de segurança, certeza, previsibilidade [...] só na legalidade, generalidade e irretroatividade da lei tem realização”, e complementa, com grifos originais, que “os direitos fundamentais dirigem-se contra o Estado e, como *seus limites*, só serão verdadeiros quando se aplicarem

conhecimento do direito vigente (e a vigor ou ter eficácia) aplicável às relações jurídicas, possibilitando ao contribuinte a compreensão prévia das consequências de seus atos, podendo agir, portanto, no sentido de obter um certo resultado ou, em sentido contrário, de evitar que um determinado resultado se concretize.

Outros conteúdos da segurança jurídica, antes estudados, também guardam relação com a anterioridade. Assim o é no tocante à acessibilidade em sentido formal (CALMES, 2007, p. 78), isto é, a publicidade, pois é ela que proporciona ao contribuinte o conhecimento da lei que institui ou aumenta tributo. Não se pode falar em anterioridade sem a existência da publicidade<sup>248</sup> efetiva e adequada, uma vez que a postergação da eficácia por ela prevista é contada a partir da data desta publicação, ou, de forma mais clara, somente após o sujeito passivo tomar conhecimento da criação ou aumento deste por meio da publicação é que se deve observar o adiamento da eficácia da norma para o exercício seguinte e/ou para noventa dias após tal data.

O estudo acerca do conteúdo “clareza” faz concluir, também, a sua íntima relação ao instituto tributário em análise, pois, tomando-se a perspectiva da clareza relativa ao ato normativo, tem-se imperativa a perfeita compreensão do contribuinte acerca da lei que o determine obrigações, inclusive tributárias, possibilitando-o comportar-se de acordo com as determinações deste ato normativo.

No tocante ao conteúdo “estabilidade das relações jurídicas”, Leandro Paulsen (2006b, p. 56) destaca a anterioridade tributária como determinação constitucional, visando ao prévio conhecimento do cidadão-contribuinte sobre alterações ocorridas na legislação e, portanto, nas próprias relações jurídicas, nas situações em que haja criação ou aumento de tributo, casos em que a publicação da lei respectiva deve ocorrer antes do início do exercício e/ou do prazo de noventa dias a partir do qual se possa tornar tal tributo exigível.

A anterioridade constitucional tributária tem, portanto, relação direta com diversos conteúdos da segurança jurídica, possibilitando a conclusão ensinada por Roque Antônio Carrazza (2009, p. 198) de que se constitui a anterioridade em verdadeiro “corolário lógico”

---

*contra a vontade do Estado*”, fazendo perceber a relação entre a segurança jurídica e a função de defesa presente nos direitos fundamentais.

<sup>248</sup> Sobre o tema publicidade, remete-se o leitor ao Capítulo 1 (mais precisamente ao item 1.3.1), onde se estudou a sua importância, em razão da anterioridade tributária tratar da “publicação” da lei. Ali se destacou a publicação como meio de entrada da lei no ordenamento jurídico, tornando-a obrigatória, em função da presunção absoluta de que todos a conhecem.

da segurança jurídica, pois objetiva impedir surpresa<sup>249</sup> para o administrado na criação e no aumento de tributos, isto é, determina que não se tenha

[...] a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele [o princípio da anterioridade] não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica. (CARRAZZA, 2009, p. 198).

Ou, ainda, se, como ensina Humberto Bergmann Ávila (2004, p. 297), a segurança jurídica significa a possibilidade de calcular antecipadamente os encargos fiscais,<sup>250</sup> ou a possibilidade de o contribuinte prever as consequências dos seus atos (LUÑO, 2005, p. 221), como, por exemplo, investimentos que possam ser feitos na sua empresa ou planejamento de gastos para a pessoa física, a anterioridade constitucional tributária, de acordo com o seu objetivo estudado, apresenta-se como de fundamental importância na concretização dessa segurança.

Tem-se, assim, que a anterioridade tributária corresponde a uma garantia constitucional de segurança jurídica do contribuinte, na medida em que impede que o ente tributante crie ou aumente tributos e surpreenda o sujeito passivo com a exigência desses tributos antes de decorrido um prazo mínimo entendido pelo legislador constituinte como necessário para um planejamento por parte do administrado.

Percebida, então, que, em termos teóricos, a anterioridade tributária se apresenta como contributo efetivo à materialização da segurança jurídica, em se tratando de matéria tributária,

<sup>249</sup> Nesse contexto, interessa apresentar a lição de Leandro Paulsen (2006a, p. 240) para quem a anterioridade representa “[m]ais do que previsibilidade e do que não surpresa, pois, cuida-se de assegurar ao contribuinte o conhecimento antecipado daquilo que, sendo decorrente de lei estrita devidamente publicada, ser-lhe-á com certeza imposto, incidindo sobre os atos que então venham a ser praticados ou sobre os fatos ou situações que se verifiquem em conformidade com a previsão legal, após o decurso de noventa dias e da virada do exercício ou apenas do decurso de noventa dias em se tratando de contribuições de seguridade social. Note-se que, em havendo, por exemplo, projeto de lei com tramitação em regime de urgência com larga discussão nos meios de comunicação, não há que se falar em surpresa do contribuinte relativamente ao aumento de carga tributária que o agrave, mas nem por isso restará autorizada a sua incidência. Não se trata, efetivamente, de simplesmente evitar a surpresa, o sobressalto, o inesperado, mas de garantir um interstício de tempo entre a publicação da lei nova mais gravosa ao início da sua incidência, permitindo que o contribuinte se prepare para aquilo que sabe, por força de lei já publicada, que lhe será imposto”.

<sup>250</sup> Francisco Pinto Rabello Filho (2002, p. 102-103), fazendo referência de forma específica à anterioridade de exercício, mas com raciocínio válido também para as anterioridades mínima e mitigada, em suas semelhanças com a de exercício, assevera que a “anterioridade da lei tributária é inequívoca forma de dar-se efetivação ao princípio da segurança jurídica, na medida em que faz com que o cidadão saiba, num dado exercício financeiro, que no exercício seguinte ele terá uma carga tributária (inteiramente) nova ou majorada. Com essa exigência, o cidadão fica sabendo, com antecedência, que no próximo exercício financeiro terá um incremento em seus encargos tributários. É, pois, previsibilidade objetiva, concedida ao contribuinte, no que diz respeito à tributação”.

interessa, agora, analisar, a partir de casos práticos constantes de decisões judiciais, se está o instituto tributário cumprindo o seu papel, isto é, se está a anterioridade, na prática, permitindo ao contribuinte o conhecimento prévio da legislação e, em consequência, possibilitando o planejamento das suas atividades. Preferiu-se observar decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, por ser esta Corte, de acordo com a Constituição Federal atual, a guardiã da Carta da República.

Tome-se, como primeiro caso, a situação em que haja redução ou mesmo extinção de desconto para pagamento de tributos sob determinadas situações estabelecidas em lei, como o pagamento em parcela única. O Supremo Tribunal Federal,<sup>251</sup> em julgamento que teve como Relator o Ministro Gilmar Mendes, decidiu que tal caso não se caracteriza como uma majoração de tributo, logo não se fazendo necessário o atendimento à anterioridade constitucional tributária.

Assim decidiu a Corte Suprema em sede de Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.016-PR, no caso em que a redução e extinção de desconto do pagamento de IPVA estavam previstas no art. 1º, II, da Lei nº 15.747, de 24 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, porém tendo sido atacado o art. 3º desse mesmo ato normativo, que determinava a sua entrada em vigor na data da sua publicação, não respeitando, de acordo com o autor da ação, a anterioridade mínima, prevista no art. 150, III, “c” da Constituição Federal de 1988.

De início, fácil seria decidir pela improcedência do pedido constante da ADI, com base no fato de que, como frisado alhures, o §1º do art. 150 da Carta Maior excepciona à anterioridade mínima a fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Mais ainda, tomando-se como referência que o adiamento determinado pela anterioridade é relativo à eficácia (TORRES, 2009, p. 115) da lei (e não a sua vigência),

---

<sup>251</sup> A Corte Suprema brasileira assim decidiu (sem grifos no original): EMENTA: Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 3º da Lei nº 15.747, de 24 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, que estabelece como data inicial de vigência da lei a data de sua publicação. 3. Alteração de dispositivos da Lei nº 14.260/2003, do Estado do Paraná, a qual dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. 4. Alegada violação ao art. 150, III, alínea "c", da Constituição Federal. 5. A redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não-incidência do princípio da anterioridade tributária. 6. Vencida a tese de que a redução ou supressão de desconto previsto em lei implica, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido. 7. Medida cautelar indeferida. (STF. BRASIL. MC-ADI 4.016-PR, Relator Min. Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Pleno, Decisão 1 ago. 2008, Revista Dialética de Direito Tributário n. 165, jun. 2009, p. 187-193).

mesmo que ela determine a sua vigência na data da sua publicação, como se dá no caso em análise, ter-se-ia um lapso temporal entre esta vigência e sua eficácia,<sup>252</sup> não se caracterizando uma inconstitucionalidade a previsão constante do art. 3º da Lei paranaense.

Mas o que efetivamente interessa relativamente ao caso em questão é saber se a exclusão e/ou a redução de um desconto concedido deveria respeitar a anterioridade e, em consequência, se o seu desrespeito afrontaria a segurança jurídica do pagador de tributos.

Não se pode perder de vista que o instituto tributário almeja a garantia de não-surpresa do contribuinte relativa à criação e ao aumento<sup>253</sup> de tributos. No exemplo acima apresentado, tem-se uma diminuição (e uma eliminação) de desconto<sup>254</sup> concedido ao sujeito passivo no caso de efetuar este o pagamento de forma única,<sup>255</sup> o que foi entendido pelo autor da ADI como caracterizador de um aumento indireto, no caso, do IPVA.

Concordando com o autor da ação, entende-se que o caso em tela, mesmo que de forma indireta, corresponde a uma majoração de tributo ou a um aumento da perda patrimonial do sujeito passivo pelo fato de que o desconto antes concedido fora excluído (ou reduzido), devendo-se, em tais situações, ser respeitada a anterioridade tributária.

Veja-se que poderia ter (e, certamente, assim o é) o contribuinte se planejado de acordo com o valor do tributo a ser pago com o desconto, cuja redução ou exclusão atingiria de forma direta a sua segurança jurídica (afetando a previsibilidade e, portanto, o seu planejamento), logo, tornando-se de suma importância o cumprimento à anterioridade tributária, respeitando-se, assim, um prazo mínimo para possibilitar o seu planejamento, relativamente à “nova” realidade. Importa salientar, por oportuno, que tal situação não apresenta semelhança com a

---

<sup>252</sup> É essa eficácia chamada por Ricardo Lobo Torres (2009, p. 136) de “eficácia diferida”, em que os efeitos de uma norma, mesmo vigente, são postergados para uma data futura, como se dá, por exemplo, conforme o autor, em razão da determinação estabelecida pela anterioridade tributária.

<sup>253</sup> Não é demais salientar que o §1º do art. 97 do Código Tributário Nacional equipara ao aumento do tributo a modificação da sua base de cálculo, que implique torná-lo mais oneroso, enquanto o §2º do mesmo artigo estabelece que “não constitui majoração de tributo, [...], a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.

<sup>254</sup> O CTN também prevê no parágrafo único do art. 160 que a “legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça”.

<sup>255</sup> Os dispositivos que tratam da redução e da eliminação de desconto (art. 1º, II) e da entrada em vigor da Lei (art. 3º) assim estabelecem: “Art. 1º. A Lei n. 14.260, de 22 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: [...] II – O § 3º e o § 4º do art. 11 passam a vigorar com a seguinte redação: ‘§ 3º - O pagamento do imposto poderá ser efetuado: a) com redução de cinco por cento do valor devido, em parcela única, para pagamento no mês de fevereiro, conforme calendário de vencimentos fixado em Instrução da Secretaria da Fazenda; b) sem redução do valor devido, para pagamento no mês de março, em parcela única, conforme calendário de vencimentos fixado em Instrução da Secretaria da Fazenda;’ [...] Art. 3º Esta Lei entrará em vigor na data de sua publicação.”



simples mudança de data de recolhimento,<sup>256</sup> uma vez que, neste caso, não há reflexo no valor efetivo do tributo, como se verifica na exclusão ou redução de desconto.

Outro caso que merece ser aqui analisado, a partir de decisão da Corte Constitucional brasileira, é a aplicação da anterioridade tributária em se tratando de imposto de renda. Tome-se como exemplo o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 433.878-MG, em que se analisou a aplicabilidade da anterioridade e da irretroatividade relativa à Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994,<sup>257</sup> momento em que ainda não vigia a redação do §2º do art. 62 da Carta Maior,<sup>258</sup> incluído pela Emenda Constitucional nº 32/2001, interessando, aqui, a observação, de forma específica, quanto à posição adotada relativamente à anterioridade:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. Medida Provisória 812/94. Lei 8.981/95. I. - Medida Provisória publicada em 31.12.94, a tempo, pois, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado: não-ocorrência, quanto ao imposto de renda, de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. Precedentes do STF. II. - Voto vencido do Ministro Carlos Velloso: ofensa ao princípio da irretroatividade, conforme exposto no julgamento dos RE 181.664/RS e 197.790/MG, Plenário, 19.02.97. III. - Precedentes do STF. IV. - Agravo não provido. (BRASIL. STF. AgR RE 433.878-MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Julgamento 1 fev. 2005. Órgão Julgador Segunda Turma. DJ 25 fev. 2005, p. 34).

Interessa destacar que foi a Medida Provisória nº 812/1994, publicada em 31 de dezembro de 2004, quando ainda vigia, pois, o exercício 2004, ano-base para o imposto de renda a ser declarado em 2005. Insta relembrar o estudo desenvolvido no capítulo inicial, em que se pôde entender tratar-se o imposto em destaque de um tributo com fato gerador periódico, é dizer, aquele em que seu fato gerador é formado por uma sequência de fatos ocorridos ao longo de certo período (AMARO, 2004, p. 127), no presente caso, ao longo do ano, não se concretizando, portanto, de forma imediata.

Se assim o é, a lei a incidir sobre o aludido imposto deve estar vigente e eficaz a partir de quando começar o seu fato gerador, ou, a partir do primeiro fato que compõe esse fato gerador, ao qual se seguirão outros, no ano-base a que se refira, sob pena de a lei surpreender

---

<sup>256</sup> Corroborando com este pensamento, vejam-se, em termos jurisprudenciais, a Súmula 669 do STF, e, em termos doutrinários, Leandro Paulsen (2006a, p. 982), para quem o “prazo de recolhimento não integra a norma de incidência tributária; simplesmente explicita o momento em que deve ser cumprida a obrigação pecuniária surgida com a ocorrência do fato gerador”. Em sentido contrário, entendendo que, no caso de redução de prazo para recolhimento de tributos, por corresponder a um aumento da perda patrimonial do sujeito passivo, deve ser respeitada a anterioridade tributária, Roque Antônio Carrazza (2009, p. 224) e Francisco Pinto Rabello Filho (2002, p. 125).

<sup>257</sup> Posteriormente convertida na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

<sup>258</sup> Vale lembrar a prescrição do dispositivo: “§2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”.

o contribuinte do imposto. Logo, em se considerando o ano-base 1994, para apresentar um exemplo semelhante ao caso concreto da decisão acima citada, e sabendo-se que o fato gerador do imposto de renda é formado por uma sequência de fatos, uma lei, para que seja entendida aplicável aos fatos que compõem o fato gerador do imposto de renda, deve estar eficaz a partir de 1º de janeiro de 1994, incidindo, assim, sobre todos os fatos, os quais serão declarados e recolhidos em 1995, sob pena de, como mencionado, impossibilitar o planejamento dos contribuintes do imposto e, portanto, afrontar a sua segurança jurídica.

Veja-se, entretanto, que o julgamento antes transcrito decide: “Medida Provisória publicada em 31.12.94, a tempo, pois, de incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado: não-ocorrência, quanto ao imposto de renda, de ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade”. O decisório faz concluir que a Corte Constitucional, diferentemente do que aqui se defende, percebe a ocorrência do fato gerador do imposto de renda no último dia do ano-base, pensamento que se confirma com o enunciado da Súmula 584 daquela Corte, que, apesar de aprovada em 15 de dezembro de 1976, continua sendo aplicada: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.

Aqui, outra vez, parece que a anterioridade constitucional tributária não está cumprindo o seu papel de garantia da segurança jurídica do contribuinte, uma vez que a aplicação de uma modificação que represente uma eventual majoração do imposto de renda ocorrida no curso do ano-base, eficaz, destarte, no ano da declaração, surpreenderia o sujeito passivo, que já efetuou o planejamento das suas atividades tomando como referência a lei eficaz e por ele conhecida no início do ano-base respectivo.

Ante o exposto acima, pode-se perceber que, enquanto, de um lado, a anterioridade tributária, em sua teoria, visa a resguardar os administrados que pagam tributos contra a ação excessiva ou arbitrária do Estado, permitindo-lhes, como fartamente mencionado, planejar-se de acordo com aquilo que entende exigível; de outro lado, em termos práticos, o instituto ainda carece de maior atenção por parte da Corte Maior brasileira, no sentido de tornar realidade a teoria determinada pela anterioridade tributária.

## **4.2 Anterioridade tributária e direitos fundamentais**

O estudo até aqui desenvolvido faz perceber que o exercício da tributação pelo Estado apresenta-se limitado constitucionalmente, por meio de regras e/ou princípios, os quais

determinam o que pode ou não a legislação prever e, portanto, como deve proceder o ente estatal ao exercer a sua competência tributária, de maneira a respeitar direitos e garantias individuais relativos, neste caso, aos administrados pagadores de tributos, que, por seu lado, têm o poder de exigir por parte do ente tributante o cumprimento aos seus direitos públicos subjetivos, estabelecidos pelo Lei Fundamental brasileira.

#### 4.2.1 *Direitos fundamentais em matéria tributária*

No capítulo segundo, foram estudados, é bom que se lembre, sucintamente, os direitos e garantias fundamentais, quando se pôde entender que, de forma marcante, a partir da Idade Média, o homem sentiu a necessidade de limitar a ação do Estado, no tocante à sua exigência tributária,<sup>259</sup> de maneira a evitar abusos e arbitrariedades, defendendo, pois, a sua propriedade (ou, o seu patrimônio).

Essa preocupação ganhou dimensão, ao longo dos anos, à medida que as responsabilidades estatais aumentavam, com o surgimento de direitos fundamentais que exigem, além da sua não interferência, uma ação positiva estatal, no sentido de respeitar e garantir esses direitos, o que tornou necessária uma contrapartida por parte dos homens que habitam esse Estado por meio, dentre outras receitas, do pagamento de tributos, que adquiriu ares de dever fundamental<sup>260</sup> (TORRES, 1995, p. 19), cabendo, assim, ao Estado Fiscal<sup>261-262</sup> (aquele cujas necessidades financeiras são, essencialmente, cobertas por tributos) pagar a conta do Estado Social (NABAIS, 1998, p. 575).

<sup>259</sup> Veja-se como exemplo o *no taxation without representation* citado por José Adércio Leite Sampaio (2004, p. 146).

<sup>260</sup> Neste sentido, também, José Casalta Nabais (1998, p. 679), porém, ensinando o tributo como gênero, do qual são espécies os impostos e as taxas, considera como tal (dever fundamental) somente em relação aos impostos. (NABAIS, 1998, p. 185 *et seq.*).

<sup>261</sup> Apresentando uma tensão entre o tributo e a liberdade, Ricardo Lobo Torres (1995, p. 3) ensina que “[c]om o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se e até hoje se mantêm, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o *preço da liberdade*, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a *legalidade*”. E completa o doutrinador que “[o] relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.” (TORRES, 1995, p. 7). (grifos originais).

<sup>262</sup> Marco Aurélio Greco (2005, p. 182) ensina que, em desejando a sociedade “[...] um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo (p.ex., proveja à seguridade social), o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação. Daí falar-se em ‘Estado Fiscal’ como aquele que, para subsistir, necessita de tributos.”

No mesmo capítulo, percebeu-se que as normas reconhecidas como de direitos fundamentais apresentam caracteres que, de acordo com Robert Alexy (1999, p. 60-61), permitem a sua identificação como tais, e/ou são estabelecidas pelo próprio texto constitucional ou dele decorrem (ALEXY, 2008, p. 73), sendo dotadas, em razão desse fato, das seguintes especialidades: estão no nível máximo da ordem jurídica; submetem-se a regras especiais para que sejam modificadas; possuem proteção contra a sua extinção; e constituem-se como parâmetros de ações ou decisões de todos os órgãos de qualquer dos Poderes de Estado, uma vez que se tratam de normas vinculativas do Poder Público. (CANOTILHO, 1999, p. 254-255).

Apreendeu-se, também, que as normas de direitos e garantias fundamentais não são apenas aquelas apresentadas no Título II da Carta Maior, podendo ser percebidas em diversos outros pontos da Carta da República atual; em tratados internacionais; e mesmo de forma não escrita, implícitos ou decorrentes do regime e dos princípios. (SARLET, 2009, p. 86).

Assim, diante da necessidade estatal de financiamento das suas despesas, que se dá, essencialmente, como mencionado linhas atrás, através do pagamento de tributos, e, ao mesmo tempo, da proteção daquele que exercerá este papel de fomentador do Estado contra eventuais excessos por parte deste, parece razoável entender que esteja também o contribuinte protegido por direitos e garantias fundamentais contra qualquer ação de maneira arbitrária por esse Estado, e que estejam tais normas, de forma explícita ou implícita, localizadas dentro do catálogo<sup>263</sup> e/ou fora dele, como, por exemplo, dentre os dispositivos constitucionais especificamente relacionados à tributação.

Nesse sentido, se posiciona Roque Antônio Carrazza (2009, p. 436-437) para quem esses direitos (e garantias) fundamentais do contribuinte formam o que a doutrina denomina de Estatuto do Contribuinte, e, tomando emprestada a definição de Paulo de Barros Carvalho, Carraza apresenta-o como

[...] a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam direitos e obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – *entidade tributante*). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros

---

<sup>263</sup> Pois, conforme ensina Roque Carrazza (2009, p. 439), que apresenta “outros obstáculos que tolhem o exercício das competências tributárias”, as leis tributárias, por imposição, por exemplo, do art. 5º, XIII da Constituição Federal vigente (“é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”), não podem embaraçar o livre exercício do trabalho.

níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade. (grifos originais).

Ricardo Lobo Torres (1995, p. 20), por seu turno, entendendo o nascimento do poder estatal de tributar no “espaço aberto pela liberdade”, afirma que este poder tem assento nos dispositivos constitucionais que apresentam os direitos fundamentais, constantes do art. 5º, em especial, nos incisos XXII (garantia do direito de propriedade) e XXIII (exigência de que a propriedade atenda à sua função social), bem como no que denomina de “Declaração dos Direitos do Contribuinte e suas garantias”, estabelecidas, de acordo com o doutrinador, nos arts. 150 a 152 da Lei das Leis de 1988, aos quais, com a devida *venia*, entende-se que deva ser somado o §6º do art. 195 da Carta.

Assim, têm os contribuintes em seu favor, com respaldo em determinações constitucionais, direitos e garantias que, formando o que se denominou acima de Estatuto do Contribuinte, impõem limites aos entes tributantes, exigindo-se deles um comportamento em conformidade com aquelas disposições constantes da Carta Maior e, via de consequência, respeitante desses direitos subjetivos de quem paga tributos, sob pena de inconstitucionais serem os seus atos.

A Constituição Federal de 1988 estabelece, como fonte de recursos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios os tributos que cada ente pode instituir e exigir e, ao mesmo tempo, prescreve princípios e/ou regras que devem ser atendidos pelas Fazendas, que, disciplinando a atuação tributária estatal, limitam suas condutas, inclusive na produção normativa, objetivando evitar a exação de maneira arbitrária e, portanto, assegurando àqueles que devem cumprir tal exigência (pagamento de tributos) uma proteção contra excessos por parte do Estado, enquanto Estado (Social) de Direito.

As mencionadas imposições aos entes tributantes podem ser percebidas nos dispositivos da Carta da República vigente referentes às limitações constitucionais ao poder de tributar, como, por exemplo,<sup>264</sup> aquelas contidas nos arts. 150 a 152, os quais, em linha com os pensamentos acima expostos, apresentam-se, como direitos subjetivos daqueles que pagam tributos, ou, de forma mais direta, direitos fundamentais dos contribuintes, apresentando, alguns desses direitos, restrições expressamente estabelecidas na própria Carta, como ocorre

---

<sup>264</sup> Disse-se “por exemplo”, porque, como afirmado alhures, entende-se que a regra contida no art. 195, §6º da Carta Magna de 1988, que trata da anterioridade mitigada, também se apresenta como uma limitação ao poder de tributar, mesmo fora da Seção II, denominada “Limitações Constitucionais do Poder de Tributar”, do Capítulo I do Título VI da Lei Fundamental brasileira.

com a legalidade tributária, cujo §1º do art. 153 faculta ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras. Impende lembrar que a anterioridade tributária, como uma das citadas limitações ao poder de tributar, já foi expressamente reconhecida como garantia fundamental, conforme se pode perceber na decisão do Supremo Tribunal Federal constante da já referida ADI 939-DF.

O reconhecimento de qualquer das limitações constitucionais ao poder de tributar como direito fundamental do contribuinte é possibilitado pela previsão do §2º do art. 5º da Carta Magna atual, desde que atendido o caráter de fundamentalidade. Observando-se os ensinamentos, apresentados no capítulo segundo, especialmente de Ingo Wolfgang Sarlet (2009) e de José Carlos Vieira de Andrade (1987), tem-se presente, nas citadas limitações, como, dentre outros exemplos, a legalidade tributária e a vedação ao confisco, um caráter de relevância para toda a sociedade, enquanto pagadora de tributos, além de guardarem relação, em muitos casos, com o direito fundamental de propriedade, enquanto patrimônio financeiro dos contribuintes, apresentando-se, pois, como garantias contra eventual ação arbitrária estatal em detrimento da propriedade.

Tomando como outro exemplo a limitação constante da imunidade relativa aos templos de qualquer culto, pode-se verificar, também aí, a sua relevância para a sociedade que recolhe os seus tributos, na medida em que não quer esta sociedade ver a sua liberdade religiosa afrontada, sendo este, pois, o direito fundamental ao qual essa limitação ao poder de tributar visa a assegurar.

Esses direitos do contribuinte possuem, portanto, a função, essencialmente, de defesa,<sup>265</sup> quando, concomitantemente, proíbem o excesso por parte do Estado (perspectiva objetiva) e proporcionam ao cidadão-contribuinte o poder de exigir desse mesmo Estado a não interferência lesiva (que se concretiza pela ação excessiva).

Interessa analisar outras limitações ao poder de tributar que não apresentem relação de forma direta, apenas indireta, com o administrado. Tratam-se (i) da imunidade<sup>266</sup> recíproca,

---

<sup>265</sup> Na linha ensinada por Gomes Canotilho (1999, p. 383).

<sup>266</sup> Impende trazer a lição de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 189-201) que, ao criticar a doutrina que entende a imunidade como “limitação constitucional às competências tributárias”, como “exclusão ou supressão do poder tributário”, como “hipótese de não-incidência constitucional qualificada”, como “aplicável tão-somente aos tributos não-vinculados” e como “não comportando fracionamentos”, apresenta-a como “*a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem,*

prescrita na alínea “a”, do inciso VI, do art. 150<sup>267</sup> da Carta Magna, a qual veda a todos os entes tributantes a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros; e (ii) a proibição aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de estabelecer diferença tributária relativa a bens e serviços, de qualquer natureza, em função de sua procedência ou de seu destino, determinada no art. 152<sup>268</sup> da Carta.

Essas duas imposições ao poder estatal de tributar têm como objetivo, na essência, a garantia do princípio federativo, na medida em que, no primeiro caso, nenhum ente federativo pode interferir no patrimônio um do outro, garantindo-se a sua autonomia,<sup>269</sup> e, no segundo caso, em nome da não-discriminação em razão da origem ou do destino, de forma que nenhum dos componentes da federação aja em detrimento de outro, por qualquer razão. Cabe aqui lembrar que o STF já se posicionou no sentido de entender as aludidas limitações ao poder de tributar como forma de garantia da federação ou do pacto federativo, conforme se pode perceber, no tocante ao primeiro exemplo, na decantada ADI 393-DF<sup>270</sup> e, relativamente

---

*de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”* (CARVALHO, 2009, p. 202), (com itálico no original). Não entende, pois, o doutrinador a imunidade como uma das limitações ao poder de tributar, apresentando-se, na verdade, como uma demarcação de competência. Deve-se, no entanto, destacar que o pensamento do tributarista (de não vislumbrar a imunidade como uma limitação ao poder de tributar) não interfere, pelo menos é o que se entende, na sua caracterização como direito e/ou garantia fundamental.

<sup>267</sup> O dispositivo prevê: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]”

<sup>268</sup> “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

<sup>269</sup> Interessa, nesse contexto, a lição de Antônio Roque Carrazza (2009, p. 738-739) segundo o qual a imunidade recíproca “[d]ecorre do princípio federativo, porque se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais. Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera, tanto que inscreveu nas *cláusulas pétreas* que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir ‘a forma federativa de Estado’ (art. 60, § 4º, I).” (grifos originais)

<sup>270</sup> BRASIL. STF. ADI 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Julgamento 15 dez. 1993. Órgão Julgador Pleno. DJ 18 mar. 1994, p. 5165, de onde se extrai: “[...] 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 [...] 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 e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I e art. 150, VI, ‘a’, da C.F.)”. (grifos acrescidos)

ao segundo exemplo, no voto proferido pelo Relator Ministro Joaquim Barbosa na ADI 3.389-DF.<sup>271</sup>

Em ambos os casos, tomando-se mais uma vez as lições doutrinárias antes citadas, tem-se a existência de direitos/garantias fundamentais, uma vez que as duas limitações apresentam-se de grande relevância para a sociedade brasileira como um todo, visto que visam à manutenção da forma federativa do Estado brasileiro e estão relacionadas, como forma de garantia, ao pacto federativo, determinado pela parte inicial da Constituição Federal de 1988.

Variando as limitações ao poder de tributar, tão somente, quanto ao direito ou princípio fundamental a que visam garantir, razão por que não se procedeu à análise quanto ao caráter de fundamentalidade de todas elas no presente estudo, podem-se perceber tais limitações como direitos fundamentais, pois, ao mesmo tempo em que se apresentam de grande relevância para a sociedade brasileira, à medida que freia o ímpeto da exação, inclusive arbitrária, do Estado, protege, como uma garantia fundamental, direitos e princípios fundamentais, atingindo, de forma direta ou reflexa, o cidadão-contribuinte. Essas garantias têm, enquanto direitos fundamentais, a função, portanto, em regra, de defesa desses princípios ou direitos fundamentais que asseguram.

#### *4.2.2 Anterioridade tributária como direito fundamental*

Insta, neste subcapítulo, continuando o estudo desenvolvido no anterior, a análise acerca da identificação, neste ponto, especificamente, da anterioridade constitucional tributária como direito fundamental, por se tratar de um dos temas centrais do presente ensaio, ao lado da identificação deste instituto como contributo para a segurança jurídica, já procedida no item 4.1.2.

Presentemente, tomando-se como referência o que foi até aqui estudado, pode-se dizer que já não há dúvida quanto à existência de direitos e garantias fundamentais dispersos pelo corpo da Constituição, fora, portanto, de que se denominou de catálogo desses direitos. Tal conclusão tem como base a determinação contida no §2º do art. 5º da Carta Maior brasileira vigente, em especial na sua parte inicial, em que se lê: “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros [...]”. Depreende-se, daí, que, mesmo estando

---

<sup>271</sup> BRASIL. STF. ADI 3.389-RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Julgamento 6 set. 2007. Órgão Julgador Pleno. DJe n. 18 1 fev. 2008.



topograficamente no final do art. 5º, o qual elenca o que a própria Carta denomina de direitos e deveres individuais e coletivos, existem direitos e garantias em todo Estatuto Magno, pois, não fosse essa a intenção do legislador constituinte, como já exposto, teria feito referência não à Constituição, mas ao Título ou ao Capítulo que quisesse indicar como aquele que contivesse esses direitos e garantias.

O instituto constitucional tributário ora analisado, como já de conhecimento, está expressamente previsto na Carta Magna nacional no art. 150, III, “b” e “c”, anterioridades de exercício e mínima, respectivamente, aplicáveis aos tributos em geral, com as exceções taxativamente estabelecidas pelo Texto Magno, e no art. 195, §6º, a anterioridade mitigada, aplicável tão somente às contribuições voltadas para o custeio da seguridade social, apresentando-se as três modalidades como limitação ao poder de tributar do Estado.

Para a identificação quanto ao caráter de direito e garantia fundamental da anterioridade tributária, como de qualquer dispositivo prescrito fora do catálogo de direitos e garantias fundamentais, interessa que se proceda à análise acerca da sua fundamentalidade formal e material. Relativamente à fundamentalidade formal, em se considerando a doutrina de J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 379), não há dúvida estar ela (a fundamentalidade formal) presente no instituto em estudo, uma vez que prescrito pela Constituição Federal de 1988, no art. 150, III, “b” (anterioridade de exercício) e “c” (anterioridade mínima) e no art. 195, §6º (anterioridade mitigada), como já em muitas oportunidades destacado.

Interessa, então, a observação sobre a possibilidade de se perceber a fundamentalidade material na anterioridade, para que, assim, possa-se concluir pelo seu caráter de direito e/ou garantia fundamental. De acordo com os ensinamentos já apresentados no capítulo segundo, em especial as lições de Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 92 *et seq.*) e José Carlos Vieira de Andrade (1987, p. 83 *et seq.*) sobre a caracterização de uma norma como contendo um direito e/ou garantia fundamental, verificou-se que, para que seja essa norma assim entendida, faz-se necessária a análise da sua importância ou relevância perante a sociedade a que é submetida em determinado momento histórico e do seu conteúdo ou substância, tomando-se como referência um (ou mais) direito fundamental já reconhecido e os princípios fundamentais da República, consagrados na parte inicial da Lei das Leis.

No que tange à relevância do instituto em estudo, deve-se analisá-la tomando como referência a sociedade brasileira, ou, mais especificamente, as pessoas que se caracterizem

como contribuintes. Já se teve a oportunidade de identificar que a anterioridade tributária, em qualquer de suas modalidades, apresenta-se como garantidora da segurança jurídica desse grupo de pessoas.

Assim o é porque o instituto visa a impedir que os sujeitos passivos sejam surpreendidos pela instituição de um tributo ou pela majoração de um já existente, assegurando-lhes, para tanto, um lapso temporal, antes do início da efetiva exigência da exação, entendido pelo legislador constituinte como necessário e suficiente para que possam planejar as suas atividades, como pessoas físicas ou jurídicas, de acordo com a nova realidade tributária que se lhe apresente. Logo, não resta dúvida quanto à importância da anterioridade constitucional tributária para o cidadão-contribuinte.

Como sabido, para a investigação do conteúdo ou substância de um direito pretensamente fundamental, deve-se observar a sua relação com um ou mais direitos fundamentais consagrados. No presente caso, tem-se como um dos direitos fundamentais relacionados à anterioridade tributária o direito de propriedade, estampado no inciso XXII do art. 5º da Carta Magna brasileira vigente, o qual prevê que “é garantido o direito de propriedade”. Antes, contudo, de se efetuar tal estudo, interessa lembrar que essa relação entre a tributação e o direito de propriedade existe há muito tempo, merecendo, pois, que se proceda a uma análise histórica, ainda que sucinta, dessa relação.

O direito de propriedade, como direito fundamental há muito reconhecido,<sup>272</sup> exigia garantias para a sua proteção. Assim o foi, e o é, pois, de longas datas, o homem busca defender as suas posses contra a interferência de terceiros, inclusive do poder estatal. Pôde-se perceber esse fato quando, procurando não permitir ao Estado tal interferência, foi criada a regra do *no taxation without representation*, que, como uma incipiente forma de legalidade tributária (SAMPAIO, 2004, p. 146), limitava a ação tributária estatal, através da exigência de autorização dos súditos, por meio do Conselho dos Comuns, antes que se fizesse a cobrança dos tributos, exceto nos casos previstos, conforme determinava o art. 12 da Magna Carta de 1215.

A regra foi alterada ao longo dos anos, ganhando em importância e se tornando cada vez mais eficiente como defesa da propriedade contra excessiva ou arbitrária exação estatal, como

---

<sup>272</sup> Vale lembrar que Gregório Peces-Barba Martínez (2004, p. 60-61) ensina o direito de propriedade como um dos direitos fundamentais inerentes já à sociedade burguesa do Estado Liberal (ao lado de outros direitos como os direitos individuais e civis e as garantias processuais).

a incorporada ao texto da Constituição estadunidense em 1787, que conferia poder ao Congresso, como órgão de representação popular, para fixar tributos; e à Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que, ao mesmo tempo em que determinava a necessidade de pagar tributos de acordo com as posses respectivas (perceba-se um modo de respeito à capacidade contributiva), permitia a esses homens verificarem, diretamente ou por meio de seus representantes, dentre outros pontos relevantes, se havia necessidade efetiva para se exigir a exação.

Como lembra Roque Antônio Carrazza (1986, p. 128), o exercício da tributação se apresenta como exceção à proteção da propriedade privada,<sup>273</sup> ambas (a tributação e a defesa da propriedade privada) fundadas na Constituição, possibilitando, assim, ao Estado “invadir” os domínios do particular para fomentar as suas necessidades financeiras, retribuindo-lhe através do cumprimento das suas obrigações constitucionais de segurança, saúde, educação, transporte, dentre outras necessidades básicas indispensáveis ao homem (as demandas sociais, inclusive a garantia dos direitos fundamentais),<sup>274</sup> isto é, despesas estatais a serem pagas pelas receitas estatais, dentre estas as de origem tributária, gerando, nesse homem, o dever fundamental (TORRES, 1995, p. 19) de pagar tributos.

A defesa da propriedade contra a ação tributária estatal excessiva ou arbitrária foi ganhando, ao longo do tempo novas feições e, da mesma forma que o próprio direito fundamental de propriedade, evoluiu. E não poderia ser diferente. Com o surgimento do Estado Social e os direitos fundamentais sociais (e, depois, os direitos coletivos e difusos), os quais exigiam uma ação positiva desse Estado no sentido não só de garantir, mas também de proporcionar esses direitos aos cidadãos, as necessidades financeiras estatais foram crescendo, e, no mesmo sentido, o risco de uma exigência tributária afrontar o patrimônio dos seus cidadãos.

Como forma de defesa dos contribuintes, houve uma positivação e uma constitucionalização dessas garantias em defesa do direito de propriedade em face da atuação

---

<sup>273</sup> O texto magno estabelece expressamente o direito, como no inciso XXII do art. 5º (a garantia do direito de propriedade como direito fundamental), e a proteção da propriedade, quando, por exemplo, estabelece a vedação ao confisco (o art. 150, IV veda aos entes tributantes utilizar o tributo com efeito de confisco), sem olvidar, ao mesmo tempo, a exigência de que esta propriedade cumpra a sua função social, conforme, logo em seguida, determina o texto constitucional que a propriedade deve atender a sua função social (inciso XXIII do mesmo artigo), apresentando, ainda, a exigência de atendimento da citada função social como princípio geral da ordem econômica (art. 170, III).

<sup>274</sup> De forma a que o Estado Fiscal (aquele cujas necessidades financeiras são, essencialmente, cobertas por tributos) pague a conta do Estado Social, conforme salienta José Casalta Nabais (1998, p. 575).

tributária estatal. Diversas constituições<sup>275</sup> apresentam regras e/ou princípios que visam a limitar a atuação do Estado; muitas dessas regras e/ou princípios têm como objetivo amparar os pagadores de tributos, de forma a não serem esbulhados nas suas posses pelo Estado, quando da sua atuação tributária.

No caso específico brasileiro, tal preocupação não é diferente, pois, também aqui, a atuação estatal tributária se apresenta como uma exceção ao direito de propriedade,<sup>276</sup> motivo por que a Carta da República possibilitou a proteção do contribuinte contra eventuais excessos tributários pelo Estado, como lembra Roque Antônio Carrazza (1986, p. 128), que, mesmo se referindo à Constituição anterior, retrata com exatidão a realidade vigente.

Traduzindo a proteção dessa propriedade por meio da legalidade tributária, Alberto Xavier (1978, p. 18) leciona que “no Direito Tributário sempre se entendeu ser de tal modo intensa a intervenção na propriedade dos particulares em que os tributos se traduzem, que se reputou indispensável rodear tal intervenção das garantias de lei formal”, e, em outro momento, destaca Xavier (2001, p. 31), ainda sobre a legalidade tributária e sua relação com a defesa da propriedade, reconhecendo nesta um direito fundamental

O objeto da garantia consagrada no princípio da legalidade da tributação são os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica, direitos esses preexistentes ao Estado de Direito e à Constituição, mas cuja incorporação na Constituição lhes assegura os **status** de direitos fundamentais. (grifo original)

A relação também é percebida, e não de hoje, pela jurisprudência pátria, tomando-se aqui como referência a posição do Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição da República, na decisão constante do Recurso Extraordinário nº 18.331, citada por Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 194), cujo Relator Ministro Orosimbo Nonato assim se pronuncia

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement pouvoir*. (grifos originais)

Pode-se perceber, portanto, que a doutrina pátria e a jurisprudência reconhecem a relação entre a tributação e o direito de propriedade, no sentido de que não pode aquela

---

<sup>275</sup> Vejam-se a título de exemplo, o art. 31 da Constituição Espanhola, art. 103º da Constituição Portuguesa e os arts. 150 a 152 da Constituição Brasileira.

<sup>276</sup> Pois, como leciona Ricardo Lobo Torres (1995, p. 20), “[...] o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico, por excelência, para a imposição fiscal”.

afrontar esta, isto é, o Estado, na sua atividade de exigir tributo, não pode agir no sentido de ferir o direito fundamental de propriedade. Neste sentido é que a Constituição Federal de 1988 elenca diversas limitações ao poder de tributar, cujo objetivo é garantir o direito de propriedade dos contribuintes em face da exação levada a efeito pelos entes tributantes, de maneira a impedir que o Estado, em nome da exigência de tributos, vá além e avance sobre o patrimônio do administrado.

Podem ser citadas, dentre as aludidas limitações, como garantia do direito fundamental de propriedade do contribuinte, basicamente, a legalidade tributária (art. 150, I), a qual determina que um tributo somente possa ser exigido ou aumentado por lei; a irretroatividade (art. 150, III, “a”), que impede a exigência de tributos incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado tais tributos; as anterioridades tributárias de exercício, mínima e mitigada, que determinam seja o tributo exigido somente no exercício seguinte e/ou após transcorridos noventa dias em relação à lei que o tenha criado ou aumentado (art. 150, III, “b” e “c” e art. 195, §6º); ou a vedação do confisco (art. 150, IV), impedindo que o Estado exija tributos de forma a violar o patrimônio do particular.

No tocante, de forma específica, à anterioridade tributária, percebe-se nela o objetivo de proteção da propriedade do cidadão-contribuinte quando, ao determinar, como já se disse, a ocorrência de um lapso temporal entre a publicação de lei que crie ou majore um tributo e o início da exigência deste, permite àquele que arcará com o pagamento da exação um planejamento das suas atividades, em conformidade com a nova realidade tributária, sem o que seria o administrado surpreendido e, em consequência, a ação estatal de exigência tributária resultaria em uma verdadeira invasão do patrimônio do sujeito passivo, uma vez que se trataria de um novo tributo ou de um novo valor deste.

Assim, se o contribuinte é surpreendido quanto à existência de um tributo ou da sua majoração, o planejamento antes feito, tomando em consideração a realidade anterior a esse novo fato, retratará valores a serem recolhidos que serão inferiores aos atuais, representando a diferença entre o que antes deveria pagar e o que deve recolher agora uma interferência estatal não autorizada constitucionalmente, inconstitucional, portanto, nas poses do administrado.

Visando impedir tal interferência tem-se, dentre outras regras e/ou princípios constitucionais tributários, a anterioridade tributária. Eis, pois, a relação existente entre a

anterioridade constitucional tributária e o direito fundamental de propriedade, ou, se se preferir ser mais preciso<sup>277</sup> com o texto constitucional, entre a anterioridade tributária e a garantia do direito de propriedade, ambos estabelecidos pela Carta da República vigente, visando aquela (anterioridade) a garantir a propriedade do contribuinte. Pode-se perceber, ainda, a relação do instituto em estudo com o princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, ou, mais precisamente, a dignidade do cidadão-contribuinte, quando impede que se ignore o seu planejamento e, portanto, a sua segurança jurídica.

Assim, identificados a relevância do instituto em relação ao grupo a que se refere – os contribuintes – e um direito fundamental ao qual se relaciona, ou a que visa a assegurar, o direito de propriedade, pode-se perceber já aqui,<sup>278</sup> de acordo com a doutrina antes estudada, que se trata a anterioridade tributária de uma garantia fundamental dos contribuintes.

Sem fazer referência, pelo menos de forma expressa, ao direito de propriedade, como antes mencionado, o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de reconhecer o instituto como garantia individual do contribuinte,<sup>279</sup> portanto garantia fundamental, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-DF,<sup>280</sup> tendo como Relator o Ministro Sydney Sanches, o qual, fundamentando seu voto no §2º, do art. 5º, da Lei das Leis, reconheceu a anterioridade tributária como uma garantia individual do contribuinte. Na mesma linha de pensamento, foram os votos do Ministro Néri da Silveira<sup>281</sup> e do Ministro Ilmar Galvão, tendo este assinalado que o instituto em estudo visa a garantir a não-surpresa relativamente a tributos, devendo ser observado não só pelo legislador ordinário, mas também pelo constituinte derivado, em face da prescrição do §4º, art. 60 do Estatuto Magno brasileiro de 1988.

---

<sup>277</sup> Assim se diz, porque, como antes mencionado, a Constituição estabelece no inciso XXII do art. 5º: “é garantido o direito de propriedade”.

<sup>278</sup> Diz-se “já aqui”, pois, como se verá à frente, a anterioridade tributária garante, também, outro direito fundamental.

<sup>279</sup> Importa ressaltar que, embora a decisão tenha-se referido especificamente à anterioridade de exercício, pode-se estendê-la às anterioridades mínima e mitigada, em virtude da semelhança estrutural entre essas modalidades do instituto.

<sup>280</sup> BRASIL. STF. ADI 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Julgamento 15 dez. 1993. Órgão Julgador Pleno. DJ 18 mar. 1994, p. 5165.

<sup>281</sup> Insta destacar que o Ministro, no seu voto quando do julgamento do mérito da ADI 939-DF, no tocante à anterioridade, reporta-se ao voto que proferiu quando da concessão da Medida Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade 939-DF (BRASIL. STF. MC ADI 939-DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Julgamento 15 set. 1993. Órgão Julgador Pleno. DJ 17 dez. 1993, p. 28066), em que acolhe os votos dos Ministros Relator, Celso de Mello e Paulo Brossard, que reconheceram o instituto como direito.

Importante destacar, também, os votos dos Ministros Marco Aurélio e Carlos Velloso que, ao reconhecerem o instituto como garantia individual do contribuinte, ressaltaram este termo (garantia) expressamente estabelecido no *caput* do art. 150 da Lei Maior. O Ministro Celso de Mello, por seu turno, afirma a anterioridade como uma limitação constitucional ao poder de tributar das pessoas políticas e como um direito público subjetivo em face do ente estatal em benefício dos contribuintes, representando um direito fundamental dos mais relevantes dentre aqueles outorgados a quem paga tributo pela Carta Maior. Destaca, ainda, o Ministro Celso de Mello, que a anterioridade tem como objetivo maior tutelar a segurança jurídica, de forma a possibilitar ao contribuinte a certeza e a previsibilidade relativa à sua posição fiscal.

Veja-se, a partir do mencionado voto do Ministro Celso de Mello, que, conforme se pôde estudar no subcapítulo anterior (4.1), a anterioridade também guarda relação, no sentido de resguardar, com outro direito fundamental, a segurança jurídica, uma vez que impõe ao ente tributante na criação ou aumento de tributos que não surpreenda o sujeito passivo com a exigência desses tributos antes de decorrido um prazo mínimo entendido pelo legislador constituinte como necessário para um planejamento por parte do administrado. Outra vez, pode-se perceber o instituto limitativo do poder de tributar, ora sob estudo, como garantia fundamental, neste ponto relacionando-se à segurança jurídica ou visando à sua garantia.

Conclui-se, pois, que a anterioridade constitucional tributária pode ser vista como direito e garantia fundamental, considerando-se dois pontos de vista, os quais não se excluem, antes, complementam-se. De um lado, constitui-se em uma garantia fundamental, nos moldes da garantia em sentido estrito mencionada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2009, p. 32-33) e da garantia normativa, visando a proteger a integridade de função e de significado dos direitos fundamentais ensinada por Antonio Enrique Pérez Luño (2007, p. 70-79), e, como tal, visando a assegurar, ao mesmo tempo, dois direitos fundamentais, quais sejam, a propriedade<sup>282</sup> (o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas que pagam tributos) e a segurança jurídica (do mesmo grupo de pessoas, físicas e jurídicas).

---

<sup>282</sup> Merece que se mencione a posição de Luigi Ferrajoli (2001, p. 25 e 29-35), ao apresentar a primeira de quatro teses fundadas na definição de direitos fundamentais, para quem, em termos de estrutura, os direitos patrimoniais não se confundem com os direitos fundamentais, sendo estes concernentes a uma classe inteira de indivíduos, enquanto aqueles, a cada um dos seus titulares com exclusão dos demais. Tal, porém, não se aplica ao Direito pátrio, uma vez que determinou expressamente o constituinte originário o direito de propriedade (e/ou a garantia a esse direito) como direito fundamental, previsto no art. 5º, XXII (“é garantido o direito de propriedade”). Some-se, ainda, o fato levantado por Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 76) de que “a despeito de uma possível

De outro lado, corresponde a um direito fundamental, na linha mencionada por Canotilho (1999, p. 377-378), assim caracterizando-se por se tratar de um direito subjetivo,<sup>283</sup> ou, melhor seria, direito de titularidade individual<sup>284</sup> (SARLET, 2009, p. 424) do cidadão-contribuinte com função de defesa, que impõe ao Estado a abstenção de exigir tributo antes de decorrido o período constitucionalmente determinado.

Há que se mencionar, por oportuno, que, em consonância com o pensamento de María del Pilar Hernández Martínez (1995, p. 1.044), tem-se que as normas que contêm clássicas garantias, nos moldes da anterioridade tributária, representam, também, direitos, tendo tais direitos o sentido de o contribuinte poder exigir do Estado a proteção dos seus direitos fundamentais resguardados pela limitação tributária.<sup>285</sup> Em assim sendo, pode-se concluir que, neste sentido, não há prejuízo técnico, ao se identificar a anterioridade constitucional tributária seja como direito, seja como garantia fundamental.

### **4.3 Anterioridade tributária como cláusula pétrea**

Percebida a anterioridade tributária como garantia fundamental, ou, para ser literal ao texto constitucional, como garantia individual, conforme estudado no item antecedente, interessa aqui estudar a aplicabilidade ou não da limitação material à reforma constitucional, determinada pelo inciso IV do §4º do art. 60 da Lei das Leis atual, às regras entendidas como garantias individuais dos contribuintes e, de forma específica, ao instituto da anterioridade.

Conforme exposto no capítulo segundo, quando se observaram os direitos fundamentais como cláusula pétrea, as Constituições consideradas rígidas impõem determinadas limitações para que se procedam às modificações de seu texto. Essas limitações correspondem a regras que devem ser observadas pelo órgão responsável pela reforma constitucional, sob pena de tornar as alterações inconstitucionais. Constituem-se em limitações formais, circunstanciais e

---

dimensão exclusivamente patrimonial (que mesmo assim poderia ser tido como fundamental) a propriedade encerra, muitas vezes, notadamente em cumprindo a sua função social, um conteúdo existencial e vinculado diretamente à dignidade da pessoa.”

<sup>283</sup> Aqui entendido no sentido mencionado por Gilmar Ferreira Mendes (1999, p. 36), “direitos fundamentais que outorgam aos titulares a possibilidade de impor os seus interesses em face dos órgãos obrigados”

<sup>284</sup> Ao discorrer sobre a abrangência da expressão “direitos [e garantias] individuais” para a identificação de quais direitos fundamentais estariam protegidos como “cláusula pétrea”, Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 424) afirma que “verifica-se que todos os direitos fundamentais consagrados em nossa Constituição (mesmo os que não integram o Título II) são, na verdade e em última análise, direitos de titularidade individual, ainda que alguns sejam de expressão coletiva.”

<sup>285</sup> Sem olvidar, ainda seguindo a doutrina de Hernández Martínez (1995, p. 1.044), que a garantia constante da anterioridade permite reconhecê-la como direito, também, no sentido de possibilitar ao contribuinte a utilização dos meios adequados para a proteção dos direitos resguardados.



materiais,<sup>286</sup> podendo as matérias ser percebidas de forma expressa ou tácita. (BONAVIDES, 2003, p. 202-204).

As cláusulas pétreas, como se disse em momento anterior, correspondem às limitações materiais explícitas, é dizer, matérias expressamente definidas pelo legislador constituinte como insuscetíveis de alteração por meio de emendas constitucionais, compondo essas matérias o núcleo essencial da Constituição, conforme leciona J. J. Gomes Canotilho (1999, p. 824). A Constituição Federal de 1988 apresenta as matérias aqui ressaltadas no §4º do art. 60, o qual proíbe emendas constitucionais que visem a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais.

Há que se relembrar, também, que o impedimento determinado pelas cláusulas pétreas não proíbe modificações com intuito de agigantar a sua abrangência ou até de restringir-lhes, desde que, neste caso, mantenha intacto o núcleo essencial dessas matérias, conforme ensina Robert Alexy (2008, p. 296), cuja posição é adotada pela Corte Constitucional brasileira, como destacado anteriormente.<sup>287</sup>

Já se pôde verificar, em linhas anteriores, que diversas determinações constitucionais, almejando a proteção do contribuinte contra excessos e arbitrariedades dos entes tributantes, constituem-se em garantias fundamentais destes, havendo, quanto a essas garantias, variantes apenas no direito (ou, nos direitos) a que visa proteger. Em princípio, portanto, em se considerando esta conclusão e aquela exposta, no capítulo segundo, de que, por se tratarem de elementos componentes do núcleo essencial da Constituição, os direitos e garantias fundamentais estão protegidos sob o manto da cláusula de imutabilidade, fácil é concluir que as limitações ao Estado relativamente à tributação, reconhecidas como garantias fundamentais, estão resguardadas pela cláusula pétrea estabelecida no art. 60, §4º, IV da Lei Magna vigente.

---

<sup>286</sup> Há Constituições que estabelecem, ainda, uma limitação temporal, isto é, a determinação de um lapso temporal para que se efetue uma alteração na Constituição. A Constituição Portuguesa assim prevê no seu art. 284º/1, o qual determina: “A Assembléia da República pode rever a Constituição decorridos cinco anos sobre a data da publicação da última lei de revisão ordinária”. Na história constitucional brasileira, a Constituição do Império previu tal limitação no seu art. 174: “Se passados quatro annos, depois de jurada a Constituição do Brazil, se conhecer, que algum dos seus artigos merece reforma, se fará a proposição por escripto, a qual deve ter origem na Câmara dos Deputados, e ser apoiada pela terça parte delles”. Na Carta atual, pode-se verificar tal limitação, como salienta José Adércio Leite Sampaio (2002, p. 430), no art. 3º do ADCT.

<sup>287</sup> Conforme se verifica nos já citados julgamentos: BRASIL. STF. RE 511.961-SP, Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgamento 17 jun. 2009 Órgão Julgador Pleno. Publicação: DJe n. 213 13 nov. 2009; e BRASIL. STF. ADI 2.024-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento 3 maio 2007 Órgão Julgador Pleno. Publicação: DJ 22 jun. 2007, p. 16.

E esta foi a conclusão também do Supremo Tribunal Federal,<sup>288</sup> na repisada ADI 939-DF, em que se reconheceram as normas que contêm a anterioridade tributária e a imunidade recíproca como cláusulas pétreas. Merece, por oportuno, expor, no tocante ao tema atual, algumas considerações ali emitidas. Na ocasião, o Ministro Relator Sydney Sanches,<sup>289</sup> destacou que, pela extensão possibilitada pelo §2º do art. 5º e pela disposição do art. 150, III, “b”, ambos da Lei Fundamental brasileira, está esta garantia ao contribuinte entre os direitos e garantias individuais mencionados no inciso IV do §4º do art. 60 da mesma Lei Maior.

O Ministro Neri da Silveira, na mesma linha de raciocínio, no voto proferido na Medida Cautelar da ADI 939-DF, destacando que o termo “individual” não pode ser entendido no sentido de excluir as pessoas jurídicas, que constitui, em muitos casos, a proteção última dispensada ao indivíduo, entende que a anterioridade se caracteriza como garantia individual, visando a prevenir surpresas tributárias, cuja observância se exige do legislador ordinário e do legislador constituinte derivado, tendo as exceções ao instituto o poder de reforçar a ideia de que se trata de uma garantia, uma vez que a definição de suas exceções somente coube ao constituinte originário.

Ao ressaltar a palavra “garantia” expressa no *caput* do art. 150 da Constituição Federal brasileira, como identificação de que se trata a anterioridade tributária de uma garantia individual do contribuinte, o Ministro Carlos Velloso, no voto quando da concessão da Medida Cautelar na ADI 393-DF, entende o instituto protegido pela determinação do art. 60, §4º, IV, como garantia individual (do contribuinte), por força da previsão do §2º do art. 5º da Lei das Leis.

Por fim, impende mencionar o pensamento do Ministro Celso de Mello, para quem a anterioridade tributária, como limitação constitucional ao poder de tributar dos entes federados, constitui um “direito público subjetivo oponível ao Estado pelos contribuintes”, um direito fundamental determinado pela Carta da República ao cidadão-contribuinte, o que fora, pelo ato normativo ali em análise, desconsiderado, relativamente à proibição expressa no art. 60, §4º, IV da Carta.

---

<sup>288</sup> Outra vez importa salientar que, embora o julgado se refira, especificamente, à anterioridade de exercício, pode-se estendê-lo às anterioridades mínima e mitigada, em virtude da semelhança estrutural entre essas modalidades do instituto.

<sup>289</sup> Transcrevendo o seu voto, proferido quando da concessão da Medida Cautelar na ADI 393-DF.

Mas, para chegar à conclusão de que as garantias constitucionais do contribuinte estão protegidas pelo manto da cláusula de imutabilidade, melhor será observar, em cada caso, ou, para não tornar cansativo ao leitor, algumas das garantias entendidas como fundamentais no item anterior, e identificar a sua relação com o núcleo essencial da Constituição brasileira, para aí então poder concluir pela sua proteção pela cláusula da imutabilidade. De início, importa frisar que a proibição contida nas cláusulas pétreas não veda somente emendas que, de forma direta, apresentem a tentativa de abolir qualquer das matérias ali indicadas. Proíbe também aquelas reformas que visem a modificar elementos conceituais dessas matérias, ou mesmo restrinja, ainda que indiretamente, qualquer direito ou garantia fundamental, desde que, em qualquer caso, possa atingir a essência (ALEXY, 2008, p. 296) do que se considerou pétreo.

Assim, as já reconhecidas garantias constitucionais tributárias, na medida em que visam a assegurar um direito fundamental ou um princípio fundamental, os quais estejam protegidos pela cláusula da imutabilidade, podem ser percebidos como resguardados por essa mesma limitação material constitucional, uma vez que a exclusão<sup>290</sup> de uma garantia, como pilar de sustentação do direito ou princípio que assegura, representaria, mesmo que de forma indireta, uma vulnerabilidade da essência desse direito ou princípio sob proteção.

Tomando-se, inicialmente, a imunidade recíproca, tem-se que ela visa a proteger o pacto federativo, ou a federação. De forma sucinta, fácil constatar a relação da regra tributária com o núcleo essencial da Constituição. Estudou-se, em momento anterior, que as cláusulas pétreas visam a assegurar o núcleo essencial da Carta. Verificando-se, a partir do art. 60, §4º, I da Lei das Leis, que apresenta a forma federativa de Estado como cláusula pétrea, tem-se que o legislador constituinte originário considerou a matéria a que visa proteger a imunidade recíproca como núcleo essencial da Constituição. Assim, a imunidade tributária recíproca, como garantia da federação, relaciona-se a esse núcleo constitucional, na medida em que assegura um elemento componente desse núcleo, fazendo-se perceber, pois, como, também, conforme ressaltado linhas acima, protegida pela cláusula da imutabilidade.

O raciocínio antes desenvolvido é aplicável a diversas regras e/ou princípios tributários que, ao lado de serem eles mesmos garantias dos contribuintes, resguardam outros direitos

---

<sup>290</sup> Ressalte-se que o termo não quer referir-se à eliminação da própria garantia, mas a sua não consideração em determinadas casos, não expressamente estabelecidos pelo constituinte originário, como, por exemplo, a criação de novos tributos não submetidos à garantia ou a criação de novas regras contendo exceções à garantia, além das expressas na constituição original.

fundamentais, protegidos, portanto, pelas cláusulas pétreas indicadas no já mencionado art. 60, §4º, IV. Assim o é, por exemplo, com a imunidade relativa aos templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”), que visa a garantir a liberdade religiosa estampada, por exemplo, no art. 5º, VI.<sup>291</sup> A restrição a tal regra tributária de maneira a ferir a sua essência, qual seja, a garantia à mencionada liberdade, como, por exemplo, criando novas regras para que se possa entender aplicável a imunidade aqui em estudo, corresponde, em última análise, a macular a essência do próprio direito fundamental. Motivo por que se entende que deve a imunidade de templos ser protegida por meio da cláusula de imutabilidade.

No caso específico da anterioridade tributária, já se estudou que o instituto constitui uma garantia fundamental do contribuinte, o que, por si só, já justifica compreendê-la, de acordo com a previsão do inciso IV, do §4º, do art. 60 da Lei Maior, como uma cláusula pétrea. Mais ainda, a Corte Constitucional brasileira, repita-se, guardiã da Constituição, reconheceu a anterioridade como garantia fundamental e como protegida pela cláusula da imutabilidade, conforme visto acima. Interessa, então, identificá-la como detentora do caráter pétreo, a partir do raciocínio apresentado nas últimas linhas.

Viu-se, anteriormente, que o instituto objetiva resguardar dois direitos: o direito de propriedade e a segurança jurídica. Identificou-se, também, no capítulo terceiro, que a segurança jurídica e, pela sua inclusão no próprio catálogo (art. 5º, XXII), a propriedade são direitos fundamentais, e, como tais, fazem parte do núcleo essencial da Constituição, por expressa determinação desta Carta ao protegê-los (os direitos e garantias fundamentais) como cláusula pétrea.

Assim, a eliminação ou a restrição da regra da anterioridade tributária, de forma a atingir a essência do instituto, como, por exemplo, pela inclusão de novas exceções ao instituto, que enfraqueceria o seu poder de limitar a atuação impositiva dos entes tributantes, afrontaria os dois direitos a que visa proteger. A segurança jurídica, uma vez que tornaria o contribuinte vulnerável a novas imposições tributárias, independentemente do seu planejamento, criando-se, em verdade, uma insegurança jurídica; e o direito de propriedade, quando, ao não permitir ou desrespeitar o planejamento efetuado pelo sujeito passivo, invade o patrimônio deste de forma arbitrária e excessiva.

---

<sup>291</sup> O dispositivo prevê: “VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias”

Logo, a restrição à essência da anterioridade constitucional tributária representaria uma mácula na essência dos dois direitos fundamentais a que ela visa assegurar e, como direitos fundamentais que o são, atingiria o núcleo essencial da própria Constituição. Em assim sendo, não se pode ferir a anterioridade tributária sem atingir o núcleo constitucional, razão por que deve ser o instituto tributário protegido pela cláusula da imutabilidade.

Percebe-se, portanto, que se pode concluir pela aplicabilidade da limitação material à mudança constitucional constante do art. 60, §4º, IV da Carta Maior à anterioridade constitucional tributária, em qualquer das suas modalidades, seja pela conclusão alcançada pelo estudo efetuado no item anterior, quando se chegou à sua caracterização como garantia fundamental do contribuinte; seja pela decisão neste sentido da Corte Constitucional brasileira, que também a entendeu como garantia individual; seja pelo que se pôde perceber, na análise desenvolvida linhas atrás, de que as alterações que afrontem a essência do instituto, afrontam também a essência dos direitos fundamentais a que visa assegurar, tornando-os vulneráveis, e, por consequência, atingindo o núcleo da própria Constituição Federal, uma vez que os direitos fundamentais compõem esse núcleo. Logo, caracteriza-se a anterioridade tributária como uma cláusula pétrea.

## CONCLUSÃO

A anterioridade constitucional tributária é uma regra que visa a limitar o poder de tributar do Estado. Presentemente, é determinada sob três modalidades, tendo como objetivo, em qualquer dos casos, protraír o início da eficácia da lei que institui ou majora tributos para o exercício seguinte e/ou para noventa dias, contando-se da data da publicação da aludida lei, ressalvando-se aqueles tributos expressamente identificados pela Carta Política, por exemplo, no §1º do art. 150.

As modalidades do instituto são: a anterioridade de exercício, prevista no art. 150, III, “b”, que retarda o início da eficácia para o exercício financeiro<sup>292</sup> seguinte; a anterioridade mínima, art. 150, III, “c”, a qual posterga o início da eficácia para noventa dias após a mencionada publicação, tendo sido incluída pela Emenda Constitucional nº 42/2003 e cuja aplicabilidade dá-se, regra geral, concomitante à de exercício; e a anterioridade mitigada, art. 195, §6º, que também adia a eficácia da lei para noventa dias da sua publicação, diferenciando-se da prevista no art. 150, III, “c”, pelo fato de que, enquanto a mitigada refere-se às contribuições para custeio da seguridade social, a anterioridade mínima, assim como a de exercício, está relacionada aos tributos em geral.

A partir das determinações constantes dos dispositivos constitucionais acima mencionados, pode-se resumir a aplicabilidade da anterioridade aos seguintes casos: (i) Não se aplica nenhuma das anterioridades: quando se tratar de empréstimos compulsórios para atender a despesas decorrentes de calamidade pública ou de guerra externa; imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) e o imposto de guerra; (ii) Aplica-se apenas a anterioridade de exercício: imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a fixação da base de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores e do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; (iii) Aplica-se tão somente a anterioridade mínima: imposto sobre produtos industrializados (IPI), redução e restabelecimento da alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou

---

<sup>292</sup> Valendo relembrar que o exercício financeiro no Brasil coincide com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro), conforme art. 34 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

comercialização de petróleo e seus derivados; gás natural, seus derivados e álcool combustível; redução e restabelecimento da alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de comunicação (ICMS), referentes a combustíveis e lubrificantes definidos em Lei Complementar (sobre os quais o imposto incidirá uma única vez), qualquer que seja a sua finalidade; (iv) Aplicação simultânea da anterioridade de exercício e da mínima (regra geral): para qualquer tributo não elencado, nenhuma das exceções dos institutos, além dos impostos que venham a ser criados através da competência residual da União, na forma do art. 154, I da Lei das Leis; (v) Aplicação somente da anterioridade mitigada: nas contribuições existentes ou que venham a ser criadas visando ao custeio da seguridade social.

Em qualquer dos casos previstos na Lei Fundamental brasileira, a anterioridade intenciona que o administrado, pessoa física ou jurídica, seja informado com antecedência acerca de uma nova imposição tributária ou de um aumento de um tributo existente, de forma a garantir-lhe um tempo, entendido pelo constituinte originário<sup>293</sup> e derivado,<sup>294</sup> como necessário a que proceda ao planejamento das suas atividades, tomando como referência a nova realidade tributária a ser imposta.

O estudo sobre a relação anterioridade e medida provisória levou ao seguinte entendimento: em se considerando a situação na qual uma medida provisória institua ou aumente um tributo submetido à regra da anterioridade de exercício (e/ou mínima), ainda que se considere que este tributo possa ser exigido a partir da própria medida provisória,<sup>295</sup> deverá a Fazenda respeitar o espaço temporal estabelecido pela limitação do poder de tributar (aqui em estudo), podendo-se concluir que esse lapso de tempo já é motivo para não restar caracterizada a relevância e/ou a urgência exigidas para edição de medida provisória, não se justificando, assim, a edição dessa espécie de ato normativo para instituir ou mesmo aumentar tributo.

Não se confunde a anterioridade, cujo fundamento é, resumidamente, a não-surpresa relativa à instituição ou majoração de tributo, com a anualidade, nem com a irretroatividade. No primeiro caso, porque a anualidade condiciona a exigência do tributo à sua previsão na lei orçamentária do exercício a que diga respeito, relacionando-se, pois, à sua exigibilidade;<sup>296</sup> no

---

<sup>293</sup> No caso das anterioridades de exercício e mitigada.

<sup>294</sup> Anterioridade mínima.

<sup>295</sup> E não somente da lei em que foi a medida provisória convertida.

<sup>296</sup> Se não há previsão na lei orçamentária, o tributo não pode ser “cobrado”.

segundo caso, porque a irretroatividade, que não comporta exceções (salvo no caso de ser mais benéfica ao contribuinte), determina que a lei que institua ou majore um tributo somente poderá referir-se a fatos posteriores ao início da vigência dessa lei.

Foram analisadas algumas situações relativas à anterioridade, tomadas levando em consideração a controvérsia quanto à aplicabilidade ou não da limitação tributária. Assim se fez com o instituto da isenção, quando se entendeu aplicável a anterioridade, no caso de leis que extingam ou reduzam isenções relativas a tributos sujeitos à anterioridade, salvo se favoráveis ao contribuinte, baseando-se na parte final do art. 178<sup>297</sup> e no inciso III do art. 104<sup>298</sup> do Código Tributário Nacional e no fato de haver semelhança entre o ato normativo que reduz ou extingue a isenção e aquele que institui ou majora o tributo antes isentado.

Ao se observarem, também, os tributos com fato gerador periódico,<sup>299</sup> como o imposto de renda e a contribuição sobre o lucro líquido, entendeu-se que a lei que os institui ou majora não terá aplicabilidade quanto aos fatos geradores ainda não concluídos ou em curso, quando da edição do texto normativo, de forma que, pegando-se como exemplo o imposto de renda e o ano base 2009, a ser exigido em 2010, faz-se necessário que a lei que o aumente, por exemplo, tenha sido publicada até 31 de dezembro de 2008, tornando-se eficaz no exercício seguinte (2009), já que a concretização do fato gerador somente se dá no final deste exercício, mas compõe-se de uma série de fatos singulares ocorridos ao longo de 2009, pois a renda tributável pelo imposto não é aquela obtida em um dia específico, mas a arrecadada ao longo do período legalmente considerado (1º de janeiro a 31 de dezembro – exercício financeiro).

Verificada a anterioridade e suas características, estudaram-se os direitos e garantias fundamentais, os quais surgiram apenas com a função de defesa contra a intervenção estatal e foram evoluindo, acompanhando o próprio desenvolvimento do homem, passando de direitos de cunho individualista a direitos sociais e, depois, coletivos e difusos, ganhando força, em razão dessa evolução, a necessidade de positivação e de constitucionalização desses direitos e garantias.

---

<sup>297</sup> O dispositivo prevê, tendo-se grifado a parte mencionada: “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24/1975)”

<sup>298</sup> “Art. 104. Entram em vigor, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: [...] III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178”.

<sup>299</sup> Relembrando-se, aqueles que têm o seu fato gerador composto por uma sequência de fatos que ocorrem ao longo de determinado tempo.



Esses direitos e garantias se apresentam com várias funções. Alguns têm a função de defesa, ao mesmo tempo em que visam a proibir a interferência estatal, permitir ao homem exercer tais direitos e exigir a não interferência do Estado; outros têm a função de não discriminação, quando visam a assegurar o tratamento igualitário do Estado a todos os seus administrados; há ainda os que têm a função de proteção perante terceiros, em que se exige uma ação por parte do Estado com o objetivo de proteger o titular do direito em relação a um terceiro; no caso da função de prestação social, em que a relação ocorre entre o homem e o próprio Estado, exige-se do poder estatal uma ação para proporcionar algo em termos sociais aos seus administrados; e, por fim, a função normativa, quando se exige do Estado a edição de um ato normativo para concretização de um direito posto.

A Constituição Federal de 1988 estabelece diversos direitos e garantias fundamentais, os quais, por força da previsão contida no §2º do seu art. 5º, podem ser encontrados no que se chamou de catálogo de direitos (art. 5º da Carta) ou em qualquer parte do texto constitucional ou mesmo fora dele, fazendo-se necessário, para aqueles, fora do catálogo, proceder à identificação de uma norma como de direito ou garantia fundamental. Para tanto, efetua-se a sua análise em termos de importância perante a sociedade a ela submetida, no caso a brasileira, e do seu conteúdo, que deve guardar relação com uma norma de direito ou garantia fundamental já consagrado e com um princípio fundamental da República Federativa do Brasil.

No que se refere às garantias constitucionais constantes da Carta da República vigente, foram abordadas as consideradas gerais, que se inserem no mecanismo de freios e contrapesos dos poderes; e as especiais, que correspondem a uma forma instrumental de tutelar um direito fundamental, apresentando-se, também, como direitos, conexos com os direitos fundamentais, como permissões para defesa dos direitos a que se relacione.

Os direitos e garantias fundamentais são protegidos como uma limitação material à reforma constitucional, apresentando-se, pois, como cláusula pétrea, contida no inciso IV do §4º do art. 60 do Estatuto Magno, em razão de terem sido reconhecidos pelo legislador constituinte originário como integrantes do núcleo essencial da Constituição Federal brasileira atual, ao estabelecer que não pode ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Após o estudo da anterioridade e dos direitos e garantias fundamentais, analisou-se a segurança jurídica, para se poder observar a sua relação com a limitação tributária em estudo, uma vez que o dinamismo característico do Direito traz consigo a necessidade de garantir segurança ao indivíduo a ele submetido.

Tomando como referência o Direito brasileiro, percebe-se a segurança ao mesmo tempo como valor e como princípio. Como valor, quando a Carta Maior a estabelece, já no seu preâmbulo, como um dos valores supremos da sociedade brasileira; e como princípio, quando a Carta a normatiza como direito fundamental no *caput* do art. 5º, o qual estabelece a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, e, apesar de mencionar o termo geral segurança, pode-se perceber, aí incluída, a segurança jurídica, de maneira que ela esteja, enquanto princípio, presente, tanto na Constituição Federal, quanto na legislação ordinária (como no art. 2º da Lei 9.784/1999), tornando efetiva a segurança, enquanto valor supremo da sociedade brasileira.

No estudo sobre a relação entre segurança jurídica e justiça, restou consignado que o direito almeja a justiça, de forma a se poder entender um direito justo, utilizando-se, para tanto, da segurança jurídica, bem como, de outro lado, o direito para que seja seguro, deve, antes, atender à justiça, podendo os dois institutos serem vistos como fins primordiais ou fundamentos do Estado (Social e Democrático) de Direito.

A segurança jurídica apresenta vários conteúdos, reconhecidos pela doutrina pátria e alienígena, variando, comumente, apenas na denominação. Considerando os sentidos objetivo e subjetivo, têm-se como conteúdos do instituto a certeza (previsibilidade), visibilidade (ou publicidade), estabilidade e intangibilidade das posições jurídicas consolidadas, de modo a permitir ao administrado um conhecimento prévio das ações adotadas pelo Poder Público e das normas vigentes (a viger ou a ser eficaz), exigindo-se, também, clareza e motivação na execução dessas ações, sem olvidar a proteção aos atos jurídicos perfeitos e acabados, inclusive o direito adquirido e a coisa julgada.

No tocante à previsibilidade, relaciona-se à capacidade de prever as ações do Estado, em razão do conhecimento do direito aplicável às relações, permitindo ao administrado pautar a sua conduta conforme as consequências jurídicas que daquele direito resultarão, podendo, assim, agir no sentido de alcançar um determinado resultado, ou, em sentido contrário, evitar que um resultado ocorra. Em relação à publicidade, que deve ser efetiva e adequada,

proporciona ao administrado o conhecimento do direito a que se submete (ou se submeterá), somente se podendo considerar a publicação da lei efetiva, e, via de consequência, entendê-la obrigatória, com a circulação do Diário Oficial respectivo, não com a sua simples disponibilização para venda. A certeza, por sua vez, diz respeito à perfeita compreensão do ato normativo e das decisões judiciais ou administrativas, permitindo a perfeita compreensão das conseqüências, dali advindas, àquele a quem se dirige. Por fim, a estabilidade representa uma permanência da norma, ou que não seja frequentemente modificada, e possibilite ao administrado o planejamento das suas atividades, ou, em caso de modificação, possibilite a este administrado o conhecimento prévio de tal modificação, o que não impede que seja a situação (vigente ou passada) alterada, apenas exigindo que, se assim o for, sejam atendidas as garantias a ela (situação) inerentes.

A segurança jurídica corresponde a um direito fundamental. Tal conclusão advém, em um, porque, estando o instituto incluído no sentido geral de segurança previsto na Carta Magna brasileira, pode-se entendê-la normatizada no *caput* do art. 5º, presente, portanto, no catálogo de direitos fundamentais; em dois, porque não se pode negar a indispensabilidade da segurança jurídica para o Estado e para os homens modernos, em suas relações entre si e com o Estado, capaz de proporcionar a percepção da sua condição de direito fundamental da pessoa humana, e de forma a assumir, ainda, a condição de princípio fundamental da ordem jurídica estatal.

O Direito, inclusive Tributário, é dinâmico, assim como o homem enquanto sujeito de direitos, fazendo-se necessária a existência de garantias que assegurem esses direitos e, ao mesmo tempo, que haja estabilidade e certeza, proporcionando segurança a esse homem. Entra em cena, em matéria tributária, dentre outros direito-garantias, a anterioridade constitucional tributária, que, ao mesmo tempo, possibilita segurança jurídica ao cidadão-contribuinte e o protege de exigência arbitrária por parte do Estado, enquanto ente tributante.

A anterioridade está relacionada a diversos conteúdos da segurança jurídica. Com a previsibilidade, que diz respeito ao conhecimento do direito vigente (e a viger ou ter eficácia) aplicável às relações jurídicas, possibilitando ao contribuinte a compreensão prévia das conseqüências de seus atos, podendo agir, portanto, no sentido de obter um determinado resultado ou, em sentido contrário, de evitar que um determinado resultado se concretize; com a acessibilidade, que proporciona ao contribuinte o conhecimento da lei que institui ou aumenta tributo; com a publicidade, uma vez que a anterioridade faz menção direta à

publicidade, que deverá ser efetiva e adequada, visto que o adiamento da eficácia por ela prevista é contado a partir da data desta publicação; com a clareza, que, observada sob a perspectiva relativa ao ato normativo, tem-se imperativa a perfeita compreensão do contribuinte acerca da lei que o determine obrigações, inclusive tributárias, possibilitando-o comportar-se de acordo com as determinações deste ato normativo; e com a estabilidade, quando a anterioridade visa ao prévio conhecimento do cidadão-contribuinte, quanto a alterações ocorridas na legislação nas situações em que haja criação ou aumento de tributo, casos em que a publicação da lei respectiva deve ocorrer antes do início do exercício e/ou do prazo de noventa dias a partir do qual se possa tornar tal tributo exigível.

Percebe-se, portanto, que apresenta a anterioridade tributária, em termos teóricos, relação íntima com a segurança jurídica, representando, em verdade, uma concretização desta relativamente ao cidadão-contribuinte, na medida em que impede o ente tributante de criar ou aumentar tributos e surpreender o sujeito passivo com a exigência desses tributos antes de decorrido um prazo mínimo entendido pelo legislador constituinte como necessário para um planejamento por parte do administrado.

De outro lado, analisando-se casos concretos decididos pela Corte Suprema brasileira, como guardião da Carta Política, pode-se concluir que, em termos práticos, nem sempre a anterioridade cumpre o seu papel de concretizadora da segurança jurídica. Viu-se, linhas atrás, quanto ao instituto da isenção, que é aplicável a anterioridade, quando a lei extinga ou reduza uma isenção, em se tratando de tributos sujeitos a essa limitação tributária, baseando-se na parte final do art. 178 e no inciso III do art. 104 do Código Tributário Nacional e no fato de haver semelhança entre o ato normativo que reduz ou extingue uma isenção e aquele que institui ou majora o tributo antes isentado.

O Supremo tribunal Federal já se posicionou no sentido de que a anterioridade deve ser respeitada no caso de redução de benefício fiscal, que torne o pagamento de tributo mais gravoso, como se dá no caso de revogação de isenção.<sup>300</sup> Porém, a posição não é pacífica, pois, de acordo com o voto do Relator Ministro Gilmar Mendes no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.016-PR, de setembro de 2008, ele fez referência à decisão proferida por aquela Corte no Recurso Extraordinário nº 204.062-ES, tendo como Relator o Ministro Carlos Velloso, em que se decidiu pela inaplicabilidade da

---

<sup>300</sup> Veja-se a decisão: BRASIL. STF. ADI-MC 2.325-DF, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento 23 set. 2004 Órgão Julgador Pleno. Publicação: DJ 6 out. 2006, p. 32.

anterioridade quando da revogação de uma isenção, por entender que, nestes casos, o tributo já existe.

No tocante aos tributos sujeitos a fato gerador periódico, frisou-se anteriormente o entendimento de que a lei que os institui ou majora será inaplicável a fatos geradores ainda não concluídos, ou em curso, quando da edição do texto normativo. No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 433.878-MG,<sup>301</sup> em que se analisou a aplicabilidade da anterioridade e da irretroatividade relativa à Medida Provisória nº 812/1994, quando ainda não vigia o §2º do art. 62 da Carta da República, incluído pela Emenda Constitucional nº 32/2001, a Corte Constitucional brasileira decidiu que, tendo a Medida Provisória sido publicada em 31 de dezembro de 1994, podia incidir sobre o resultado do exercício financeiro encerrado, frise-se, em 1994, não ocorrendo, quanto ao imposto de renda, ofensa ao princípio da anterioridade.

Percebe-se, portanto, nas decisões do Supremo Tribunal Federal, tomando-se aqui como exemplo os dois casos antes expostos, uma posição vacilante quanto a dar à anterioridade constitucional tributária o seu efetivo papel, determinado pela Lei Fundamental brasileira, de garantidora da segurança jurídica.

No que tange aos direitos e garantias fundamentais, na sua relação com a tributação, tem-se que, diante da necessidade estatal de financiamento das suas despesas, que se dá, essencialmente, através do pagamento de tributos, e, concomitante, da proteção daquele que exerce o papel de fomentador do Estado contra eventuais excessos por parte deste, pode-se entender que também o contribuinte esteja protegido por direitos e garantias fundamentais contra qualquer ação arbitrária ou excessiva por esse Estado, e que essas normas estejam, de forma explícita ou implícita, localizadas dentro do catálogo e/ou fora dele, como dentre os dispositivos constitucionais relacionados à tributação.

A Constituição Federal estabelece como fonte de recursos à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios os tributos que cada ente pode instituir e exigir e, ao mesmo tempo, prescreve regras e/ou princípios que devem ser atendidos pelas Fazendas, de forma a disciplinar a atuação tributária estatal, limitando as suas condutas. O contribuinte tem, pois, com base nessas limitações, direitos e garantias, que exigem dos entes tributantes um comportamento em conformidade com aquelas regras e/ou princípios e, como consequência,

---

<sup>301</sup> BRASIL. STF. AgR RE 433.878-MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Julgamento 1 fev. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma. DJ 25 fev. 2005, p. 34.

respeitante desses direitos subjetivos de quem paga tributos, sob pena de seus atos serem considerados inconstitucionais.

O reconhecimento de uma das limitações constituições ao poder de tributar como garantia fundamental do contribuinte é possibilitada pela previsão do §2º do art. 5º da Lei das Leis vigente. Tem-se presente, nas citadas limitações, um caráter de relevância para toda a sociedade, enquanto pagadora de tributos, além de alguns casos guardarem relação com o direito fundamental de propriedade, enquanto patrimônio financeiro dos contribuintes; outros, com o pacto federativo, ou com o direito de expressão, ou, ainda, com o direito de liberdade religiosa, variando tão somente quanto ao direito ou princípio fundamental a que visa garantir.

Em se considerando especificamente a anterioridade tributária, a Corte Constitucional brasileira já se posicionou no sentido de reconhecê-la como garantia fundamental do contribuinte e como cláusula pétrea pela por meio da decantada ADI 939-DF. Mas, independente a tal decisão, assim se pode concluir, no que tange à sua qualidade de garantia fundamental, porque, em um, tem o instituto o caráter de fundamentalidade formal, visto que positivado constitucionalmente; e, em dois, por possuir também o caráter de fundamentalidade material, uma vez que, primeiro, é de grande relevância para os contribuintes, na medida em que visa a impedir que eles sejam surpreendidos pela instituição de um tributo ou pela majoração de um já existente, ao assegurar-lhes um lapso temporal, antes do início da efetiva exigência da exação, entendido pelo legislador constituinte como necessário e suficiente para que possam planejar as suas atividades de acordo com a nova realidade tributária que se lhe apresente; e, segundo, porque visa a garantir dois direitos fundamentais: a propriedade<sup>302-303</sup> e a segurança jurídica, ao mesmo tempo em que guarda relação com o princípio fundamental da dignidade da pessoa do contribuinte.

No tocante ao caráter de cláusula pétrea, também se pode assim concluir porque, identificada como garantia fundamental (ou individual) do contribuinte, está protegida pela disposição do art. 60, §4º, IV, que determina os direitos e as garantias fundamentais como limitações materiais explícitas à reforma constitucional. Além disso, em sendo a anterioridade tributária uma garantia que visa a assegurar direitos fundamentais (propriedade e segurança

---

<sup>302</sup> Cumpre relembrar que a exigência estatal tributária se apresenta como uma exceção ao direito de propriedade.

<sup>303</sup> Cabe repetir o exemplo de que se o contribuinte é surpreendido quanto à existência de um tributo ou da sua majoração, o planejamento antes feito, tomando em consideração a realidade anterior a esse novo fato, retratará valores a serem recolhidos que serão inferiores aos atuais, representando a diferença entre o que antes deveria pagar e o que deve recolher agora uma interferência estatal não autorizada constitucionalmente nas posses do administrado, sendo, portanto, inconstitucional.

jurídica) e um princípio fundamental (dignidade do contribuinte), os quais estão protegidos pela cláusula da imutabilidade, a exclusão dessa garantia, como pilar de sustentação do direito ou princípio a que visa assegurar, representaria, mesmo que de forma indireta, uma vulnerabilidade da essência desse direito ou princípio sob proteção, podendo-se percebê-la, portanto, também protegida pela imutabilidade. Assim, a anterioridade constitucional tributária está, como garantia fundamental do contribuinte, também protegida como cláusula pétrea.

## REFERÊNCIAS

### LIVROS:

ADAMS, Charles. **For good and evil**. The impact of taxes on the course of civilization. 2. ed. Lanham: Madison Books, 1999.

ALBERDI, Juan Bautista. **Bases y puntos de partida para la organización política de la República**. 5. ed. Buenos Aires: Estrada, 1959.

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

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 1987.

ARISTÓTELES. **A Política**. Tradução Roberto Leal Ferreira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. São Paulo: Saraiva, 2004.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 25. ed. Rio de Janeiro: Globo, 1986.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. São Paulo: Forense, 1977.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na constituição e na lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. Em algum lugar do passado: segurança jurídica, direito intertemporal e o novo código civil. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). **Constituição e segurança jurídica: Direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada**. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2005. p. 137-156.



BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução Carlos Nelson Coutinho. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

\_\_\_\_\_. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução Maria Celeste Cordeiro dos Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

\_\_\_\_\_. **Locke e o direito natural**. Tradução Sérgio Bath e Janete Melasso Garcia. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Teoria do Estado**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

CALMES, Sylvia. Le principe de sécurité juridique en droit public allemand et français. In: BROCHOT, Vanessa (Coord.). **Le annales de droit**, Mont-Saint-Aignan: Universités de Rouen et du Havren, 2007. n. 1. p. 65-90.

\_\_\_\_\_. **Du principe de protection de la confiance en droits allemand, communautaire et français**. Paris: Dalloz, 2001.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

\_\_\_\_\_; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 10. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

CARVALHO NETTO, Menelick de. A hermenêutica constitucional e os desafios postos aos direitos fundamentais. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Org.). **Jurisdição constitucional e os direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 141-163.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à filosofia**. 12. ed. São Paulo: Ática, 2002.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. **Comentários à constituição 1988** – sistema tributário. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CROSA, Emilio. **Lo stato democratico**: presupposti costituzionali. Torino: UTET, 1946.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 15. ed. São Paulo, Atlas, 2003.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

\_\_\_\_\_. **O império do direito**. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ESSER, Josef. **Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado**. Traducción: Eduardo Valenti Fiol. Barcelona: Bosch, 1961.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FERRAJOLI, Luigi. **Los fundamentos de los derechos fundamentales**. Debate com Luca Baccelli, Michelangelo Bovero, Ricardo Gustini, Mario Jori, Annta Pintone, Ermanno Vitale y Danilo Zolo. Traducción Perfecto Andrés Ibáñez. Madrid: Trotta, 2001.

\_\_\_\_\_. **Derechos y garantías**. La ley del más débil. Traducción de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Greppi. Madrid: Trotta, 1999.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FREITAS, Juarez. **As grandes linhas da filosofia do direito**. Caxias do Sul: EDUCS, 1986.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **IPTU**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GARCIA, Emerson; ALVES, Rogério Pacheco. **Improbidade administrativa**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2000.

GIROTTO, Luiz Eduardo de Castilho. **Coisa julgada inconstitucional em matéria tributária**. Curitiba: Juruá, 2008.

GILISSEN, John. **Introdução histórica ao direito**. Tradução António Manuel Hespanha e L. M. Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Filosofia do direito**. 6. ed. São Paulo: Forense, 2001.

GUTIÉRREZ, Monica Madariaga. **Derecho administrativo y seguridad jurídica**. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1965.

HABERMAS, Jürgen. **Facticidad y validez**: sobre el derecho y el estado democrático de derecho en términos de teoría del discurso. Traducción Manuel Jiménez Redondo. 4. ed. Madrid: Trotta, 1998.

\_\_\_\_\_. **Mudança estrutural da esfera pública**: investigação quanto a uma categoria de sociedade burguesa. Tradução Flávio R. Kote. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

HAYEK, Friedrich August von. **The road to serfdom**. London: Routledge, 2001.

HENKIN, Louis. **The rights of man today**. London: Stevens & Sons, 1979.

HAURIOU, Maurice. **Principios de derecho público y constitucional**. Traducción Carlos Ruiz de Castillo. Madrid: Reus, 1927.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. Tradução Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1985.

KELSEN, Hans. **O que é justiça?** Tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

LAFER, Celso. **A reconstrução dos direitos humanos**: um diálogo do pensamento de Hannah Arendt. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

LARENZ, Karl. **Metodología de la ciencia del derecho**. Traducción: Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel, 1994.

\_\_\_\_\_. **Derecho justo**. Fundamentos de ética jurídica. Traducción: Luiz Diez Picazo. Madrid: Civitas, 1985.

LASO, Enrique Sayagués. **Tratado de derecho administrativo**. 4. ed. Montevideo: Bianchi Altura, 1974. t. I.

LATORRE, Angel. **Introdução ao direito**. Tradução Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 1978.

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Tradução Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LUENGO, Javier Garcia. **El principio de protección de la confianza en el derecho administrativo**. Madri: Civitas, 2002.

LUÑO, Antonio Enrique Pérez. **Los derechos fundamentales**. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoría del derecho**: una concepción de la experiencia jurídica. 4. ed. Madrid: Tecnos, 2005.

\_\_\_\_\_. **La seguridad jurídica**. Barcelona: Ariel, 1991.

\_\_\_\_\_. **Derechos humanos, estado de derecho y constitución**. 2. ed. Madrid: Tecnos, 1986.

\_\_\_\_\_ et al. **Los derechos humanos**: significación, estatuto jurídico y sistema. Sevilla: Publicaciones de la Universidad de Sevilla, 1979.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Temas de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MAFFINI, Rafael. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

MARTÍNEZ, Gregório Peces-Barba. **Lecciones de derechos fundamentales**. Madrid: Dyckson, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O novo regime constitucional das medidas provisórias. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). **Constituição e segurança jurídica**: Direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2005. p. 345-360.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**: Comentários à lei n. 9.868, de 10-11-1999. São Paulo: Saraiva, 2005.

MAURER, Hartmut. **Elementos de direito administrativo alemão**. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade:** estudos de direito constitucional. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da constituição.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. **Manual de direito constitucional:** direitos fundamentais. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. t. 4.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat Baron de. **O espírito das leis.** Tradução Pedro Vieira Mota. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

NABAIS, José Casalta. **Por um estado fiscal suportável:** estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos.** Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOVOA, César García. **El principio de la seguridad jurídica en materia tributaria.** Madrid: Marcial Pons, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006a.

\_\_\_\_\_. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação:** a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006b.

PECZENIK, Aleksander. **Derecho y razón.** Traducción Ernesto Garzón Valdés. México DF: Fontamara, 2003.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional.** 5. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

PONTES FILHO, Valmir. **Curso fundamental de direito constitucional.** São Paulo: Dialética, 2001.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O princípio da anterioridade da lei tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito.** Tradução Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes; 2004.

RAMÍREZ, Federico Arcos. **La seguridad jurídica:** una teoría formal. Madrid: Dykinson, 2000.

RAWL, John. **Uma teoria da justiça.** Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes; 2000.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O princípio da coisa julgada e o vício de inconstitucionalidade. In: \_\_\_\_\_. (Coord.). **Constituição e segurança jurídica:** Direito

adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2005. p. 165-191.

\_\_\_\_\_. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROYO, Javier Pérez. **Curso de derecho constitucional**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1995.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direito adquirido e expectativa de direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

\_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais: retórica e historicidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

\_\_\_\_\_. **A constituição reinventada pela jurisdição constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang, **A eficácia dos direitos fundamentais**. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2009.

SARMENTO, Daniel. Colisões entre direitos fundamentais e interesses públicos. In: GALDINO, Flávio; SARMENTO, Daniel (Org.). **Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 267-324.

SARMENTO, Daniel. Direito adquirido, emenda constitucional, democracia e justiça social. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). **15 anos de constituição: história e vicissitudes**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 352-380.

SCHMITT, Carl. **Teoría de la constitución**. Traducción Francisco Ayala. Madrid: Alianza, 1996.

SCHREIBER, Anderson. **A proibição de comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SCHWARZE, Jürgen. Sources of European administrative law. In: MARTIN, Steven (Ed.). **The construction of Europe essays in honour of Emile Noël**. Boston: Kluwer Academic, 1994. p. 183-196.

\_\_\_\_\_. **European administrative law**. London: Sweet & Maxwell, 1992.

SEGADO, Francisco Fernández. El derecho a la libertad y a la seguridad personal en España. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Org.). **Direito constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 416-468.

SICHES, Luis Recaséns. **Tratado general de filosofía del derecho**. México DF: Porrúa, 1995.

\_\_\_\_\_. **Vida humana, sociedad y derecho**. 3. ed. México DF: Porrúa, 1952.

SILVA, José Afonso da. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord.). **Constituição e segurança jurídica**: Direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. 2. ed. Belo Horizonte: Forum, 2005. p. 15-30.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SMITH, Adam. **La riqueza de las naciones**. Traducción Carlos Rodríguez Braun. Madrid: Alianza, 2005.

STUMM, Raquel Denize. **O princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.

TESAURO, Francisco. **Istituzioni di diritto tributário**: parte generale. 8. ed. Torino: UTET, 2005.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado** – autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. A reforma tributária da emenda constitucional 42/2003. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Org.). **Constituição e crise política**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 495-508.

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

\_\_\_\_\_. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **Tratado de direito internacional dos direitos humanos**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997. v. 1.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VANOSSI, Jorge Reinaldo Agustín. **El estado de derecho en el constitucionalismo social**. Buenos Aires: Universitaria, 1982.

\_\_\_\_\_. **Teoría constitucional**. Teoría constituyente: poder constituyente, fundacional, revolucionario, reformador. Buenos Aires: Depalma, 1975. t. I.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: Direitos reais. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Direito civil**: Teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VEDEL, Georges. **Manuel élémentaire de droit constitutionnel**. Paris: Dalloz, 2002.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

\_\_\_\_\_. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

#### PERIÓDICOS:

ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 215, p. 151-179, jan./mar. 1999.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 206-210, jan./mar. 1994.

BOTTALLO, Eduardo. Princípio da anterioridade – uma proposta para sua interpretação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 83, p. 28-35, ago. 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Evasão e elisão fiscais – um tema atual. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 187-193, jan./mar. 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 61, p. 74-90, jul./set. 1993.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 237, p. 271-316, jul./set. 2004.

\_\_\_\_\_. Os princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 84, p. 46-73, out./dez. 1987.

DERZI, Misabel Abreu Machado Derzi. O princípio da irretroatividade do direito na constituição e no código tributário nacional. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 67, p. 237-251, jan./mar. 1995.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A noção de lei específica no art. 150, §6º da CF e a recepção dos Decretos-Leis nº 2.163/84 e 1.184/71. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 60, p. 181-188, out./dez. 1995.

HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, María del Pilar. Constitución y derechos fundamentales. **Boletín Mexicano de Derecho Comparado**, México, DF: UNAM. a. XXVIII, n. 84, p. 1041-1051, sep./dic. 1995.

KNIJNIK, Danilo. O princípio da segurança jurídica no direito administrativo e constitucional. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre: Nova Fase, n. 35, p. 205-251, 1995.



LAPATZA, José Juan Ferreiro. Norma jurídica y seguridad jurídica. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 61, p. 7-16, jul./set. 1993.

NOVELLI, Flávio Bauer. Anualidade e anterioridade na constituição de 1988. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, n. 179/180, p. 19-50, jan./jun. 1990.

PECZENIK, Aleksander. Law, morality, coherence and truth. **Ratio Juris**, [s.l.] Blackwell, v. 7, n. 2, p. 146-176, jul. 1994.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 57, p. 5-48, out./dez. 2006.

\_\_\_\_\_. Os direitos fundamentais sociais como limites materiais ao poder de reforma da constituição: contributo para uma leitura constitucionalmente adequada. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte: Del Rey, n. 1, p. 631-680, jan./jun. 2003.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca da uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte: Del Rey, n. 1, p. 607-630, jan./jun. 2003.

\_\_\_\_\_. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

VILLALÓN, Pedro Cruz. Formación y evolución de los derechos fundamentales. **Revista Española de Derecho Constitucional**, Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, v. 9, n. 25, p. 35-62, ene./abr.1989.

VILLEGAS, Hector B. Principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 66, p. 7-16, out./dez. 1994.

## JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ação Rescisória n. 3.761-PR, Primeira Seção, Relatora: Ministra Eliana Calmon. 12 nov. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 1º dez. 2008.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 276. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 9 jun. 2003, p. 365.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 160. É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 19 jun. 1996, p. 21940.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 511.961-SP, Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes. 17 jun. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 213, 13 nov. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário n. 592.148-MG, Segunda Turma, Relator: Ministro Celso de Mello. 25 ago. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 171, 11 set. 2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.016-PR, Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes. 1 ago. 2008. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 165, jun. 2009, p. 187-193.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário n. 328.812-AM, Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes. 6 mar. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 78, 2 maio 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.389-RJ, Pleno, Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 6 set. 2007. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 18 1 fev. 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.024-DF, Pleno, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 3 maio 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 22 jun. 2007, p. 16.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.325-DF, Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio. 23 set. 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 6 out. 2006, p. 32.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 433.878-MG, Segunda Turma, Relator: Ministro Carlos Velloso. 1 fev 2005. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 25 fev. 2005, p. 34.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 22.357-DF, Pleno, Relator: Ministro Gilmar Mendes. 27 maio 2004. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 5 nov. 2004, p. 6.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 210.916-RS, Segunda Turma, Relator Min. Néri da Silveira. 19 mar. 2002. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 17 maio 2002, p. 71.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 254.654-MG, Primeira Turma, Relator: Ministro Moreira Alves. 14 mar. 2000. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 31 mar. 2000, p. 51.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 176.200-PR, Segunda Turma, Relator: Ministro Maurício Correa. 13 dez. 1996. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 14 mar. 1997, p. 6909.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 204.062-ES, Segunda Turma, Relator: Ministro Carlos Velloso. 27 set. 1996. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 19 dez. 1996, p. 51799.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.497-DF, Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio. 9 out. 1996. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 13 dez. 2002, p. 58.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 169.740-PR, Pleno, Relator: Ministro Moreira Alves. 27 set. 1995. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 17 nov. 1995, p. 39217.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-DF, Pleno, Relator: Ministro Sydney Sanches. 15 dez. 1993. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 18 mar. 1994, p. 5165.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-DF, Pleno, Relator: Ministro Sydney Sanches. 15 set. 1993. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 17 dez. 1994, p. 28066.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 97.455-RS, Segunda Turma, Relator: Ministro Moreira Alves. 19 dez. 1982. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 6 maio 1983, p. 6050.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 18.331-SP, Segunda Turma, Relator: Ministro Orosimbo Nonato. 21 set. 1951. **Diário da Justiça**, Rio de Janeiro, DF, 8 nov. 1951, p. 10865.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 669. Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 9 out. 2003, p. 4.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 615. O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 29 out. 1984, p. 18115.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 584. Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 3 jan. 1977, p. 6.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 473. A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 11 jun. 1970, p. 2381.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 343. Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais. **Súmula da jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal** – Anexo ao Regimento Interno. Brasília: Imprensa Nacional, 1964, p. 150.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 67. É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro. **Súmula da jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal** – Anexo ao Regimento Interno. Brasília: Imprensa Nacional, 1964, p. 55.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 66. É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício

financeiro. **Súmula da jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal** – Anexo ao Regimento Interno. Brasília: Imprensa Nacional, 1964, p. 55.

#### LEGISLAÇÃO:

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 9 fev. 2002 (edição extra).

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 1º fev. 1999, retificada em 11 mar. 1999.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 dez. 1995.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 jan. 1995.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 812, de 30 de dezembro de 1994. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 31 dez. 1994.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993. Cria mecanismos de fomento à atividade audiovisual e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 21 jul. 1993.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 22 jun. 1993.

\_\_\_\_\_. Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967. Altera Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 e dá-lhe a denominação de Código Tributário Nacional. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 14 mar. 1967.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966, retificada em 31 out. 1966.

\_\_\_\_\_. 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. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Brasília, DF, 23 mar. 1964, retificada em 9 abr. 1964.

\_\_\_\_\_. Lei nº 3.832, de 1º de agosto de 1957. Altera disposições da Lei de Introdução ao Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 3 ago. 1957.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Rio de Janeiro, 9 set. 1942.

ESPAÑA. **Constitución española** (1978). 11. ed. Madrid: Technos, 2002.

PARANÁ. Lei nº 15.747, de 24 de dezembro de 2007. Altera os dispositivos que especifica, da Lei nº 14.260/03, de 22 de dezembro de 2003 (Lei do IPVA) e aprova tabela de preços médios de veículos a ser utilizada como base de cálculo do referido imposto para o exercício de 2008. **Diário Oficial [do] Estado do Paraná**. Poder Legislativo, Curitiba, PR, 24 dez. 2007.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos do Homem. In: **Carta das Nações Unidas e Declaração Universal dos Direitos do Homem**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1975. p. 39-47.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa** (1976). Coimbra: Almedina, 2002.

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)